

Título: Oficio N° 2392 de Noviembre de 2018. Tratamiento tributario en renta e IVA, del aporte de un bien raíz.

Resumen: El aporte de un bien raíz en la constitución de una sociedad se grava con IVA, en la medida que se cumplan los presupuestos de habitualidad del artículo 2 N° 3 de la Ley del IVA. La base imponible se determinará de acuerdo a las normas del artículo 17 si este se adquirió a otro vendedor. Por su parte se utilizará el artículo 16 g), en la medida si este fue adquirido a un contribuyente que no se dedica a la venta de inmuebles.

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 58 – LEY SOBRE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ART. 8, LETRA B), ART. 16, LETRA G) – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 – CIRCULAR N°45, DE 2001. (ORD. N° 2392, DE 19.11.2018)

Aporte de bienes raíces, efectuado por una sociedad inmobiliaria a sociedades por acciones.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la situación tributaria, en relación a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), del aporte de bienes raíces efectuado por una sociedad inmobiliaria a sociedades por acciones, en las que el aportante posee el 100% de su propiedad.

I.- ANTECEDENTES:

1.- Indica que una sociedad anónima domiciliada en Chile (la Sociedad), tiene como giro principal el inmobiliario¹. La Sociedad actualmente desarrolla sus proyectos a través de terceras sociedades por acciones que constituye, concentrando el 100% de sus acciones (constituye una sociedad para cada Proyecto Inmobiliario).

Señala que, a esta fecha la Sociedad es propietaria directa de terrenos e inmuebles, los que serán demolidos y sobre cuyo terreno se desarrollarán proyectos inmobiliarios para su construcción y venta a terceros, los que fueron adquiridos con mucha anterioridad a esta fecha y forman parte de un conjunto paño mayor; siendo la otra parte de los terrenos que forman parte del proyecto, de propiedad de sociedades por acciones en las que la Sociedad es su único accionista.

Agrega que la Sociedad requiere consolidar la totalidad de los activos pertenecientes al proyecto en una sola entidad para de esa manera unificar los roles, consolidándolos en un único terreno y obtener las autorizaciones de edificación pertinentes. Hace presente que los bienes a ser traspasados, se encuentran en el mismo estado que en el que fueron adquiridos, no existiendo nuevas construcciones, ni obras, ni permisos de edificación de ninguna naturaleza, no habiendo sido recargado IVA al momento de su adquisición.

Indica que la Sociedad aportará a valor tributario la totalidad de los bienes raíces y terrenos de su propiedad a las respectivas sociedades por acciones, ya constituidas de las cuales es titular del 100% de sus acciones y que ya son propietarias de parte de los terrenos donde se desarrollarán los proyectos. Concluye que dichos aportes se efectuarán a su valor tributario, por tratarse de una reorganización empresarial que tiene por razón de negocio aislar los riesgos del proyecto a una sociedad cuya responsabilidad se limita al monto de los aportes. Agrega que, a su juicio considerando lo dispuesto en el inciso 5° del artículo 64, del Código Tributario, la reorganización que se propone no tendría efectos tributarios desde el punto de vista de la LIR.

2.- Por otro lado, en relación a la Ley del IVA señala que el artículo 16 establece qué se entenderá por base imponible en distintos casos, disponiendo en su letra g) que *"en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado,*

¹ Sus estatutos indican que "El objeto de la sociedad será la compraventa, comercialización, arrendamiento, subarrendamiento, corretaje u otra forma de explotación, loteo, subdivisión, construcción, reparaciones, y urbanización de bienes raíces, urbanos o rurales, por cuenta propia o ajena; la adquisición y enajenación de efectos de comercio y valores mobiliarios; la formación y participación en sociedades, comunidades y asociaciones, cualquiera sea su naturaleza o giro".

realizada por un vendedor habitual, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra”.

A su juicio, en la situación que expone, los inmuebles aportados tendrían el carácter de "bienes corporales inmuebles usados" toda vez que dichos bienes desde su adquisición por parte de la Sociedad no han sufrido modificación, construcción o alteración de ninguna naturaleza, aplicándose lo resuelto por el Servicio de Impuestos Internos en el Oficio N° 3.220 emitido con fecha 2 de diciembre de 2016. Además, señala que en la adquisición de dichos inmuebles la Sociedad no soportó IVA; y el aporte se entendería efectuado por un vendedor habitual, toda vez que la Sociedad tiene por giro el inmobiliario.

3.- En base a lo que indica, solicita que se confirme los siguientes criterios:

- a. La reorganización propuesta se encuentra amparada en lo dispuesto en el inciso 5° del artículo 64 del Código Tributario, no pudiendo ser tasado el aporte a valor tributario de los inmuebles y terrenos.
- b. La base imponible del IVA por el aporte de los inmuebles se debe determinar de acuerdo a lo dispuesto en la letra g) del artículo 16 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Como el valor de aporte será equivalente al valor tributario de dichos bienes la base imponible será 0.

II.- ANÁLISIS:

1.- En lo que dice relación con las facultades de tasación de este Servicio, el inciso 5° del artículo 64 Código Tributario², establece como excepción a la aplicación de dichas facultades, el que se trate del aporte total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta individual, societaria o contribuyente del N°1 del artículo 58 de la LIR, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- i. Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad.
- ii. Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante.
- iii. Que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.
- iv. Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

El citado inciso 5° del artículo 64, del Código Tributario, fue incorporado por la Ley N°19.705, del año 2000; cuyas actas -que contienen la historia de esta Ley³- señalan que el objeto de estas modificaciones fue dar certeza sobre el régimen tributario aplicable en una división, fusión o cualquier otro proceso de reorganización, en que se aportan en forma total o parcial los activos de cualquier clase, subsistiendo la aportante, en cuanto ello no buscaría realizar una utilidad, sino que una nueva estructura empresarial para enfrentar los problemas que se generan de la dinámica actual de la economía, razón por la cual, lo natural es que en estos casos los activos se aporten a valores libros o tributarios, de manera que la utilidad que pueda generar la transferencia de esos activos se realizará efectivamente cuando los enajene a su vez la sociedad receptora.

En la Circular N° 45, de 2001, se expresó que en todo caso debe tenerse presente que, se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma legal, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser, por ejemplo el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.

De esta forma, sólo en caso que efectivamente se cumplan los requisitos legales señalados, los que han sido explicados en las instrucciones dictadas sobre la materia, y dichos aportes se efectúen, como

² Las instrucciones relativas a esta disposición legal fueron impartidas por este Servicio mediante la Circular N°45, de 2001.

³ Primer informe de la Comisión de Hacienda (págs. 419-420).

indica en el requerimiento, a sus valores tributarios no se producirá una utilidad tributable por lo que, cumpliéndose la demás condiciones del inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, no puede ser tasada una posible diferencia de este valor con el corriente en plaza generalmente aplicable.

En relación a la existencia de una legítima razón de negocios en las circunstancias que describe - requisito que exige el citado inciso 5° del artículo 64-, cabe señalar que en principio este Servicio no puede pronunciarse a priori, ya que es una cuestión de hecho cuya calificación corresponde a la instancia de fiscalización respectiva, una vez que se hayan materializado efectivamente las operaciones, considerando para tal efecto el conjunto de circunstancias previas, concurrentes y posteriores al proceso de reestructuración empresarial referida.

2.- Por otro lado, el artículo 8°, de la Ley de IVA, contenida en el artículo primero del D.L. N° 825, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado las ventas y los servicios. Para estos efectos, la norma considera también como ventas y servicios, según corresponda, una serie de actos detallados taxativamente. Entre ellos se encuentra el contenido en el artículo 8°, letra b), que, asimilado expresamente a venta por el legislador, grava con el tributo en comento “Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles e inmuebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos”.

De lo anterior se desprende que para que se configure el hecho gravado especial contenido en el artículo 8°, letra b), en el caso del aporte de bienes corporales inmuebles, éste debe ser realizado por un vendedor, en los términos señalados en el artículo 2°, N° 3, de la Ley de IVA.

Al respecto, cabe aclarar que el concepto de inmueble para efectos de gravar con IVA su transferencia, ya sea como un hecho gravado general o bien porque se configura alguno de los hechos gravados especiales asimilados a venta y contenidos en el artículo 8°, de la Ley de IVA, es siempre referido a inmuebles construidos, entendiéndose dentro de este concepto, los sitios urbanizados.

En el caso bajo análisis, la sociedad objeto de la consulta aportará, a otra u otras sociedades, una serie de terrenos e inmuebles que forman parte de un paño mayor en el cual se ejecutarán proyectos inmobiliarios; a fin de consolidar en estas últimas, la totalidad de los activos y así unificar los roles y obtener las autorizaciones de edificación pertinentes.

Considerando que, conforme a lo manifestado en el requerimiento, el giro principal de la Sociedad es el inmobiliario, declarando en sus estatutos como objeto, entre otros, la compraventa y comercialización de bienes raíces, es posible concluir que ésta tiene la calidad de vendedor, requerida por la norma legal contenida en el artículo 8°, letra b), de la Ley de IVA, pues se dedicaría en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles, según la definición de vendedor, contenida en el artículo 2°, N° 3, del mencionado texto legal. Por lo tanto, en la medida que el aporte recaiga en bienes corporales inmuebles construidos y no solamente en terrenos, dicha operación, se encontrará gravada con impuesto al valor agregado por configurarse a su respecto los requisitos establecidos en el antes mencionado artículo 8°, letra b).

Siendo así, corresponde determinar la base imponible sobre la cual ha de calcularse el impuesto. Al respecto, el artículo 15°, de la Ley de IVA, establece que la base imponible de las ventas y los servicios está constituida por el valor de las operaciones respectivas. No obstante, en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles gravados con este impuesto, el inciso segundo del artículo 17°, autoriza a deducir del precio estipulado en el contrato el valor de adquisición del terreno, en los términos allí señalados.

Por otra parte, el artículo 16°, de la misma Ley, dispone una base imponible especial para una serie de casos detallados en dicho artículo. Es así como en la letra g), se establece una base imponible especial en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado Impuesto al Valor Agregado, siempre que ésta haya sido efectuada por un vendedor habitual.

Ahora bien, este Servicio se pronunció⁴ sobre la materia, señalando que se entenderá que un inmueble tiene la calidad de “usado” cuando ha sido transferido al usuario final y ha salido de la propiedad de aquellos contribuyentes, que por su giro pueden ser o son efectivamente vendedores habituales de dichos bienes.

⁴ Oficio Ord. N° 3220, del año 2016.

Consecuente con lo anterior, para que un inmueble tenga calidad de usado debe haber salido del ámbito de aquellos contribuyentes de IVA que se dedican a la comercialización de dichos bienes. Por lo tanto, si los inmuebles que se pretende aportar, fueron adquiridos de personas que no tenían al momento de su adquisición la calidad de contribuyentes, que por su giro **no** eran considerados vendedores habituales de dichos bienes, éstos tendrían la calidad de “usados”, pues se entiende que dichos bienes habrían salido del ámbito de los comercializadores considerados vendedores habituales de este tipo de bienes.

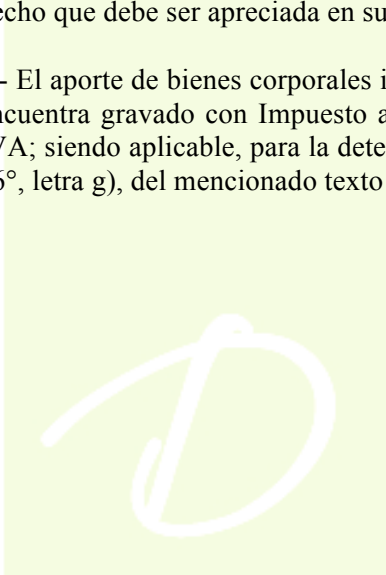
De ser así y como en la adquisición de los bienes que se pretende aportar, el contribuyente no soportó impuesto al valor agregado, resulta plenamente aplicable la base imponible dispuesta en el artículo 16°, letra g), de la Ley de IVA.

III.- CONCLUSIONES:

1.- En base solo en lo que se describe en el requerimiento, respecto de las operaciones que se exponen, la reorganización se enmarcaría en lo establecido en el inciso 5°, del artículo 64° del Código Tributario, por lo que se confirma el criterio solicitado, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos legales señalados en el Análisis, en cuyo caso no será procedente que este Servicio pueda ejercer la facultad de tasación dispuesta en dicho precepto legal, respecto de los activos que serían enajenados mediante su aporte en el marco de una reorganización empresarial.

Dicha conclusión se limita estrictamente a la operación que se pretende llevar a cabo, en los términos que señala, debiendo considerarse que la legítima razón de negocios que contempla la citada disposición legal es una condición que no puede ser calificada a priori, por cuanto es una cuestión de hecho que debe ser apreciada en su debida oportunidad⁵.

2.- El aporte de bienes corporales inmuebles que pretende realizar la sociedad objeto de la consulta, se encuentra gravado con Impuesto al Valor Agregado, en virtud del artículo 8°, letra b), de la Ley de IVA; siendo aplicable, para la determinación de la base imponible las normas contenidas en el artículo 16°, letra g), del mencionado texto legal.



FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2392, de 19.11.2018
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

Dial
Capacita

⁵ En este sentido, Oficio Ord. N° 844, de 2017.