

## **BASE IMPONIBLE AFECTA A IVA EN LA VENTA DE INMUEBLES: EFECTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA**

### ***TAXABLE INCOME LIABLE TO VAT ON THE SALE OF IMMOVABLES: EFFECTS OF THE TAX REFORM***

#### **Esteban Escalona Caba**

Founder & CFO Dentidesk Chile SpA  
Magíster en Tributación. Universidad de Chile  
Contador Auditor. Universidad de Concepción  
escalonacaba@gmail.com



**Resumen:** La Reforma Tributaria (Ley 20.780 de 2014) y sus ajustes posteriores (Ley 20.899 de 2016), en lo que a Impuestos a las Ventas y Servicios se refiere, ha centrado sus esfuerzos en modificar el hecho gravado en las ventas de los bienes corporales inmuebles eliminando el requisito que éstas sean vendidas por una empresa constructora, con el consiguiente efecto en la definición del hecho gravado (básico y especiales), sujeto, devengo y la determinación de su base imponible. Respecto de este último elemento de la obligación tributaria, se debió agregar la base imponible en la venta de inmuebles usados por las operaciones realizadas por vendedores habituales, agregando la letra g) al artículo 16 del DL 825 de 1974. Otra importante modificación fue la incorporación de la rebaja por concepto de intereses a la base imponible en los contratos de arriendo con opción de compra por parte de los vendedores. Respecto de la base imponible en la venta de bienes corporales inmuebles nuevos, no hubo modificaciones, manteniéndose lo establecido en el artículo 17 incisos segundo y siguientes, sin perjuicio, claro está, de los cambios al crédito especial para empresas constructores (CEEC) contenido en el artículo 21 del Decreto Ley 910 de 1975.

**Palabras claves:** IVA; Crédito fiscal; Base Imponible; venta de inmuebles; reforma tributaria

**Abstract:** *The Tax Reform (Law 20.780 from 2014) and its further adjustments (Law 20.899 from 2016), with regard to Taxes on sales and services, has focused its efforts in modifying the taxable event in the sale of tangible property immovables eliminating the requirement that these must be sold by a construction company, with the consequent effect on the definition of the taxable event (basic and specials), subject, accrual and determining the taxable income. Regarding this last element of the tax obligation, the taxable income should have been added to the sale of properties used by the operations done by regular sellers, adding letter g to the article 16 from DL 825 of 1974. Another important modification was the incorporation of interest rate reduction to the taxable income for lease contracts with the option to buy for sellers. In relation to taxable income in the sale of new tangible property immovables, there were no modifications, keeping the established in the second and subsequent subparagraphs in article 17, without prejudice, of course, of the changes to the special credit for construction companies (CEEC for its acronym in Spanish) contained in article Executive Order 910/1975.*

**Keywords:** *VAT; Tax Credit; Taxable base, Sale of immovables; Tax reform.*

## 1.- INTRODUCCIÓN

Sin lugar a dudas los esfuerzos del legislador de la Ley 20.780 de 2014<sup>1</sup>, respecto del Decreto Ley 825 de 1974, se centraron en modificar el régimen tributario aplicable a las ventas de bienes corporales inmuebles, y con ello el concepto de vendedor<sup>2</sup>. Gracias a esta nueva redacción, ya no es necesario que el contribuyente sea una “empresa constructora” para quedar afecta al impuesto IVA, en sus operaciones de venta, sino cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles o inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros, corrigiendo con ello, algunas inconsistencias tributarias que presentaba la tributación

---

<sup>1</sup> Publicada en el Diario Oficial el día 29 de septiembre de 2014.

<sup>2</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1429 del 28 de mayo 2015. [en línea <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja1429.htm>> [consulta: agosto 2016]. El concepto de vendedor se encuentra establecidos en el artículo 2 N°3 del DL 825 de 1974.

en la industria inmobiliaria. Resultado de ello, fueron las reformas de los números 1 y 3 del artículo 2° sobre el hecho gravado básico de venta y habitualidad<sup>3</sup>.

Además se ajustó y modificó el artículo 8°, en sus letras b), c), d), f), k), l), y m), sobre los hechos gravados especiales en la venta de inmuebles. De éstas, los mayores cambios de la reforma tributaria fueron efectuados a la letra l), sobre contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por un vendedor, y la letra m) en la venta de activos fijos muebles e inmuebles. Las letras b), c), d) f), sufrieron ajustes que no cambiaron el hecho gravado ya que se encontraban incluidos en la letra k) suprimida por la Ley 20.780 de 2014.<sup>4</sup>

Al ser modificado el concepto de habitualidad, más allá del hecho gravado especial contenido en la letra m) del artículo 8, la venta de un inmueble usado también podría quedar gravada con IVA en su venta, si da cumplimiento al concepto de vendedor.

La modificación efectuada a la letra l) del artículo 8 del Decreto Ley 825 de 1974, que entró en vigencia a partir del día 1 de enero de 2016, señala que un contribuyente dedicado a la celebración de contratos de arriendo con opción de compra (Leasing) sobre bienes corporales inmuebles debe ser considerado vendedor para los efectos de la aplicación de dicho artículo, toda vez que el ánimo que guía la adquisición de los bienes que da en arrendamiento con opción de compra, es el de la reventa, cuya posibilidad cierta no depende de su voluntad sino más bien de su contraparte<sup>5</sup>. Para estos efectos, no es determinante si finalmente el arrendatario restituye el respectivo inmueble sin ejercer la opción de compra a la cual tenía derecho<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Cabe recordar que la habitualidad se refiere a la cantidad, frecuencia o naturaleza con que el vendedor realiza las operaciones de venta (art.4 del DS 55 de 1977). Por su parte el artículo 2 N°3 del DL 825 de 1974, agregó el requisito de que entre la compra y venta del inmueble haya transcurrido un plazo igual o inferior a un año, excluyendo de estos casos la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias así como la enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado; y los demás casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial.

<sup>4</sup> Publicada en el Diario Oficial el día 29 de septiembre de 2014.

<sup>5</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1823 del 23 de junio 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1823.htm>> [consulta: agosto 2016].

<sup>6</sup> El Artículo 2°, N° 2, de la Ley 20.899 de 2016, modificó en su totalidad la letra L) del artículo 8, suprimiendo las promesas de venta de bienes corporales inmuebles como hecho gravado especial.

Sin embargo, el artículo 8 N° 7<sup>7</sup> de la Ley 20.899, modificó el artículo sexto transitorio de la Ley 20.780, con vigencia a partir del 1 de enero de 2016, la cual dispuso que no se aplicarán las modificaciones introducidas al DL 825 de 1974, por el artículo 2° de la Ley 20.780, a las cuotas de un contrato de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos, siempre que éstos hayan sido celebrados con anterioridad al 1 de enero de 2016 y siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado. Con esta modificación, los contratos mantendrán el régimen tributario vigente al momento de su suscripción, cuando hayan sido celebrados antes del 1 de enero de 2016 siempre que cumplan las formalidades exigidas por la norma legal<sup>8</sup>.

Respecto a las exenciones, el artículo 12 letra F), el legislador incorporó una nueva relacionada con la venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio a objeto de beneficiar a las personas de menores recursos. Considerando el sentido restringido de las exenciones, se ha entendido<sup>9</sup> que la exención del nuevo artículo 12°, letra F del Decreto Ley 825, no se hacía extensiva a los contratos generales de construcción sino sólo a las ventas de viviendas financiadas en todo o parte con subsidios. Sobre este punto, es preciso aclarar que posteriormente la Ley 20.899 de 2016, que simplificó el sistema de tributación a la Renta y perfeccionó otras disposiciones legales tributarias, consideró

---

<sup>7</sup> Artículo Sexto Transitorio: “*Las modificaciones introducidas por el artículo 2° en el decreto ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no se aplicarán a las ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles, que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley a que se refiere el número 1 del artículo precedente, en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Del mismo modo, no se aplicarán dichas disposiciones a las cuotas de un contrato de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos en la medida que hayan sido celebrados con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada y, siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado*”.

<sup>8</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1823 del 23 de junio 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1823.htm>> [consulta: agosto 2016].

<sup>9</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1836 del 14 de julio 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja1836.htm>> [consulta: agosto 2016].

también como *beneficiario de un subsidio* a la persona natural o jurídica que adquiera o encargue la construcción de un bien corporal inmueble para venderlo o entregarlo en arriendo con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio<sup>10</sup>. Dicha modificación busca eliminar el efecto de costo o gasto del IVA no imputable como crédito fiscal, para la persona que encarga la obra o entrega en arriendo y que sí estuvo afecta al momento de realizar la construcción.

Por otra parte, a objeto de aminorar el impacto en la carga tributaria en la adquisición de bienes corporales inmuebles y así evitar que las reformas introducidas afectaran en forma inmediata la venta de los referidos bienes, la Ley 20.780 y 20.899 de 2016<sup>11</sup>, en sus artículos 6 y 7 transitorios, contempló dos excepciones de carácter transitorio:

- 1) Hecho no gravado (Artículo 6° transitorio). Dispone que las modificaciones introducidas en materia de IVA no se aplicarán a las ventas o transferencias de dominio de bienes corporales inmuebles que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad al 1 de enero de 2016.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Sin embargo, para acceder al beneficio contemplado, el contribuyente debe dejar constancia en el contrato de compraventa o en el contrato general de construcción, que los bienes adquiridos o encargados a construir serán vendidos o entregados en arriendo con opción de compra a beneficiarios de un subsidio habitacional, los que financiarán con el referido subsidio todo o parte de dichas operaciones. Las instrucciones sobre la normativa señalada fueron emitidas a través de SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 13 del 24 de marzo 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu13.pdf>> [consulta: agosto 2016] y comentadas en SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1782 del 22 de junio 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1782.htm>> [consulta: agosto 2016].

<sup>11</sup> Las modificaciones fueron introducidas por el artículo 2°, N° 4, letra e, de la Ley N° 20.899.

<sup>12</sup> La norma contenida en la parte final del artículo señalado, excluía de la aplicación de las modificaciones introducidas al D.L. N° 825, por el Art. 2° de la Ley N° 20.780, a las transferencias de inmuebles efectuadas en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2016, siempre que dicho contrato hubiese sido celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado. Por ello solamente la cuota final, en virtud de la cual se ejerce la opción de compra era la que se favorecería con dicha norma, quedando en consecuencia las cuotas de arrendamiento, sujetas a la aplicación de todas las disposiciones, sobre hecho gravado, devengo del impuesto, emisión de documentación, y otras incorporadas por el Art. 2° de la Ley N° 20.780, al D.L. N° 825. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 13 del 24 de marzo de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu13.pdf>> [consulta: agosto 2016].

- 2) Exención (Artículo 7° transitorio<sup>13</sup>). Declara exentas de IVA a las ventas de bienes corporales inmuebles que cuenten con un permiso de edificación con anterioridad al 1 de enero de 2016 y cuya venta se realice dentro del plazo de un año, contado desde el 1° de enero de 2016, es decir, hasta el 1 de enero de 2017.

Ahora bien, del análisis de las normas transitorias escritas, y sus modificaciones posteriores mediante la Ley 20.899 de 2016, se pueden apreciar las siguientes situaciones en las cuales no se aplica transitoriamente el Impuesto al Valor Agregado en la venta de bienes corporales inmuebles<sup>14</sup>:

- a) Las ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles efectuadas en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad al 1 de enero de 2016, en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado.
- b) Las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, celebrados con anterioridad al 1 de enero de 2016, siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.
- c) Las ventas de bienes corporales inmuebles que cuenten, al 1 de enero de 2016, con permiso de edificación y las ventas respectivas se efectúen dentro del plazo de un año contado desde el 1 de enero de 2016.

---

<sup>13</sup>Cabe mencionar que el artículo 8°N° 8 de la Ley 20.899 agregó, en el artículo séptimo transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014, la siguiente expresión: “Estarán también exentas del impuesto al valor agregado, en el caso de bienes corporales inmuebles nuevos que cuenten con el permiso de construcción a la fecha señalada, la venta u otras transferencias de dominio, incluido el contrato de arriendo con opción de compra, que se graven como consecuencia de estas modificaciones siempre que respecto de tales bienes se haya ingresado, al 1 de enero de 2017, la solicitud de recepción definitiva de la obra ante la Dirección de Obras Municipales correspondiente conforme lo establece el artículo 144 de la ley General de Urbanismo y Construcciones”. Como se puede apreciar, la norma original no contenía ninguna exigencia relacionada con la calidad de nuevo o usado del bien objeto de la transferencia que se declara exenta; como sí lo hace la segunda parte incorporada por la Ley 20.899, que exige, expresamente, que los inmuebles tengan la calidad de nuevos.

<sup>14</sup>Mayores antecedentes se desprenden en SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1694 del 15 de junio 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1694.htm>> [consulta: agosto 2016].

- d) La venta u otras transferencias de dominio, incluido el contrato de arriendo con opción de compra, de bienes corporales inmuebles nuevos que cuenten con el permiso de construcción al 1 de enero de 2016, que se graven como consecuencia de las modificaciones legales siempre que respecto de tales bienes se haya ingresado, al 1 de enero de 2017, la solicitud de recepción definitiva de la obra ante la Dirección de Obras Municipales correspondiente. En este caso, a diferencia del señalado en la letra anterior, no indica como requisito plazo alguno para la venta del inmueble.

Otro tema que resulta atingente de analizar, es la utilización del Crédito Especial de Empresa Constructoras, establecido en el artículo 21 del D.L. 910 de 1975, y los efectos que tuvo la mencionada reforma en su aplicación. En primer lugar, respecto del artículo 23 N°6 del Decreto Ley 825 de 1974, este fue modificado haciendo extensivo el uso del IVA crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al valor agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910, de 1975, siempre y cuando dicho adquirente o contratante se dedique a la venta habitual de bienes corporales inmuebles. Lo anterior resulta lógico, si consideramos que a partir de la modificación del concepto de habitualidad contenida en el artículo 2 N° 3 de la ley, las empresas inmobiliarias podrían ser sujetos del impuesto y estar gravadas con IVA por las operaciones de venta por ellas realizadas.

Por otra parte, si bien se mantuvo el crédito especial de las empresas constructoras (65%) establecido en el artículo 21 del Decreto Ley 910, de 1975, la Ley 20.780, limitó dicho beneficio a los inmuebles habitacionales cuyo valor no exceda de 2.000 UF<sup>15</sup>, el cual se hará efectivo en forma gradual<sup>16</sup>: 4.000 UF, para el año 2015; 3.000 UF para el año 2016 y a partir del año 2017, se aplica el límite permanente de 2.000 UF; que en el caso de viviendas financiadas en todo o parte con subsidios otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, el límite aumenta a 2.200 UF<sup>17</sup>.

Como se mencionó anteriormente, el artículo 4° de la Ley 20.899 agregó en el artículo 21 del Decreto Ley 910 de 1975 a las empresas constructoras como beneficiarias del crédito allí establecido por las ventas de viviendas que se encuentren exentas de

---

<sup>15</sup> Cabe recordar que el objeto de dicho crédito es el de reducir el monto del impuesto aplicado a los inmuebles habitacionales comprados por los sectores de menores recursos.

<sup>16</sup> Artículo duodécimo transitorio de la Ley 20.780 (modificado por el artículo 8, N° 10 de la Ley 20.899).

<sup>17</sup> El tope de 2.000 original, fue aumentado a 2.200 UF, por la Ley 20.899 de 2016.

Impuesto al Valor Agregado, por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, conforme lo dispuesto en la primera parte del artículo 12, letra F, del Decreto Ley N° 825, caso en el cual el beneficio será equivalente a un 0.1235,<sup>18</sup> del valor de la venta y se deducirá de los pagos provisionales obligatorios (PPM) de la ley sobre Impuesto a la Renta (D.L.824 de 1974), en la misma forma señalada en este inciso y con igual tope de 225 unidades de fomento<sup>19</sup>, excluyendo en todo caso el *leasing* financiero.

## 2.- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Realizada una visión general de las operaciones de bienes corporales inmuebles afectas IVA, según la Ley 20.780 de 2014 y 20.899 de 2016, es posible entrar al análisis de la determinación de la base imponible.

Si bien, su determinación se encuentra estipulada en los artículos 16 al 19 del Decreto Ley 825 de 1974, el artículo 2° N° 1, introdujo una pequeña modificación que, en la práctica, no cambia el tratamiento de la determinación de la base imponible, pero de igual forma es necesario comentar para no caer en posibles confusiones:

*“Por “venta”, toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, **excluidos los terrenos**, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.”*

Al señalar expresamente que se excluyen los terrenos en la determinación del hecho gravado, el legislador no está diciendo nada nuevo desde el año 1987<sup>20</sup>, toda vez que el artículo 17 inciso segundo y siguientes del Decreto Ley 825 de 1974, que tratan la determinación de la base imponible en la venta de inmuebles nuevos, no consideraba

---

<sup>18</sup> El factor de 0,1235, corresponde a un 65% de la tasa del Impuesto al Valor Agregado (19%). Esto se debe a que el beneficio no puede ser superior a aquel que les correspondería deducir si la operación se encontrase gravada con IVA.

<sup>19</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 13 del 24 de marzo 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu13.pdf>> [consulta: agosto 2016].

<sup>20</sup> La tributación de los inmuebles en el DL 825 de 1974, se incorporó mediante el artículo 1 letra A) N° 2 b), de la Ley 18.630, publicada en el Diario Oficial el día 23 de julio de 1987.



para efectos de su determinación, el valor de los terrenos, ya sea el corregido monetariamente en su totalidad o hasta un tope de dos avalúos fiscales, dependiendo del tiempo que haya pasado entre la compra del terreno y la venta de éste junto a la construcción, realizada por un vendedor habitual. Por consiguiente, dicha norma solo busca evitar posibles confusiones o no dejar duda alguna sobre la exclusión de los terrenos de la base imponible y, por ejemplo, que no quede duda alguna de que la venta de un terreno o sitio eriazo sin urbanizar, nunca estará gravada con este impuesto, según se desprende el artículo 17 comentado.

El párrafo 5° del Decreto Ley 825 de 1974, trata entre otros tópicos, la determinación de la base imponible relacionado con la venta de bienes corporales inmuebles y muebles, en los siguientes artículos:

Cuadro N° 1  
Modificaciones artículos 16 a 19 del DL 825 de 1974

ARTÍCULO	DETALLE
16 letra d)	Venta de Inmuebles del giro comprendidos en una la venta de establecimientos de comercio o cualquier otra universalidad. Tasación en venta de inmuebles. (Circular 42 de 2015)
16 letra g)	Vendedor habitual que realiza venta de inmuebles usados en cuya adquisición no haya hecho uso del IVA crédito fiscal. (Circular 42 de 2015)
16 letra i)	Contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por un vendedor. (Circular 13 de 2016)
17 inciso 2	Venta habitual de inmuebles nuevos.
17 inciso 2	Contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por un vendedor (cuotas y opción de compra)
17 inciso	Tasación del Valor del terreno
18	Permutas y otras convenciones
19	Se diere en pago un bien inmueble.

Fuente: Elaboración propia

## 2.1 Base imponible no modificada

Como se mencionó anteriormente, el artículo 8 letra f), sobre hecho gravado especial en la venta de inmuebles relacionado con la venta de establecimientos de comercio o cualquier otra universalidad; si bien, fue modificado por la reforma tributaria, al agregarle expresamente la venta de inmuebles del giro, esta situación ya se encontraba

incluida en la letra k) suprimida por la Ley 20.780 de 2014<sup>21</sup>. Por lo tanto, no cambia de manera alguna el fondo sobre el tratamiento de su base imponible con la aplicación de la reforma tributaria<sup>22</sup>.

Otra operación que no fue modificada por la reforma tributaria, se refiere a la base imponible en la venta de bienes corporales inmuebles nuevos, toda vez que el inciso segundo del artículo 17, solo incorporó el tratamiento de la base imponible en los contratos de arriendo con opción de compra. Por su parte, el inciso cuarto, eliminó los casos específicos en que un contribuyente podía solicitar a este Servicio una nueva tasación. De este modo, actualmente cualquier contribuyente puede solicitar al Servicio de Impuestos Internos, para efectos de la deducción establecida en este artículo, que practique una nueva tasación del terreno comprendido en la operación ya sea de venta o de arrendamiento con opción de compra. La parte final de este inciso, incorporada también por la ley 20.899 de 2016, dispuso que el Servicio de Impuestos Internos, fijará mediante resolución el procedimiento para solicitar esta nueva tasación<sup>23</sup>.

Por lo anterior, se analizarán el artículo 16 letra g), i), además del inciso segundo del artículo 17, en lo que respecta a contratos de arriendo con opción de compra, toda vez que son estos artículos los que han sufrido modificaciones en su tratamiento producto de la reforma tributaria y su modificación posterior.

## **2.2 Base imponible en la venta de inmuebles modificada por la ley 20.780 del año 2014 y 20.899 del año 2016**

### **2.2.1 Venta de inmuebles usados realizada por un vendedor habitual, en cuya adquisición no haya soportado el IVA crédito fiscal**

El artículo 16 letra g) según ley 20.780 de 2014, quedó redactado de la siguiente forma:

---

<sup>21</sup> El anterior artículo 8 letra k) señalaba como hecho gravado especial lo siguiente: “*k) los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora*”

<sup>22</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42 del 5 de junio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu42.pdf>> [consulta: agosto 2016].

<sup>23</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 13 del 24 de marzo 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu13.pdf>> [consulta: agosto 2016].

*“g) En el caso de venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado, realizada por un vendedor habitual, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra. Para estos efectos deberá reajustarse el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior a la fecha de la venta.*

*Con todo, en la determinación de la base imponible a que se refiere el párrafo anterior deberá descontarse del precio de compra y del precio de venta, el valor del terreno que se encuentre incluido en ambas operaciones. Para estos efectos, el vendedor podrá deducir del precio de venta como valor máximo asignado al terreno, el valor comercial de éste a la fecha de la operación. Efectuada esta deducción, el vendedor deberá deducir del precio de adquisición del inmueble una cantidad equivalente al porcentaje que representa el valor comercial asignado al terreno en el precio de venta.*

*El Servicio podrá tasar el valor comercial asignado al terreno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.”*

Esta norma fue agregada al DL 825 de 1974, debido a la modificación del concepto de venta según el cual un contribuyente, siempre que reúna los requisitos para ser considerado como vendedor y por lo tanto habitual<sup>24</sup>, puede quedar afecto a IVA por las operaciones de venta que realice.

Por ejemplo, una persona que compró un inmueble usado en el año 2014, operación no gravada con IVA, luego lo arregla y vende en el año 2017, y además cumple con los requisitos para ser considerado como vendedor, establecidos en el artículo 2 N° 3 del DL 825 de 1974, la operación de venta que realice estará gravada con IVA. Este tipo de contribuyente generará un débito fiscal, no obstante que en la adquisición del inmueble no soportó el crédito fiscal contra dicho débito.

Sin embargo, cabe precisar respecto de los bienes raíces usados en los cuales se hubiese imputado el Crédito Fiscal, se regirán por la norma artículo 17. Debido a lo anterior, el legislador en su artículo 16 letra g), estableció un procedimiento simplificado por medio del cual se determina la base imponible especial. Para estos efectos, se cuantifica la diferencia entre el precio de venta versus el precio de compra

---

<sup>24</sup> El concepto de habitualidad se encuentra establecido en el artículo 2 N°4 del DL 825 de 1974.

del inmueble (descontado en ambos importes el valor del terreno), al objeto de aplicar la tasa del IVA a dicho margen.

Para aplicar esta base imponible especial, se deben cumplir los siguientes requisitos copulativos<sup>25</sup>:

- a) Debe tratarse de la venta de bienes corporales inmuebles usados;
- b) En la adquisición de aquéllos no se debe haber soportado Impuesto al Valor Agregado;
- c) La venta debe ser realizada por un vendedor habitual.

Verificado el cumplimiento de los requisitos mencionados se deberá proceder a calcular la base imponible que será equivalente a la diferencia entre los precios de venta y de compra, **descontado el valor del terreno**:

$$\frac{\text{Valor de Venta} - \text{Valor de Terreno}}{(\text{Valor de Compra} - \text{Valor de Terreno})}$$

**BASE IMPONIBLE**

Sin embargo, la redacción de la norma plantea una incógnita, en relación al valor a asignar al valor del terreno de la venta y la compra, y que el Servicio de Impuestos Internos<sup>26</sup> se encargó de aclarar en los siguientes términos:

- a) Del precio de venta determinado se debe deducir el valor del terreno con tope de su valor comercial. Para estos efectos la misma norma, en su parte final, señala que el Servicio podrá tasar el valor comercial asignado al terreno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.
- b) Del valor de adquisición del inmueble se debe deducir también el valor del terreno. Éste se determinará calculando el porcentaje que representa el valor comercial asignado al terreno en el precio de venta, el cual se aplicará al valor de adquisición del inmueble,

---

<sup>25</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42 del 5 de junio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu42.pdf>> [consulta: agosto 2016].

<sup>26</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42 del 5 de junio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu42.pdf>> [consulta: agosto 2016].

- c) El monto así determinado se deducirá del valor de adquisición del inmueble. Previamente a esta operación se debe reajustar el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior a la fecha de venta.
- d) Una vez descontado los respectivos valores de terreno tanto en el precio de adquisición como de venta, se debe restar al precio de venta, el precio de adquisición, obteniendo de esta manera la base imponible sobre la cual se debe aplicar la tasa establecida en el artículo 14 del D.L. N° 825

### Caso práctico 1:

De la metodología señalada en la letra g) del artículo 16, de acuerdo a las instrucciones emitidas por el Servicio de Impuestos Internos<sup>27</sup>, se puede extraer que para determinar la Base Imponible, se deben realizar cinco pasos, los cuales buscan determinar el valor de venta menos su valor de terreno y el valor de compra, menos el porcentaje de su valor de terreno.

Datos:

	\$
Precio Venta	90.000.000
Valor adquisición del Bien raíz, reajustado	35.000.000
Valor estimado del terreno	15.000.000
Valor comercial terreno según características y ubicaciones similares	17.000.000

Cálculo:

1.- Determinar el precio de venta, menos el valor del terreno, con tope de su valor comercial:

Precio de venta	90.000.000
(Valor comercial terreno)	<u>17.000.000</u>
Valor de Venta menos valor del terreno	<u><u>73.000.000</u></u>

<sup>27</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42 del 5 de junio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu42.pdf>> [consulta: agosto 2016].

Se considera como rebaja el valor comercial del terreno (\$17.000.000), que es el máximo valor a deducir permitido, según el inciso segundo de la letra g) del artículo 16 del DL 825.

2.- Determinar la proporción que representa el valor rebajado como valor del terreno, precio de venta:

Valor Comercial del Terreno	<u>17.000.000</u>
Precio de compra	90.000.000
Proporción	19%

3.- Aplicar el porcentaje determinado en el punto 2) al valor de adquisición, para determinar el valor del terreno a deducir:

Valor del Bien raíz	35.000.000
Porcentaje	0,189
Valor de terreno a deducir	6.611.111

4.- Determinar el valor de adquisición, menos el valor del terreno a descontar

Valor adquisición	35.000.000
(Valor de Terreno)	<u>6.611.111</u>
Valor de Compra menos valor del terreno	<u><u>28.388.889</u></u>

5.- Determinar Base Imponible del IVA, según letra g del artículo 16.

Valor de Venta, menos terreno	73.000.000
(Valor de compra, menos terreno)	<u>-28.388.889</u>
BASE IMPONIBLE	<u><u>44.611.111</u></u>
IVA 19%	8.476.111

Por lo anterior la operación a facturar es la siguiente:

Valor de venta	\$ 90.000.000
IVA	<u>\$ 8.476.111</u>
Total Venta	\$ 98.476.111

Como se puede apreciar, la venta de inmuebles usados, en los primeros años de aplicación de la norma, alterará el principio de base financiera toda vez que el vendedor no tendrá crédito fiscal (según el método tradicional financiero de impuesto

contra impuesto) y, por lo tanto, la norma busca subsanar dicha situación creando un crédito fiscal que imputar al débito fiscal al momento de la venta del inmueble usado.

### **2.2.2 Contratos de arriendo con opción de compra, realizados por un vendedor**

Respecto a los contratos de la letra l) del artículo 8, para determinar su base imponible el legislador en la letra i) del artículo 16, estableció lo siguiente:

*“i) En los contratos a que se refiere la letra l) del artículo 8°, el valor de cada cuota incluida en el contrato, debiendo rebajarse la parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación. El Servicio podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario cuando el monto de la utilidad o interés que se cobre o pacte en la operación sea notoriamente superior al valor que se obtenga, cobre o pacte en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia que se determine entre la utilidad o interés de la operación y el fijado por el Servicio quedará afecta al Impuesto al Valor Agregado. La tasación, liquidación o giro, podrá reclamarse en la forma, plazo y de acuerdo al procedimiento a que se refiere dicha disposición.”*

Por su parte, el inciso segundo del artículo 17, sobre el tratamiento de la base imponible de estas cuotas, estableció lo siguiente:

*“...En el caso de los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, podrá deducirse del monto de cada cuota, incluyendo la opción de compra, la proporción correspondiente al valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación, la que resultará de calcular la proporción que representa el valor de adquisición del terreno en el valor total del contrato. Para estos efectos, deberá reajustarse el valor de adquisición del terreno de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la fecha del contrato. La deducción que en definitiva se efectúe por concepto del terreno, no podrá ser superior al doble del valor de su avalúo fiscal determinado para los efectos de la ley N° 17.235, salvo que la fecha de adquisición del mismo haya precedido en no menos de tres años a la fecha en que se celebre el contrato de venta o de promesa de venta, en cuyo caso se deducirá el valor efectivo de adquisición reajustado en la forma indicada precedentemente...”*

De acuerdo al análisis efectuado de la norma antes transcrita, para determinar la base imponible en las cuotas de este tipo de contratos, se debe rebajar a la base imponible de ésta:

- 1) La utilidad o interés comprendido en la operación.
- 2) Valor proporcional del terreno actualizado.

Respecto a la rebaja de la base imponible relacionada con el interés, ésta se debe a que la compra de inmuebles mediante un crédito hipotecario, al ser realizadas por empresas financieras, los intereses por ellos cobrados se encuentran exentos de IVA<sup>28</sup>, y por lo tanto de mantenerse la norma original, era muy desventajoso para las empresas de leasing competir con los precios de los bancos por este efecto tributario que encarecía sus cuotas.

Por esta razón, el legislador mediante la Ley 20.899 del año 2016, excluyó de la determinación de la base imponible el valor de dichos intereses. Sin perjuicio de ello, la ley entrega al Servicio de Impuestos Internos, la facultad de aplicar la tasación del artículo 64 del Código Tributario, en caso de que este fuese superior a los cobrados en operaciones similares, rebajando de forma indebida el valor de la base imponible. Finalmente cabe señalar que corresponderá al propio contribuyente presentar las tablas de desarrollo del *leasing* que muestren en forma clara, entre otros antecedentes, el monto del capital, la cuota y el interés o utilidad correspondiente<sup>29</sup>.

En el caso que de la determinación de la rebaja al valor de la cuota, ésta resultara con un valor \$0 (sin base imponible), al no ser una operación exenta o no gravada, no cabría aplicar la proporcionalidad del crédito fiscal, del artículo 23 N° 3 del DL 825 de 1974.

Respecto al valor del terreno a rebajar, sigue las normas generales de rebaja aplicada en la venta de inmuebles nuevos que es la de rebajar el valor de adquisición del terreno o el avalúo fiscal de éste<sup>30</sup>. Si se opta por el valor del terreno, éste debe ir reajustado según el porcentaje de variación experimentado por el IPC<sup>31</sup> entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al del contrato. Sin embargo, dicha deducción no puede ser superior al doble del avalúo fiscal, salvo en los siguientes casos:

---

<sup>28</sup> La exención se encuentra señalada en el artículo 12 letra E. N° 10 del DL 825 de 1974.

<sup>29</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 13 del 24 de marzo 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu13.pdf>> [consulta: agosto 2016].

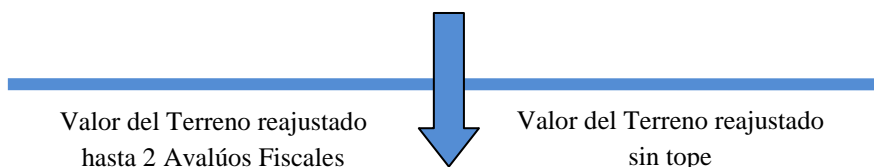
<sup>30</sup> Esta opción se puede tomar si el contribuyente, por ejemplo, no dispone de información sobre el valor efectivo de adquisición del terreno.

<sup>31</sup> Índice de precios al consumidor.



- a) Que entre la adquisición del terreno y la fecha del contrato, hayan transcurrido a lo menos tres años (Art.17 inciso 2 del DL 825 de 1974)
- b) Que habiendo transcurrido menos de tres años entre la adquisición del terreno y el contrato, el Servicio autorice que se haga la deducción sin aplicar el límite del doble del avalúo fiscal, considerando para estos efectos el valor de los terrenos de ubicación y características similares, al momento de su adquisición.<sup>32</sup>

### TOPE 3 AÑOS



#### Caso práctico 2:

En este caso el supuesto es que entre la compra del terreno y la venta de éste con el inmueble ha transcurrido más de tres años y por lo tanto se puede rebajar como valor del terreno el valor total de este reajustado.

<b>DATOS</b>	<b>\$</b>
Valor total de contrato	50.000.000
Valor del terreno	15.000.000
Valor de cuota	5.000.000
Interés	700.000
<b>DEDUCCIONES</b>	
Valor del terreno	30%
Valor a descontar por cuota	1.500.000
Interés	700.000
<b>Total descuento</b>	<b>2.200.000</b>

<sup>32</sup> Art.17° inciso 5 de la ley y SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 15 del 8 de marzo 1994. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1994/circu15.htm>> [consulta: agosto 2016].

El porcentaje de valor del terreno corresponde a la proporción entre el valor del terreno (\$15.000.000) y el valor total de contrato (\$50.000.000)

El valor a descontar como terreno, corresponde al 30% del valor de la cuota (\$5.000.000)

Determinado el valor a rebajar, se puede determinar la base imponible y el IVA de la cuota:

	\$
Valor cuota	5.000.000
Deducciones	-2.200.000
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>2.800.000</b>
<b>IVA</b>	<b>532.000</b>

	\$
<b>TOTAL OPERACIÓN</b>	
Valor Cuota Leasing	5.000.000
IVA	532.000
<b>TOTAL FACTURA</b>	<b>5.532.000</b>

### Caso práctico 3:

En este caso el supuesto es que entre la compra del terreno y la venta de éste con el inmueble ha transcurrido menos de tres años y por lo tanto se puede rebajar como valor del terreno hasta un tope de 2 avalúos fiscales.

<b>DATOS</b>	\$
Valor total de contrato	50.000.000
Valor del terreno	15.000.000
Valor de cuota	5.000.000
Interés	700.000
Avalúo Fiscal	5.000.000

#### **DEDUCCIONES**

Valor del terreno	20%
Valor a descontar por cuota	1.000.000
Interés	700.000
<b>Total descuento</b>	<b>1.700.000</b>

El porcentaje de valor del terreno corresponde a la proporción entre el valor del terreno con el tope de 2 avalúos fiscales (\$10.000.000) y el valor total de contrato (\$50.000.000)

El valor a descontar como terreno, corresponde al 20% del valor de la cuota (\$5.000.000)

Determinado el valor a rebajar, se puede determinar la base imponible y el IVA de la cuota:

	\$
Valor cuota	5.000.000
Deducciones	-1.700.000
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>3.300.000</b>
<b>IVA</b>	<b>627.000</b>
<b>TOTAL OPERACIÓN</b>	<b>\$</b>
Valor Cuota Leasing	5.000.000
IVA	627.000
<b>TOTAL FACTURA</b>	<b>5.627.000</b>

### 3.- CONCLUSIONES

La reforma tributaria y sus ajustes, respecto del Decreto Ley 825 de 1974, centró sus esfuerzos en modificar el régimen tributario aplicable a las ventas de bienes corporales inmuebles. De esta forma ya no es necesario que el contribuyente sea una empresa constructora, sino cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles o inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Con esta modificación se trató de corregir algunas inconsistencias tributarias que presentaba la tributación, principalmente en la industria inmobiliaria.

Respecto de la base imponible, este cambio en la forma de tributación en la venta de inmuebles, no afectó la venta de inmuebles nuevos, respecto de los cuales se sigue aplicando el inciso segundo del artículo 17. Asimismo, tampoco se modificó la determinación de la base imponible en la venta de inmuebles que forman parte de la venta de establecimientos de comercio o cualquier otra universalidad; sin bien es cierto que fue modificada la letra f) del artículo 8, al agregarle expresamente la venta de inmuebles del giro, esta situación ya se encontraba incluida en la letra k) suprimida por la ley 20.780 de 2015.

Sin embargo, la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 de 2014 y su ajuste posterior redactado en la ley 20.899 de 2016, creó dos nuevas bases imponibles.

- 1) En la venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado, realizada por un vendedor habitual, caso en el cual la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra, descontado el valor del terreno, según se detalla en la letra g) del artículo 16 del DL 825 de 1974
- 2) En los contratos de arrendamiento con opción de compra, de la letra i) del artículo 8 del DL 825 de 1974, donde la base imponible corresponde al valor de la cuota menos el valor de los intereses o utilidad (letra i del artículo 16 de la ley en comento) y el valor del terreno (Inciso segundo del artículo 17)

En relación a estas nuevas rebajas a la base imponible del IVA, el Servicio de Impuestos Internos<sup>33</sup> se encargó de instruir respecto de la forma de cálculo en la venta de inmuebles usados, respecto de la cual el valor del terreno toma un rol importante, por tanto tiene una forma especial de ser determinado.

Por su parte, en el caso de los contratos de arriendo con opción de compra, la Circular 13 de 2016, instruyó sobre la aplicación de la rebaja especial a la base imponible. Al respecto la novedad la constituye la rebaja correspondiente a los intereses, modificación que fue incluida en la Ley 20.899 de 2016, con el objeto de que no fueran afectadas con IVA los intereses relacionados con este tipo de contrato, encareciendo de esta forma el costo del inmueble, toda vez que gozan de este beneficio las entidades bancarias al estar exentas respecto de los créditos hipotecarios bancarios, conforme a lo prescrito en el número 10 de la letra E) del artículo 12 del DL 825 de 1974. Asimismo, este tipo de contrato goza también de la rebaja por concepto de terreno, toda vez que el legislador aplicó el mismo mecanismo utilizado para la venta de inmuebles nuevos; esto es, el valor del terreno reajustado según IPC entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la fecha del contrato, considerando como tope los dos avalúos fiscales, en el caso que entre la fecha de compra del terreno y la firma del contrato de venta, no hayan pasado más de tres años.

---

<sup>33</sup>SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42 del 5 de junio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu42.pdf>> [consulta: agosto 2016]

#### 4.- BIBLIOGRAFÍA.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 15 del 8 de marzo de 1994. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1994/circu15.htm>> [consulta: agosto 2016]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42 del 5 de junio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu42.pdf>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 13 del 24 de marzo de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu13.pdf>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 55 del 19 de agosto de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu55.pdf>> [consulta: agosto 2016]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1147 del 27 de abril de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja1147.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1429 del 28 de mayo de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja1429.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1835 del 14 de julio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja1835.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1836 del 14 de julio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja1836.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3217 del 21 de diciembre de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja3217.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 158 del 20 de enero de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja158.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1694 del 15 de junio de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1694.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1381 del 17 de mayo de 2016. [en línea]  
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1381.htm>> [consulta:  
agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1782 del 22 de junio de 2016. [en línea]  
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1782.htm>> [consulta:  
agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1823 del 23 de junio de 2016. [en línea]  
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1823.htm>> [consulta:  
agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1844 del 24 de junio de 2016. [en línea]  
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1844.htm>> [consulta:  
agosto 2016].