

HECHO GRAVADO ESPECIAL IVA EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES MUEBLES E INMUEBLES DEL ACTIVO INMOVILIZADO DE UNA EMPRESA: MODIFICADO POR LA REFORMA TRIBUTARIA

SPECIAL TAXABLE EVENT TO VAT ON THE SALE OF MOVABLE AND IMMOVABLE PROPERTY OF THE IMMOBILIZED ASSETS OF AN ENTERPRISE: MODIFIED BY THE TAX REFORM

Cristian Maldonado Olivares

CEO Financial & Tax Advisory Consultores
Magíster en Dirección y Gestión Tributaria
Magister en Finanzas Aplicadas
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria
Contador Auditor.

Resumen: Con la Reforma Tributaria (Ley 20.780 de 2014), se ha cambiado íntegramente la letra m) del artículo 8° del DL 825 de 1974, y vigencia a contar del 01 de enero del 2016, de manera de asegurar que esta operación siempre sea un hecho gravado especial asimilado a venta, con una exclusión definida en su segundo párrafo del artículo, sólo para los bienes corporales muebles del activo inmovilizado, que están asociados a variables de tiempo y a la naturaleza del contribuyente que lo enajena o que lo adquiere. Respecto a la naturaleza del contribuyente, se refiere a los del 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la renta del DL 824 de 1974, concepto que ha cambiado con la Reforma Tributaria y que hoy día presenta una confusión en la identificación del contribuyente en el análisis de la venta de bienes corporales muebles, del párrafo segundo de la letra m) del artículo 8° del DL 825 de 1974. Este artículo 14 ter también ha sido modificado por la Reforma Tributaria y su posterior modificación (Ley 20.780 y 20.899 de 2014 y 2016), definiendo para el artículo, periodos de transición en los años 2015 y 2016, y aplicación definitiva el año 2017.

Se espera que los contribuyentes sean capaces de identificar correctamente las operaciones que podrían no estar afectas al hecho gravado especial asimilado a venta en la letra m) del artículo 8° del DL 825 de 1974.

Palabras Claves: IVA; Activo Inmovilizado; Reforma Tributaria.

Summary: *With the Tax Reform (Law 20.780 of 2014), letter m) to the article 8 from DL 825 of 1974 has been completely changed, and valid as of January 1, 2016, in order to ensure that this operation is always a special taxable event assimilated to sale, with an exclusion defined in its second paragraph to the article, only for movable tangible assets of the fixed asset, they are associated with time variables and the nature of the tax payer who sales or buy. Regarding the nature of taxpayers, refers to those of 14 ter of the Law on income tax of DL 824 of 1974, concept that has changed with the Tax Reform and that today present a confusion in the identification of the taxpayer, in the analysis of the sale of movable tangible property, of the second paragraph of letter m) of article 8 of DL 825 of 1974. That article 14 ter which has also been modified by the tax reform and its subsequent amendment (Law 20.780 and 20.899 from 2014 and 2016), defining for the article, transition periods in 2015 and 2016, and final application in 2017.*

It is expected that taxpayers will be able to correctly identify the operations that could not be affected by the special taxable event assimilated to sale in letter m) of article 8 of DL 825 of 1974.

Keywords: *VAT; Immobilized assets; Tax reform*

1. INTRODUCCIÓN

En Chile a través del tiempo y frente a distintas reformas, anteriores a la Ley N° 20.780¹, se trató de regular, el abuso que existía respecto a la venta de los bienes del Activo Inmovilizado de las Empresas, no gravándose con IVA, considerando que hasta antes de la Ley 19.398² del año 1995 que incorporó la letra m) del artículo 8° del Decreto Ley 825 de 1974, las operaciones de venta de bienes muebles e inmuebles del activo inmovilizado se regían por el artículo N° 2 en su N° 1, vigente a esa fecha³, no dejando gravadas las operaciones de ventas de los bienes del activo

1 Publicada en el diario oficial el día 29 de septiembre de 2014.

2 Ley 19398 (05/12/95) Artículo 4°.- Introdúcense las siguientes modificaciones en el decreto ley N° 825, de 1974:

A. En el artículo 8°, agregase la siguiente letra m): “m) La venta de bienes corporales muebles o inmuebles que realicen las empresas antes de doce meses contados desde su adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes.”.

3 Artículo N° 2: Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1°) Por “venta”, toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para

inmovilizado y dejando un espacio para abusos, por lo que esta letra m) llega a limitar la operación de compra a nombre de la empresa y su posterior venta, recién pasado los doce meses desde su adquisición, importación o construcción.

Lo anterior no fue suficiente para regular esta suerte de abuso y se modificó el artículo 8° letra m) del Decreto Ley 825 de 1974, con la Ley 19.739⁴ de junio 2001, conocida por regular la evasión, que buscó evitar que los dueños, socios, gerentes y/o terceros ligados a la empresa, compraran activos a través de ella, para uso personal y le permitía la posibilidad de que las empresas aprovecharan el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y que los dueños y/o terceros los compraran al valor neto, lo que en los hechos gravados especiales del IVA, limito los requisitos de tiempo, para la venta de los bienes muebles de propiedad de una empresa que los vende, porque los bienes inmuebles del activo inmovilizado se mantenían como hecho gravado especial del IVA en las ventas antes de doce meses, de lo contrario no era un hecho gravado especial del IVA. Finalmente la reforma tributaria, con ley N° 20.780, nuevamente regulo la venta de los bienes corporales muebles e inmuebles, que son parte del activo inmovilizado de la empresa, regulando la venta de estos activos inmovilizados porque siempre serán un hecho gravado especial del IVA del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974, en la medida que hayan tenido derecho al uso del IVA crédito fiscal en la adquisición, importación, fabricación o construcción, importante es que la empresa identifique los activos inmovilizados o activos fijos registrados de acuerdo a las nuevas normas IFRS⁵ en

transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, 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.

4 Ley 19738 19/06/01: Artículo 5°.- Introdúcense las siguientes modificaciones en el decreto ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios:

a) Modificase la letra m) del artículo 8° de la siguiente forma:

i) Suprímese la expresión “o inmuebles”.

ii) Sustitúyese la expresión “doce meses contados desde su adquisición” por la siguiente “que haya terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición”, y

iii) Agregase la siguiente oración, después del punto aparte (.) que pasa a ser seguido (.): “La venta de bienes corporales inmuebles o de establecimientos de comercio, sin perjuicio del impuesto que afecte a los bienes de su giro, sólo se considerará comprendida en esta letra cuando ella se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda.”.

5 Desde el 01 de enero 2013, en Chile, la única norma contable vigente son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF y/o IFRS), ya sea IFRS Completas o IFRS Pyme, está última actualizada con la versión 2015, vigente a contar del 01 de enero del 2017, que en sus secciones considera a los activos inmovilizados (definición tributaria) en las distintas normas y secciones de IFRS, las que serán

sus distintas normas o secciones, y respecto a los requisitos que se deben cumplir, para que la venta no fuese un hecho gravado especial del IVA, relacionaba esta ley de Impuesto a las ventas y servicios con la Ley sobre Impuesto a la renta en la enajenación de bienes corporales muebles del activo inmovilizado, en lo que dice relación con la identificación de los contribuyentes, quienes podrían quedar excepcionados del hecho gravado especial del IVA del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974, en la medida que se cumplen requisitos de tiempo, uso del IVA crédito fiscal y ser vendedor o comprador acogido a artículo 14 ter del DL 824 de 1974, artículo de la ley de la renta que la reforma tributaria también modifico y le introdujo modificaciones transitorias, para los años 2015 y 2016, previas a la definitiva reforma tributaria vigente a contar del año 2017.

El presente trabajo logra identificar si los cambios generados por la Ley N° 20.780, vigentes, en su artículo 3 N° 3 letra g)⁶, respecto al hecho gravado especial del IVA del artículo N° 8 letra m), generan un hecho gravado especial del IVA en las distintas operaciones de venta de activos inmovilizados, corporales muebles e inmuebles, de la empresa, que son vendidos a dueños y/o terceros, por lo que el trabajo identifica como queda esta modificación frente a la venta de los activos inmovilizados, dependiendo de si los dueños y/o terceros son personas jurídicas y de los ingresos de los mismos, permitiendo ver en qué tipo de operaciones finalmente la venta de bienes corporales muebles e inmuebles del activo inmovilizado es gravada con el hecho gravado especial del IVA del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974.

2. DETERMINACION DEL HECHO GRAVADO ESPECIAL

Considerando un análisis a las operaciones de venta de bienes muebles e inmuebles del activo inmovilizado, en la ley de Impuestos a la Venta y Servicios, DL 825 de 1974, actualizado con Ley N° 20.780 del 2014 y las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos⁷, consideramos lo siguiente:

identificadas para que en su venta se consideren como elementos a registrar y que pueden diferir significativamente del tratamiento tributario.

6 Desde el 01 de enero 2013, en Chile, la única norma contable vigente son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF y/o IFRS), ya sea IFRS Completas o IFRS Pyme, está última actualizada con la versión 2015, vigente a contar del 01 de enero del 2017, que en sus secciones considera a los activos inmovilizados (definición tributaria) en las distintas normas y secciones de IFRS, las que serán identificadas para que en su venta se consideren como elementos a registrar y que pueden diferir significativamente del tratamiento tributario.

7 Instrucciones del Servicio de Impuestos Internos en Circular N° 42 del 05 de junio del 2015.

Lo primero que debemos analizar, es si la venta de bienes muebles e inmuebles se encuentran gravados con un hechos gravado básico o especial, por lo cual lo primero que se analiza es el artículo N° 2 de la ley, en lo pertinente.

De acuerdo a esta definición del artículo 2° N° 1 ley de Impuestos a la Venta y Servicios, DL 825 de 1974, la venta de bienes del activo inmovilizado sería en principio un hecho gravado básico, pero continuamos el análisis en artículo 2° N° 3 y el artículo 4°:

3°) Por “vendedor” cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad. Para efectos de la venta de inmuebles, se presumirá que existe habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año. Con todo, no se considerará habitual 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. La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual. Se considera también “vendedor” al productor, fabricante o vendedor habitual de bienes corporales inmuebles que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos.

Artículo 4°- Estarán gravadas con el impuesto de esta ley las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva.

Para los efectos de este artículo se entenderán ubicados en territorio nacional, aun cuando al tiempo de celebrarse la convención se encuentren transitoriamente fuera de él, los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón hayan sido otorgados en Chile.

Asimismo, se entenderán ubicados en territorio nacional los bienes corporales muebles adquiridos por una persona que no tenga el carácter de vendedor o de prestador de servicios, cuando a la fecha en que se celebre el contrato de compraventa, los respectivos bienes ya se encuentren embarcados en el país de procedencia.

De acuerdo a lo señalado en el artículo 4° del reglamento, DS N° 55 de 1977, se tiene:

ARTICULO 4°.- Para calificar la habitualidad a que se refiere el N° 3 del artículo 2° de la ley, el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trate, y con estos antecedentes determinará si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa.

Corresponderá al referido contribuyente probar que no existe habitualidad en sus ventas y/o que no adquirió las especies muebles con ánimo de revenderlas.

Se presume habitualidad respecto de todas las transferencias y retiros que efectúe un vendedor dentro de su giro.

Todo lo anterior nos permite concluir que la venta de bienes muebles e inmuebles del activo inmovilizado, no son hechos gravados básicos, por no ser venta habitual de bienes muebles e inmuebles realizados por un vendedor, lo que en principio no se encontrarían gravados con IVA en el DL 825 de 1974, y se deberá recurrir a los denominados hechos gravados especiales del IVA, asimilados a venta, que se encuentran definida en el artículo 8°, específicamente en la letra m)⁸ del DL N° 825 de 1974.

De acuerdo a lo anterior, de manera especial se podría gravar con IVA la venta de bienes corporales muebles e inmuebles del activo inmovilizado, de la empresa, que comenzamos a analizar a continuación.

2.1 Base imponible venta bienes inmuebles del activo inmovilizado

Cuando nos referimos a la venta de los bienes inmuebles, en la determinación de su base imponible, debemos analizar en el artículo 2° N° 1 y el 17° inciso segundo y siguientes del Decreto ley 825 de 1974, actualmente vigente:

Este artículo 2° modificado, que incluye la expresión “excluidos los terrenos”, ya se encontraba recogida en el Decreto Ley N° 825 de 1974, en su artículo N° 17 inciso segundo y siguientes, e indicaba que en la determinación de la base imponible no

8 Modificado completamente por Ley N° 20.780 del 2014 e instrucciones del Servicio de Impuestos Internos en Circular N° 42 del año 2015.

se consideraban los terrenos, por lo que debemos tener claro, al determinar la base imponible de los bienes inmuebles, lo indicado en dicho artículo:

Artículo 17°, inciso segundo indica:

“Tratándose de la venta de bienes inmuebles gravados por esta ley, podrá deducirse del precio estipulado en el contrato el monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación. 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.”

2.1.1 Venta bienes inmuebles, del activo inmovilizado, en cuya adquisición se ha soportado el IVA crédito fiscal

Para el caso de los bienes que forman parte del activo inmovilizado, de acuerdo a lo indicado en la letra m) del artículo 8° del DL N° 825 de 1974, serán un hecho gravado especial del IVA, “siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción”, por lo tanto, si tuvieron derecho a crédito fiscal, quedan afectos a IVA, porque son un hecho gravado especial del IVA.

Caso 1: Determinar la Base imponible de un bien inmueble, de acuerdo a la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, que considera que al valor de venta se le deduce el valor del terreno.

En este caso se refiere a los bienes inmuebles, que han sido adquiridos con IVA, de propiedad de la empresa y forman parte del Activo Inmovilizado, corresponde aplicar la letra m) del artículo 8° del DL N° 825 de 1974, porque si bien no se afecta con el hecho gravado básico del artículo 2° N° 1, quedan afectos al hecho gravado especial del IVA.

Datos:

Precio Venta Inmueble	200.000.000
Valor Adquisición del terreno, reajustado	<u>(85.000.000)</u>
Base imponible del IVA	<u>115.000.000</u>
IVA 19%	21.850.000

Debiendo facturar lo siguiente:

Valor de venta	200.000.000
IVA 19%	<u>21.850.000</u>
Total venta	<u>221.850.000</u>

2.1.2 Venta bienes inmuebles, del activo inmovilizado, en cuya adquisición no se ha soportado el IVA crédito fiscal

Para el caso de los bienes que forman parte del activo inmovilizado, de acuerdo a lo indicado en la letra m) del artículo 8° del DL 825 de 1974, serán un hecho gravado especial del IVA, “siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción”, por lo tanto, si no tuvieron derecho a crédito fiscal, quedan no afectos a IVA, porque no son un hecho gravado especial del IVA.

Caso 2: Determinar Valor de la venta de un bien inmueble del Activo Inmovilizado, de acuerdo a la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, que considera que al valor de venta se le deduce el valor del terreno de acuerdo al artículo N° 17 del DL N° 825 de 1974, y fue adquirida sin derecho al IVA Crédito Fiscal.

Datos:

Precio Venta (Vendedor No Habitual) ⁹	200.000.000
Valor Adquisición del terreno, reajustado	<u>(85.000.000)</u>
Base imponible del IVA	<u>115.000.000</u>
IVA 19%	No Afecto

Debiendo facturar lo siguiente:

Valor de Venta	200.000.000
Total Venta	<u>200.000.000</u>

9 De acuerdo al Artículo N° 2 N° 1 y N° 3 del DL 825 de 1974.

2.2 Base imponible bienes corporales muebles que son parte del activo inmovilizado

Como nos referimos específicamente a la venta de bienes corporales muebles que forman parte del activo inmovilizado de la empresa, debemos analizar lo señalado en el Decreto Ley N° 825 en su letra m) del artículo 8°, de su primer párrafo, que es la norma general, queda clara la aplicación y no es distinto de los bienes inmuebles, e indica que en la medida que el contribuyente haya tenido derecho a IVA crédito fiscal en su adquisición, importación, fabricación o construcción, dicha venta del bien mueble es un hecho gravado especial del IVA del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974.

Entonces nos centraremos en el segundo párrafo, que es la norma especial y constituye la excepción a la norma general del primer párrafo, que establece que no se encuentran afectas al hecho gravado especial del IVA, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado (no incluyendo a los inmuebles que sólo les aplica la norma general del párrafo primero), que se efectuó después de treinta y seis meses desde adquisición, importación, fabricación o término de construcción, y además la venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter del DL N° 824 de 1974, a la fecha de dicha venta, centrando el análisis exclusivamente en la calidad del contribuyente que vende o el que compra el bien corporal mueble del activo inmovilizado, debiendo entender a qué se refiere la ley con contribuyente del artículo 14 ter de la ley sobre Impuesto a la Renta¹⁰.

Para entender el concepto de 14 ter del DL N° 824 de 1974, nos tenemos que remitir a la Ley 20.780 de 2014, que introdujo modificaciones al artículo 14 ter del DL N° 824 de 1974, que antes de la Reforma Tributaria estaba orientada exclusivamente para contribuyentes que estaban autorizados a llevar una tributación Simplificada,

10 En las instrucciones de la Circular N° 42 del 2015, el Servicio de Impuestos Internos indica que "De acuerdo a lo anterior para efectos de aplicar la norma de excepción deben concurrir los siguientes requisitos copulativos: a) La venta debe recaer sobre bienes corporales muebles que formen parte del activo fijo de la empresa. b) La venta debe ser realizada después de transcurridos 36 meses, contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción. c) La venta debe ser efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la LIR. Respecto de este último requisito, el régimen establecido en el artículo 14° ter, de la LIR, fue sustituido en forma permanente, en la Ley N° 20.780, por un nuevo Art. 14° ter, que establece un régimen especial para micros, pequeñas y medianas empresas, el cual rige a contar del 1° de enero del año 2017. Con todo, cabe hacer presente que el número 2 del artículo 2° transitorio fija el nuevo texto del artículo 14 ter que rige desde el 1° de enero del 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016."

cumpliendo ciertos requisitos¹¹, y que para periodo transitorio 2015 y 2016¹² sufrió modificaciones, y finalmente a contar del año 2017, reestructurar definitivamente el artículo 14 ter del DL N° 824 de 1974. Agregándose en este artículo las letras A), B) y C), quedando el antiguo artículo 14 ter del DL N° 824 de 1974 vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 en la letra A)¹³ del Artículo 14 ter del DL N° 824 de 1974. Los Contribuyentes asociados a las letras B)¹⁴ y C)¹⁵ del artículo 14 ter, son aquellos contribuyentes con Contabilidad Completa y cuyos ingresos anuales en los últimos tres ejercicios no superan en promedio las 100.000 UF, pudiendo ser contribuyentes acogidos al régimen de Renta Atribuida o Parcialmente Integrada, los que se encuentran mencionados en las letras B) y C) del artículo 14 Ter.

2.2.1 Venta de bienes corporales muebles en cuya adquisición no se ha tenido derecho al IVA crédito fiscal

Los bienes corporales Muebles del activo Inmovilizado de la empresa, sin derecho a crédito fiscal en la adquisición, importación, fabricación o construcción, no son un hecho gravado especial del IVA, tal como se aplica en el punto 2.2.1 a los bienes inmuebles adquiridos o construidos del activo Inmovilizado de la empresa, debido a que de acuerdo al párrafo primero del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974, debería tener derecho a IVA crédito fiscal en la adquisición, importación, fabricación o construcción.

11 Requisitos antes de la reforma (31 diciembre 2014) en la tributación simplificada, Contribuyente que declaran renta efectiva de primera categoría con contabilidad completa, ser contribuyente del IVA, ser Empresario Individual o Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L), tener un promedio anual de ingresos no superior a 5.000 UTM en los últimos tres ejercicios y en el primer ejercicio capital efectivo no superior a 6.000 UTM.

12 Durante el año 2016 se encontraba vigente el artículo 14 ter transitorio (2015 y 2016) del DL N° 824 de 1974 y la modificación del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974 vigentes a contar del 01 de enero del 2016, por lo que durante el año 2016, el párrafo segundo sólo era para contribuyentes 14 ter del DL N° 824 de 1974 vigentes a esa fecha, que exigía se contribuyente de primera categoría al inicio de actividades tengan un capital efectivo menor o igual a 60.000 UF, tener un promedio anual de ingresos durante los últimos tres años no superior a 50.000 UF y en ninguno de dichos años superior a 60.000 UF.

13 El nuevo artículo 14 ter letra A) del DL N° 824 de 1974, vigente a contar del 01 de enero del 2017 es el equivalente a lo que era el artículo 14 ter de la ley sobre Impuesto a la Renta, del periodo 2015 y 2016, que es un régimen especial para micro, pequeñas y medianas empresas. El 14 ter letra A) es un régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez.

14 El 14 ter letra B) es una exención de impuesto adicional por servicios prestados en el exterior a contribuyentes de renta efectiva con contabilidad completa e ingresos anuales promedio últimos tres años no supere las 100.000 UF.

15 El 14 ter letra C) es un incentivo al ahorro para medianas empresas de renta efectiva con contabilidad completa e ingresos anuales promedio últimos tres años no supere las 100.000 UF.

2.2.2 Venta de bienes corporales muebles en cuya adquisición se ha tenido derecho al IVA crédito fiscal

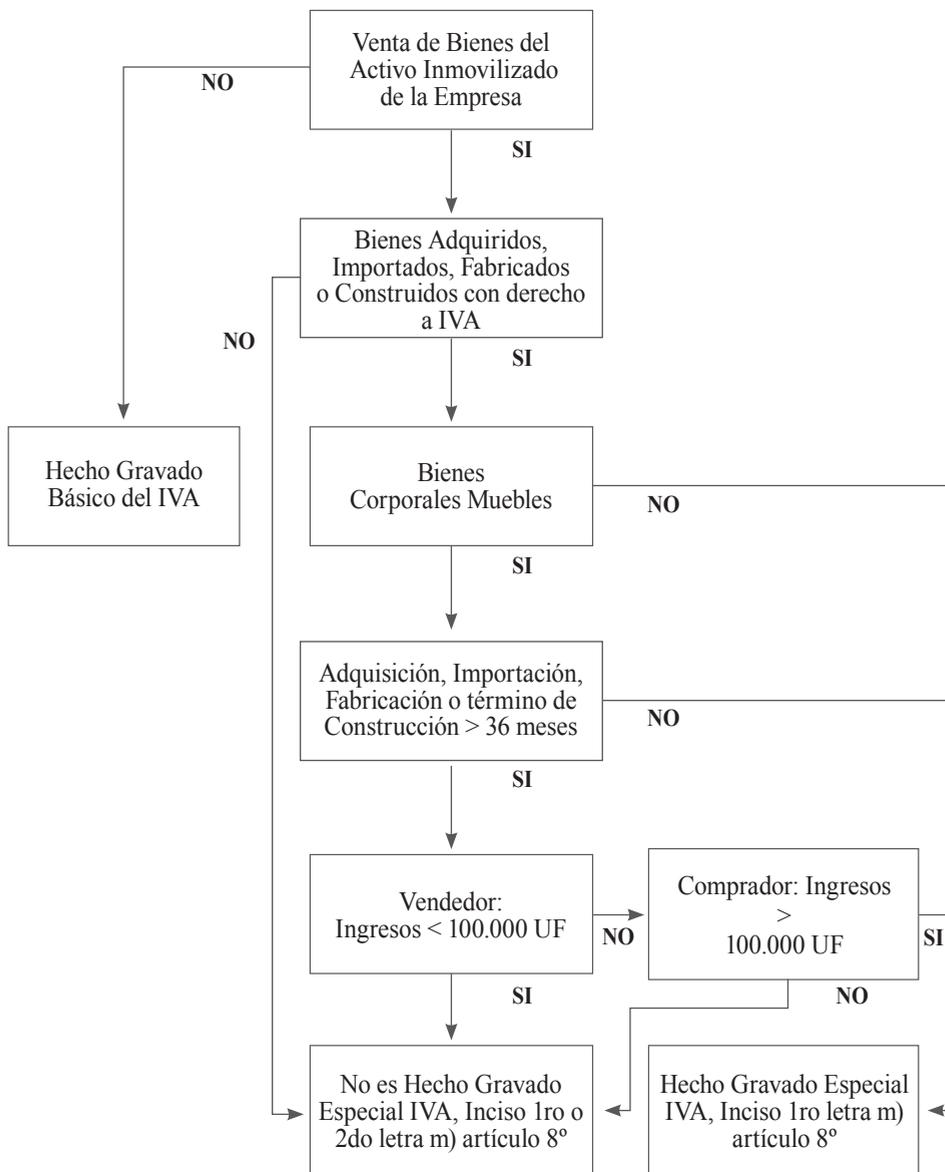
Los bienes corporales Muebles del activo Inmovilizado de la empresa con derecho a crédito fiscal en la adquisición, importación, fabricación o construcción, son un hecho gravado especial del IVA, de acuerdo al párrafo primero del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974, pero sin embargo se debe analizar la excepción contenida en párrafo segundo, respecto a los requisitos copulativos para que esos bienes corporales muebles del activo inmovilizado, quedan no afectos al hecho gravado especial del IVA.

Los requisitos copulativos, según el artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974 y las instrucciones de la circular N° 42 del 2015 son:

- a. La venta debe recaer sobre bienes corporales muebles que formen parte del activo fijo de la empresa.
- b. b) La venta debe ser realizada después de transcurridos 36 meses, contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción.
- c. c) La venta debe ser efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Para poder entender las situaciones en las que el hecho gravado especial del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974, en sus dos párrafos, quedan gravados o no con IVA, analizaremos el siguiente flujo de decisiones, un cuadro con operaciones y un análisis del IVA, de la venta de bienes corporales muebles del activo inmovilizado que han sido gravados con IVA en su adquisición, importación, fabricación o construcción, y no de los inmuebles que son o no un hecho gravado especial del IVA de acuerdo al párrafo primero del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974.

Cuadro 1: Flujo de decisiones.



Cuadro 2: Cuadro con operaciones.

Bienes del Activo Inmovilizado	Adquisición, Importación, fabricación o término de Construcción		Ingresos promedio 3 años menor a 100.000 UF		Ingresos promedio 3 años mayor a 100.000 UF		Hecho Gravado especial IVA
	Menor a 36 meses	Mayor a 36 meses	Vendedor	Comprador	Vendedor	Comprador	Afecto o No
X	X		X	X			si
X	X		X			X	si
X	X			X	X		si
X	X				X	X	si
X		X	X	X			no
X		X	X			X	no
X		X		X	X		no
X		X			X	X	si

Análisis del IVA: acá se puede explicar si es o no este un hecho gravado especial afecto a IVA del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974.

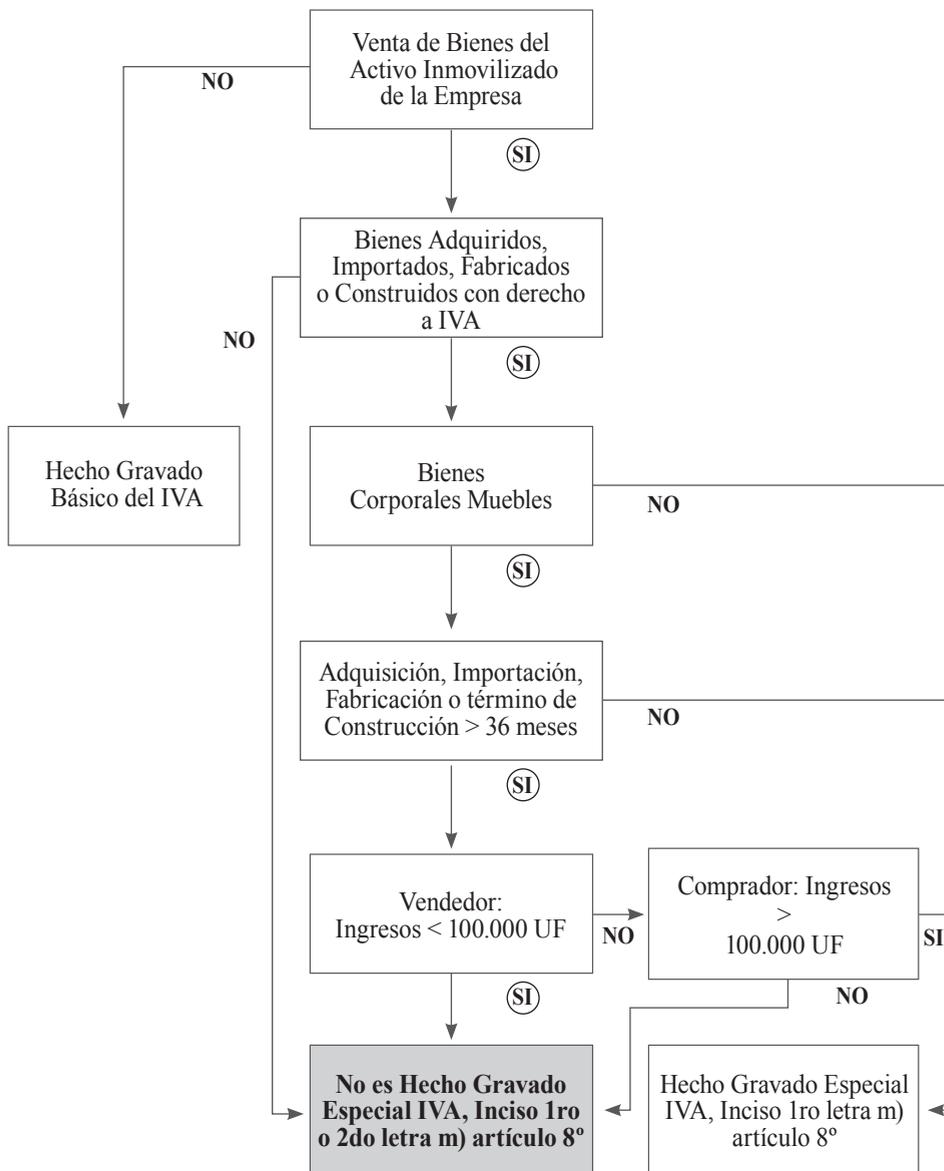
Caso 3: La empresa “Especial SpA”, contribuyente acogido al régimen de renta atribuida, el 30 de septiembre del año 2018, vende un activo a la empresa “Gravado SpA”, contribuyente acogido a régimen parcialmente integrado, de propiedad de un amigo suyo, por lo que se requiere realizar el análisis del impacto tributario por el tema del IVA. Los antecedentes del activo, que en su Contabilidad bajo IFRS tienen una clasificación de Propiedad, Plantas y Equipos, y que para efectos tributarios es un Activo Inmovilizado, son los siguientes:

- El activo Inmovilizado es una camioneta que ocupa la Gerencia de Operaciones, adquirido el 01 de enero del 2015 y del cual la empresa tuvo derecho al uso del IVA crédito fiscal.

- El valor de venta del activo es de \$ 10.000.000.-, en efectivo, valor que recibirá la empresa vendedora. Si es neto (total) o bruto (con IVA) el monto que recibe, es parte del análisis del IVA, para su posterior contabilización, facturación y/o contrato.

- La Empresa vendedora tiene un promedio de ingresos anuales, de los últimos 3 años, de 99.000 UF y la empresa que compra de 250.000 UF.

Análisis respecto del IVA: Se puede explicar si es o no este un hecho gravado especial afecto a IVA, por los siguientes:



Bienes del Activo Inmovilizado	Adquisición, Importación, fabricación o término de Construcción		Ingresos promedio 3 años menor a 100.000 UF		Ingresos promedio 3 años mayor a 100.000 UF		Hecho Gravado especial IVA
	Menor a 36 meses	Mayor a 36 meses	Vendedor	Comprador	Vendedor	Comprador	Afecto o No
X		X	X			X	no

La facturación es no afecta a IVA porque la empresa vendedora es contribuyente del artículo 14 ter del DL N° 824 de 1974, contribuyente del régimen atribuido, con ingresos promedios anuales inferiores a 100.000 U.F. La venta corresponde a un bien corporal mueble del activo inmovilizado de la empresa vendedora y la venta se produce después de 36 meses de su adquisición, por lo que la venta no pasa a ser un hecho gravado especial del IVA, independiente que el comprador sea del régimen parcialmente integrado con ingresos promedio anuales superiores a 100.000 UF, por lo que el vendedor recibirá los \$10.000.000.- como valor total.

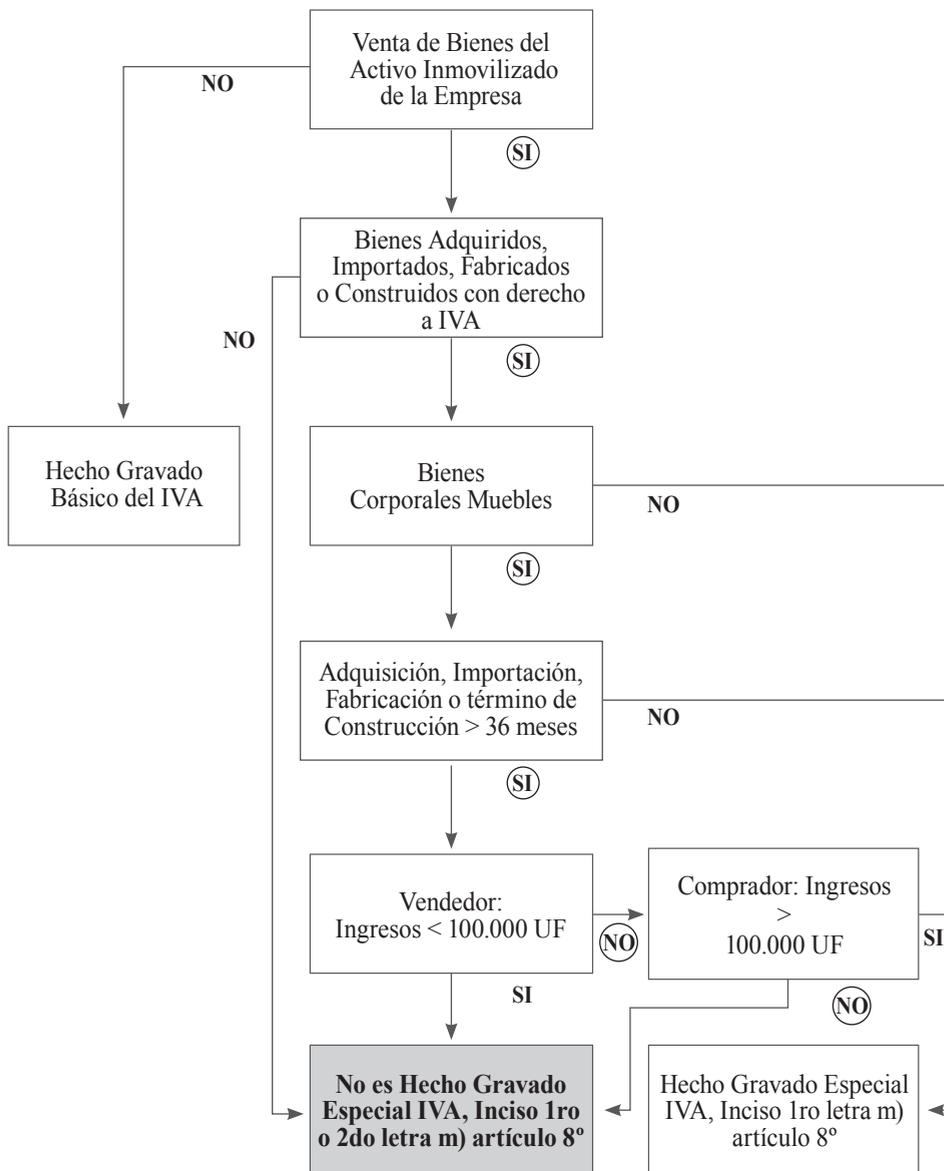
Caso 4: La empresa “Especial SpA”, contribuyente acogido al régimen de renta atribuida, el 30 de septiembre del año 2018, vende un activo a la empresa “Gravado SpA”, contribuyente acogido a régimen parcialmente integrado, de propiedad de un amigo suyo, por lo que se requiere realizar el análisis del impacto tributario por el tema del IVA. Los antecedentes del activo, que en su Contabilidad bajo IFRS tiene una clasificación de Propiedad, Plantas y Equipos, y que para efectos tributarios es un Activo Inmovilizado, son los siguientes:

- El activo Inmovilizado es una camioneta que ocupa la Gerencia de Operaciones, adquirido el 01 de enero del 2015 y del cual la empresa tuvo derecho al uso del IVA crédito fiscal.

- El valor de venta del activo es de \$ 10.000.000.-, en efectivo, valor que recibirá la empresa vendedora. Si es neto (total) o bruto (con IVA) el monto que recibe, es parte del análisis del IVA, para su posterior contabilización, facturación y/o contrato.

- La Empresa vendedora tiene un promedio de ingresos anuales, de los últimos 3 años, de 250.000 UF y la empresa que compra de 99.000 UF.

Análisis respecto del IVA: Se puede explicar si es o no este un hecho gravado especial afecto a IVA, por los siguientes:



Bienes del Activo Inmovilizado	Adquisición, Importación, fabricación o término de Construcción		Ingresos promedio 3 años menor a 100.000 UF		Ingresos promedio 3 años mayor a 100.000 UF		Hecho Gravado especial IVA
	Menor a 36 meses	Mayor a 36 meses	Vendedor	Comprador	Vendedor	Comprador	
Muebles	X			X	X		si

La facturación es no afecta a IVA porque la empresa compradora es contribuyente del artículo 14 ter del DL N° 824 de 1974, contribuyente del régimen parcialmente integrado, con ingresos promedios anuales inferiores a 100.000 U.F., la venta corresponde a un bien corporal mueble del activo inmovilizado de la empresa vendedora y la venta se produce después de 36 meses de su adquisición, por lo tanto la venta no pasa a ser una hecho gravado especial del IVA, independiente que el vendedor sea del régimen atribuido con ingresos promedios anuales superiores a 100.000 UF, por lo que el vendedor recibirá los \$10.000.000.- como valor total.

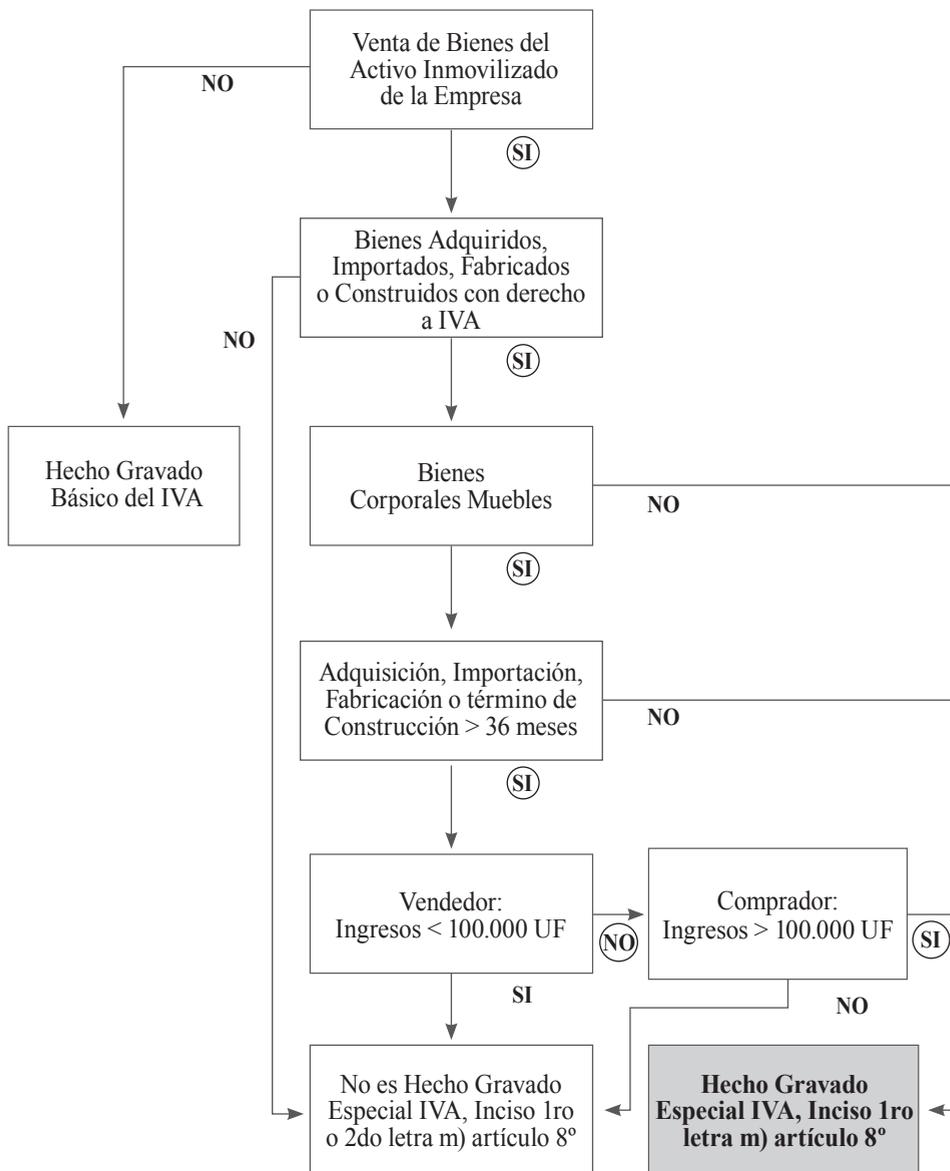
Caso 5: La empresa “Especial SpA”, contribuyente acogido al régimen de renta atribuida, el 30 de septiembre del año 2018, vende un activo a la empresa “Gravado SpA”, contribuyente acogido a régimen parcialmente integrado, de propiedad de un amigo suyo, por lo que se requiere realizar el análisis del impacto tributario por el tema del IVA. Los antecedentes del activo, que en su Contabilidad bajo IFRS tiene una clasificación de Propiedad, Plantas y Equipos, y que para efectos tributarios es un Activo Inmovilizado, son los siguientes:

- El activo Inmovilizado es una camioneta que ocupa la Gerencia de Operaciones, adquirido el 01 de enero del 2015 y del cual la empresa tuvo derecho al uso del IVA crédito fiscal.

- El valor de venta del activo es de \$ 10.000.000.-, en efectivo, valor que recibirá la empresa vendedora. Si es neto (total) o bruto (con IVA) el monto que recibe, es parte del análisis del IVA, para su posterior contabilización, facturación y/o contrato.

- La Empresa vendedora tiene un promedio de ingresos anuales, de los últimos 3 años, de 110.000 UF y la empresa que compra de 181.000 UF.

Análisis respecto del IVA: Se puede explicar si es o no este un hecho gravado especial afecto a IVA, por los siguientes:



Bienes del Activo Inmovilizado	Adquisición, Importación, fabricación o término de Construcción		Ingresos promedio 3 años menor a 100.000 UF		Ingresos promedio 3 años mayor a 100.000 UF		Hecho Gravado especial IVA
	Menor a 36 meses	Mayor a 36 meses	Vendedor	Comprador	Vendedor	Comprador	
Muebles	X				X	X	Si

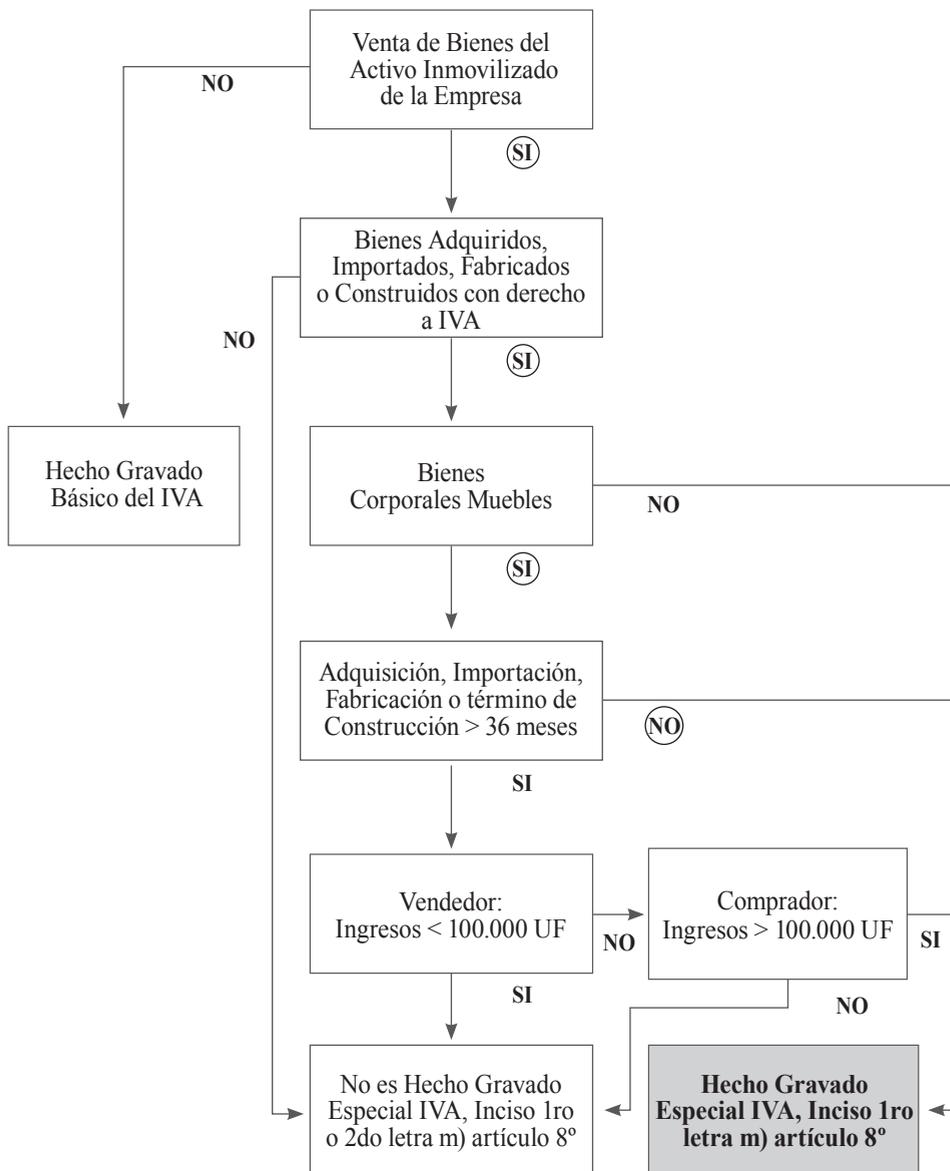
La facturación es afecta a IVA porque las empresas no son contribuyente del artículo 14 ter del DL N° 824 de 1974, siendo contribuyentes del régimen atribuido y parcialmente integrado con ingresos promedios anuales superiores a 100.000 U.F., y a pesar que la venta corresponde a un bien corporal mueble del activo inmovilizado de la empresa vendedora y que la venta se produce después de 36 meses de su adquisición, la venta finalmente pasa a ser un hecho gravado especial del IVA y el vendedor recibirá los \$10.000.000.- como valor total Bruto, con el siguiente desglose:

Valor Neto	8.403.361
IVA 19%	<u>1.596.639</u>
Valor Bruto	<u><u>10.000.000</u></u>

Caso 6: La empresa “Especial SpA”, contribuyente acogido al régimen de renta atribuida, el 30 de septiembre del año 2018, vende un activo a la empresa “Gravado SpA”, contribuyente acogido a régimen parcialmente integrado, de propiedad de un amigo suyo, por lo que se requiere realizar el análisis del impacto tributario, por el tema del IVA. Los antecedentes del activo, que en su Contabilidad bajo IFRS tiene una clasificación de Propiedad, Plantas y Equipos, y que para efectos tributarios es un Activo Inmovilizado, son los siguientes:

- El activo Inmovilizado es una camioneta que ocupa la Gerencia de Operaciones, adquirido el 01 de enero del 2016 y del cual la empresa tuvo derecho al uso del IVA crédito fiscal.
- El valor de venta del activo es de \$ 10.000.000.-, en efectivo, valor que recibirá la empresa vendedora. Si es neto (total) o bruto (con IVA) el monto que recibe, es parte del análisis del IVA, para su posterior contabilización, facturación y/o contrato.
- La Empresa vendedora tiene un promedio de ingresos anuales, de los últimos 3 años, de 49.000 UF y la empresa que compra de 89.000 UF.

Análisis respecto del IVA: Se puede explicar si es o no este un hecho gravado especial afecto a IVA, por los siguientes:



Bienes del Activo Inmovilizado	Adquisición, Importación, fabricación o término de Construcción		Ingresos promedio 3 años menor a 100.000 UF		Ingresos promedio 3 años mayor a 100.000 UF		Hecho Gravado especial IVA
	Menor a 36 meses	Mayor a 36 meses	Vendedor	Comprador	Vendedor	Comprador	
Muebles	X		X	X			Si

La facturación es afecta a IVA porque las empresas si bien es cierto son contribuyentes del artículo 14 ter del DL N° 824 de 1974, siendo contribuyentes del regímenes atribuido y parcialmente integrado, con ingresos promedios anuales inferiores a 100.000 U.F., que la venta corresponde a un bien corporal mueble del activo inmovilizado de la empresa vendedora y la venta se produce antes de 36 meses de su adquisición, la venta finalmente pasa a ser una hecho gravado especial del IVA y el vendedor recibirá los \$10.000.000.- como valor total Bruto, con el siguiente desglose:

Valor Neto	8.403.361
IVA 19%	<u>1.596.639</u>
Valor Bruto	<u><u>10.000.000</u></u>

2.3 Casos Especiales

1) “Venta de inmueble del activo fijo, que no soportó IVA en su adquisición, pero con posterioridad, se le realizaron algunas mejoras aparentemente gravadas con IVA”¹⁶

El requisito del hecho gravado especial del IVA, del artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974, es que la adquisición sea con derecho a IVA crédito fiscal y no las mejoras, por lo que el caso presentado no se afecta con el hecho gravado especial.

2) “Solicita un pronunciamiento respecto de la calidad de “vendedor” que afectaría a una sociedad inmobiliaria”¹⁷

Se analiza la venta de bienes inmuebles destinados al arrendamiento de una empresa inmobiliaria, en este caso no aplica el artículo 2 del DL N° 825 de 1974 ni el artículo 4ª del DS N° 55 de 1977, en la existencia de un vendedor y de venta habitual, si no que la letra m) del artículo 8° del DL N° 825 de 1974, en la medida que se haya tenido derecho a crédito fiscal, por corresponder a un bien que no es un activo realizable si no que un activo bien inmueble del activo inmovilizado.

16 Oficio N° 2642, de 15.12.2017.

17 Oficio N° 1231, de 05.06.2017.

3) “Consulta sobre si la venta de universalidades, aun cuando estén compuestas por inmuebles y otros activos fijos adquiridos hace menos de un año, pero que no comprenden bienes corporales muebles o inmuebles del giro, constituye hecho gravado.”¹⁸

Si la venta se realiza como una universalidad podría no encontrarse afectada a IVA, según las normas contenidas en el Art. 8°, letra f), del D.L. N° 825, por no comprender la operación bienes corporales muebles o inmuebles del activo realizable del contribuyente vendedor, y si la venta no sea efectuada como una universalidad, deberá analizarse la transferencia de cada uno de los bienes a la luz de las normas del D.L. N° 825.

Ahora, como se habrían adquirido los bienes en una fusión impropia y celebrarían el contrato de compraventa antes de transcurrir un año desde su adquisición, podría implicar habitualidad en la operación, circunstancia que tendrá que ser determinada en las instancias de fiscalización que correspondan.

4) “Para efectos de IVA no resulta relevante que una parte del precio de las obras respectivas haya sido financiada por un tercero, como sería el caso de un subsidio, en la medida que en su adquisición se haya cumplido con los requisitos generales del artículo 23° del D.L. N° 825, de 1974, para haber tenido derecho a crédito fiscal.”¹⁹

Acá se plantean varias consultas, de las cuales recogemos sólo algunas:

“Un contribuyente que pasa de renta presunta a efectiva, y por ende tiene que efectuar inventario y balance inicial, ¿queda afecto a este hecho gravado especial?”

La sola circunstancia que un contribuyente quede afecto a la obligación de efectuar inventario y balance inicial, por pasar a tributar en primera categoría de la Ley de Impuesto a la Renta bajo el régimen de renta efectiva, no verifica los presupuestos básicos de una venta, motivo por el cual no quedarían afectos al presente hecho gravado especial del artículo 8ª letra m) del DL N° 825 de 1974.

“¿Están gravados con este hecho gravado especial la venta de inmuebles?”

La venta de bienes corporales inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, se encuentran expresamente gravadas por el artículo 8, letra m), del D.L. N° 825, de 1974, en la medida que haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción, considerando la deducción del monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación conforme artículo 17°, incisos segundo y siguientes, del D.L. N° 825, de 1974.

18 Oficio N° 1095, de 23.05.2017.

19 Oficio N° 1074, de 19.05.2017

5) “Consulta si se encuentra gravado con IVA la venta de bienes muebles e inmuebles, efectuada en un procedimiento concursal.”²⁰

Consulta 2: “En segundo lugar, señala que por solicitud de la junta de acreedores o del mismo liquidador, los martilleros deben proceder a la venta en pública subasta de bienes muebles que, según se desprende de la consulta planteada, forman parte del activo inmovilizado de una empresa, considerando que se pregunta acerca de la aplicación del artículo 8º, letra m) del D.L. 825 de 1974.”

La venta de bienes muebles del activo inmovilizado del contribuyente, deudor en un proceso concursal de liquidación, se encuentra gravada con IVA de conformidad con la letra m), del artículo 8º del Decreto Ley N° 825, de 1974, salvo la excepción del párrafo segundo.

6) “Tratamiento tributario que recibe en Chile la compra de proyectos de energía solar y la construcción de las correspondientes plantas.”

“Antecedentes: Desde la Oficina Económica de la Embajada de España en Chile, solicita información sobre la fiscalidad y posibles deducciones de cara a la compra de proyectos de energía solar y a la construcción de las correspondientes plantas por parte de empresas del sector.”²¹

En la compra de propiedad por enajenación de acciones o derechos sociales, hay enajenación de derechos que son bienes incorporeales, por lo que no se encuentra afecta a IVA de acuerdo al artículo N° 2 del DL 825.

Si la compra se produce en un proceso de reorganización, no habría transmisión del IVA crédito fiscal, porque el Contribuyente que adquiere la propiedad en la reorganización es distinto al que genero el crédito fiscal.

Bienes corporales individuales o universalidad, respecto al primero habría que evaluar la aplicación de la letra m) del artículo 8º y respecto al segundo habría que evaluar el artículo 8 letra f), ambos del DL 825 de 1974.

7) “La venta de un helicóptero, bien corporal mueble que forma parte del activo inmovilizado de una sociedad aerocomercial, que tiene como giro exclusivo el transporte de pasajeros, no se encuentra gravada con iva.”²²

La venta de un helicóptero, bien corporal mueble del activo inmovilizado de una sociedad aerocomercial, que tiene como giro exclusivo el transporte de pasajeros, actividad que no se encuentra gravada con IVA, según el N° 3 del artículo 13º del D.L. N° 825, de 1974 y no haya tenido derecho al uso del crédito fiscal en la adquisición del bien, no se encuentra gravada con IVA.

20 Oficio N° 3418, de 19.12.2016.

21 Oficio N° 30, de 05.01.2018.

22 Oficio N° 1073, de 19.05.2017.

3. CONCLUSIONES

Las modificaciones completas al artículo 8° letra m) del Decreto Ley N° 825 de 1974, que la Reforma Tributaria realizó en la ley N° 20.780 del 2014, centró su esfuerzo en regular la compra y venta de bienes inmuebles del activo inmovilizado de las empresas, siendo suficiente el derecho al uso del IVA crédito fiscal en su adquisición o construcción, para que su venta sea considerado un hecho gravado especial del IVA, y por el contrario en los bienes corporales muebles en el párrafo segundo del artículo, les alivió los requisitos de tiempo a treinta y seis meses, y adicional para que sea un hecho gravado especial del IVA lo limitó exclusivamente a contribuyentes con derecho al uso del IVA crédito fiscal en su adquisición, importación, fabricación o construcción; de ingresos promedios anuales en los últimos tres años superiores a las 100.000 UF, de los vendedores y compradores del bien corporal mueble del activo inmovilizado.

Los contribuyentes denominados, en la Reforma Tributaria, del artículo 14 ter del DL N° 824 de 1974, vigente a contar del 01 de enero del 2017, considera en el nuevo artículo 14 ter letra A) del DL N° 824 de 1974, lo que era el antiguo artículo 14 ter vigente hasta el periodo 2016 (misma periodo de la entrada en vigencia de la nueva letra m) del artículo 8° DL N° 825 de 1974) y también contribuyentes con ingresos promedios anuales, de los últimos tres años, no superiores a las 100.000 UF, por tanto no siendo afectos al hecho gravado especial los siguientes:

- a. La enajenación de bienes corporales muebles de un contribuyente 14 ter, del Régimen Simplificado o con Renta Efectiva y Contabilidad Completa, en que los ingresos anuales promedio de los últimos tres años no supere las 100.000 UF, y no importando el Régimen al que se encuentren acogido, a cualquier contribuyente (considera los que no son 14 ter).
- b. La enajenación de bienes corporales muebles de un contribuyente que no es 14 ter, entre otros los que tienen ingresos anuales promedio de los últimos tres años superior a las 100.000 UF, a cualquier otro contribuyente 14 ter, del Régimen Simplificado o con Renta Efectiva y Contabilidad Completa, en que los ingresos anuales promedio de los últimos tres años no supere las 100.000 UF, y tanto para quien enajena como el que adquiere no importa el régimen al que se encuentren acogidos.

Adicionalmente, en cada situación particular en que se evalué la enajenación de los bienes corporales muebles, será necesario revisar las siguientes situaciones:

- Los bienes deben corresponder sólo a corporales muebles del activo inmovilizado.
- La venta debe ser efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses, contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción.

De la misma manera considerar casos particulares que han sido interpretados por el Servicio de Impuestos Internos, desde la vigencia del nuevo artículo 8° letra m) del DL N° 825 de 1974, respecto a la enajenación de los activos corporales muebles del activo inmovilizado, al pasar a tributar de renta presunta a renta efectiva, compras en procesos de reorganización, venta de universalidades u otros casos que tengan como objetivo evitar el hecho gravado especial del IVA del artículo 8° letra m) del DL 825 de 1974.

4. BIBLIOGRAFÍA

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42 del 5 de junio de 2015. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu42.pdf> [consulta: marzo 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 30 del 5 de enero de 2018. [en línea]<http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja30.htm> [consulta: marzo 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2642 del 15 de diciembre de 2017. [en línea]<http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2017/ja2642.htm> [consulta: marzo 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1444 del 27 de junio de 2017. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2017/ja1444.htm> [consulta: marzo 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1231 del 5 de junio de 2017. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2017/ja1231.htm> [consulta: marzo 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1095 del 23 de mayo de 2017. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2017/ja1095.htm> [consulta: marzo 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1074 del 19 de mayo de 2017. [en línea]<http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2017/ja1074.htm> [consulta: marzo 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1073 del 19 de mayo de 2017. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2017/ja1073.htm> [consulta: marzo 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2642 del 29 de diciembre de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja3418.htm>> [consulta: marzo 2018].