

Título: Oficio N° 1363 de julio de 2018. Aplicación de la tributación con IVA en la venta de un establecimiento de comercio.

Resumen: La base imponible de IVA en la enajenación de un establecimiento de comercio comprende los bienes corporales muebles e inmuebles de los cuales la empresa es vendedora, por tanto, si dicho establecimiento sólo posee activos fijos, la operación no se afecta con IVA.

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2, N°1, ART. 8 LETRAS F) Y M).
(ORD. N° 1363, DE 05.07.2018)**

Aplicación del Impuesto al Valor Agregado a la venta de una universalidad que comprende bienes del activo inmovilizado.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre la aplicación de las normas del D.L. N° 825, de 1974, a la venta de una universalidad que comprende bienes del activo inmovilizado.

I. ANTECEDENTES:

Indica que en el mes de marzo del año 2017, la Ilustre Municipalidad de XXXXX emitió las bases administrativas y técnicas para llamar a licitación pública y entregar en concesión, por un plazo de 20 años, un terreno correspondiente a un sector del TTTT, ubicado en xxxxx, comuna de XXXXX, para la construcción, mantención y explotación de un centro recreacional deportivo, con el objeto de ser un recito de uso de toda la comunidad, sin perjuicio del cobro que el concesionario pudiera hacer por la prestación de ciertos servicios.

De conformidad con las Bases Administrativas de Licitación, el concesionario se obligaba, en lo esencial, a materializar el proyecto y a poner en servicio los equipamientos en un plazo máximo de dos años desde la fecha de suscripción de la escritura pública del Decreto Alcaldicio de Adjudicación de la concesión debiendo, por otro lado, pagar el precio de la concesión por la ocupación y explotación del terreno en cuestión.

Asimismo, las referidas bases disponen que el concesionario podrá transferir la concesión, debiendo solicitar autorización expresa a la Municipalidad, y también dar en garantía la misma y sus bienes propios destinados a la explotación de ésta.

En base al procedimiento establecido en las Bases Administrativas de Licitación, y al análisis de las distintas ofertas recibidas, la Ilustre Municipalidad de XXXXX adjudicó, en definitiva, la concesión a YYYYY (“YYYYY” o el “Concesionario”), sociedad anónima cerrada constituida al efecto.

El contribuyente hace presente que, tanto el terreno que se otorga en concesión como las obras que sobre el mismo se han construido, se encuentran registradas a nombre de la Ilustre Municipalidad de XXXXX en los registros de propiedad del Conservador de Bienes Raíces y Comercio de Santiago y en los distintos departamentos municipales respectivos.

Expone que, desde el término de la fase de construcción de las obras y habiendo cumplido las disposiciones pertinentes de las Bases de Licitación, YYYYY se encontraba autorizada a iniciar la explotación de la concesión. Señala que las bases disponen que las instalaciones que adhieran permanentemente a la obra construida quedarán afectas a la concesión y pasarán plenamente al dominio municipal al término de ella.

Expone que YYYYY ha suscrito un contrato de promesa de compraventa mediante el cual ha prometido vender, ceder y transferir a CCCC, la que, por su parte, ha prometido comprar y adquirir, la concesión otorgada por la Municipalidad.

Asimismo, hace presente que el contrato referido dispone que, junto a la transferencia permanente del bien incorporal constituido por el derecho de concesión, se comprenderá la venta de las marcas,

patentes, contratos de arrendamiento y, en general, de todo activo tangible e intangible, corporal o incorporal de que YYYYYY sea dueña y que utilice para explotar legal, comercial y operativamente la concesión, conforme se detalla en el Anexo N° 1 del contrato de promesa.

Afirma que en la especie el contrato prometido corresponde a la compraventa de una universalidad comprendida por distintos bienes, corporales e incorporales, muebles e inmuebles, los que permiten la debida explotación y desarrollo de la concesión otorgada por la Municipalidad a YYYYYY. En relación a dicha universalidad, las partes han acordado que el precio de la compraventa prometida sea una suma única y total por la totalidad de los bienes adquiridos.

En este sentido, señala que no se incluyen bienes del giro, sino únicamente bienes respecto de los cuales YYYYYY no es vendedor habitual, ya que fueron adquiridos con la finalidad exclusiva de usarlos en la explotación de la concesión municipal y no para su reventa.

Sobre lo anterior, en lo medular, señala que el artículo 8°, letra f), del D.L. N° 825, de 1974, dispone que para los efectos de la aplicación de IVA se considerará como un hecho gravado *“la venta de establecimientos de comercio y, en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles de su giro”*. Asimismo, respecto del cálculo de la base imponible aplicable específicamente a este hecho gravado especial, el artículo 16° del referido decreto ley dispone que esta se compondrá del *“valor de los bienes corporales muebles e inmuebles comprendidos en la venta, sin que sea admisible deducir de dicho valor el monto de las deudas que puedan afectar a tales bienes”*. Precisa, a continuación, el referido artículo que, si esta venta se hiciera por suma alzada, el Servicio de Impuestos Internos tasará el valor de los diferentes bienes corporales muebles e inmuebles del giro del vendedor comprendidos en la venta, para efectos de la aplicación del IVA a la venta en cuestión.

En relación a este hecho gravado especial, hace presente que este Servicio ha señalado, mediante el Oficio N° 1095 de 2017, que, si se realiza la venta de una universalidad, incluyendo instalaciones y construcciones, la operación no se encuentra afecta a IVA en caso que dicha operación no comprenda bienes corporales muebles o inmuebles del activo realizable del contribuyente vendedor ya que los mismos formarían parte del activo fijo de éste.

Concluye solicitando confirmar los siguientes criterios:

- (i) La celebración del contrato prometido, una vez se cumplan las condiciones estipuladas en el contrato de promesa de compraventa, por corresponder a la venta de una universalidad que comprende exclusivamente bienes corporales muebles e inmuebles que forman parte del activo fijo del vendedor, no es una operación afecta a IVA, por no comprender la operación bienes corporales muebles o inmuebles del activo realizable de la sociedad vendedora;
- (ii) Considerando el criterio establecido por el SII en el Oficio N° 1095 de 2017, y que la venta de la concesión en cuestión se realiza como una universalidad, no corresponde analizar la transferencia de cada uno de los bienes comprendidos en la venta, sino solamente si dicha venta está gravada o no de conformidad al artículo 8, letra f), de la Ley de IVA; y
- (iii) A mayor abundamiento, no sería posible clasificar la operación descrita en su presentación como una venta en los términos del artículo 2 N° 1 de la Ley de IVA, dado que, por un lado, el hecho de que exista venta de una universalidad proscribiera la posibilidad de analizar si la transferencia de cada bien corresponde o no a una venta y, por otro no existe habitualidad por parte del vendedor para que se pueda configurar la hipótesis general.

II. ANÁLISIS:

El artículo 8°, del D.L. N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante “LIVS”), en concordancia con el artículo 2°, N° 1, del mismo cuerpo legal, grava con Impuesto al Valor Agregado, en lo pertinente, la transferencia a título oneroso de bienes corporales muebles o inmuebles, excluidos los terrenos, efectuada por un vendedor.

Para tal efecto, se entiende por *“vendedor”*, según la definición contenida en el Art. 2°, N° 3, de la LIVS, *“(…) a 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”, correspondiendo a este Servicio de Impuestos Internos calificar a su juicio exclusivo la habitualidad.

Por otra parte, como hecho gravado especial, el artículo 8º, letra f), del referido D.L. N° 825, grava con el tributo en comento a *“La venta de establecimientos de comercio, y en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles de su giro (...)”*.

Conforme disponen las Bases Administrativas de la concesión en análisis, aquella tiene por objeto la entrega en concesión para la construcción, mantención y explotación de un centro recreacional deportivo, de un terreno de propiedad municipal, correspondiente a un sector del TTTT, ubicado en xxxxx, comuna de XXXXX (punto A.2.1 de las Bases). Entre otras, son obligaciones del concesionario (punto A.7.1): materializar el proyecto, áreas verdes y equipamiento, y poner en servicio éstos últimos; y construir y explotar el terreno de acuerdo al proyecto aprobado. Por su parte, el concesionario se encuentra habilitado para explotar por sí o por terceros los locales e instalaciones que construya, percibiendo las rentas, utilidades o tarifas, según corresponda, desde la fecha de la puesta en servicio de la obra hasta el plazo final de la concesión (punto A.14.1), cumpliendo con la normativa vigente.

Asimismo, se dispone que el concesionario podrá transferir la concesión, y también podrá dar en garantía la concesión y sus bienes propios destinados a la explotación de esta, en conformidad a lo estipulado en la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades; debiendo la concesionaria solicitar a la Municipalidad la autorización expresa para la transferencia (punto A.7.6).

En relación al término de la concesión, se dispone que, al término de su plazo, el concesionario entregará a la Municipalidad la totalidad de las obras e instalaciones que forman parte de la concesión (punto A.13.4).

Lo anterior se ajusta a lo dispuesto en el artículo 8º, inciso tercero, del D.F.L. N° 1 de 2006, del Ministerio del Interior, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, dispone que las municipalidades podrán otorgar concesiones para, entre otros, la administración de establecimientos o bienes específicos que posean o tengan a cualquier título. En forma análoga, el artículo 36 de la referida ley, en su primer inciso, contempla la facultad de las Municipalidades de otorgar concesiones y permisos sobre los bienes municipales o nacionales de uso público, incluido el subsuelo. En el inciso segundo se efectúa la distinción entre concesiones y permisos, siendo estos últimos –a diferencia de las concesiones– esencialmente precarios, pudiendo ser modificados o dejados sin efecto, sin derecho a indemnización.

En la especie, el terreno entregado en concesión correspondería a un inmueble de propiedad de la Ilustre Municipalidad de XXXXX, inscrito, según los antecedentes acompañados a la presentación, a fojas 18.735, bajo el número 21.173, del Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces de Santiago correspondiente al año 1999.

Por su parte, mediante instrumento privado de fecha xx de xx de 20xx, autorizado en la Notaría de Santiago de don xxxx, y conforme estipula su cláusula primera, YYYYYY, en su calidad de titular de la concesión, y sujeto al cumplimiento de determinadas condiciones suspensivas, promete vender, ceder y transferir a CCCC o al tercero que esta designe, la que promete comprar, aceptar y adquirir la respectiva concesión, dejando constancia que la compraventa prometida incluirá también la cesión de las marcas, patentes, contratos de arrendamiento y, en general, de todo activo tangible e intangible, corporal o incorporeal de que YYYYYY sea dueña y que utilice para explotar legal, comercial y operativamente la concesión, conforme se individualiza en su Anexo N° 1. Dicho anexo comprende, principalmente, contratos de arrendamiento suscritos respecto de los locales que en aquél se señalan; bienes inmuebles por adherencia (escaleras mecánicas, ascensores, montacargas, bombas de agua potable, bombas de agua servida, grupo electrógeno, sub estación eléctrica); y diversos bienes muebles, insumos y mobiliario de oficinas.

Entendiendo que la operación descrita corresponde a la venta de una universalidad, cabe tener presente que el D.L. N° 825, de 1974 otorga un tratamiento especial, en su artículo 8º, letra f), a la venta de una universalidad, gravándola con Impuesto al Valor Agregado en el caso que aquella

contenga bienes corporales muebles o inmuebles de su giro, entendiéndose por tales a aquellos respecto de los cuales la sociedad o comunidad era vendedora, constituyendo la base imponible de la operación el valor de dichos bienes.

En conformidad a lo anterior, para la aplicación de dicha norma no corresponde considerar los bienes incorporeales comprendidos en la universalidad, tales como la concesión misma o los contratos de arrendamiento.

Por otro lado, se debe tener en cuenta que la venta en análisis no comprendería la transferencia de un inmueble construido, toda vez que el terreno es de propiedad de la Municipalidad de XXXXX y no del concesionario, accediendo las construcciones a dicho terreno y, por tanto, a propiedad municipal, por no existir regla diversa ni en la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, en las Bases Administrativas de la concesión ni el Decreto de Adjudicación respectivo.

Además, resulta especialmente relevante que la universalidad del caso estaría compuesta por bienes corporales del activo inmovilizado, esto es, aquellos bienes destinados al uso y no al giro del negocio, es decir, bienes que han sido adquiridos para hacer posible el funcionamiento de la empresa y no para revenderlos o ser incorporados a los artículos que se fabrican o los servicios que se prestan¹, sin que se aparezcan incluidos bienes del activo realizable.

En este contexto, la venta de la universalidad en cuestión, en las condiciones expuestas en la presentación del contribuyente, no se encontraría afecta a IVA, conforme ha sostenido este Servicio², por no comprender la operación bienes corporales muebles o inmuebles (construidos) del activo realizable del contribuyente vendedor.

Por otra parte, si la venta no fuera 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 de 1974, para determinar si ésta se encuentra afecta a IVA, siendo aplicable el artículo 8, letra m), de dicho decreto ley, que grava la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, 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.

III. CONCLUSIONES:

Dando respuesta a sus consultas, cabe concluir, en primer lugar, que, en cuanto la operación corresponda a la venta de una universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles que forman parte del activo fijo del vendedor, no constituiría una operación afecta a IVA, por no comprender la operación bienes corporales muebles o inmuebles del activo realizable de la sociedad vendedora, conforme al artículo 8°, letra f), del D.L. N° 825, de 1974.

Ahora bien, si la venta no fuera efectuada como una universalidad, corresponde analizar la transferencia de cada uno de los bienes a la luz de las normas del D.L N° 825 de 1974, para determinar si ésta se encuentra afecta a IVA, especialmente en relación al artículo 8, letra m), de dicho decreto ley.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que este Servicio podrá hacer uso de sus facultades fiscalizadoras conforme a la normativa vigente.

En relación a sus dos últimas consultas, en cuanto se trate efectivamente de una universalidad, no corresponde analizar la aplicación del IVA a los bienes que la componen en forma individualmente considerada.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

¹ Oficio Ord. N° 1074 de 2017.

² Oficio Ord. N° 1095 de 2017.

Oficio N° 1363, de 05.07.2018
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos



Dial
Capacita