

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 12 LETRA F), ART. 17, ART 23 N°1, N°2, N°3, ART. 27 - DECRETO SUPREMO N°55, DE 1977, ART. 43, ART. 74 - DECRETO LEY N° 910, DE 1975, ART. 21 - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 88 (Ord. N° 1075, de 19-05-2017)

SI UNA EMPRESA INCURRE EN GASTOS POR COMPRAS O SERVICIOS QUE SE IDENTIFICAN SIMULTÁNEAMENTE CON UN CONJUNTO DE OPERACIONES, TANTO EXENTAS COMO GRAVADAS O NO GRAVADAS, DEBEN APLICARSE LAS NORMAS DE PROPORCIONALIDAD.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre asuntos relativos a la aplicación del Crédito Especial de Empresas Constructoras (CEEC), contenido en el artículo 21°, del D.L. N° 910, de 1975, y sobre la proporcionalidad del crédito fiscal del D.L. N° 825, de 1974.

I.- ANTECEDENTES

Indica que se ha recibido en esa Dirección Regional presentación de la sociedad Constructora XX, en la que formula una serie de preguntas, las cuales se transcriben y responden en el Título siguiente de este oficio, en el mismo orden en que fueron planteadas.

II. ANALÍISIS Y CONCLUSIONES

1. Aplicación del CEEC en los siguientes casos:

1. 1. ¿Cuál es la base de cálculo para determinar el CEEC en el caso de ventas exentas?

Para ejemplificar, señala el contribuyente que, si la vivienda tiene un precio de venta de UF 1.200 y el costo del terreno es UF 100, el crédito especial sería de UF 135,85 correspondiente al resultado de multiplicar 0,1235 por UF 1.100.

Sobre el particular, cabe comenzar señalando que el inciso primero del artículo 21°, del D.L. N° 910, de 1975, dispone que las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta el 0,65 del débito del Impuesto al Valor Agregado que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos cuyo valor no exceda de 2.200[1] unidades de fomento, con un tope de hasta 225 (doscientas veinticinco) unidades de fomento por vivienda, y en los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda, de acuerdo con las disposiciones del Decreto Ley N° 825, de 1974. El remanente que resultare de esta imputación, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha, y el saldo que aún quedare podrá imputarse a los mismos impuestos en los meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27° del Decreto Ley N° 825, de 1974. El saldo que quedare una vez efectuadas las deducciones por el mes de diciembre de cada año, o el último mes en el caso de término de giro, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Mediante modificación efectuada por el artículo 4°, de la Ley N° 20.899 al artículo 21°, del D.L. N° 910, se amplió dicho beneficio a aquellas empresas constructoras por las ventas de viviendas que se encuentren exentas de 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, del valor de la venta y se deducirá de los pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta, en la misma forma señalada en dicho inciso y con igual tope de 225 unidades de fomento.

El objetivo del legislador al incorporar este cambio fue otorgar a las empresas constructoras que realicen este tipo de operaciones, exentas de IVA, el mismo tratamiento tributario, en relación al crédito especial consagrado en el artículo 21°, del D.L. N° 910, de 1975, que aquel otorgado a sus pares cuando venden o suscriben contratos de construcción que no sean por administración, afectos al Impuesto al valor agregado.

Así entonces, las empresas constructoras que por aplicación de la exención contenida en la primera parte del artículo 12°, letra F.- del D.L. N° 825, de 1974, vendan viviendas o suscriban contratos generales de construcción con el mismo fin, con beneficiarios de un subsidio habitacional que financien en todo o parte dichas operaciones con el referido subsidio, tendrán un beneficio equivalente a un 0.1235, del valor de la venta, el cual se deducirá de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Respecto del monto del beneficio que estas empresas pueden deducir de sus pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta, éste no puede ser superior a aquel que les correspondería deducir si la operación se encontrase gravada con IVA. En atención a ello, el factor de 0.1235 del valor de la venta que deben aplicar estas empresas en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles, en que dentro del precio se encuentra incluido el valor del terreno, debe ser aplicado al valor de venta, pero una vez descontado el valor de dicho terreno, debiendo aplicarse para estos efectos las disposiciones de los incisos segundo y siguientes del artículo 17°, del D.L. N° 825, de 1974, sin perjuicio de tratarse de una operación exenta.

Atendido lo anterior, el ejemplo señalado por el contribuyente se encontraría correcto en la medida que en la rebaja del terreno se dé cumplimiento a las normas recién señaladas.

1. 2. ¿Cómo se expresa el monto del CEEC en la factura electrónica?

Señala el contribuyente que los sistemas de facturación electrónica que ofrece el mercado y el portal de facturación electrónica del Servicio de Impuestos Internos aún no han establecido formato ni metodología de cálculo.

Sobre la consulta en análisis, cabe señalar que este Servicio no ha dispuesto obligaciones en orden a expresar el monto del CEEC en las facturas a emitir por operaciones exentas de conformidad a la primera parte del artículo 12°, letra F.- del D.L. N° 825, de 1974, y que dan lugar a un CEEC equivalente al 0.1235 del valor de la venta, descontado el valor del terreno.

Con todo, el contribuyente podrá, si así lo estima conveniente para efectos de control interno y de cara a eventuales procesos de fiscalización, incluir el valor a rebajar del

terreno y/o el monto del CEEC determinado por éste, como información en la glosa de la factura correspondiente.

Todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que, en uso de sus atribuciones, este Servicio eventualmente disponga, a futuro, obligaciones en tal sentido si se estima conveniente para el mejor resguardo del interés fiscal.

2. Aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal cuando se facturen viviendas afectas y exentas de IVA.

Al respecto, expone el contribuyente que sus inquietudes son:

2.1. ¿Se debe aplicar una proporcionalidad general aplicando proporcionalidad a la totalidad de las compras? O, en su defecto,

2.2 ¿Se debe separar el IVA de (a) los proyectos afectos y de (b) los proyectos que tendrán un porcentaje de sus viviendas exentas, ya que un porcentaje de éstas se venderán con subsidio?

El artículo 23°, N° 1, del D.L. N° 825, de 1974, señala que los contribuyentes del IVA tendrán derecho a crédito fiscal por los impuestos recargados en las facturas que den cuenta de adquisiciones, utilizaciones de servicios o importaciones, siempre que éstos se destinen a formar parte al activo fijo o realizable, o que se relacionen con gastos de tipo general del negocio.

El artículo 23°, N° 2 del mismo cuerpo legal, dispone que no dará derecho a crédito el IVA soportado en las adquisiciones o servicios utilizados que se destinen a actividades exentas, no gravadas o desvinculada del giro del contribuyente.

Por su parte, el N° 3, del artículo 23 establece que en caso que la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios se destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará de manera proporcional, siguiendo las directrices del Reglamento del IVA, D.S. N° 55, de 1977.

El artículo 43° del Reglamento del IVA, D.S. N° 55, de 1977, señala, en sus números 1 y 2, respecto al cálculo del crédito de utilización común que:

“1.- El crédito fiscal respecto de las maquinarias y otros bienes del activo fijo de las empresas e insumos, materias primas o servicios de utilización común, deberá ser calculado separadamente del crédito fiscal a que tienen derecho los contribuyentes de acuerdo con las normas dadas en los artículos anteriores, respecto de las importaciones, adquisiciones de especies o utilización de servicios destinados a generar exclusivamente operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado;

2.- Para determinar el monto del crédito fiscal respecto de los bienes corporales muebles y de los servicios de utilización común, indicados en el número anterior, se estará a la relación porcentual que se establezca entre las operaciones netas contabilizadas, otorgándose dicho crédito únicamente por el porcentaje que corresponda a las ventas o servicios gravados con el Impuesto al Valor Agregado”.

Sobre el particular, de acuerdo a las normas transcritas, las reglas de proporcionalidad se aplican solamente en aquellos casos en que las adquisiciones, importaciones o servicios utilizados por la empresa tengan una destinación compartida entre una o más actividades afectas y no gravadas o exentas. A contrario sensu, si se identifican perfectamente sólo con actividades gravadas, o totalmente exentas, se tendrá derecho a la totalidad del crédito fiscal o no se gozará de este beneficio, respectivamente.

En la especie, la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que sean perfectamente identificables con la construcción de proyectos no susceptibles de ser adquiridos mediante subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, y respecto de los cuales no sea aplicable otra exención de IVA, no dará lugar a la aplicación de las normas de proporcionalidad, teniendo el contribuyente derecho a crédito por el total del IVA soportado, conforme al N°1, del artículo 23°, del D.L. N° 825, de 1974. Cabe entender por “proyecto” al conjunto de construcciones amparadas por un mismo permiso de urbanización y/o construcción, según corresponda.

Por su parte, respecto de aquellos proyectos que se venderán a beneficiarios de subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cabría distinguir si el contribuyente puede determinar o no el porcentaje que, en definitiva, será adquirido por dicho medio. Si éste puede determinarse por el contribuyente, el IVA soportado en la importación o adquisición de bienes o en la utilización de servicios que sean perfectamente identificables con dichas unidades no dará derecho a crédito, conforme al N°2, del artículo 23°, del D.L. N° 825, de 1974.

En defecto de lo anterior, respecto de dicho proyecto deberán aplicarse las reglas de proporcionalidad del crédito fiscal que establecen los artículos 23°, N° 3, del D.L. N° 825, de 1974 y 43° del D.S. N° 55, de 1977, Reglamento del IVA.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe tener presente, en todo caso, que las empresas pueden incurrir en gastos y por ende recibir facturas, por compras o servicios usados que por su propia naturaleza se identifican simultáneamente con el conjunto de operaciones que realiza el contribuyente o a lo menos con más de una de ellas, a modo de ejemplo, los servicios de agua potable, luz, telefonía y otros gastos generales de las dependencias. En casos como éstos, si se está desarrollando actividades tanto afectas, como exentas y/o no gravadas, deben igualmente aplicarse las reglas de proporcionalidad.

2.3. Asociado a lo antes señalado, puede darse el caso que en un ejercicio se está construyendo un proyecto habitacional afecto a IVA, pero en el mismo ejercicio se estén facturando viviendas exentas construidas en años anteriores. Señala el contribuyente que, si aplica la norma general de proporcionalidad, no debiese tener derecho a hacer uso del crédito fiscal, dado que sólo tendría ventas exentas en dicho ejercicio.

Conforme a lo señalado en el punto anterior, la pérdida del crédito fiscal por aplicación de las normas sobre proporcionalidad se daría únicamente en el caso que se efectúen en un mismo período tributario adquisiciones y servicios gravados con el Impuesto al Valor Agregado, por una parte, y ventas exentas, por la otra, que digan relación con un mismo proyecto, respecto del cual no sea posible determinar el porcentaje que, en definitiva, será adquirido por medio de subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo; sin perjuicio de las compras o servicio de carácter general a que refiere el último párrafo del punto precedente.

2.4. ¿Qué documentos exigirá el SII para demostrar la proporcionalidad en las fiscalizaciones que realice?

Se aplican las reglas generales sobre la materia. Resulta relevante hacer presente que, conforme al inciso primero del artículo 21° del Código Tributario, corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

A este respecto, resulta fundamental que el contribuyente lleve en forma y mantenga permanentemente en el negocio, el Libro de Compras y Ventas exigido para los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado por el artículo 74°, del D.S. N° 55, del Ministerio de Hacienda, de 1977, Reglamento del D.L. N° 825, de 1974.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1075, de 19 de mayo de 2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Conforme a la modificación efectuada por el artículo 8°, N° 10, de la Ley N°20.899 al artículo Duodécimo Transitorio de la Ley N° 20.780.