

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART- 12 LETRA F, ART. 22, ART. 23 N° 2
Y ART. 57 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 126 – D.L. N° 910, ART. 21 – CIRCULAR N°
13 DE 2016 – RES. EX. N° 24 DE 2020
(ORD. N° 1243, DE 12.05.2021)**

Aplicación de Resolución Ex. N° 24 de 2020 en caso de contribuyente que indica.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la presentación efectuada por AAA, que solicita acogerse a la Resolución Ex. N° 24 de 2020.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con los antecedentes, se ha consultado la forma en que deben materializarse los ajustes a la luz de lo instruido en la Resolución Ex. N° 24 de 2020 respecto de aquellos proyectos acogidos al Decreto Supremo N° 19 de 2016, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo (Reglamento¹), vendidos por inmobiliarias que le encargaron su construcción según establece la letra F del artículo 12 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

El contribuyente relata que, a partir de 2017, dos sociedades inmobiliarias le encargaron la construcción a suma alzada de ocho proyectos que individualiza en su presentación, todos sujetos al subsidio habitacional que establece el Reglamento.

A pesar de ello, al momento de encargarse la construcción se prefirió darles a los contratos el carácter de afectos a IVA, recargándose el tributo en la facturación de la constructora a las inmobiliarias. Lo anterior, dado que a esa fecha se desconocía si la totalidad de las viviendas se venderían con subsidio o bien sólo una parte de ellas.

Agrega que la venta de viviendas con subsidios para sectores vulnerables se encontraba exenta de IVA pues no había posibilidad de venderlas sin subsidio. Sin embargo, en el resto de las viviendas, es decir, aquellas dirigidas a clientes no vulnerables o de sectores medios, al no tener certeza de cómo se podían vender, los contratos de construcción fueron afectados con IVA y dicho impuesto recargado en las facturas emitidas por la constructora a las inmobiliarias respectivas y, en estas últimas, el IVA crédito fiscal soportado fue distribuido en la proporción que representa el porcentaje de las viviendas vulnerables sobre el total de viviendas, como costo de las viviendas para efectos de la Ley de Impuesto a la Renta. El restante IVA crédito fiscal fue considerado como tal, puesto que se vinculaba directamente con las viviendas no vulnerables o de sectores medios.

Señala que la Resolución Ex. N° 24 del año 2020 permite también sujetarse al procedimiento que establece a las empresas constructoras que hayan iniciado actividades con anterioridad a la fecha de la resolución y que efectúen operaciones susceptibles de ser financiadas, en todo o parte, con subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo conforme a la letra F del artículo 12 de la LIVS.

Expresa que la normativa no detalla de qué forma debe materializarse la operación en caso que, de manera conservadora, se haya tratado el contrato de construcción como una operación afecta a IVA y que luego se confirma su carácter exento de IVA.

Luego, consulta qué procedimiento seguir respecto de:

- 1) Las facturaciones tratadas como afectas a IVA que se realizaron entre la constructora y las inmobiliarias.
- 2) Los créditos fiscales incurridos y la renta líquida imponible de la constructora; y,

¹ Reglamenta programa de integración social y territorial, y modifica el Decreto Supremo N° 1 de 2011, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, Reglamento del sistema integrado de subsidio habitacional.

- 3) La forma de reconocer y hacer valer el crédito especial para empresas constructoras establecido por el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, correspondiente al 12,35% del valor de venta o construcción con tope de 225 UF por vivienda, tratándose de operaciones exentas de IVA por aplicación de la letra F del artículo 12 de la LIVS.

II ANÁLISIS

La letra F del artículo 12 de la LIVS establece una exención de IVA en la venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, a los contratos generales de construcción y los contratos de arriendo con opción de compra, cuando tales ventas, contratos o arriendos con opción de compra hayan sido financiados, en definitiva, en todo o parte, por el referido subsidio. Agrega la norma que, para los efectos de la exención, se considerará también como beneficiario de un subsidio habitacional, otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, a la persona natural o jurídica que adquiere 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, siempre que lo anterior conste en el contrato respectivo, debiendo aplicarse el IVA en caso contrario.

La Circular N° 13 de 2016 instruye que, para operar la exención, estas personas naturales o jurídicas, asimiladas a beneficiarios de un subsidio habitacional, deben dejar constancia en el contrato de compraventa o en el contrato general de construcción que los bienes adquiridos o encargados 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. De no cumplirse dicho requisito la operación debe gravarse con IVA, conforme a las reglas generales.

En caso que la venta o arrendamiento con opción de compra del inmueble finalmente no sea efectuada a un beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo o si, siéndolo, éste no financie en todo o parte dicha operación con el referido subsidio, el contribuyente deberá gravar con IVA, conforme las normas generales de la LIVS, las referidas operaciones de venta o de arrendamiento con opción de compra.

En relación con esto último, revisados los contratos generales de construcción celebrados entre la constructora y las inmobiliarias, si bien en ellos se indica que los proyectos se encontrarían enmarcados en las disposiciones del Reglamento, estrictamente no “consta” en los contratos respectivos que la persona natural o jurídica adquiere o encarga la construcción del bien corporal inmueble para venderlo o entregarlo en arriendo con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio, por lo que no se cumpliría el requisito establecido en la letra F del artículo 12 de la LIVS para que los referidos contratos de construcción de las viviendas quedaran exentos de IVA.

Al respecto, se reitera que, de acuerdo con la citada norma, la calidad de beneficiario debe “constar” en el contrato respectivo, “debiendo aplicarse el impuesto al valor agregado en caso contrario”. Luego, si la calidad de beneficiario no sea cierta, manifiesta o registrada por escrito en el respectivo contrato (no consta), es improcedente la exención.

Precisado lo anterior, y no obstante que es improcedente en la especie la exención en comento, supuesto que fuere aplicable y respecto de dichas operaciones el contribuyente emitió facturas afectas a IVA, a continuación se analiza si es posible corregir el error acogiéndose a la Resolución Ex. N° 24 de 2020.

Dicha resolución establece un procedimiento especial para determinar la procedencia del crédito fiscal para los contribuyentes que se dedican a la venta habitual de bienes corporales inmuebles construidos y las empresas constructoras, toda vez que no siempre pueden determinar a priori si el IVA soportado en la adquisición o construcción de las viviendas se afectará a operaciones gravadas atendido que, por regla general, no

es posible determinar de antemano por dichos contribuyentes que todo o parte del precio será financiado por el adquirente con subsidio habitacional.

Luego, la resolución establece un régimen especial, aplicable sólo en las circunstancias particulares que la misma resolución se encarga de explicitar, sin que pueda extenderse a otras hipótesis no previstos en ella.

En el caso en consulta, supuesto que AAA estaba exenta y podía determinar si procedía o no el crédito fiscal (si los contratos suscritos con las inmobiliarias hubieren dejado constancia expresa que los bienes encargados construir serían vendidos a beneficiarios de un subsidio habitacional, los que financiarán con el referido subsidio todo o parte de dichas operaciones), no correspondía acogerse a los ajustes establecidos en la Resolución Ex. N° 24 de 2020, atendido que dicha resolución no contempla la regularización de errores de facturación del débito fiscal.

En efecto, en la situación hipotéticamente planteada – facturación indebida de un débito fiscal superior al que correspondía – de conformidad con el artículo 22 de la LIVS, los contribuyentes deben considerar los importes facturados para la determinación del débito fiscal mensual del período, salvo que subsanen dicho error en el mismo período tributario o en el siguiente, emitiendo una nota de crédito extendida de conformidad con el artículo 57 de la LIVS.

En caso de no haberlo solucionado de esa forma, pueden obtener la devolución de los impuestos pagados indebidamente o en exceso de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 126 del Código Tributario, para lo cual también es requisito indispensable la emisión de una nota de crédito.

Luego, el contribuyente puede solicitar devolución conforme al procedimiento establecido en el artículo 126 del Código Tributario en la medida que en algún período tributario se verifique un pago indebido o en exceso de impuestos, acreditando en las instancias de fiscalización la devolución de las sumas facturas indebidamente a las inmobiliarias conforme al artículo 128 de dicho Código.

Si el contribuyente solicita la devolución del impuesto de acuerdo con el artículo 126 del Código Tributario, se debe considerar, conforme al N° 2° del artículo 23 de la LIVS, que respecto de estas operaciones el contribuyente no tuvo derecho a crédito fiscal por encontrarse exentas de IVA al amparo de la letra F del artículo 12 de la LIVS.

En cuanto al crédito especial para las empresas constructoras establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, éste resulta aplicable en el caso de los contratos generales de construcción de viviendas exentos por aplicación de la letra F del artículo 12 de la LIVS, caso en el cual el beneficio será equivalente a un 0.1235 del valor del contrato de construcción de cada vivienda y se deducirá de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la medida que el valor del contrato de construcción de cada vivienda no exceda el tope vigente, con un crédito máximo por cada vivienda construida de 225 UF.

La solicitud de devolución de la empresa constructora por pago en exceso, de conformidad al artículo 126 del Código Tributario, además de generar diferencias en IVA, también puede producir diferencias en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría de AAA, y de las empresas inmobiliarias, situaciones que se deben resolver en las respectivas instancias de fiscalización.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Sin perjuicio que la exención de IVA establecida en la letra F del artículo 12 de la LIVS es improcedente en el presente caso, supuesto que AAA hubiere cumplido los requisitos, igualmente no podría haberse acogido a la Resolución Ex. N° 24 de 2020 para regularizar el error de facturación del débito fiscal.

En cambio, para dichos fines, el contribuyente (de haber sido procedente la exención) puede solicitar la devolución de las sumas pagadas indebidamente o en exceso a título de impuesto, en la medida que ello ocurra, en virtud del artículo 126 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 22 de la LIVS.

En ese caso, por corresponder a contratos de construcción exentos de IVA, respecto de estas operaciones el contribuyente no tuvo derecho a crédito fiscal conforme al N° 2 del artículo 23 de la LIVS.

- 2) Respecto de los contratos generales de construcción de viviendas, exentos de IVA de conformidad con la letra F del artículo 12 de la LIVS, los contribuyentes tienen derecho al crédito especial empresas constructoras establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, beneficio equivalente a un 0.1235 del valor del contrato de construcción por viviendas, en la medida que su valor no exceda del tope vigente, con un crédito máximo por cada vivienda construida de 225 UF.
- 3) La presentación de una solicitud de devolución en los términos señalados también puede producir efectos en la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría, tanto para la empresa recurrente como para las empresas inmobiliarias, los cuales deben ser regularizados.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1243, de 12-05-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos