

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 12, LETRA F) - DECRETO LEY N° 910, DE 1975, ART. 21. (Ord. N° 1299, de
09-06-2017)**

**PROCEDENCIA DE APLICAR EL CRÉDITO ESPECIAL CONTENIDO EN EL ART.
21°, DEL D.L. N° 910, DE 1975, EN CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN A SUMA
ALZADA PARA LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS QUE CUENTAN CON
SUBSIDIO HABITACIONAL.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre la procedencia de aplicar el crédito especial contenido en Art. 21°, del D.L. N° 910, de 1975, en contrato de construcción a suma alzada para la construcción de viviendas que cuentan con subsidio habitacional.

I.- ANTECEDENTES:

XXXX es una cooperativa de viviendas sin fines de lucro que se adjudicó con SERVIU los Subsidios para construir un Proyecto de Integración Social acogido al Decreto Supremo N° 19, del MINVU, en donde el 100% de las viviendas del conjunto (393 viviendas) cuenta con Subsidio Habitacional asignado.

Para la construcción de esas viviendas XXXX llamó a una licitación a empresas constructoras, manifestando que el contrato de construcción de ellas estaría exento del Impuesto al Valor Agregado por ser viviendas para beneficiarios de un Subsidio Habitacional otorgado por el MINVU.

Además, manifestó a todos los participantes en la licitación que, para el cálculo de la oferta final a suma alzada por la construcción de las viviendas, las empresas constructoras debían considerar que de ese monto se recupera el 12,35% del valor del contrato exento, deduciendo dicho monto de los pagos provisionales mensuales de la Ley sobre Impuesto a la Renta. XXXX les señaló también, que debían considerar todos sus costos, gastos generales y utilidades ya sean afectos o no afectos al Impuesto al Valor Agregado, en una cuenta única ya que, por tratarse de un contrato con facturación exenta de IVA, no serían recuperados los créditos de IVA relacionados con dichos costos.

En el caso en consulta se trataría de un contrato exento a suma alzada por un monto total de xxxxxx U.F., por la construcción de 393 viviendas más los equipamientos, áreas verdes y otros exigidos en la licitación, dando un valor promedio de xxxxx U.F. por vivienda.

El valor a deducir de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la renta ascendería a xxxxxx U.F., correspondiendo a xxxx U.F. por vivienda.

De acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, de 2016, las empresas constructoras que vendan viviendas o suscriban contratos generales de construcción con beneficiarios de un subsidio habitacional que financien en todo o parte de 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.

Considerando lo anterior y llevando esta disposición a la práctica, señala que cada vez que facture procederá a incluir en la línea N° 111 "Créditos Especiales", del Formulario N° 29,

un 12,35% de dicha facturación como remanente de crédito especial de empresas constructoras y en caso que dicho crédito exceda el PPM, lo declarará como remanente de créditos especiales en la línea 117, del mismo formulario.

inalmente solicita validar el uso de este crédito en el contrato antes señalado y a su vez se les aclare la forma en que se recuperarán los remanentes que se originen producto de esas operaciones.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 12°, letra F), del D.L. N° 825, de 1974, libera del Impuesto al Valor Agregado en lo pertinente a “La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, 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. Para estos efectos, se considerará también como beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, a la persona natural o jurídica que adquiera o encargue la construcción de un bien corporal inmueble para venderlo o entregarlo en arriendo con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio, siempre que lo anterior conste en el contrato respectivo, debiendo aplicarse el impuesto al valor agregado en caso contrario. En este caso, si la venta o el contrato de arriendo con opción de compra posteriores no se celebran con beneficiarios de tales subsidios, deberá aplicarse el impuesto al valor agregado conforme a las reglas que corresponda según el caso, sin que proceda la exención establecida en el número 11, de la letra E, del artículo 12;”.

Por otra parte, el Art. 21°, del D.L. N° 910, de 1975, establece en su inciso primero 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 2.000 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 a las disposiciones del decreto ley N° 825, de 1974.De igual beneficio gozarán las 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 este inciso y con igual tope de 225 unidades de fomento”.

En cuanto al tope establecido por la norma legal precedente, de 2.000 unidades de fomento por vivienda para acceder al beneficio, cabe recordar que el Artículo Duodécimo Transitorio de la Ley N° 20.780, modificado por el N° 10, del Art. 8°, de la Ley N° 20.899, incorporó un nuevo tope, a partir del 1 de enero del año 2017, para las viviendas

financiadas en todo o parte con subsidios otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, el cual asciende a 2.200 U.F.

Al respecto, cabe precisar que la primera parte de la norma contenida en el Art. 12°, letra F), del D.L. N° 825, favorece con la liberación del Impuesto al Valor Agregado, a la venta de viviendas efectuada a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, que financien con dicho subsidio, en todo o parte la adquisición de dicha vivienda. Igualmente, y en los mismos términos favorece a los contratos generales de construcción celebrados con beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el mencionado Ministerio, cuando éstos financien con dicho subsidio, todo o parte de dicho contrato y éste tenga por objeto la construcción de una vivienda.

La segunda parte de la franquicia favorece a terceros con la liberación del tributo, por la vía de considerarlos beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el MINVU, cuando adquieran o encarguen 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 el mencionado Ministerio, siempre que ello conste en el contrato respectivo.

De lo anterior se desprende que, para que opere la liberación de IVA por la vía de entender que terceros se consideran beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el MINVU, estos terceros, personas naturales o jurídicas, deben no tan solo adquirir o encargar la construcción de un bien corporal inmueble, sino que además deben venderlo o entregarlo en arrendamiento con opción de compra a un beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio.

Así las cosas, en lo que dice relación con los contratos generales de construcción celebrados por terceros, como sería en el caso bajo análisis, sólo se beneficiarán de la exención en comento, en la medida que quien encarga la construcción de las viviendas, sea a su vez quien venda posteriormente la vivienda al beneficiario del subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, dejando constancia de ese hecho en el respectivo contrato general de construcción.

De encontrarse el contrato general de construcción a suma alzada, exento de Impuesto al Valor Agregado, por cumplir quien encarga la construcción con lo señalado en el párrafo anterior, procederá a su respecto la aplicación del beneficio, en los términos señalados en la parte final del inciso primero del Art. 21°, del D.L. N° 910, esto es, procederá deducir de sus pagos provisionales mensuales el 0,1235 del valor del contrato. Dicha deducción debe efectuarse en cada período tributario que se facturen los respectivos estados de avance y corresponderá al 0,1235 de dicha facturación, declarándose en la Línea 111, "Crédito especial empresas constructoras", código 126, al reverso del Form. 29. Si la empresa no estuviere obligada a realizar pagos provisionales mensuales, o por ser éstos de un monto inferior, resultare un remanente de crédito especial, éste debe declararse en la línea 117, "Remanente crédito especial empresas constructoras", código 130, para su utilización y declaración en el mes siguiente, en el código 128, Línea 111, debidamente actualizado, conforme al Art. 27°, del D.L. N° 825.

Finalmente, si después de efectuada la declaración de impuestos correspondiente al mes de diciembre de cada año, subsistiere un remanente de crédito especial de empresas

constructoras, dicho remanente no debe ser declarado como tal en el mes de enero siguiente, pues éste adquiere el carácter de pago provisional voluntario de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Art. 88°), declarándose como tal en la Línea 57, código 83, del Form. 22, en la correspondiente Declaración de Impuesto a la Renta.

III.- CONCLUSIÓN:

De las normas legales precedentemente señaladas, se concluye que los contratos de construcción a suma alzada que celebrará XXXX con la empresa constructora TTTT, se favorecerán de la exención contenida en el Art. 12°, letra F), del D.L. N° 825, en la medida que XXXX, persona jurídica que encarga la construcción de la obra, sea a su vez quien en definitiva venda las viviendas a los beneficiarios del subsidio habitacional, dejando constancia de ese hecho en el respectivo contrato de construcción.

De ser así, procede aplicar al referido contrato el beneficio contenido en el Art. 21°, del D.L. N° 910, en los términos señalados en la parte final de su inciso primero.

Por el contrario, si el mencionado contrato se encuentra gravado con IVA, por no cumplir XXXX con los requisitos exigidos por la norma legal, igualmente procederá el crédito especial contenido en el mencionado Art. 21°, del D.L. N° 910, sólo que deberá aplicarse en los términos señalados en la primera parte del inciso primero del referido Artículo.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1299, de 09.06.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos