

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 21, ART. 8, LETRA E), ART. 12,
LETRA F). (ORD. N° 1447 DE 04.06.2021)**

Aplicación del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 en la venta de inmuebles efectuado por empresa que construyó mediante contrato general de construcción por administración.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la procedencia de aplicar el beneficio contenido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 en la venta de inmuebles efectuada por una empresa que los construyó mediante un contrato general de construcción por administración.

I ANTECEDENTES

Señala que la empresa TTTTT (la constructora), se encuentra desarrollando un proyecto inmobiliario respecto del cual encargará a un tercero su construcción por administración, mientras que la venta la hará la constructora directamente a beneficiarios del subsidio habitacional.

Al respecto, tiene dudas sobre la aplicación del IVA a los contratos respectivos, como también sobre la aplicación del crédito especial para empresas constructoras (“CEEC”) contenido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975.

Expresa que recientemente se presentó y aprobó, por parte del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, el desarrollo de un proyecto consistente en un conjunto habitacional acogido al Decreto Supremo N° 19 de 2016 (Programa de Integración Social y Territorial), para la construcción y venta de un número determinado de viviendas.

Para estos efectos, la empresa subcontratará a un tercero con el solo objeto que éste le preste servicios de administración de obra, celebrando un contrato de “administración delegada”¹, en donde el tercero se compromete a administrar la construcción de la obra.

En virtud de este contrato el subcontratista llevará, entre otras, las siguientes funciones: control de entrada y salida de trabajadores; supervisión del cumplimiento de medidas de seguridad; supervisión de las medidas sanitarias y técnicas; supervisión de aspectos técnicos de la obra a través de inspecciones técnicas; distribución de tareas. En consecuencia, no se trata de un contrato de construcción a suma alzada, sino que de un contrato de administración.

Aclara que los materiales necesarios para la construcción del proyecto son propiedad de la constructora y que en ningún caso son adquiridos por el subcontratista. Asimismo, la mano de obra también será contratada, en principio, por la constructora, aunque no se ha descartado la posibilidad que el subcontratista contrate directamente parte de ésta para llevar a cabo su servicio. En resumen, estima, la empresa encargará la construcción de las viviendas mediante un contrato de construcción por administración con el objeto de venderlas directamente a los beneficiarios de un subsidio habitacional, por un valor máximo de 2.200 UF, exentas de IVA, dejando constancia de todo esto en el respectivo contrato general de construcción.

Señala además que, a su juicio, procedería en la venta la aplicación del crédito especial contenido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975.

Conforme a lo indicado anteriormente, solicita confirmar que:

- 1) La constructora tiene la calidad de “empresa constructora” y, en consecuencia, tiene derecho al crédito especial de empresas constructoras en la venta de las viviendas que se haga a beneficiarios de subsidio habitacional por tener un valor de 2.200 UF o menos.

¹ En ese contrato consta la circunstancia que la obra está destinada a ser vendida a beneficiarios de subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo.

- 2) El contrato de “administración delegada” de la obra no se encuentra afecto a IVA, ya sea por la aplicación de las normas generales, al no ser servicios que provengan del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) o por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12, letra F), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

II ANÁLISIS

El artículo 8°, letra e), de la LIVS grava con IVA, entre otros, a los contratos generales de construcción, sean éstos por administración o suma alzada.

El artículo 12 del Decreto Supremo N° 55 de 1975, que contiene el Reglamento de la LIVS (Reglamento), define a los contratos generales de construcción como aquellos que, sin cumplir con las características específicas de los contratos de instalación o confección de especialidades, tienen por objeto la confección de una obra material inmueble nueva que incluya a lo menos dos especialidades.

La misma norma dispone que el contrato de construcción se entenderá por administración cuando el contratista aporta solamente su trabajo personal o cuando el respectivo contrato deba ser calificado como arrendamiento de servicios, por suministrar el que encarga la obra la materia principal.

En este sentido, el contrato que pretende celebrar la constructora con un tercero para la construcción de un conjunto habitacional sería un contrato general de construcción por administración, toda vez que es el mandante quien aportará los materiales que se utilizarán en la construcción, obligándose el tercero a hacerse cargo del servicio de construcción, elementos que caracterizan y distinguen a este tipo de contratos de aquellos que se celebran por suma alzada.

En cumplimiento de lo anterior, el contratista se hace cargo de la dirección del trabajo y de los trabajadores, controla el avance de la obra como la calidad de la construcción, la confección de los estados de pago y de todas aquellas actividades que el consultante especifica en su solicitud.

Luego, es claro que el referido contrato se encuentra afecto a IVA conforme al artículo 8°, letra e), de la LIVS.

Dicho lo anterior, cabe tener presente que la segunda parte de la letra F del artículo 12 de la LIVS extiende la exención de IVA, considerando como beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, a las personas naturales o jurídicas que 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 dicho Ministerio, siempre que ello conste en el contrato respectivo².

En el caso analizado se cumplirían las referidas condiciones para eximir de IVA al contrato general de construcción en la medida que, según describe en su presentación, el contribuyente encargue la construcción de un conjunto habitacional con el propósito de venderlo a beneficiarios de un subsidio habitacional que financiarán con éste todo o parte de dicha adquisición, dejando constancia expresa de todo lo anterior en el contrato general de construcción.

La modalidad de contratación “por administración” no impide que el contrato de construcción se beneficie de la exención en comento, según ha interpretado reiteradamente este Servicio³

En cuanto a la franquicia contenida en el artículo 21 Decreto Ley N° 910 de 1975 cabe tener presente que beneficia a las empresas constructoras cuando vendan bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos o bien cuando suscriban contratos generales de construcción por dichos inmuebles, que no sean por administración.

² No obstante, si la venta o el contrato de arriendo con opción de compra posteriores no se celebran con beneficiarios de tales subsidios, deberá aplicarse el IVA conforme a las reglas que corresponda según el caso, sin que proceda la exención establecida en el N° 12 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

³ Oficios N° 2900 de 2016 y N° 2103 de 2017. Los contratos generales de construcción a que se refiere la exención contenida en el artículo 12, letra F, de la LIVS, son aquellos que tienen por finalidad permitir al beneficiario del subsidio habitacional hacerse dueño de una vivienda propia, sin hacer diferencia si el objetivo se logra mediante un contrato general de construcción por administración o por suma alzada

De este modo, para determinar si al contribuyente le asiste el beneficio al vender las referidas viviendas, se debe determinar si tiene calidad de empresa constructora por estimarse que los bienes inmuebles que venderá fueron contruidos por ella.

Al respecto, este Servicio ha interpretado⁴ que si un inmueble es construido bajo la modalidad de administración quien encarga su construcción reviste la calidad de empresa constructora. Luego, al efectuar el contribuyente la construcción de las viviendas mediante un contrato general de construcción por administración, para efectos tributarios reviste la calidad de empresa constructora y, por ende, que los inmuebles con destino habitacional que venderá fueron contruidos por ella.

De este modo, si las viviendas tienen un valor que no exceda de 2.200 unidades de fomento⁵, procede la franquicia contenida en el artículo 21 Decreto Ley N° 910 de 1975, en la forma dispuesta en la parte final del inciso primero del referido artículo, cuando venda dichas viviendas exentas de IVA, conforme al artículo 12, letra F, de la LIVA, a beneficiarios de subsidios habitacionales, otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Si bien el contrato general de construcción por administración en virtud del cual se construirán las viviendas se grava con IVA conforme al artículo 8°, letra e), de la LIVA, se exime de dicho impuesto por aplicación del artículo 12, letra F, del referido cuerpo legal.
- 2) La empresa que encarga a un tercero la construcción de viviendas mediante un contrato general de construcción por administración reviste la calidad de empresa constructora respecto de las viviendas construidas.

Luego, si el valor de las viviendas no excede de 2.200 unidades de fomento y es efectuada exenta de IVA en virtud del artículo 12, letra F, de la LIVA, a beneficiarios de subsidios habitacionales otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, procede la franquicia contenida en el artículo 21 Decreto Ley N° 910 de 1975, en la forma dispuesta en la parte final del inciso primero del referido artículo.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1447, de 04.06.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

⁴ Circular N° 33 de 1987, y Oficios N° 1044 de 1997 y N° 204 de 2014. Bajo esta modalidad el contratista asume la calidad de mandatario ya que las labores que ejecuta las realiza por y para la empresa que encarga la obra, asumiendo ésta última, en su calidad de mandante, todo el riesgo que afecta a la construcción, lo que no ocurre, cuando el contrato es pactado por suma alzada, en el cual, el contratista suministra los materiales y efectúa la construcción bajo su responsabilidad.

⁵ Artículo duodécimo de la Ley N° 20.780.