

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 12, LETRA F) – DECRETO LEY N° 910, ART. 21
(ORD. N° 1649, de 29.06.2021)

Artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 en la venta de viviendas construidas en parte mediante contrato general de construcción y en parte por el propio contribuyente.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la procedencia de utilizar el beneficio contenido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, en la venta de viviendas construidas en parte mediante un contrato general de construcción a suma alzada y en parte por el propio contribuyente.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un contribuyente tiene por objeto y giros principales la construcción de proyectos de servicio público, la construcción de edificios para uso residencial, la terminación y acabado de edificios y la compra y venta de inmuebles.

En particular, el contribuyente se ha adjudicado diversos contratos con el Ministerio de Vivienda y Urbanismo (MINVU) y, en particular, con el Servicio de Vivienda y Urbanización (SERVIU) para ejecutar proyectos en terrenos de su propiedad, que incluyen la construcción de varios inmuebles con fines habitacionales y su posterior venta a beneficiarios de subsidio habitacional.

En este contexto, el modelo de negocio inicial del contribuyente estaba enfocado sólo en la compra y venta de inmuebles, encargando para estos efectos la construcción de los inmuebles a terceros en los terrenos de su propiedad. Para ello, el contribuyente suscribió diversos contratos generales de construcción a suma alzada con empresas constructoras, las cuales fueron haciendo uso del crédito especial empresas constructoras (CEEC) establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, en cada estado de pago.

Sin embargo, durante el año comercial 2020, producto de la actual crisis sanitaria y económica mundial, el contribuyente se vio en la obligación de terminar algunos de los contratos en construcción que se encontraban en curso (particularmente por problemas de incumplimiento y liquidaciones de las empresas constructoras con las cuales había celebrado los contratos de construcción, las que se vieron gravemente afectadas por la crisis económica y sanitaria) y continuar con la construcción de los inmuebles con sus propios recursos y sin contratar servicios de terceros¹.

Al respecto, solicita confirmar que:

- 1) Partiendo de la base que el contribuyente puede acreditar en las instancias de fiscalización respectivas que (i) tiene por giro la construcción de edificios para uso residencial, la terminación y acabado de edificios (ii) que efectiva y materialmente ha ejecutado en terreno de su propiedad parte de la construcción del inmueble con fines habitacionales (inmuebles que previamente fueron parcialmente construidos por un tercero conforme a un contrato general de construcción por suma alzada) y (iii) que los inmuebles parcialmente construidos por un tercero y por el contribuyente serán vendidos a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el MINVU y que, por tanto, la venta quedará exenta conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 12, letra F), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), se solicita confirmar que el contribuyente tendrá derecho a la aplicación del CEEC en la venta de las viviendas.
- 2) Supuesto se confirma el punto anterior, para efectos de calcular el CEEC a que tiene derecho, el contribuyente deberá utilizar, alternativamente:
 - a) El factor 0,1235 directamente sobre el precio de venta menos el terreno, o

¹ A modo ilustrativo, el contribuyente enumera una serie de labores que ha debido efectuar para realizar el término de la construcción de los inmuebles.

- b) Dado que una parte de la construcción fue realizada por un tercero, sólo podrá solicitar el CEEC por la parte que material y efectivamente fue construida por el contribuyente.

En este segundo caso, se solicita confirmar (o en su caso clarificar) la mecánica de descuento del valor de la construcción efectuada por el tercero.

II ANÁLISIS

El inciso primero del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 establece un crédito especial² que favorece exclusivamente a las empresas constructoras por la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos, cuyo valor no exceda de 2.000 UF, con un tope del beneficio de hasta 225 UF por vivienda o bien por los contratos generales de construcción de dichos inmuebles, que no sean por administración, con igual tope por vivienda.

El beneficio se extiende, según la parte final del referido inciso primero, a las empresas constructoras por las ventas de viviendas que se encuentren exentas de IVA por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el MINVU conforme lo dispuesto en la primera parte del artículo 12, letra F), de la LIVS, en cuyo caso el beneficio será equivalente al 0,1235, del valor de la venta, descontado el terreno³ y con igual tope por vivienda.

Para que una empresa constructora impetre el beneficio, en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles destinados a la habitación, ya sea ésta gravada o exenta de IVA, es que los inmuebles hayan sido construidos por la empresa constructora que los vende.

Lo anterior se comprueba no solo al disponer la ley expresamente que los inmuebles deban ser “por ellas construidos” – y no “por ellas total o parcialmente construidos” – requisito que sólo puede cumplirse cuando los inmuebles vendidos son construidos en su totalidad por la empresa constructora que los vende, sino también por la mecánica para calcular el beneficio sobre el valor de venta del bien inmueble, descontado el terreno, en caso que la venta sea exenta.

Luego, y a falta de texto legal, este Servicio no puede, administrativamente, crear fuera de ley un mecanismo distinto de cálculo, de suerte que no corresponde el beneficio en el caso analizado.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que, para el caso descrito en su presentación:

- 1) La venta de viviendas que efectuará el contribuyente a beneficiarios de un subsidio habitacional exenta de IVA en virtud del artículo 12, letra F), de la LIVS, no se favorece con el crédito especial de empresas constructoras establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, por no recaer la venta en inmuebles construidos totalmente por el contribuyente.
- 2) Conforme lo anterior, sólo corresponde aplicar el mecanismo de cálculo del crédito especial en la forma que prescribe la propia ley, de modo que no es posible confirmar ni referirse a los criterios señalados en el N° 2) del Antecedente.

Saluda a usted,

² “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 con las disposiciones del decreto ley N° 825, de 1974.....”.

³ 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. Circular N° 13 de 2016, Capítulo IV, N° 2, párrafo 6:

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1649, de 29-06-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos