

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 2°, N°2, ART. 8°, ART. 12°, LETRA F) - D.L. N° 910, DE 1975, ART. 21°. (ORD.
N° 1836, DE 14.07.2015)**

**SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE PROCESO DE IMPLEMENTACIÓN DE LA
REFORMA TRIBUTARIA CONTENIDA EN LA LEY N°20.780.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre algunas consultas relativas al tratamiento tributario del crédito especial IVA otorgado en el artículo 21° del Decreto Ley N°910, de 1975, en favor de las empresas constructoras, en atención a las modificaciones introducidas por la Ley N°20.780 respecto de las ventas efectuadas al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, así como de otras normas relacionadas.

I.- ANTECEDENTES:

A.- Crédito especial IVA del artículo 21 del DL N°910 de 1975.

1. El artículo 21° del Decreto Ley N° 910 de 1975 dispone, en lo pertinente, 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 IVA que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación construidos por ellas y en los contratos generales de construcción, con los requisitos y topes que dicha norma legal establece.
2. Por su parte, el artículo 12°, letra F), incorporado por la reforma, establece que la venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio, estará exenta del IVA.
3. En consecuencia, la venta efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional, cualquiera sea el vendedor es decir incluido el caso de una venta efectuada por una empresa constructora, va a estar exenta de IVA conforme a esta nueva disposición introducida por la reforma.
4. En este sentido, se requiere confirmar que en dicho caso, al estar la venta exenta de este impuesto, las empresas constructoras no tendrán derecho a deducir de sus pagos provisionales obligatorios el equivalente al 0,65 del débito fiscal del IVA que se determine en la venta, toda vez que en la operación descrita no existe un débito fiscal sobre el cual calcular dicho crédito especial.

**B.- Tratamiento tributario del traspaso de bienes inmuebles que lleven a cabo las
empresas constructoras:**

Se requiere clarificar el tratamiento tributario, tanto desde el punto de vista del IVA como del Impuesto a la Renta, de las transferencias que las empresas constructoras puedan efectuar a empresas inmobiliarias. En tal sentido, se pueden dar dos situaciones diversas:

- i. Que la construcción no se haya iniciado y que, en consecuencia, la empresa constructora enajene el terreno donde se construirán las viviendas a una inmobiliaria y que posteriormente se celebre un contrato de construcción entre ambas.

ii. Que la construcción ya se haya iniciado, por lo cual la empresa constructora traspasará las viviendas ya construidas a la respectiva inmobiliaria.

C.- Aplicabilidad de artículo 12, letra F) a contratos generales de construcción

1. Conforme lo establecido en el artículo 8°, letra e), se considera como “venta” o “servicio” los contratos de instalación o confección de especialidades así como los contratos generales de construcción.

2. Al respecto, se requiere clarificar si la exención mencionada, relativa a la venta de viviendas con subsidio se aplica o no a los contratos generales de construcción a que se refiere el artículo 8 letra e).

II.- ANÁLISIS:

A.- Crédito especial IVA del artículo 21°, del D.L. N° 910 de 1975:

El inciso primero del artículo 21°, del D.L. 910, de 1975 establece 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 4.500 unidades de fomento, con un tope de hasta 225 (doscientos 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.

De conformidad a la norma precedente, el mecanismo instituido por la propia ley para conformar el monto susceptible de ser deducido de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tiene su fundamento en la existencia de un débito fiscal generado en las operaciones de la propia empresa constructora, ya que la cantidad enunciada tiene su origen, precisamente, en el cálculo del 65% de dicho débito fiscal, el cual debe tener su origen en la venta de un bien inmueble.

En conformidad al artículo 8 del DL 825, el Impuesto al Valor Agregado afecta a las ventas y servicios. En ese sentido, el N° 2 del artículo 2° define venta como: “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.”

En base a este concepto, la venta de un bien inmueble efectuada por una empresa constructora está afecta al Impuesto al Valor Agregado, lo que se traduce en que en tal operación debe recargarse el impuesto respectivo dando origen así al llamado débito fiscal, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20° del D.L. 825 en concordancia con los artículos 2, N° 2 y 8 del mismo cuerpo legal. En efecto, el señalado artículo 20° dispone: “Constituye débito fiscal mensual la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados dentro del período tributario respectivo”.

Por otra parte, el artículo 12° letra F del D.L. 825, establece:

Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

(...)

F.- La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando esta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio (...)."

Sobre el particular, cabe hacer presente en primer lugar, que las exenciones tributarias tienen lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolla su efecto principal, esto es, el deber de pagar el tributo u obligación tributaria.

Así entonces, en el caso bajo análisis, no obstante que el hecho gravado ha nacido jurídicamente, es la propia ley quien ha eximido del pago del impuesto debido, lo cual se traduce en el hecho de no tener que recargar impuestos a la venta respectiva, no existiendo por ende jurídicamente el denominado "débito fiscal".

Atendido lo anterior, en el caso de que una empresa constructora venda un inmueble al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando éste haya sido financiado, en todo o en parte, por el referido subsidio, se producen dos situaciones al tenor de la normativa tributaria analizada:

a) Desde el punto de vista de la empresa constructora y el comprador, la venta del inmueble está exenta del Impuesto al Valor Agregado en conformidad a la norma del art. 12, Letra F de la LIVS.

b) Desde el punto de vista de la empresa constructora, ésta no podrá ser beneficiaria del Crédito Especial de Empresa Constructora establecido en el artículo 21 del D.L. 910, ya que para efectos de determinar el monto que la ley autoriza a deducir de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se hace imprescindible que la venta del bien inmueble esté gravada con IVA, ya que la norma exige como requisito para el cálculo de la suma indicada un débito del Impuesto al Valor Agregado por la venta de un bien corporal inmueble.

B. Tratamiento tributario del traspaso de bienes inmuebles que lleven a cabo las empresas constructoras en relación con el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Renta.

Desde el punto de vista del IVA, en caso que la construcción no se haya iniciado y que, en consecuencia, la empresa constructora enajene el terreno donde se construirán las viviendas a una inmobiliaria y que posteriormente se celebre un contrato de construcción entre ambas, la transferencia del terreno no se afectará con IVA y el contrato general de construcción que se celebre entre la empresa constructora y la inmobiliaria estará afecto a IVA gozando la constructora del crédito especial contenido en el artículo 21° del D.L. 910, en los mismos términos que bajo la normativa vigente en la actualidad.

Si la construcción ya se ha iniciado, por lo cual la empresa constructora traspasará las viviendas ya construidas a la respectiva inmobiliaria, como la inmobiliaria no goza de exención, la venta estará afectada a IVA y la constructora podrá aprovechar el crédito especial contenido en el artículo 21° del D.L. 910.

Desde el punto de vista del Impuesto a la Renta, en ambas situaciones planteadas, sea que se haya construido o no la vivienda, se trata de un contrato de compraventa de un inmueble, cuya situación tributaria se regula en los artículos 29° y 30° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, gravándose la renta obtenida con el Impuesto de Primera Categoría.

Conforme a dichas normas, los ingresos brutos respectivos, sea que hayan sido percibidos o devengados, deberán ser reconocidos en el ejercicio en que se suscriba el contrato de compraventa correspondiente, procediendo efectuar pagos provisionales sobre dichos ingresos brutos en conformidad a la letra a), del artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En la misma oportunidad, procederá deducir de dichos ingresos, el costo directo de adquisición o construcción del inmueble respectivo, según corresponda.

Ahora bien, en estos casos, la inmobiliaria (atendido que efectuará posteriormente una venta exenta de IVA) deberá considerar como costo directo el valor total de adquisición del inmueble, conformado por el valor neto de adquisición, incluido en éste el valor del terreno respectivo, más el impuesto a las ventas y servicios que se le recargue descontado de éste el crédito de 65% a que tiene derecho la empresa constructora.

C. Aplicabilidad de artículo 12°, letra F) a los contratos generales de construcción

El hecho gravado básico venta se encuentra definido en el artículo 2° del DL 825, en tanto el artículo 8° enumera los llamados hechos gravados especiales.

El artículo 8 letra e) del DL 825 establece: El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

e) Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción.

Así entonces, para efectos de ser gravados con el impuesto al valor agregado y aplicarles el estatuto de dicho impuesto, la ley asimila a venta o servicio, según el caso, a una serie de operaciones dentro de las cuales se encuentran los contratos de construcción.

Por su parte, la Ley 20.780 incorporó una nueva letra F al artículo 12 del D.L 825 del siguiente tenor:

“Artículo 12°: “Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

.....

F.- La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando esta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio; y la venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.”

Del tenor de la norma que concede la exención aparece que ella está referida específicamente a los contratos de venta de viviendas, concepto que por su naturaleza, es más restringido que el de contrato de construcción, correspondiendo el primero a un hecho gravado básico de venta y el segundo a un hecho gravado especial. El tratamiento diferenciado y los distintos requisitos de ambos hechos gravados han sido reconocidos por este Servicio en numerosa jurisprudencia.

Por otra parte, en la historia de la ley, consta en la Página 3334, la intervención del Señor Ministro de Hacienda en los siguientes términos: “Ninguna vivienda con subsidio estatal - ello nunca estuvo ni en el espíritu ni en la norma- se verá afectada, al no aplicarse el IVA a la segunda venta” ; y en la página 3675: “Finalmente, recalco que en base a las enmiendas introducidas en el Senado, ninguna vivienda con subsidio estatal subirá de precio al no aplicarse el IVA a la segunda venta”.

De lo expuesto aparece que la intención del legislador fue sólo dejar exenta la venta que quedaría gravada como consecuencia de la modificación introducida al artículo 2° del D.L. 825, la cual fue denominada como “segunda venta”.

Así las cosas, y teniendo presente el sentido restringido que debe orientar la interpretación de las exenciones, debe entenderse que la exención del nuevo artículo 12°, letra F del D.L. 825 no alcanza a los contratos de construcción sino sólo a las ventas de viviendas financiadas en todo o parte con subsidios.

III.- CONCLUSIÓN:

Las empresa constructoras, no pueden ser beneficiarias del Crédito Especial establecido en el artículo 21° del D.L. 910, ya que para efectos de determinar el monto que la ley autoriza a deducir de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se hace necesario que la venta del bien inmueble esté gravada con IVA, por cuanto para el cálculo de la suma indicada es necesario un débito del Impuesto al Valor Agregado por la venta de un bien corporal inmueble.

Respecto del traspaso de bienes inmuebles que lleven a cabo las empresas constructoras en relación con el Impuesto al Valor Agregado en caso que la empresa constructora enajene el terreno donde se construirán las viviendas a una inmobiliaria y que posteriormente se celebre un contrato de construcción entre ambas, la transferencia del terreno no se afectará con IVA y el contrato general de construcción que se celebre entre la empresa constructora y la inmobiliaria estará afecto a IVA gozando la constructora del crédito especial contenido en el artículo 21°, del D.L. 910, y si la construcción ya se ha iniciado, la venta estará afecta a IVA y la constructora podrá aprovechar el crédito especial contenido en el artículo 21° del D.L. 910.

Desde el punto de vista del Impuesto a la Renta, en ambas situaciones planteadas, sea que se haya construido o no la vivienda, se trata de un contrato de compraventa de un inmueble, cuya situación tributaria se regula en los artículos 29 y 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, gravándose la renta obtenida con el Impuesto de Primera Categoría, según lo señalado en el análisis precedente

La exención del nuevo artículo 12°, letra F del D.L. 825 no alcanza a los contratos de construcción sino sólo a las ventas de viviendas financiadas en todo o parte con subsidios.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1836, de 14.07.2015

Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos