

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ART. 8, ART. 1 - DECRETO LEY N° 910, DE 1975, ART. 21. (Ord. N° 2544, de 04-12-2018)

CONSULTA RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN QUE DEBE DARSE A LOS CONCEPTOS DE BIEN CORPORAL INMUEBLE Y DESTINADO A LA HABITACIÓN, EN RELACIÓN AL ARTÍCULO 21 DEL D.L. N° 910, DE 1975.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre los conceptos de bien corporal inmueble y destinado a la habitación, en relación al artículo 21° del D.L. N° 910, de 1975.

I. ANTECEDENTES:

Expone que se ha recibido en esa Dirección Regional presentación de un contribuyente cuyo giro comprende el realizar construcciones habitacionales, para lo cual, celebra con sus mandantes contratos de construcción a suma alzada y, en consecuencia, hace uso del crédito especial regulado en el artículo 21° del D.L. N° 910, de 1975.

En su presentación, el contribuyente indica que, dentro de los requisitos legales para acogerse a dicho beneficio, se encontraría el que las operaciones respectivas recaigan sobre bienes corporales inmuebles para habitación construidos por una empresa constructora, siendo, a su juicio, necesario aclarar los conceptos de “bien corporal inmueble” y “habitación” para efectos de la aplicación de dicha franquicia.

Señala que el Servicio de Impuestos Internos sólo se habría pronunciado respecto del carácter de inmueble por adherencia de ciertos bienes muebles, tales como tinajas de baño, lavatorios, hornos empotrados, lavaplatos, etc., que formarían parte del equipamiento de la construcción de un inmueble habitacional, señalando que los “bienes corporales muebles que adhieren permanentemente al inmueble, de suerte que pierden su individualidad y se convierten en parte constitutiva de él, se encuentran incluidos en el beneficio en análisis, siempre que sean necesarios para la ‘habitación’, como es el caso de los bienes que se indican en la petición”.

Agrega que la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Temuco, en causa rol 33-2015, ha interpretado en forma más extensa los conceptos de bien corporal inmueble y habitación. Respecto de los bienes corporales inmuebles, ha señalado que comprenden “todos los bienes muebles que se reputan inmuebles por una consideración jurídica de las cosas, de acuerdo a la ley común”. Señala el contribuyente que esta interpretación aclara que el concepto de inmueble también comprende los conceptos de inmueble por adherencia y destinación.

Teniendo presente el efecto relativo de las sentencias, y que por tal éstas no son vinculantes a terceros, solicita ratificar dos criterios:

1. Si la calidad de bien corporal inmueble, para efectos de la franquicia en análisis, comprende tanto la construcción propiamente tal del inmueble habitacional como también los inmuebles por adherencia o destinación con que se equipe, toda vez que, a su juicio, la norma no restringe su aplicación a la sola construcción y por aplicación de la normativa civil, es perfectamente aplicable a todos los bienes muebles que adquieren la calidad de inmueble, ya sea, por adherencia o destinación.

2. En relación al concepto de habitación, al no estar definido por el legislador, se debe acudir a su sentido natural y obvio, por ende cada espacio de una casa o departamento sirven para la habitación, no pudiendo calificarse el equipamiento de éste, tales como campanas extractoras, encimeras, muebles de cocina, cocina a gas, horno eléctrico, cubierta de granito, escritorios, baños, lavatorios, lavaplatos, calefacción, etc., como suntuarios porque están destinados a la comodidad u ornato del bien raíz, sino que a la satisfacción de una necesidad imprescindible de quienes habitan la vivienda o habitación.

II. ANÁLISIS:

El artículo 21° del Decreto Ley N° 910, de 1975, en sus incisos primero y tercero, respectivamente, dispone:

“Artículo 21.- 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. El remanente que resultare de esta imputación, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha, y el saldo que aún quedare podrá imputarse a los mismos impuestos en los meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27 del decreto ley N° 825, de 1974. El saldo que quedare una vez efectuadas las deducciones por el mes de diciembre de cada año, o el último mes en el caso de término de giro, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. 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.

(...)

Para los efectos de este artículo, deben entenderse incluidos en el concepto "habitación", también las dependencias directas, tales como estacionamientos y bodegas amparadas por un mismo permiso de edificación o un mismo proyecto de construcción, siempre que el inmueble destinado a la habitación propiamente tal constituya la obra principal del contrato o del total contratado. Para acceder al beneficio la empresa constructora deberá contar con el respectivo permiso municipal de edificación”.

En relación al primer criterio en consulta, cabe considerar que este Servicio se ha pronunciado en el sentido que no procede utilizar el crédito especial en análisis, por el monto correspondiente al valor del equipamiento incluido en el precio del contrato de compraventa de las casas y departamentos construidos por una empresa constructora, ya que, como se extrae del texto expreso de la norma recién citada, ésta beneficia sólo a la

venta del bien inmueble construido por ella y no a la venta de los bienes corporales muebles con que éste se equipe para su posterior venta.

Por tanto, deben distinguirse en este caso dos hechos gravados independientes, por una parte la venta gravada con IVA, de la casa o departamento de que se trate y construido por la empresa constructora, beneficiada con el crédito especial del artículo 21°, del D.L. N° 910, y por la otra, la venta de los muebles y equipamiento, especialmente adquiridos por la empresa constructora para ser vendidos al momento de vender el referido inmueble, venta que se encuentra gravada con IVA por regla general, de acuerdo al artículo 8°, en concordancia con el artículo 1°, del D.L. N° 825, pero que no se beneficia con el crédito especial ya mencionado.

Como se hizo presente, esta consecuencia se sigue del hecho que el crédito especial sólo procede respecto de bienes inmuebles construidos por una empresa constructora, Por ende, sólo los bienes corporales que adhieren permanentemente al inmueble, de suerte que se incorporan o pasan a formar parte de dicha construcción, se encuentran incluidos en el beneficio en análisis, siempre que sean necesarios para la habitación.

En este sentido, cabe considerar que un bien inmueble por destinación es tal únicamente por la destinación o afectación que dispone su dueño al uso, cultivo o beneficio de un inmueble, sin que forme parte material de la construcción y, por tanto, mantiene su individualidad separado de dicha obra, de tal manera que no se verifica el requisito legal para la procedencia del crédito especial del artículo 21° del D.L. N° 910, de 1975.

En relación al segundo aspecto en consulta, de conformidad con el criterio sustentado en reiteradas oportunidades por esta Dirección Nacional, el beneficio establecido en el inciso primero del artículo 21° del D.L. N° 910, sólo resulta aplicable a aquellos inmuebles que se construyen para ser destinados a la vivienda, esto es, para servir de morada permanente de las personas .

Tratándose de bienes que adhieren permanentemente a un inmueble construido destinado a habitación, de suerte que se convierten en parte constitutiva de él, destinados a la satisfacción de una necesidad imprescindible de quienes habitan la vivienda o habitación, esta Dirección Nacional coincide en que no cabe excluirlos del beneficio sobre la base de un eventual carácter suntuario.

En este sentido, cabe tener presente que la Ley N° 20.259 y, posteriormente, las leyes N° 20.780 y N° 20.899 incorporaron límites objetivos al valor del inmueble objeto del contrato de compraventa o de construcción, que no sea por administración, para efectos de la procedencia o no del referido beneficio.

III. CONCLUSIONES:

1. El crédito especial del artículo 21° del D.L. N° 910, de 1975 beneficia sólo a los contratos generales de construcción, que no sean por administración, o ventas que recaigan en un bien inmueble construido por una empresa constructora, de tal manera que los bienes corporales que adhieren permanentemente al inmueble, de suerte que se incorporan o pasan a formar parte de dicha construcción, se encuentran incluidos en el beneficio en análisis.

Los bienes que no formen parte de la construcción y que, por tanto, mantengan su individualidad separada de dicha obra, como es el caso de los bienes inmuebles por destinación, no se encuentran incluidos en dicha franquicia.

2. Tratándose de bienes que adhieren permanentemente a un inmueble construido destinado a habitación, de suerte que se convierten en parte constitutiva de él, destinados a la satisfacción de una necesidad imprescindible de quienes habitan la vivienda o habitación, no cabe excluirlos del beneficio sobre la base de un eventual carácter suntuario.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2544, de 04.12.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos