

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - DECRETO LEY N° 910, DE 1975, ART. 21
- ORDINARIO N° 2934, DE 2016. (Ord. N° 2804, de 28-12-2018)**

**CRÉDITO ESPECIAL DE IVA ESTABLECIDO EN EL INCISO PRIMERO DEL
ARTÍCULO 21 DEL DECRETO LEY N° 910 DE 1975, EN CASO DE MODIFICACIÓN
DE CONTRATO.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la posibilidad de modificar un contrato general de construcción a suma alzada, indicando el precio unitario de viviendas construidas, para acceder al crédito especial de IVA establecido en el inciso primero del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a los antecedentes, con fecha xx.xx.xxxx, YYYYY e AAAA celebraron un contrato general de construcción a suma alzada en virtud del cual la primera encarga a la segunda la construcción de 31 viviendas tipo A y 119 Viviendas tipo B, por un precio de UF xxxxxx, por el total de la obra.

Las viviendas señaladas forman parte de un proyecto de integración social (Decreto Supremo N° 116/2015 MINVU), denominado CCCC, aprobado por Res. Ex. N° xxx, de fecha xx.xx.xxxx, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, destinado a los beneficiarios de un subsidio habitacional conforme al Decreto Supremo N° 116 de 2014, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, encargado YYYYY como “entidad desarrolladora”.

Se informa que, en virtud de la Res. Ex. N° xxxx, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, se sanciona el Convenio suscrito entre el SERVIU de la Región TTTT e YYYYY (como entidad desarrolladora), celebrado con fecha xx.xx.xxxx, en virtud del cual YYYYY acepta el encargo para desarrollar y ejecutar un proyecto compuesto de 150 viviendas, de las cuales, como mínimo, el 21% (equivalente a 31 viviendas) se debe destinar a la adquisición por parte de familias vulnerables y el 79% restante (correspondiente a 119 viviendas) a la adquisición por parte de familias de sectores medios, conforme a las definiciones a que se refiere el Decreto Supremo N° 116/2015 MINVU (cláusula segunda del Convenio).

Por su parte, la cláusula sexta del mismo Convenio precisa que la entidad desarrolladora, YYYYY, se obliga a que el precio de venta de las viviendas del Parque CCCC no exceda de UF 900 para las familias vulnerables y de UF 2000 para las familias de sectores medios.

Posteriormente (no se precisa fecha), las partes suscriben un acuerdo para complementar la cláusula relativa al precio, señalando que el precio total del contrato corresponde a la construcción de 150 casas, según se establecía en la cláusula primera del contrato modificado. Por tanto, el precio unitario de cada vivienda es de UF xxxx IVA incluido y deducido el crédito fiscal de 65%.

Agrega que en agosto del año 2017 solicitó a esa Dirección Regional un pronunciamiento respecto del derecho a utilizar el crédito especial consignado en la facturación del proyecto durante el año comercial 2016 y por consiguiente su remanente en el respectivo Formulario 22 para el año tributario 2017, ya que en fiscalización le habrían señalado que la omisión del precio unitario de las viviendas en el contrato no podía ser solucionada con una modificación realizada con fecha posterior a la celebración del contrato.

En respuesta, el Departamento de Procedimientos Administrativos Tributarios concluyó que el crédito era improcedente porque, siendo el precio del contrato superior a UF 4000, resultaba irrelevante la modificación realizada.

En lo fundamental, se habría tenido presente que:

a) No se aportaron antecedentes documentales que permitieran dar fecha cierta, así como un precio unitario por vivienda.

b) Cuando el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 exige que el contrato deba indicar el precio unitario de construcción de las viviendas, tal requisito debe cumplirse al tenor literal de la norma, siendo insuficiente que la cifra pueda determinarse con el examen de las diversas cláusulas del contrato. Luego, la posterior modificación que complementa la cláusula del precio, indicando expresamente el precio unitario de las viviendas, si bien no importa un cambio sustancial del objeto del contrato, no subsana el incumplimiento de los requisitos para el uso de la franquicia tributaria.

II ANÁLISIS

De acuerdo al texto vigente del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, las empresas constructoras tienen “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...”

Por su parte, el inciso sexto agrega que, en el caso de contratos de construcción referidos a más de una vivienda, “para acceder al beneficio, el contrato deberá indicar el precio unitario de construcción de las viviendas, incluyéndose en éste el valor de los bienes comunes a construir, a prorrata de las superficies construidas respectivas. Cuando el contrato general de construcción incluya inmuebles para habitación que no excedan de 2.000 unidades de fomento y otros que sobrepasen tal monto, el beneficio imputable en cada facturación de un estado de pago será la cantidad que resulte de aplicar, al crédito potencial total, la proporción que el estado de pago represente respecto del total del precio de construcción de las viviendas del contrato...”

Al respecto, y como primera cuestión, la obligación de “indicar” el precio unitario de construcción (que incluye el valor de los bienes comunes a prorrata de las superficies construidas) se cumple cuando las partes asignan un precio a cada vivienda (vivienda por vivienda), como también cuando el precio unitario de cada vivienda se extrae inequívocamente de las diversas cláusulas del contrato y, en particular para el presente caso, del Convenio suscrito entre el SERVIU de la Región TTTT e YYYYY (como entidad desarrolladora), mediante procedimientos aritméticos que reflejen correctamente las diferencias de valor de los distintos tipos de viviendas, sus respectivos espacios comunes y demás características relevantes.

En ese sentido, de una lectura armónica del contrato general de construcción a suma alzada celebrado entre YYYYY e AAAA, así como de los demás actos administrativos acompañados (en particular cláusulas segunda y sexta del Convenio suscrito entre el SERVIU de la Región TTTT e YYYYY), es claro que el precio unitario de las 150 viviendas, ya se trate de casas Tipo A o Tipo B y aplicando procedimientos aritméticos que reflejen correctamente las diferencias de valor de los distintos tipos de viviendas, sus respectivos espacios comunes y demás características relevantes, en ningún caso podrían superar (vivienda por vivienda) el límite de UF 2000 establecido por el legislador, de suerte que se cumple la exigencia de “indicar” el precio unitario de construcción de las viviendas.

Por otra parte, y sobre la existencia de una modificación o complementación posterior del contrato en el contexto del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, cabe señalar que la propia ley, en su inciso séptimo, admite dicha posibilidad, estableciendo que las “modificaciones o el término anticipado de un contrato general de construcción, que causen variaciones al crédito potencial disponible inicialmente previsto, darán lugar al ajuste correspondiente en los siguientes estados de pago, con el consiguiente derecho a crédito o la obligación de reintegro respectiva.”

Sobre el particular, este Servicio se pronunció aclarando que:

a) Si las modificaciones efectuadas a contratos generales de construcción con posterioridad a su celebración son menores, dichas modificaciones no afectan la forma de tributar, que para todos los efectos será la aplicada al momento de su celebración.

b) Si las modificaciones implican un cambio sustancial del objeto del contrato, de forma tal que ellas signifiquen la construcción de un inmueble distinto al originalmente pactado construir, se entiende que hay un nuevo contrato general de construcción, en cuyo caso deberá regirse por la normativa tributaria vigente al momento de celebrarse dichas modificaciones. Ello ocurrirá, por ejemplo, si se modifica el contrato celebrado cambiando la obligación original de construir una vivienda por la de construir dos o más. Lo mismo sucederá si en el contrato general de construcción se conviene la construcción de una vivienda y, con posterioridad, se modifica dicha obligación en términos de construir un edificio y no la vivienda originalmente convenida.

Lo mismo ocurre si las modificaciones implican contratar a una nueva empresa constructora que retome un proyecto sin terminar, en cuyo caso, en rigor, se estaría frente a un nuevo contrato general de construcción, regido por la normativa tributaria vigente a la fecha de su celebración.

Para el presente caso, y en la medida que el acuerdo posterior sólo viene a precisar o explicitar el precio unitario de las viviendas, sin afectar el precio total de las mismas, su número o calidad (vivienda o edificio), sujetos destinatarios (familias vulnerables y familias de sectores medios) ni los términos en que se suscribieron los convenios con el Estado, debe entenderse que se trata de modificaciones menores que no afectan la procedencia del beneficio establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975.

Finalmente, y sobre la aparente falta de antecedentes documentales que permitieran dar fecha cierta a la modificación del contrato, cabe señalar que, para el presente caso, y por tratarse de modificaciones menores que no alteran sustancialmente el contrato general de construcción originalmente celebrado, dichos antecedentes soportantes pueden

acompañarse en cualquier estadio de tramitación, teniéndose por fecha cierta – al menos – la de su presentación ante el Servicio.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto, se estima que:

- a) El contrato general de construcción inicialmente suscrito cumple el requisito de “indicar” el precio unitario de construcción, en los términos del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975.
- b) Que, a mayor abundamiento, el acuerdo posterior, en la medida que sólo explicita o aclara el precio unitario de las viviendas, sin contemplar modificaciones sustanciales al contrato general de construcción, no afecta la procedencia del beneficio establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975.
- c) La respectiva unidad, al momento de resolver, debe considerar todos los antecedentes acompañados, incluyendo la eventual modificación posterior, cuya fecha cierta corresponde, al menos, al de su presentación ante el Servicio

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2804, de 28.12.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Técnica Tributaria