

VENTAS Y SERVICIOS NUEVO TEXTO ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS ART. 12, LETRA F) DECRETO LEY NN 910, DE 1975, ART. 21 LEY NN 20.780, DE 2014, ART. 2, NN5, LETRA B). (Ord. N° 2934, de 24-10-2016)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS SUBSIDIOS OTORGADOS POR EL MINISTERIO DE VIVIENDA Y URBANISMO EN RELACIIN CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 12, LETRA F) - DECRETO LEY N° 910, DE 1975, ART. 21 - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 2, N°5, LETRA B). (ORD. N° 2934, DE 24.10.2016)

Tratamiento tributario de los Subsidios otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo en relación con el Impuesto al Valor Agregado.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre diversas consultas relacionadas con subsidios otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo y su tratamiento tributario, en lo que dice relación con el Impuesto al Valor Agregado.

I.- ANTECEDENTES:

A contar del 1° de enero de 2016 comenzaron a regir las modificaciones introducidas por las Leyes N° 20.780 y N° 20.899 a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenido en el D.L. N° 825, de 1974 (en adelante “Ley del IVA”). En este sentido, se requiere aclarar la correcta aplicación de estas modificaciones en relación con la adquisición de viviendas que se financian, en todo o parte, mediante subsidios otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo (en adelante “MINVU”) y en particular, a los contratos generales de construcción que sean financiados por tales subsidios.

Para ello, se plantean una serie de situaciones, respecto de las cuales se solicita aclarar o confirmar los criterios expuestos, las cuales son transcritas y resueltas en el Título siguiente de este oficio, en el mismo orden en que fueron planteadas en su presentación.

II.- ANÁLISIS Y CONCLUSIÓN:

1. Aplicación de la exención establecida en el artículo 12°, letra F) a contratos generales de construcción.

De acuerdo con la información proporcionada por el MINVU, existen principalmente tres tipos de contratos generales de construcción de viviendas con subsidio.

1. Contrato de construcción suscrito ante privados: Estos contratos son celebrados entre las empresas constructoras, entidades patrocinantes y las familias beneficiadas. Por medio de estos contratos, la entidad patrocinante encarga la construcción de viviendas a la empresa constructora para que posteriormente, el dueño del terreno donde se construyen las casas transfiera el dominio de éstas a las respectivas familias. De esta forma, si el dueño del terreno es el Servicio de Vivienda y Urbanismo (en adelante “SERVIU”) o si se trata de un tercero, es el propio SERVIU o el tercero quien vende las viviendas ya construidas a los beneficiarios de subsidio. Por su parte, si la propia entidad patrocinante es dueña del terreno donde se construye, es ésta quien

posteriormente adjudica las viviendas construidas a las familias mediante una escritura pública de adjudicación.

2. Contrato de construcción suscrito entre empresa constructora y SERVIU como entidad patrocinante: A diferencia del caso anterior, en este tipo de contratos comparece el propio SERVIU como entidad patrocinante encargando la construcción de las viviendas, aunque también puede comparecer en conjunto con otra entidad patrocinante. De la misma forma, una vez concluida la construcción de las viviendas éstas son vendidas o adjudicadas a las familias según quien sea el dueño del terreno.
3. Construcción en sitio propio: Este tipo de contratos son celebrados directamente entre una familia o un grupo de familias y la empresa constructora y tienen por objeto la construcción de viviendas en sitios que son propiedad de tales familias.

Al respecto, se requiere aclarar y/o confirmar los siguientes criterios:

1. La primera parte del artículo 12°, letra F), de la Ley del IVA establece una exención de dicho impuesto a la venta de viviendas efectuadas a beneficiarios de subsidios habitacionales, así como a los contratos de arrendamiento con opción de compra y a los contratos generales de construcción, en la medida que tales ventas o contratos se hayan financiado en todo o parte por un subsidio otorgado por el MINVU.

Ahora bien, dicha exención originalmente establecida en la Ley N° 20.780 beneficiaba únicamente a la venta de viviendas. Sin embargo, este tipo de viviendas no son adquiridas en la práctica únicamente por medio de la compra directa, sino que también por medio de un contrato de arrendamiento con opción de compra o por medio de un contrato general de construcción.

No obstante, de los contratos antes mencionados, únicamente el contrato de construcción en sitio propio tiene la aptitud para que el propietario del terreno se haga a su vez dueño de la vivienda que se construya. En tal sentido, se requiere confirmar que esta disposición es aplicable a tales contratos y que, en consecuencia, se encuentran exentos de Impuesto al Valor Agregado en la medida que se financien en todo o parte por el referido subsidio.

Al respecto, la primera parte del Art. 12°, letra F), del D.L. N° 825, dispone que estarán exentas del Impuesto al valor agregado “La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, los contratos generales de construcción y los contratos de arriendo con opción de compra, cuando tales ventas, contratos o arriendos con opción de compra hayan sido financiados en definitiva, en todo o parte, por el referido subsidio”.

De la primera parte de la exención, transcrita precedentemente, se desprende claramente que la norma siempre tuvo como objetivo principal liberar del Impuesto al Valor Agregado aquellas operaciones que permitieran a los beneficiarios de un subsidio habitacional acceder a una vivienda propia, ya sea adquiriéndola, mediante un contrato de compraventa o un contrato de

arrendamiento con opción de compra o bien construyéndola, mediante un contrato general de construcción.

Por lo tanto, en el caso de los contratos generales de construcción, para favorecerse de la primera parte de la exención, deben ser celebrados con beneficiarios de un subsidio habitacional que financien con dicho subsidio, todo o parte de dicho contrato y éste tenga por objeto la construcción de viviendas, de forma tal que permita a los beneficiarios del subsidio habitacional acceder por esta vía a una vivienda propia.

Por lo tanto, de los tres tipos de contratos señalados en su presentación sólo el contrato de construcción en sitio propio, podría beneficiarse de la exención contenida en la primera parte del Art. 12°, letra F), del D.L. N° 825, en la medida que el beneficiario del subsidio habitacional quien es a su vez el que encarga la construcción de la vivienda, financie en todo o parte con el referido subsidio, el respectivo contrato general de construcción.

2. El propio artículo 12°, letra F), dispone a continuación que también se consideran como beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el MINVU 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, y siempre que ello conste en el contrato respectivo.

En este sentido, se requiere confirmar que precisamente esta disposición, incorporada por la Ley N° 20.899 vino a regular a aquellos contratos en que un tercero, en este caso el SERVIU, una entidad patrocinadora de carácter privada o un comité de vivienda, encargan la construcción de una o más viviendas. De esta forma, tales contratos se encontrarían exentos de Impuesto al Valor Agregado, en la medida que estos cumplan con los requisitos establecidos en la disposición antes señalada, esto es, que se encargue la construcción de una o más viviendas para posteriormente vender tales viviendas a un beneficiario de subsidio y siempre que dicha condición conste en el contrato respectivo.

Sobre el particular, la segunda parte de la norma analizada establece en lo pertinente que: “Para estos efectos, se considerará también como beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, a la persona natural o jurídica que adquiera o encargue 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 lo anterior conste en el contrato respectivo, debiendo aplicarse el Impuesto al Valor Agregado en caso contrario. En este caso, si la venta o el contrato de arriendo con opción de compra posteriores no se celebran con beneficiarios de tales subsidios, deberá aplicarse el Impuesto al Valor Agregado conforme a las reglas que corresponda según el caso, sin que proceda la exención establecida en el número 11, de la letra E, del artículo 12”.

Del tenor de la norma transcrita, se colige que para que opere la liberación de IVA allí contenida, por la vía de entender que terceros se consideran también beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el MINVU, estos terceros, personas naturales o jurídicas, deben no tan solo adquirir o encargar la construcción de un bien corporal inmueble sino que además deben venderlo o entregarlo en arrendamiento con opción de compra a un beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio.

Así las cosas, en lo que dice relación con los contratos generales de construcción celebrados por terceros, sólo se beneficiarán de la exención en comento, en la medida que quien encarga la construcción de las viviendas, sea a su vez quien venda posteriormente la vivienda al beneficiario del subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, dejando constancia de ese hecho en el respectivo contrato general de construcción.

3. Por último, se requiere confirmar que las ventas o adjudicaciones que el dueño del terreno donde se construye, ya sea el SERVIU, una entidad patrocinante o un privado, hagan con posterioridad a la construcción de las viviendas respectivas, se encuentran exentas de Impuesto al Valor Agregado por aplicación de lo establecido en la primera parte del artículo 12°, letra F).

En cuanto a la situación tributaria, frente al IVA, de la venta del inmueble que el dueño del terreno donde se construye, efectúe con posterioridad a la construcción del mismo, cabe manifestar que procederá aplicar la franquicia en comento en la medida que se cumplan los requisitos contenidos en la primera parte de la exención, esto es, que la venta sea efectuada a un beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo y que ésta sea financiada en todo o parte con el referido subsidio.

1. Fecha en que se entienden celebrados los contratos generales de

construcción. Dado que a contar del 1 de enero de este año comenzaron a regir las modificaciones introducidas por la reforma tributaria, y que en consecuencia estas modificaciones se aplican a los contratos generales de construcción celebrados a partir de esa fecha, se requiere aclarar el momento en que se entienden celebrados tales contratos. Al efecto, se pueden distinguir dos tipos de contratos:

1. Contratos celebrados entre privados: Se trata de contratos celebrados entre la empresa constructora y la entidad patrocinante sin que intervenga el SERVIU.
2. Contratos celebrados por el SERVIU como entidad patrocinante: De acuerdo a lo establecido por el Decreto Supremo del MINVU N° 355, de 1976, estos contratos se entenderían celebrados una vez que el contratista suscriba ante notario tres transcripciones de las resoluciones pertinentes, debiendo protocolizarse una de ellas.

En tal sentido, se requiere confirmar que en el primer caso prima la fecha de celebración del contrato, mientras que en el segundo caso el contrato se entiende celebrado en la fecha en que el contratista suscribe ante notario las transcripciones de las resoluciones pertinentes y se protocoliza la copia de una de ellas. Si lo

anterior ocurre después del 1 de enero del presente año, se deben aplicar a tales contratos las modificaciones introducidas por la reforma tributaria

Sobre el particular, cabe señalar que el hito que marca el nacimiento del hecho gravado establecido en el Art. 8°, letra e) del DL 825, de 1974, es sin duda, en el caso bajo análisis, la celebración del contrato general de construcción. Ahora bien, en el caso de contratos celebrados entre privados, el contrato se entiende celebrado con la suscripción del mismo. Por lo tanto, para efectos de determinar el tratamiento tributario que debe aplicarse a los contratos generales de construcción, celebrados entre privados ha de estarse a la fecha en que éstos fueron suscritos^[1].

Sin embargo en el caso de los contratos generales de construcción en que el SERVIU actúa como entidad patrocinante y por tanto como contraparte en el contrato, se requiere para celebrarlos cumplir ciertas formalidades.

Es así como el Decreto del Ministerio de Vivienda y Urbanismo N° 355, de 1976, dispone en su Título III, referido a la contratación y ejecución de las obras, Art. 46 que: “Los contratos para la ejecución de obras del SERVIU, como también sus modificaciones y liquidaciones, se celebrará suscribiendo el contratista ante notario, tres transcripciones de las resoluciones pertinentes, debidamente tramitadas, por la Contraloría General de la República, debiendo protocolizarse ante el mismo notario, uno de dichos ejemplares”.

De lo anterior, se desprende que en el caso de los contratos, en que el SERVIU actúa como entidad patrocinante, el contrato se entiende celebrado en la fecha en que el contratista suscribe ante notario las transcripciones de las resoluciones pertinentes y se protocoliza la copia de una de ellas.

Por lo tanto y tal como señala en su presentación, si ello ocurre con posterioridad al 1 de enero del presente año, se deben aplicar a tales contratos las modificaciones introducidas por la reforma tributaria

2. **Sumas pagadas indebidamente o en exceso.** Sobre el particular, se requiere aclarar el procedimiento que debe seguir la empresa constructora para obtener la restitución de las sumas pagadas indebidamente o en exceso en el hipotético caso en que, habiéndose celebrado un contrato general de construcción este año 2016 se haya recargado con Impuesto al Valor Agregado cuando, por la naturaleza y características de ese contrato, haya debido aplicarse la exención establecida en el artículo 12°, letra F), del D.L. N° 825.

En caso que un contribuyente, empresa constructora, haya celebrado un contrato general de construcción durante el año 2016, y haya recargado IVA, no debiendo hacerlo por encontrarse la operación beneficiada con la exención contenida en el Art. 12°, letra F), se encuentra facultado, en virtud del Art. 126, del Código Tributario para solicitar la devolución de ese impuesto enterado en arcas fiscales indebidamente, previo cumplimiento de lo dispuesto en el Art. 128, de ese mismo texto legal, que establece que “Las sumas que un contribuyente haya trasladado o recargado indebidamente o en exceso, por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo disponerse su devolución sino en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional de

Impuestos Internos, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido”.

Dicho trámite debe efectuarlo el contribuyente en la Dirección Regional correspondiente a su domicilio, mediante una solicitud administrativa presentada en Form. 2117.

3. **Modificaciones de contratos.** Sobre este punto, se les ha informado que existen ciertos contratos generales de construcción celebrados antes del año 2016, pero que durante este año se han modificado. En este sentido, existen por una parte contratos celebrados originalmente con una empresa constructora y que por diversas razones las obras no se terminaron, respecto de los cuales durante este año se contrata a otra empresa constructora para finalizar las mismas. Por otra parte, existen contratos respecto de los cuales se han llevado a cabo modificaciones menores, conforme a las propias facultades que tienen las partes ‘para modificar dichos contratos.

En este sentido se requiere aclarar si estas modificaciones implican un cambio en la fecha original del contrato, en cuyo caso les sería aplicable la normativa vigente a contar de este año o más bien se les aplica la normativa vigente antes del 1 de enero de 2016.

En cuanto a aquellos contratos en que por diversas razones, las obras no se terminaron, debiendo contratarse este año a una nueva empresa constructora a fin de retomar el proyecto, cabe señalar que se estaría frente a un nuevo contrato general de construcción, que deberá regirse por la normativa tributaria vigente a la fecha de su celebración.

En el caso de modificaciones menores, efectuadas a contratos generales de construcción con posterioridad a su celebración, cabe manifestar que éstas no afectan su forma de tributar, que para todos los efectos será la aplicada al momento de su celebración. No obstante, si dichas 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 debe entender que se trata de 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 en un contrato general de construcción suscrito antes del 1° de Enero de 2016, se pacta la construcción de una vivienda y con posterioridad a dicha fecha se modifica el referido contrato en términos de cambiar la obligación original de construir tan sólo 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.

4. **Crédito especial empresas constructoras.** Por último, se requiere aclarar el tratamiento tributario de la aplicación del crédito especial de empresas constructoras establecido en el artículo 21°, del Decreto Ley N° 910 para aquellos contratos generales de construcción que se encuentren exentos del Impuesto al Valor Agregado.

En consideración del concepto amplio de renta que define la LIR, en su artículo 2º N° 1, el crédito tributario sobre cuyo tratamiento tributario se consulta, respecto de sus beneficiarios en general, constituye renta para los efectos tributarios de la LIR, pues no califican como un ingreso no renta en conformidad a lo que dispone el artículo N° 17 de este mismo texto legal, y tampoco así lo dispuso el texto legal que lo instituye.

Conforme a lo señalado precedentemente y en relación con la consulta específica que se formula, se sigue que el crédito establecido en la parte final del inciso primero del artículo 21 del Decreto Ley N° 910, constituye conforme al artículo 29 de la LIR, un ingreso para la empresa constructora beneficiaria, afecto a los impuestos generales de dicho texto legal a los que se encuentran sujetos los contribuyentes de la Primera Categoría.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N°2934, de 24.10.2016

Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Ord. 2174, de 2/8/2016.