

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 12 LETRA F), ART. 23 - DECRETO SUPREMO N° 19, DE 2016 – RESOLUCIÓN EXENTA N° 24, DE 2020. (ORD. N° 3010, DE 26.10.2021)

Aplicación de la Resolución Ex. N° 24 de 2020 en operaciones que indica.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la aplicación de la Resolución Ex. N° 24 de 2020 en operaciones realizadas por un contribuyente y respecto de las cuales solicita incrementar el crédito fiscal correspondiente al mes de agosto de 2020.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con los antecedentes, en agosto de 2020 un contribuyente presentó una petición administrativa solicitando agregar en el código 523 del Formulario 29 (F29) del mes de agosto del 2020, la suma de \$x.xxx.xxx.xxx, conforme al resolutivo 6° de la Resolución Ex. N° 24 de 2020, producto del reproceso del crédito fiscal efectuado por la empresa de los períodos tributarios correspondientes a marzo de 2017 a febrero de 2020.

Se funda en que se trata de un vendedor habitual de bienes corporales inmuebles construidos y que, en cada período tributario, efectúa operaciones susceptibles de ser financiadas, en todo o parte, con subsidio habitacional de acuerdo con la normativa del Ministerio de la Vivienda y Urbanismo (MINVU); configurándose de esta forma la exención de IVA que establece el artículo 12, letra F, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Tras referir la normativa vigente y las instrucciones de la Resolución Ex. N° 24 de 2020, esa Dirección señala que, del análisis de los antecedentes aportados por el contribuyente, la consulta se refiere específicamente a la construcción en terrenos propios de viviendas habitacionales y posterior venta directa a clientes finales, cuyos proyectos de construcción son financiados por el MINVU por medio de contratos de mutuos sobre proyectos que corresponden a viviendas sociales, cuyos destinatarios fueron clientes favorecidos con subsidio habitacional y en este sentido ventas exentas de IVA de acuerdo con el artículo 12, letra F, de LIVS.

Agrega que la presentación involucra 16 proyectos de construcción, algunos de ellos en estado terminado y por los cuales ya se han efectuado ventas y otros en proceso de construcción, los cuales fueron financiados por un préstamo de enlace otorgado por el SERVIU. Respecto de los proyectos terminados, solo hubo ventas con subsidio habitacional sin existir, durante los 36 periodos (marzo 2017 a febrero 2020), ventas a clientes sin subsidio.

Estos proyectos corresponden a proyectos de integración social y territorial reglamentado por el Decreto Supremo N° 19 de 2016 (Reglamento)¹, cuyo artículo 14 establece el tipo de convenio que SERVIU debe celebrar con la entidad desarrolladora seleccionada para la ejecución del proyecto, en el cual consta, a lo menos: la aprobación del proyecto, la empresa constructora que ejecutará las obras del proyecto, la cantidad de viviendas que integran el proyecto, la cantidad de viviendas destinadas a familias vulnerables y de sectores medios, el plazo para la recepción definitiva correspondiente al total de las viviendas del proyecto, los requisitos exigidos al proyecto, las sanciones en caso que no se ejecute el proyecto en los términos en que fue aprobado y demás actos que incidan en la aplicación práctica de lo dispuesto en la resolución que llame a su postulación.

Sobre el modelo de negocios y el destino del crédito fiscal, el contribuyente habría manifestado que cada proyecto funciona en forma independiente realizando las adquisiciones por unidad de negocio, situación que se pudo constatar en los libros de compras aportados de los períodos tributarios de marzo de 2017 a febrero de 2020. Específicamente sobre el crédito fiscal asociado a los proyectos incluidos dentro del reproceso efectuado se observó que todo el crédito fiscal

¹ Reglamenta programa de integración social y territorial, y modifica Decreto Supremo N° 1 de 2011, reglamento del sistema integrado de subsidio habitacional

asociado a estos proyectos se consideró como un crédito no recuperable y fue llevado a costo en cada ejercicio, sin aplicar proporcionalidad por estas operaciones.

Luego de analizar la solicitud y los antecedentes presentados por el contribuyente, esa Dirección concluye que la incertidumbre del destino de crédito fiscal sólo estaría dada por las excepciones para vender sin subsidio establecidas en el Reglamento, cuya probabilidad de ocurrencia es muy baja y, además, que al pactar el contribuyente desde el inicio de cada operación, un convenio y un contrato de mutuo con el MINVU, no existe la incertidumbre de si las ventas serán o no financiadas con subsidio, ya que el objetivo principal del contribuyente en este tipo de operaciones es la venta con subsidio y, de existir una venta sin dicho financiamiento, se trataría de una situación de excepción, no siendo éste el escenario en que se basa la Resolución Ex. N° 24 de 2020.

II ANÁLISIS

Al respecto, se informa que, tal como señala la parte considerativa de la Resolución Ex. N° 24 de 2020, el artículo 23 de la LIVS establece en sus numerales 1°) al 3°) reglas para la procedencia del crédito fiscal.

En base a dichas disposiciones, procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos gravados por la LIVS y que guarden relación directa con la actividad del vendedor. Por el contrario, no procede el referido crédito fiscal si se afectan a hechos no gravados o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

De lo anterior, se concluye que la ley sigue a la destinación que tengan los bienes o servicios al momento de su adquisición o utilización, como elemento para determinar la procedencia del crédito fiscal, por lo que habrá que estarse a dicho momento como uno de los elementos que fijan la procedencia (o improcedencia) del crédito fiscal. Sobre este punto, la Resolución Ex. N° 24 de 2020 no ha venido a cambiar este criterio.

Por su parte, el considerando 3° de la Resolución Ex. N° 24 de 2020 agrega que este Servicio ha observado – a la fecha de su dictación – dificultades en la aplicación de las reglas de determinación del crédito fiscal para una parte importante de los contribuyentes que se dedican a la venta habitual de bienes corporales inmuebles construidos y las empresas constructoras, toda vez que no siempre pueden determinar a priori si el IVA soportado en la adquisición o construcción de viviendas se afectará a operaciones gravadas. Lo anterior, porque el hecho que todo o parte del precio sea financiado por el adquirente con subsidio habitacional, por regla general, no es determinable de antemano por el contribuyente.

De este modo, la Resolución Ex. N° 24 de 2020 debe ser interpretada en su conjunto, siendo la parte considerativa el fundamento para lo que luego resuelve, concluyéndose que el método de determinación de proporcionalidad establecido en la Resolución Ex. N° 24 de 2020 ha sido concebido para aquellos contribuyentes que regularmente realizan operaciones afectas a IVA y que, eventualmente, pudiesen realizar una o más operaciones exentas.

En efecto, cuando el resolutivo 1° instruye que los “contribuyentes vendedores habituales de bienes corporales inmuebles construidos y/o empresas constructoras, en cada período tributario que efectúen operaciones susceptibles de ser financiadas, en todo o parte, con subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo conforme al artículo 12, letra F, del D.L. N° 825 de 1974, deberán aplicar las siguientes reglas...”, lo anterior debe entenderse referido a contribuyentes que regularmente realizan operaciones afectas a IVA y que, eventualmente o en menor cantidad, pudiesen realizar una o más operaciones exentas, de suerte que cuando realizan alguna de estas últimas operaciones deben aplicar el sistema de proporcionalidad.

De lo contrario, atendido que en principio todas las operaciones pueden ser “susceptibles” de financiarse con subsidio habitacional, el sistema de determinación de proporcionalidad del crédito fiscal contemplado en la resolución pasaría a ser el sistema o método de general aplicación.

En el caso analizado, el contribuyente adquirió y utilizó los bienes o servicios para destinarlos a la construcción de viviendas cuyo objetivo es ser vendidas a contribuyentes beneficiarios de un subsidio habitacional, es decir, su finalidad siempre ha sido destinarlos a operaciones exentas, de suerte que no tiene derecho a crédito fiscal por este tipo de proyectos.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que en los proyectos de integración social y territorial reglamentados por el Decreto Supremo N° 19 de 2016, no se cumple la hipótesis de la Resolución Ex. N° 24 de 2020, por cuanto el contribuyente puede determinar a priori que el IVA soportado en la adquisición o construcción de viviendas se afectará a operaciones exentas.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3010, de 26.10.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos