

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 1 Y N° 3, ART. 12 LETRA F –
DECRETO LEY N° 910 DE 1975 – ART. 21 – CIRCULARES N° 26 DE 1987, N° 52 DE
2008 Y N° 13 DE 2016 – OFICIOS N° 4030 DE 1987 Y N° 1649 DE 2021. – (ORD. N° 3233,
DE 15.11.2021)**

Solicita reconsiderar Oficio N° 1649 de 2021 por razones que indica.

Se ha solicitado a este Servicio reconsiderar el criterio contenido en Oficio N° 1649 de 2021 por las razones que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con los antecedentes, anteriormente consultó sobre la procedencia de utilizar el beneficio contenido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 en la venta de viviendas exenta de IVA, en virtud del artículo 12, letra F, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), cuando dichas viviendas han sido construidas en parte mediante un contrato general de construcción y en parte por el propio contribuyente.

Al respecto, mediante Oficio N° 1649 de 2021 este Servicio resolvió que no procedía el beneficio, por no recaer la venta en inmuebles construidos totalmente por el contribuyente.

Tras exponer una serie de consideraciones (las cuales serán abordadas en el siguiente Análisis), en su nueva presentación solicita que:

- 1) Se reconsidere el criterio contenido en el Oficio N° 1649 de 2021.
- 2) Reconsiderado el citado oficio, se confirme que un contribuyente tendrá derecho a la aplicación del crédito especial de empresas constructoras siempre que pueda acreditar en las instancias de fiscalización respectivas que:
 - (i) tiene por giro la construcción de edificios para uso residencial, la terminación y acabado de edificios,
 - (ii) que efectiva y materialmente ha ejecutado en terreno de su propiedad parte de la construcción del inmueble con fines habitacionales (inmuebles que previamente fueron parcialmente construidos por un tercero conforme a un contrato general de construcción por suma alzada), y
 - (iii) que los inmuebles parcialmente construidos por un tercero y por el Contribuyente serán vendidos a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el MINVU y que por tanto la venta quedará exenta conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 12, letra F, de la LIVS.
- 3) Confirmado lo anterior, para efectos de calcular el beneficio del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 a que tiene derecho, el contribuyente deberá utilizar, alternativamente:
 - a) El segundo sistema de aplicación del beneficio, esto es, aplicar el factor 0,1235 directamente sobre el precio de venta menos el terreno; o,
 - b) Dado que una parte de la construcción fue realizada por un tercero, sólo podrá solicitar el beneficio por la parte que material y efectivamente fue construida por el contribuyente.
- 4) De estimarse que la metodología de cálculo del beneficio aplicable es la indicada en la alternativa anterior, se solicita confirmar (o en su caso clarificar) la mecánica de descuento del valor de la construcción efectuada por el tercero, indicando si el ejemplo expuesto en la presentación estaría correctamente formulado o en su caso, indicar las correcciones que se deberían aplicar al mismo ejemplo.

II ANÁLISIS

Conforme al inciso primero del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, y en lo que interesa, se favorece exclusivamente a las empresas constructoras por la venta de bienes corporales inmuebles para habitación “por ellas construidos”, beneficio que se extiende a las empresas

constructoras por las ventas de viviendas que se encuentren exentas de IVA 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, de la LIVS.

Para entender la exigencia “por ellas construidas” se debe tener presente que en 1986, cuando se incorporó la frase, las únicas ventas que se encontraban gravadas con IVA, y por tanto susceptibles de beneficiarse con la franquicia, eran las efectuadas por empresas constructoras respecto de bienes de su propiedad que hubieren sido construidos total o parcialmente por ellas, según lo dispuesto en los N° 1° y N° 3°) del artículo 2° de la LIVS, vigente a esa fecha.

Luego, de haberse pretendido otorgar la franquicia incluso cuando el inmueble no hubiere sido construido en su totalidad por la empresa constructora, no habría sido necesario agregar como requisito de procedencia de la franquicia que las viviendas fueran “por ellas construidas”.

Expuesto lo anterior, y respecto de lo argumentado en su presentación para hacer procedente el uso del beneficio en la venta cuando el inmueble no ha sido construido totalmente por la empresa constructora, se informa lo siguiente:

- 1) Si bien no puede desconocerse que el espíritu de la norma legal ha sido aminorar los costos de adquisición de una vivienda destinada a la habitación, eso no permite extender su aplicación a casos no contemplados en la ley.

De hecho, a pesar que en la actualidad no sólo las ventas de inmuebles destinados a viviendas y efectuadas por empresas constructoras se encuentran gravadas con IVA, como se instruye en el Capítulo VII, letra b), de la Circular N° 26 de 1987, el derecho a efectuar la referida deducción sólo es procedente respecto de los pagos que se hagan con motivo de la “venta” de un inmueble para habitación “construido por una empresa constructora”.

- 2) En cuanto a que este Servicio habría aceptado la posibilidad que los inmuebles vendidos sean construidos parcialmente por la empresa constructora que los vende, basando en las instrucciones contenidas en el Capítulo VII, letra j), de la Circular N° 26 de 1987 – esto es, en la adjudicación de inmuebles destinados a habitación originada en la liquidación de sociedades que sean empresas constructoras, de comunidades, que no sean hereditarias, ni provengan de la liquidación de la sociedad conyugal y de cooperativas de viviendas – cabe precisar lo siguiente.

Si bien la circular instruyó sobre la procedencia del beneficio en los casos referidos cuando se trata de bienes inmuebles construidos total o parcialmente por dichas empresas, esta referencia (“construidos total o parcialmente por dichas empresas”) se funda en que, de no cumplirse ese requisito, los contribuyentes señalados no habrían podido considerarse empresas constructoras a la luz de la normativa vigente a esa fecha y, por tanto, la adjudicación no se habría encontrado afecta a IVA, excluyéndose automáticamente de la aplicación del beneficio.

Lo anterior queda de manifiesto porque la circular prosigue instruyendo que las “mencionadas sociedades, comunidades y cooperativas deberán cumplir los mismos requisitos y exigencias que tienen las empresas constructoras en general para impetrar el referido derecho y tener presente también las instrucciones que sobre la materia se imparten en los párrafos anteriores”.

Con ello queda claro que la instrucción contenida en la circular y citada en el N° 1 anterior, prima en términos de que para hacer uso del beneficio debe tratarse de la venta de un bien inmueble para habitación, construido por una empresa constructora.

- 3) La exigencia que el beneficio pueda ser impetrado sólo por los inmuebles construidos por la empresa constructora no está en el párrafo final del inciso primero del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 (que regula el beneficio en el caso de la venta de viviendas con subsidio) sino que en la primera parte del mismo inciso, que dice relación con otra circunstancia – que la venta esté gravada con IVA, lo que eventualmente podría dar a entender que solo a ese supuesto es aplicable la limitación.

Al respecto, la Circular N° 13 de 2016 instruyó que el objetivo de la modificación que otorgó la franquicia a la venta de viviendas exentas de IVA, en virtud del artículo 12, letra F, de la LIVS, fue permitir a las empresas constructoras que realicen este tipo de operaciones – liberadas de IVA – acceder al mismo tratamiento tributario, en relación al crédito especial

consagrado en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, que aquel otorgado a sus pares cuando venden o suscriben contratos de construcción que no sean por administración, en sus operaciones gravadas, dejando en claro¹ que el monto del beneficio y los requisitos para impetrarlo deben ser los mismos en ambos casos, es decir, debe tratarse de ventas de inmuebles para habitación construidos por las empresas constructoras o bien de contratos generales de construcción destinados a ese mismo fin.

- 4) Que, a su juicio, el propio artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, inciso séptimo² admite la posibilidad de utilizar la franquicia cuando la construcción es realizada sólo en parte por la empresa constructora.

Sobre el particular, dicha normativa es referida por disposición expresa de la ley sólo a la aplicación del beneficio cuando se trata de contratos generales de construcción que, tributaria y jurídicamente, constituyen una convención distinta de la venta³, por lo que dicha normativa, no puede ser aplicada por similitud o analogía a los contratos que den cuenta de la venta de un inmueble.

- 5) Que, de proceder el beneficio sólo por una parte de la venta del inmueble, argumenta la posibilidad de realizar el cálculo en forma proporcional. Para ello cita como referencia la norma contenida en el inciso cuarto del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, relativa a la aplicación de la franquicia en los contratos generales de construcción a suma alzada, cuyo objeto es la urbanización de terrenos destinados a viviendas sociales. Señala que, en este caso, aun cuando la norma legal no estableció el uso proporcional del beneficio, este Servicio, mediante Circular N° 52 de 2008, instruyó esa forma de cálculo cuando en un mismo terreno se construyeran viviendas sociales y otro tipo de viviendas⁴.

Al respecto, dicha situación no es comparable ni con la venta de un inmueble destinado a habitación, ni con la construcción de un bien inmueble destinado al mismo fin, atendido que en el caso de la urbanización de un terreno las obras de urbanización se realizan en el terreno y no dicen relación con el valor de construcción ni de venta de las viviendas.

De hecho, respecto de los contratos generales de construcción, tanto la normativa legal, como las instrucciones impartidas en Circular N° 52 de 2008, son claras al disponer que en el caso de contratos de construcción referidos a más de una vivienda, para acceder al beneficio se debe indicar en el contrato el precio unitario de construcción de las viviendas y a partir de ese valor exacto se determina el beneficio, no en base a los metros construidos como señala el contribuyente en su presentación.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) No es posible acceder a lo solicitado.
- 2) Luego, no es necesario referirse a las demás consultas.

¹ Circular N° 13 de 2016, Título IV, N° 2.

² Inciso séptimo del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975: "... En el caso de un contrato general de construcción destinado a completar la construcción de inmuebles para habitación, también se aplicarán las normas precedentes, pero, para establecer el crédito potencial disponible, en el cálculo del crédito individual de las viviendas, deberá considerarse la suma del precio individual de construcción del contrato más el valor de las obras preexistentes, el cual deberá ser declarado en el contrato."

³ Oficio N° 4030 de 1987.

⁴ Circular N° 52 de 2008, Título "Instrucciones sobre la materia", letra E). En el caso de urbanización de terrenos destinados a viviendas sociales y otra clase de viviendas, amparadas en un mismo proyecto de construcción, el beneficio en comento se determinará aplicando el 0,65 sobre aquella parte del débito generado en el contrato de urbanización equivalente a la proporción que en el total de la superficie construida o por construir representen las viviendas sociales en la superficie total construida. En aquellos casos en que el mandante del contrato de urbanización sea un órgano del Estado v. gr. SERVIU, MOP, Municipalidades, etc. y las viviendas a las que accede la urbanización no se encuentren construidas, serán dichos órganos los que deberán señalar en el contrato respectivo la proporción que representarán en el total de viviendas que se construirán en el terreno urbanizado, las viviendas sociales.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3233, de 15.11.2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos