

I.V.A. EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS Y CRÉDITO ESPECIAL ART. 21 D.L. N° 910 DE 1975

Juan Carlos Calderón Cantarero

Magister en Dirección y Gestión Tributaria
Contador Auditor
Profesor en Tributación



René Galindo Ávila

Magister en Dirección y Gestión Tributaria
Docente del Consejo Regional del Colegio de Contadores de Chile A.G.
Profesor Escuela de Contadores Auditores de Santiago (ECAS)
Gerente y dueño de la empresa Asesorías Tributarias (ATRI)
Ingeniero Comercial y Contador Auditor

RESUMEN

En la publicación de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Decreto Ley N° 825 de 1974, no se contemplaba como hecho gravado a la actividad de la construcción. Esta situación se mantuvo por 13 años hasta cuando el poder ejecutivo, por la preponderancia económica que tiene dicha actividad y con el objeto de incentivar la inversión y el empleo, la incorpora al sistema del IVA.

Este artículo analiza la evolución del IVA a la actividad de la construcción en los últimos 30 años, explicando en cada modificación al D.L. N° 825 de 1974, el motivo que impulsó al ejecutivo, dada las contingencias y coyunturas de la época. Esta misma exposición y análisis se realiza con el crédito especial de las empresas constructoras del Art. 21 del D.L. N° 910 de 1975, franquicia que establece un beneficio a las viviendas.

Dada la explicación anterior y sumado a la publicación de la Ley N° 20.870 en el Diario Oficial el día 29 de septiembre de 2014, que reforma la tributación de las constructoras respecto del hecho gravado e incorpora a las inmobiliarias al sistema del IVA, se hace necesario entender en forma práctica y resumida la tributación existente de esta actividad hasta el 31 de diciembre del 2015. Sin embargo, nos reservamos para una futura publicación las incidencias de la reforma tributaria a partir del 1° de enero del 2016.

1.- INTRODUCCIÓN

El sector de la construcción representa una de las actividades económicas más importantes en Chile. Su participación en el total de PIB representa aproximadamente un 7,3% al cuarto trimestre del 2014, según información del Banco Central.¹ Este sector es sumamente sensible a los cambios que experimenta los ciclos económicos.

Por otro lado, desde que se creó el sistema tributario moderno en Chile, las normativas se han modificado poco a poco como medida reparativa a los cambios constantes en el sistema económico chileno. De esta manera nació la reforma tributaria del año 1987 mediante la publicación de la Ley N° 18.630, la que incorporó al IVA la actividad de la construcción, quedando afectos al pago de este tributo los contratos de cualquier tipo, como también la transferencia de bienes corporales inmuebles que cumplan ciertas condiciones. Esto hizo que tales actividades pasen a ser generadoras del débito fiscal y, por lo mismo, titulares del derecho al crédito fiscal en todas sus operaciones. A raíz de esto y de evitar que un alza en los precios de las viviendas no repercutiera fuertemente en el consumidor final, la misma ley comentada modificó al artículo 21 del D.L. 910 de 1975, con el fin de beneficiar con un crédito del 65% de los débitos fiscales a las empresas constructoras por sus proyectos de viviendas.

Considerando el contexto abordado en el párrafo anterior, el artículo se estructura como sigue a continuación. La sección 2 aborda la descripción histórica del D.L. N° 825 de 1974 y D.L. N° 910 de 1975 en el ámbito de la construcción. La sección 3 muestra los hechos gravados existentes en la actualidad sobre los bienes corporales inmuebles según ciertas condiciones a cumplir. La sección 4 trata sobre las operaciones que se enuncian en ella identificando el sujeto pasivo del impuesto y el

¹ Banco Central de Chile. Estadísticas Económicas. Series de Indicadores. Cuentas Nacionales. http://www.bcentral.cl/estadisticas-economicas/series-indicadores/index_aeg.htm [consulta: 21 marzo del 2015] Archivo en Excel: PIB_nominal_por_actividad.xls

instante en que ocurre su devengo. La sección 5 presenta la forma de determinar la base imponible en las operaciones que en ellas se describen y cómo proceder a rebajar el valor del terreno cuando está incorporado dentro de la operación de venta o promesa de venta. La sección 6 trata sobre la restitución de cantidades derivadas de un contrato deresciliación, resolución, nulidad u otra causa de una venta o promesa de un inmueble, las que podrán ser rebajadas de los débitos fiscales dentro del plazo de 3 meses. La sección 7, muestra los requisitos y cálculos para hacer efectivo el crédito especial de las empresas constructoras.

En síntesis, este trabajo busca exponer la evolución del IVA en la construcción y su actual sistema tributario, cuya vigencia perdurará hasta el 31 de diciembre de 2015, debido a que posterior a esa fecha se modifican los hechos gravados en la actividad de la construcción y además, se incorpora al mecanismo del IVA al sector inmobiliario.

2.- HISTORIA DEL IVA Y DEL CRÉDITO ESPECIAL DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS

2.1.- Historia del IVA.

En el año 1974 se realizó una profunda innovación al sistema impositivo chileno, sustituyéndose el Impuesto a las Compraventas de Bienes Corporales Muebles, establecido en la Ley N° 12.120 de 1956, por el actual Impuesto al Valor Agregado, establecido por el Decreto Ley N° 825 del año 1974.

Esta norma, catalogada como una de las reformas tributarias más importantes del país, puso en funcionamiento un nuevo sistema de impuestos indirectos con el objeto de gravar solamente el valor agregado en cada uno de los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien, evitando así la aplicación del impuesto sobre impuesto que existía anteriormente denominado efecto cascada.

Por tanto, el impuesto que hoy conocemos tiene la característica de ser: de traslación, plurifásico, el cual determina el tributo bajo el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto conocido como IVA débito y crédito fiscal, y por sobre todo, un impuesto al consumo.² Estas características son las que permiten que los bienes de capital tengan un efecto neutro en el IVA, ya que otorga el derecho al adquirente de deducir los IVA débitos fiscales íntegramente en el mismo período de su adquisición los IVA créditos fiscales.

²El consumidor final es quien sufre el detrimento patrimonial.

Si bien el Decreto Ley N° 825 fue publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974, no fue sino a partir del 1° de marzo de 1975 que entraron en vigencia sus normas.

Ahora, si se extrajeran de dicha época las normas que afectaban a la actividad de la construcción, lo más cercano que podría encontrarse sería el hecho gravado de los contratos de instalación o confección de especialidades contemplados en la letra e) del artículo 8°, dejándose estipulado explícitamente en dicha norma que el impuesto no afectará a los contratos generales de construcción o edificación.³ Hay que mencionar que el texto original de la ley no contemplaba el hecho gravado a los servicios, sino que sólo a las ventas, siendo en consecuencia los contratos de instalación o confección de especialidad un hecho gravado especial asimilado a ventas. Ahora bien, esta norma se prestó para eludir impuestos cuando la instalación o confección de especialidad recaía sobre bienes inmuebles nuevos, ya que las empresas constructoras celebraban un contrato con dos o más especialidades quedando así clasificados como contratos generales de construcción.⁴

A raíz de lo anterior, el poder ejecutivo vio la necesidad de incorporar a la estructura del IVA las actividades relacionadas a los servicios mediante el Decreto Ley N° 1.606 de 1976⁵, integrando los conceptos de “servicios” y “prestador de servicios” como hecho gravado básico dentro del artículo 2° del D.L. N° 825, y otros actos equiparados a servicios en el artículo 8° como hecho gravado especial. Dichas normas empezaron a regir a partir del 01 de enero de 1977.

En lo referente a los cambios que incluyó el D.L. N° 1.606 de 1976, es necesario destacar para los efectos de la actividad de la construcción, la incorporación como hecho gravado especial del IVA en su letra e) del artículo 8° a los contratos generales de construcción que sean por administración, quedando sin su afectación aquellos contratos realizados por suma alzada.⁶ En este escenario, el Servicio de Impuestos Internos calificó a los contratos generales de construcción por administración como

³Texto original del artículo 8° letra e) del D.L. N° 825. Hecho gravado especial de ventas.

⁴Oficio N° 4.055, de 01.08.1977: Contrato general de construcción por suma alzada de una obra material nueva, no se encuentra afecto al IVA. Servicio de Impuestos Internos.

⁵Decreto Ley N° 1.606 publicada en el Diario Oficial el 03 de diciembre de 1976.

⁶Norma textual del Art. 8° letra e) modificada por el DL N° 1.606 de 1976: “*Los contratos de instalación o confección de especialidades. En ningún caso este impuesto afectará a los contratos generales de construcción o edificación, excepto aquellos en que la obra se ejecute por administración;*”

una prestación de servicios según lo dispuesto en oficios N°451, de 28.01.1977 y 4.489, de 10.08.1976.

Por tanto, con fecha 7 de noviembre de 1980 el Servicio de Impuestos Internos publicó su Oficio N° 8.336, que resume la tributación de la construcción existente a esa fecha por las diversas inquietudes emanadas por los propios contribuyentes y que se transcribe textualmente:

“Tributación de contratos de instalación y confección de especialidades, contratos generales de construcción, reparaciones y transformaciones de inmuebles.

a) Contratos de instalación o confección de especialidades

Se encuentran gravados con I.V.A., cualquiera sea la forma como se hayan pactado (por administración o por suma alzada) Art. 8º, letra e) del D.L. N° 825, Art. 12 del reglamento).

b) Contratos generales de construcción o edificación.

1. Pactados por un precio a suma alzada, valores unitarios u otro similar. No se hallan gravados con I.V.A.

2. Pactados por administración. Se encuentran afectos a I.V.A.

c) Reparaciones o refacciones de inmuebles

Por regla general se encuentran afectos a I.V.A. y excepcionalmente exentas, cuando los trabajos, son realizados por trabajadores que laboren solos, en forma independiente, y en cuya actividad predomine el esfuerzo físico sobre el capital o los materiales empleados.

d. Transformaciones, ampliaciones o remodelaciones de inmuebles.

1. No se encuentran gravadas con I.V.A. Cuando efectivamente se ha confeccionado una obra material inmueble nueva, ampliando o disminuyendo la superficie anteriormente edificada del bien raíz respectivo y dichas obras importan, a su vez, dos o más especialidades. (Se consideran contratos generales de construcción o edificación).

2. Se encuentran gravados con I.V.A. Cuando sólo se han incorporado al bien raíz, elementos que adhieren permanentemente a él, necesarios para que cumpla su finalidad para la cual se construyó. (Se consideran contratos de instalación o confección de especialidades).”

Aclarado lo relacionado sobre las normas vigentes al año 1980, se desprende que aún la actividad económica de la construcción no abarca en su afectación de impuesto, la venta de bienes inmuebles o promesas de ventas sobre ellos en la cual exista una obra material nueva. Incluso a ese año, es importante aclarar que los IVA créditos fiscales por adquisiciones o prestaciones de servicios destinados a inmuebles catalogados como activo fijo no daban derecho a su uso contra los IVA débitos fiscales.

Por lo tanto, los contribuyentes del I.V.A. que no tuvieran el giro de constructoras no podían utilizar el crédito fiscal cuando adquieren bienes o servicios que estuvieran relacionados a un inmueble por adherencia o destinación aun cuando fueran del giro del negocio. Esto acarrea un mayor costo de los productos que elaboraban las empresas, y sobre el cual recaían los impuestos en las etapas de comercialización siguientes. Entonces, a modo de ejemplo, cada vez que una empresa agrícola, minera, industrial o comercial adquiría insumos para construir, ampliar, edificar una construcción industrial o un galpón agrícola, el impuesto soportado en ellos, no lo podía descontar de sus débitos fiscales.

Simplificando todo lo anterior, el hecho de no gravar la venta de un inmueble nuevo y de no poder utilizar como crédito fiscal las adquisiciones de insumos destinados a formar parte del activo fijo de inmuebles por adherencia o destinación, generaba grandes distorsiones al concepto de gravar el valor agregado.

Por ello, surgió otra reforma tributaria en el año 1987 en la que destaca la incorporación de la actividad de la construcción al hecho gravado y, con ello, dar por solución al uso del IVA crédito fiscal soportado en las adquisiciones o prestaciones de servicios destinados a inmuebles catalogados como activos fijos, mediante la publicación de la Ley N° 18.630 en el Diario Oficial con fecha 23 de julio de ese mismo año.

Resulta importante mencionar cuál fue el mensaje del ejecutivo para la incorporación de la actividad de la construcción al mecanismo del Impuesto al Valor Agregado, que se expone en forma resumida a continuación:

Mensaje enviado el día 30 de octubre de 1986, descrito en forma resumida.⁷

- a) Economía de la época: El programa económico en aplicación otorga prioridad a la inversión, dada la importancia de la formación bruta de capital, siendo la construcción un 67, 7% representativa de la inversión total y dado que la mantención de altas tasas de crecimiento requiere ampliar la capacidad instalada en diversos sectores de la producción nacional.
- b) Limitantes de la inversión en construcción: La gran limitante la constituyen los altos costos que en ella produce el hecho gravado, el cual no le permite acceder al crédito fiscal por la adquisición de bienes corporales muebles y contratación de servicios que se destinen a formar parte del inmueble, sea su destino como activo realizable para las constructoras o activo fijo para los demás contribuyentes.
- c) Contratos generales de construcción: La ley no grava a los contratos generales de construcción por sumaalzada, y en consecuencia interrumpe también el método de recuperación del IVA en la adquisición de bienes y utilización de servicios.⁸ Existiendo de esta manera contratos que forman parte de una misma actividad, se encuentren sujetos a distintos tratamientos tributarios (por administración, gravados y por sumaalzada, no gravados), lo cual, hace atractivo en determinadas ocasiones modificar la naturaleza jurídica del contrato, a fin de hacerle aplicable el régimen impositivo que eventualmente sea más conveniente. Solución propuesta: que también los contratos generales de construcción por sumaalzada queden gravados.
- d) Modificación al artículo 21 del Decreto Ley N° 910, de 1975: A raíz de la incorporación de la actividad de la construcción al IVA. El poder ejecutivo está consciente que los adquirentes de inmuebles, que no son contribuyentes del IVA, no podrán recuperar este tributo, en especial las viviendas. Por esa razón, se incorpora el beneficio del crédito fiscal especial a las viviendas, para compensar el mayor valor que pudiera producirse con motivo de la aplicación del tributo mencionado. Con ello, se busca que las viviendas no tengan variaciones de precios, a raíz del cambio en el régimen tributario.

⁷Si bien el mensaje fue enviado el día 30 de octubre de 1986. Su publicación fue el día 23 de julio de 1987, debido a los altos debates que significó la reforma para llegar a un consenso en la Excma. Junta de Gobierno.

⁸Los contratos generales de construcción por administración son hechos gravados.

De la lectura del Mensaje anterior y como consecuencia de la publicación de la Ley 18.630 de 1987, se desprende que dicha norma incorporó la construcción al mecanismo del Impuesto al Valor Agregado; y que los bienes muebles y servicios necesarios para la construcción de bienes inmuebles que generan IVA en su adquisición, puedan usarse como crédito fiscal. Con ello, se cumplía que la norma impulsara la inversión y empleo.

Por tanto, los hechos gravados que incorporó la ley fueron las siguientes:

- a) La venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella⁹;
- b) La adjudicación de bienes corporales inmuebles construidos total o parcialmente por la sociedad, comunidad o cooperativa (que no sean hereditarias ni provengan de la disolución de la sociedad conyugal y de cooperativas de viviendas), derivada de la liquidación de tales sociedades o comunidades¹⁰;
- c) Los contratos generales de construcción¹¹;
- d) Los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora, y¹²
- e) Las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora, de su giro, y los contratos de arriendo con opción de compra (leasing), que celebren estas empresas respecto de los inmuebles señalados y las comunidades por inmuebles construidos total o parcialmente por ellas. Para los efectos de la aplicación de esta ley, estos últimos contratos se asimilarán en todo a las promesas de venta.¹³

⁹Actual artículo 2 N° 1 del D.L. N° 825.

¹⁰Actual artículo 8, letra c), inciso 2° del D.L. N° 825.

¹¹Actual artículo 8, letra e) del D.L. N° 825.

¹²Actual artículo 8, letra k) del D.L. N° 825.

¹³Actual artículo 8, letra l) del D.L. N° 825.

Y para incorporar que los bienes muebles y servicios necesarios para la construcción de bienes inmuebles que generan IVA en su adquisición puedan usarse como crédito fiscal, se modifica el artículo 23, quedando de la siguiente manera.¹⁴

Artículo 23, N° 1:

“Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8°.”

Desde el 1° de octubre de 1987, las normas del IVA relacionadas con la actividad de la construcción no han variado hasta hoy, y tampoco serán afectadas por la Ley N° 20.780 publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, reforma tributaria que incorpora al mecanismo del IVA al rubro inmobiliario.¹⁵

Posteriormente, en un grado menor y dentro de una de las facultades que le confiere al Servicio de Impuestos Internos, el inciso 3° del artículo 3 del D.L. N° 825 de 1974, con el objeto de cautelar debidamente el interés fiscal, otorga la posibilidad de cambiar el sujeto de derecho del IVA, traspasando la responsabilidad de la declaración y pago del tributo a quien realiza la adquisición de determinados bienes y/o servicios. En uso de esta facultad es que dicho organismo emite la Resolución Exenta N° 46 de 2003¹⁶, consistente en aplicar un cambio de sujeto a los contratos de instalación o confección de especialidades en la actividad de la construcción, la cual ha sufrido diversas modificaciones siendo la última resolución la número 142 del 2005.¹⁷¹⁸ Posteriormente,

¹⁴Modificación que rige a contar del 1° de octubre de 1987, conforme lo dispone la Ley 18.630 de 1987

¹⁵Se entiende por rubro inmobiliario a la compra y venta de bienes raíces.

¹⁶Resolución Exenta N° 46, publicada en el Diario Oficial el día 5 de septiembre de 2003.

¹⁷Resolución Exenta N° 142, publicada en el Diario Oficial el día 26 de diciembre de 2005.

¹⁸Resoluciones emitidas al cambio de sujeto de los contratos de instalación o confección de especialidades por administración o sumaalzada a lo largo de los años, que son: Res. N° 46 del 2003; Res. N° 63 del 2003; Res. N° 115 del 2005 y Res. N° 142 del 2005.

en el año 2008 el Servicio emitió la resolución N° 39¹⁹ que exceptúa al cambio de sujeto de derecho del IVA a las operaciones respaldadas con documentos tributarios electrónicos emitidos por contribuyentes emisores electrónicos, que señala que bastaba que los contratistas que emitieran documentos electrónicos para que no se les aplique el cambio de sujeto.

Con esto último se da por finalizado el tema sobre los cambios que ha sufrido la actividad de la construcción en el ámbito del impuesto al valor agregado del D.L. N° 825 de 1974.

2.2.- Historia del crédito especial de empresas constructoras.

También resulta relevante conocer la evolución histórica del artículo 21 del D.L. N° 910 de 1975, que hoy en día es una franquicia para las empresas constructoras que construyan viviendas o que construyan para ciertas instituciones de beneficencia, otorgándoles un 0,65 del débito fiscal generado en un período en contra el impuesto de primera categoría.

En principio esta franquicia no solo beneficiaba a las empresas constructoras sino también a aquellos productores primarios de las actividades avícolas y ganaderas. Estas actividades podían utilizar el crédito que se describe más adelante contra el impuesto de primera categoría correspondientes a sus actividades y además contra el impuesto global complementario de sus dueños o socios. Por tanto el crédito utilizado por las empresas constructoras correspondía al 50% de los débitos fiscales que hubieren soportado en el ejercicio o año calendario correspondiente por concepto de contratos de instalación o confección de especialidades, y de hasta el 25% de los impuestos que por otros conceptos dan derecho al crédito fiscal, conforme a las normas señaladas en el artículo 21 del D.L. 825 de 1974 de esa época.²⁰ A su vez, para los productores de las actividades avícolas y ganaderas el crédito a utilizar correspondía solamente al 50% del crédito fiscal soportado en el ejercicio o año calendario correspondiente por concepto de compras de alimentos para aves y animales.

De lo anterior, se puede desprender que el crédito a determinar a contar del año 1975 en las empresas constructoras recaía sobre débitos y créditos fiscales, y con respecto a la actividad avícola y ganadera recaía su determinación solamente sobre créditos fiscales. También se desprende que el beneficio no tan solo se utiliza contra el impuesto de primera categoría, sino también contra el impuesto global complementario

¹⁹Resolución Exenta N° 39, publicada en el Diario Oficial el día 31 de marzo de 2008.

²⁰El artículo 21 del D.L. N° 825 de 1974 es lo que conocemos en la actualidad por el artículo 23 de dicha norma.

de los dueños o socios de empresas unipersonales o sociedades de personas, respectivamente. En caso que la empresa constructora hubiera sido una sociedad anónima el beneficio se utilizaba sólo contra el impuesto de primera categoría sin beneficiar al accionista con respecto al impuesto final. Hoy en día el cálculo del beneficio se aplica sobre los débitos fiscales que las empresas constructoras generen y sin cabida a otro tipo de actividad.

A continuación se transcribe el texto original del artículo 21 del D.L. N° 910 publicada en el Diario Oficial el 01 de marzo de 1975:

Texto original

“Artículo 21°- Las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto del Impuesto a la Renta de Primera Categoría correspondiente a esa actividad y/o del Impuesto Global Complementario de sus dueños o socios, una cantidad de hasta el 50% del impuesto del Título II de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios que hubieren soportado en el ejercicio o año calendario correspondiente por concepto de contratos de instalación o confección de especialidades, y de hasta el 25% de los impuestos que por otros conceptos dan derecho al crédito fiscal, conforme a las normas señaladas en el artículo 21° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Este derecho sólo podrá hacerse efectivo respecto de los impuestos señalados que se causen con ocasión de contratos generales de construcción o edificación que dichas empresas ejecuten por una suma alzada.

A su vez los productores primarios de las actividades avícolas y ganaderas tendrán derecho a deducir del monto del Impuesto a la Renta de Primera Categoría y/o del Impuesto Global Complementario del dueño o socios de la empresa respectiva, una cantidad de hasta el 50% del Impuesto del Título II de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios que hubieren soportado en el ejercicio o año calendario correspondiente por concepto de compras de alimentos para aves y animales y a pedir su devolución, de no ser factible la referida imputación por no quedar dichos contribuyentes afectos al impuesto a la renta.

Estas deducciones podrán hacerse efectivas imputando al monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios, que deban efectuar los contribuyentes señalados en los incisos anteriores a cuenta de los impuestos a la renta, la cantidad representativa del porcentaje correspondiente de los impuestos soportados en el período tributario respectivo, pudiendo el remanente que se produjere imputarse a los pagos provisionales de los meses siguientes.

Para determinar la procedencia de las deducciones establecidas en este artículo, se aplicarán las normas del artículo 23° de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.”

Posteriormente dicho Decreto ha sufrido las siguientes modificaciones:

1. Se deroga el beneficio que alcanzaba a los productores de las actividades avícolas y ganaderas para utilizar el 50% de los créditos fiscales que hubieren soportado en el ejercicio o año calendario correspondiente por compras de alimentos para aves y animales. Este beneficio duró apenas 3 meses. **Decreto Ley N° 1.024 de fecha 6 de mayo de 1975 (Art. 7°).**
2. Se establece que la franquicia no tan solo beneficia contra el impuesto de primera categoría y/o impuesto global complementario, sino también contra el impuesto adicional del 40% que aplicaba a las sociedades anónimas y encomandita por acciones. (ExArt.21 LIR) Este beneficio duró hasta el 31 de diciembre de 1985.²¹ **Decreto Ley N° 1.244 de fecha 08 de noviembre de 1975.**
3. Se le otorga el carácter de pago provisional obligatorio a la cantidad equivalente al porcentaje de impuesto del Título II de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que da derecho a la franquicia que beneficia a las empresas constructoras, permitiendo la rebaja del monto determinado de la franquicia, en general de todos los impuestos anuales a la renta que afectan a estos contribuyentes por su actividad.²².

En otras palabras, la modificación llevó a generar en dicha fecha un nuevo procedimiento de imputación, de acuerdo a lo siguiente:

- a) Mediante su imputación a los pagos provisionales mensuales obligatorios que las empresas debían declarar en los períodos tributarios respectivos, pudiendo el remanente que se produjera imputarse a los pagos provisionales de los meses siguientes actualizándolo previamente, o
- b) Mediante la deducción del remanente no imputado por los pagos provisionales obligatorios a diciembre de cada año, del monto del impuesto a la renta anual correspondiente a la actividad.

²¹El artículo 21 del D.L. N° 910 fue sustituido por el N° 10 del artículo 1° de la Ley N° 18.293, publicado en el Diario Oficial el 31 de enero de 1984.

²²Circular N° 19, del 6-04-1984. MATERIA: Pagos provisionales, declaración y pago de impuestos, franquicia Art. 21 D.L. 910, de 1975 y modificaciones introducidas por Ley N° 18.293, de 1984.

Con vigencia a contar del 1 de enero de 1984. **Ley N° 18.293 de fecha 31 de enero de 1984 (Art. 5°).**

4. Se incorporó la actividad de la construcción al impuesto al valor agregado, contenido en el D.L. N° 825, de 1974, modificando dicho cuerpo legal, como asimismo otras leyes cuyos textos debieron armonizarse con el citado Decreto Ley, en especial el nuevo texto del artículo 21 del D.L. 910, de 1975. De su análisis se concluye que:
- a) Las empresas constructoras tendrán derecho a deducir en carácter de crédito especial del débito del Impuesto al Valor Agregado que determinan al facturar, una cantidad equivalente al 65% de dicho débito.
 - b) El derecho a efectuar la referida deducción sólo es procedente respecto de los pagos que se hagan con motivo de la:
 - i. Venta o promesa de venta de un inmueble para habitación construido por una empresa constructora, o
 - ii. Contrato general de construcción, que no sea por administración, de este mismo tipo de inmueble.

Cabe hacer notar que dicho mecanismo es el que nos rige actualmente con la diferencia que no existía tope al valor de la vivienda ni tope por el crédito especial de las empresas constructoras. **Ley N° 18.630 de fecha 23 de julio de 1987.**

5. Se hace extensiva la franquicia incorporando a otras instituciones de beneficencia que gocen de personalidad jurídica, no persigan fines de lucro, no reciban subvenciones del Estado, que tengan por único objeto proporcionar ayuda material, exclusivamente en forma gratuita, solamente a personas de escasos recursos económicos, que de acuerdo a sus estatutos o a la naturaleza de sus actividades no realicen principalmente operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado y siempre que la aplicación de la citada norma no implique discriminar respecto del mismo giro de empresas que no puedan acogerse a ella, de modo de no encarecer sus costos por cuanto su objetivo es meramente social y gratuito. **Ley N° 18.768 de fecha 29 de diciembre de 1988.**
6. Se modifica el artículo 21° del D.L. N° 910 de 1975, vigente a contar del 01 de julio de 2009, introduciendo un tope al valor de la construcción de las viviendas que pueden acogerse a la franquicia, como también se estableció un tope de la franquicia a la cual se puede acceder según **Ley N° 20.259, de fecha 25 de marzo de 2008**, conforme al siguiente detalle:

- a) Venta de bienes corporales inmuebles destinados a la habitación, construidas por una empresa constructora, cuyo valor de venta (debiendo entenderse por tal el valor neto de la construcción más el valor del terreno) no exceda de 4.500 UF y con tope de crédito de 225 UF por vivienda.
- b) Contratos generales de construcción que no sean por administración, destinados a la habitación, cuyo valor del contrato no exceda de 4.500 UF y con tope de crédito de 225 UF, por vivienda construida.

En resumen, hasta antes de la reforma introducida por la Ley N° 20.259, las empresas constructoras gozaban de una franquicia, sin limitaciones al valor de ventas de la vivienda y sin tope con respecto al crédito especial del 65% de los montos del IVA recargados en las facturas que emiten por la venta de inmuebles para habitación y por contratos generales de construcción que no fueren por administración construidas por ellas.

Para hacer uso del beneficio del 65%, la empresa constructora debe expresarlo en la correspondiente factura, tal como se muestra a continuación:

Cantidad	Detalle	Precio Unitario	Total
1	Casa habitación N° 01 neto sin terreno.....	\$ 35.000.000	
	Más 19% I.V.A.....	\$ 6.650.000	
	Menos Crédito Especial 65%.....	(\$ 4.322.500)	
	Precio final sin terreno.....	\$ 37.327.500	
	Más valor terreno (supuesto).....	\$ 10.000.000	
	Precio final incluido terreno.....		\$ 47.327.500
CANCELADO, DE, 2014			

Fuente: Elaboración propia.

Tal como ya se explicó, el crédito especial se determina aplicando la tasa sobre el valor del débito fiscal recargado con motivo de la venta.

7. Se modifican los valores de las viviendas con derecho a este crédito. Es así que a partir del 1° de enero del año 2015, sólo tienen derecho a crédito los inmuebles con destino habitacional que no superen las 4000 UF; a partir del 1° de enero del año 2016, sólo para inmuebles cuyo valor no exceda de 3.000 UF. Finalmente, a partir del 1° de enero del año 2017 este crédito sólo será para viviendas cuyo valor no supere las 2.000 UF. El crédito usado por las empresas constructoras no sufrió modificación, no debiendo superar el monto tope de 225 UF. **Ley N° 20.780, de fecha 29 de septiembre de 2014** (Art. 5° y duodécimo transitorio de esta Ley)

Lo anterior, se puede resumir mediante el siguiente cuadro.

Tope Valor Vivienda (UF)	Vigencia (gradual)	Tope crédito (UF)
4.000	A partir del año 2015	225
3.000	A partir del año 2016	225
2.000	A partir del año 2017	225

Fuente: Elaboración propia.

De las exposiciones de la ley anterior se dan por finalizadas las modificaciones al crédito especial de las empresas constructoras contenidas en el artículo 21 del D.L. N° 910 de 1975.

Ahora cabe mencionar el mecanismo que utilizan las empresas constructoras por estar incluidas al sistema del IVA, que es crear paralelamente a su actividad de la construcción a empresas inmobiliarias, siendo ellas las que finalmente vendan los inmuebles a los consumidores finales. De esta forma, la empresa constructora vende a la empresa inmobiliaria los inmuebles construidos por ella para su venta, afectando con IVA dicha transferencia. Luego la empresa inmobiliaria vende al consumidor final, sin afectar con IVA el valor agregado generado en esta última.

Así, la facturación de la cadena de construcción y venta de inmuebles quedaba de la siguiente forma:

1. Factura de venta de empresa constructora a empresa inmobiliaria: Factura con IVA.

2. Factura de venta de empresa inmobiliaria a consumidor final: Factura sin IVA.

En el primer caso es necesario señalar que la actividad de la construcción cumple los requisitos copulativos del hecho gravado conforme se explica en el N° 3 del presente informe y entregada su definición de venta y vendedor. En conclusión y según las definiciones y requisitos, las normas ahí señaladas limitan los conceptos de venta y vendedor a los aspectos que expresamente se mencionan en ellas, de tal forma que el hecho gravado con el referido tributo está constituido, básicamente, por las convenciones traslativas de dominio de bienes corporales muebles y respecto de los inmuebles, sólo en la medida en que tales convenciones sean efectuadas por una empresa constructora dedicada a la venta de inmuebles y siempre que estos hayan sido construidos por ella misma en su totalidad, o encomendados construir, parcialmente, a un tercero para ella.

Para el segundo caso y dada las argumentaciones en el párrafo anterior se desprende que las empresas inmobiliarias no son contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado por la venta de inmuebles, aun cuando ésta sea una actividad habitual, no cumple el requisito que tales inmuebles hayan sido construidos en todo o parte por ellas. Por lo tanto el I.V.A que pagó por la compra del inmueble pasa a ser parte del costo, costo que se traspaasa al consumidor final.

También cabe indicar que las empresas inmobiliarias cuyos ingresos provienen de la venta de inmuebles se encuentran clasificados como contribuyentes del artículo 20° N° 3, de la Ley de la Renta, por lo que deben tributar por sus utilidades tributarias en los términos dispuestos por los Arts. 29° al 33° de la Ley de la Renta

Consecuencia de este sistema (legal por cierto), se lograba no afectar con IVA la utilidad obtenida en la venta efectuada por el vendedor final, es decir, por la empresa inmobiliaria. A contar del 01 de enero de 2016 ya no será posible aplicar este sistema debido a los cambios efectuados en la reforma tributaria del año 2014.

De modo de ilustrar se presenta un ejemplo numérico dando a conocer el esquema sin y con reforma para facilitar el análisis y su comparación con el sistema actual v/s lo que regirá a contar del 01 de enero de 2016 donde la modificación importante es que se afectarán con IVA las ventas efectuadas por las inmobiliarias que venden habitualmente inmuebles.

En el ejemplo que se presenta, la inmobiliaria compra bienes raíces a una constructora para su posterior venta manteniendo el margen de utilidad como un dato fijo.

Esquema Actual (Valores en UF)	
Constructora:	
a) Precio neto construcción	1000
b) IVA débito (19%)	190
c) Crédito Especial (65%)	123,5
d) Total = a + b - c	1066,5
Inmobiliaria:	
e) Terreno	300
f) Construcción = a + b - c	1066,5
g) Subtotal	1366,5
h) Margen (25% g)	341,6
i) Precio Total = g + h	1708,1

Esquema con Reforma (Valores en UF)	
Constructora:	
a) Precio neto construcción	1000
b) IVA débito (19%)	190
c) Crédito Especial (65%)	123,5
d) Total = a + b - c	1066,5
Inmobiliaria:	
e) Terreno	300
f) Construcción = a - c	876,5
g) Subtotal	1176,5
h) Margen	341,6
i) Precio Neto = g + h	1518,1
j) Precio Neto sin terreno = i - e	1218,1
k) IVA débito (19% j)	231,44375
l) Precio Total = i + k	1749,6

Fuente: publicación circulo verde. Compartimos el esquema ahí expuesto modificando sólo el precio neto de construcción y del terreno. Quedando a la espera que el servicio de impuestos internos emita la circular con la instrucción correspondiente sobre dicho tema.

El esquema sin reforma es lo que conocemos actualmente donde la constructora vende con IVA y la inmobiliaria asume como costo la totalidad de la operación.

En el esquema con reforma, la constructora seguirá vendiendo con IVA, pero la inmobiliaria, sólo asumirá como costo, el total de la facturación menos el IVA, constituyendo ese IVA su crédito fiscal y luego sobre este monto aplicará su margen de utilidad (manteniendo el margen como un dato fijo) para posteriormente restar el valor del terreno para calcular lo que será su débito fiscal por su venta, incorporándose de esta forma a la cadena del IVA.

3.- HECHOS GRAVADOS.

El artículo 2° en sus números 1 y 3 del D.L. N° 825 de 1974 define los conceptos de venta y vendedor respectivamente que estarán vigentes hasta el 31 de diciembre del 2015 dado que a partir del 01 de enero del 2016 la Ley N° 20.780 del 2014 modificó tales conceptos, que son:

- a) Por venta: Toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio o cuota de dominio de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.
- b) Por vendedor: La empresa constructora, entendiéndose por tal a cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella
Asimismo, también se considera vendedor a la empresa constructora que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en los procesos productivos.

En síntesis los requisitos copulativos son:

- a) Convención que sirva para transferir dominio: La convención es el acuerdo de voluntades que sirva para transferir el dominio o propiedad de los bienes.
- b) Que sea a título oneroso: Tiene la finalidad que exista utilidad de las partes involucradas en una convención. A contrario del título gratuito en el cual una de las partes involucradas en la convención pierde todo beneficio.
- c) Que recaiga sobre bienes corporales inmuebles construidos por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella: Este requisito señala que sólo quedarán gravados aquellos bienes raíces que sufran la incorporación de construcciones nuevas a ellas.
- d) Que sea de propiedad de la empresa constructora: Es esencial que la incorporación de construcciones nuevas lo realice el propietario del bien raíz, sin quedar gravados aquellos bienes raíces construidos por personas distintas al propietario.
- e) Que se dedique en forma habitual: Entendiéndose a la persona que emprenda una empresa o negocio organizado para construir y vender inmuebles ya sea en forma habitual o esporádica.
- f) Que se encuentre el bien en territorio nacional: Los bienes corporales inmuebles objeto de transferencia de dominio deben estar ubicados en territorio nacional, independiente del país en que se celebre la convención.

Por su parte, el artículo 2º N° 2 del citado cuerpo legal define servicio como *“La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s 3 y 4 del artículo 20 de la Ley*

sobre Impuesto a la Renta”, lo cual resulta relevante, dado que las empresas constructoras prestan servicios de asesoría, consultoría e ingeniería, aludiendo que tales operaciones no constituyen hechos gravados con IVA por encontrarse incluido bajo el número 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Pero el Servicio de Impuestos Internos ha cambiado su criterio señalando que cuando las empresas constructoras que emitan un informe de asesoría, y que a su vez también ejecuten las obras en un bien raíz se encontrarán gravadas con IVA.²³⁻²⁴

Además, el artículo 8° menciona que el IVA es un impuesto que afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

- 1) Las adjudicaciones de bienes corporales inmuebles construidos total o parcialmente por sociedades que sean empresas constructoras, de comunidades que no sean hereditarias ni provengan de la disolución de la sociedad conyugal y de cooperativas de vivienda.²⁵
- 2) Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción.²⁶

Se entiende por contrato de instalación o confección de especialidades aquel que tiene por objeto la incorporación de elementos que adhieren permanentemente a un bien inmueble, y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente con la finalidad específica para lo cual se construye.²⁷

Se entiende por contrato general de construcción aquel que tenga por finalidad la confección de una obra material inmueble nueva, que incluya a lo menos, dos especialidades, y que forme parte de una obra civil.²⁸

²³ Lo indicado ha sido ratificado por el SII en Oficio N° 1.918, de 05.06.2009. Impuesto al Valor Agregado, en los servicios de consultoría realizados por una empresa constructora que no participa en la ejecución de las obras.

²⁴ Lo indicado ha sido ratificado por el SII en Oficio N° 128, de 22.01.2013. Situación de los servicios de asesoría, consultoría e ingeniería prestados por constructoras frente al Impuesto al Valor Agregado.

²⁵ Comprendido en el artículo 8 letra c) del D.L. N° 825 de 1974.

²⁶ Comprendido en el artículo 8 letra e) del D.L. N° 825 de 1974.

²⁷ Artículo 12 del Decreto Supremo N° 55 de Hacienda, de 1977. Reglamento del IVA.

²⁸ El SII define lo que debe entenderse por contrato general de construcción mediante el Oficio N° 231, de 20.01.2006, que habla de la no procedencia del beneficio establecido en el Artículo 21°, del D.L. N°910, de 1975, en contrato de construcción a suma alzada para la ejecución de una obra, que en definitiva es realizada materialmente por terceros, mediante subcontratos de construcción.

- 3) Los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimiento de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora.²⁹
- 4) Las promesas de ventas de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora de su giro y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas respecto de los inmuebles señalados y las comunidades por inmuebles construidos total o parcialmente por ellas, señalando que los contratos de arriendo con opción de compra se asimilarán en todo a las promesas de venta.³⁰
- 5) La venta de bienes corporales inmuebles calificada como activo inmovilizado cuando ella se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda, siempre y cuando han tenido sobre ellos el derecho a crédito fiscal.³¹

Ahora, visto todos los hechos gravados relacionados a la actividad de la construcción, desde el punto de vista del contribuyente que decida comprar un inmueble o que desea contratar a terceros para que construyan en su terreno propio, se puede discernir cuándo al precio de las operaciones respectivas se les recarga o no el IVA, las cuales a modo de ejemplos se mencionan a continuación.

Ejemplo N° 1: La empresa que decida comprar una oficina a una inmobiliaria sabrá que al precio estipulado en la operación no quedará afecto a IVA dado que las inmobiliarias se dedican a la compra y venta de inmuebles y no a la construcción. Lo contrario pasaría si comprara directo a una empresa constructora en la cual sabe que esta construyó el inmueble, en cuyo caso el pago del precio estará incluido el IVA.

Ejemplo N° 2: Una empresa industrial tiene un terreno en la cual levantará en ella una fábrica para instalar sus nuevas máquinas industriales. Para ello necesita contratar los servicios externos de una empresa constructora celebrando un contrato de construcción. Por tanto, la empresa industrial sabrá que si la celebración del contrato es realizada por suma alzada o por administración, en ambas situaciones quedarán gravados con IVA.

Ejemplo N° 3: Un profesional que tiene un terreno que compró hace 10 años. Si hoy en día decide realizar el negocio de construir una casa para su venta, podrá discernir si la venta quedará gravada o no con IVA. Para ello, se debe analizar si la casa la construye

²⁹Comprendido en el artículo 8 letra k) del D.L. N° 825 de 1974.

³⁰Comprendido en el artículo 8 letra l) del D.L. N° 825 de 1974.

³¹Comprendido en el artículo 8 letra m) del D.L. N° 825 de 1974.

él o un tercero. Si la construye él, se sabe que la operación quedará gravada con IVA por tener la calidad de constructor. Pero si decide contratar a un tercero que construya en su propio terreno celebrando el respectivo contrato general de construcción, deberá analizar si el contrato se efectúa bajo sumaalzada o por administración, dado que la norma señala que si el profesional contrata los servicios de terceros mediante un contrato por administración se entenderá que él tiene la calidad de constructor y por ende su posterior venta quedará gravada con IVA. En cambio si el profesional celebra el contrato general de construcción por sumaalzada, el profesional no tendrá la calidad de constructor y su posterior venta no quedará gravado con IVA. Esto último, es porque se entiende que quien tiene la calidad de constructor es la empresa que presta los servicios y por interpretación de la ley, se asimila este contrato a venta.

Ejemplo N° 4: Una empresa comercial decide vender su oficina que ocupa, la cual construyó hace pocos meses. Esta venta quedará gravada con IVA siempre y cuando entre la fecha de término de la construcción del bien haya ocurrido dentro de un año y que además haya aprovechado el IVA crédito fiscal soportado en la construcción. (Aplica norma de la letra m) del artículo 8° de la Ley del IVA)

4.- DEVENGO Y SUJETO DEL IVA.

De acuerdo a lo dispuesto en el D.L. N° 825 de 1974, en los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción y en las ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles, se devenga el IVA en el momento de emitirse la o las facturas.³²

Por lo anterior, el artículo 55 inciso 2° menciona la obligación de emitir la factura de las operaciones descritas al momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago.

No obstante, señala que en el caso de la venta de bienes inmuebles, la factura definitiva por el total o saldo a pagar, según proceda, deberá emitirse en la fecha de la entrega real o simbólica del bien o de la suscripción de la escritura de venta correspondiente, si ésta es anterior, entendiéndose esta última al momento de inscribirse en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces, momento en que ocurre la tradición del bien.³³

³² Artículo 9° letra f) del D.L. N° 825 de 1974.

³³ El SII sostiene que la tradición de un bien raíz recae en la inscripción del título en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces considerado en la norma del Código Civil en su

En cuanto al sujeto responsable de pagar el impuesto, se contemplan los siguientes actos:

- a) Venta de un inmueble o promesas de venta de ellos, el sujeto será el vendedor.³⁴
- b) En los contratos de arriendo con opción de compra, el sujeto será la persona que entrega el bien en leasing.³⁵
- c) En las asesorías, consultorías e ingeniería, el sujeto será al prestador que genera el informe técnico.³⁶
- d) En las adjudicaciones de inmuebles por motivo de la liquidación de la empresa, el sujeto será la propia sociedad, pero cada socio será responsable del pago del tributo en la parte correspondiente a los bienes adjudicados.³⁷
- e) En los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción, el sujeto será el contratista o subcontratista.³⁸
- f) En los aportes de inmuebles a una sociedad, el sujeto será el aportante.³⁹

Cabe indicar que en los contratos de instalación o confección de especialidades se dispone un cambio total del sujeto del IVA. Por tanto, las empresas constructoras que contraten la ejecución de este tipo de obras, y que declaren en primera categoría su renta efectiva con contabilidad completa, deberán emitir la o las facturas de compras y recargar separadamente en ellas la totalidad del IVA a retener que posteriormente deberán declarar y pagar como un impuesto de retención, no teniendo el que se ha obligado a ejecutar el contrato de instalación o confección de especialidades, la obligación de emitir factura por dicho débito. (Resolución Exenta N° 142 de 2005)

Un ejemplo de la forma de emitir la “FACTURA DE COMPRA” con su retención total del impuesto, tasa 19%: ⁴⁰

artículo 686, comentada en Oficio N° 209, de 27.01.2012. *Análisis sobre la presunción de habitualidad en la enajenación de un bien raíz – Fecha inicial a considerar para el cómputo del plazo de un año – Fecha de la inscripción en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces, del título que da cuenta de la compra y posterior venta del bien raíz.*

³⁴Artículo 10 inciso 1° del D.L. N° 825 de 1974.

³⁵Artículo 10 inciso 1° del D.L. N° 825 de 1974. Los contratos de arriendos con opción de compra son asimilados como promesa de venta.

³⁶Artículo 10 inciso 2° del D.L. N° 825 de 1974.

³⁷Artículo 11 letra c) del D.L. N° 825 de 1974.

³⁸Artículo 11 letra f) del D.L. N° 825 de 1974.

³⁹Artículo 11 letra d) del D.L. N° 825 de 1974.

⁴⁰Resolución Exenta N° 142 de 2005, en “SE RESUELVE”, su N° 4.

CANTIDAD	DETALLE	PRECIO UNITARIO	TOTAL
18	Instalación de piso cerámico y baldosas en complejo habitacional Las Palmeras de la Reina. 18 Casas D.F.L 2.	\$350.000	\$6.300.000
Valor neto			\$6.300.000
19% IVA a retener			\$1.197.000
(Precio del servicio con IVA incluido) Subtotal			\$7.497.000
Menos: 19 % IVA retenido			—
(Precio final del servicio no incluido el IVA) Total			(\$1.197.000)
			\$6.300.000

Fuente: Elaboración propia.

5.- BASE IMPONIBLE.

La base imponible corresponde a la cuantía o monto que se aplicará la tasa del IVA (19%). Definido lo anterior, se enuncian las distintas operaciones y como en cada una de ellas se determina su base imponible.

Venta de un inmueble o promesas de venta de ellos: La base imponible corresponderá al valor de la operación; más los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo; más los intereses moratorios sin deducción alguna, y menos el reajuste de los valores que ya pagaron el IVA, en la parte que corresponda a la variación de la Unidad de Fomento, determinada por el período respectivo de la operación a plazo.⁴¹ Por lo anterior, no forma parte de la base imponible el valor del terreno que se encuentre incluido en el valor de la operación. Sobre este tema la ley contempla como rebaja general el valor de adquisición reajustado por el I.P.C., salvo si entre la fecha de adquisición del terreno y la fecha de venta o promesa de venta del inmueble no transcurran más de tres años, en cuyo caso la rebaja será como tope el doble del valor de su avalúo fiscal, a menos que el Servicio de Impuestos Internos autorice, en virtud de una resolución fundada, que se deduzca del precio estipulado en el contrato, el valor efectivo de adquisición del terreno

⁴¹ Artículo 15 del D.L. N° 825 de 1974.

reajustado, considerando para estos efectos el valor de los terrenos de ubicación y características similares, al momento de su adquisición.⁴²

En virtud de lo indicado en el párrafo anterior, la ley contempla que en reemplazo del valor de adquisición del terreno podrá rebajarse el avalúo fiscal de éste, o la proporción que le corresponda.⁴³ Si en el avalúo fiscal no se comprendieran construcciones o en su determinación no se hubieran considerado otras situaciones, el contribuyente podrá solicitar una nueva tasación, la cual se sujetará a las normas de la Ley N° 17.235, sin perjuicio de la vigencia que tenga el nuevo avalúo para los efectos del Impuesto Territorial, pero deberán excluirse las construcciones que den derecho a crédito fiscal.⁴⁴

En caso que las facturas deban emitirse por los pagos, se deberá indicar en forma separada el valor del terreno en la forma pactada a la fecha de celebrarse el contrato de venta o promesa de venta del inmueble. Cuando no se estipule la indicación anterior, se presumirá que en cada uno de los pagos correspondientes se comprenderá parte del valor del terreno en la misma proporción que se determine respecto del total del precio de la operación a la fecha del contrato.⁴⁵

El Servicio de Impuestos Internos tiene la facultad de tasar en la venta o promesa de venta de un inmueble cuando el valor del terreno incluido en la operación sea notoriamente superior al valor comercial de aquellos con características y ubicación similares en la localidad respectiva, como asimismo, cuando el valor de la construcción sea notoriamente inferior a las de igual naturaleza considerando el costo incurrido y los precios de otras construcciones similares, evitando de esta manera que las empresas constructoras puedan dar un mal uso a la rebaja que le confiere, aumentando el valor del terreno o disminuyendo el valor de la construcción para generar una menor base imponible de afectación del IVA.⁴⁶

Respecto a los **contratos generales de construcción**, se aplicará las mismas normas de tasación referidas en el párrafo anterior.

Ejemplo de emisión de la factura en la venta de un inmueble donde se separa el valor del terreno.

⁴² Artículo 17 inciso 2° del D.L. N° 825 de 1974.

⁴³ Artículo 17 inciso 3° del D.L. N° 825 de 1974.

⁴⁴ Artículo 17 inciso 4° del D.L. N° 825 de 1974.

⁴⁵ Artículo 17 inciso 6° del D.L. N° 825 de 1974.

⁴⁶ Artículo 17 inciso final del D.L. N° 825 de 1974.

Cantidad	Detalle	Precio Unitario (\$)	Total (\$)
1	Local Comercial Diagonal Oriente - Local N° 4 Precio Neto (sin terreno)	25.000.000	
	+19% IVA	<u>4.750.000</u>	
	Precio final sin terreno	29.750.000	
	Valor terreno	2.000.000	
	Precio final incluido terreno		31.750.000

Fuente: Elaboración propia.

Contratos de arriendo con opción de compra: Este tipo de contratos será asimilado a las promesas de ventas según letra l) del artículo 8° de la Ley del IVA, aplicando las mismas normas de la base imponible de éstas. Por tanto, las empresas constructoras, al momento de emitir las facturas por el pago de las cuotas, deberán consignar en forma separada el valor del terreno de acuerdo a lo pactado a la fecha de celebrarse el contrato de arriendo con opción de compra. En caso que dicho contrato no estipule lo anterior, se presumirá que en cada pago de cuota comprenderá parte del valor del terreno en la misma proporción que se determine respecto del total del precio de la operación a la fecha del contrato.

Asesorías, consultorías e ingeniería: Estará sujeto a impuesto el valor de la operación; más los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo; más los intereses moratorios sin deducción alguna, y menos el reajuste de los valores que ya pagaron el IVA, en la parte que corresponda a la variación de la Unidad de Fomento, determinada por el período respectivo de la operación a plazo.⁴⁷

Las adjudicaciones de inmuebles por motivo de la liquidación de la empresa: La base imponible será el valor de los bienes adjudicados, la cual en ningún caso podrá ser inferior al avalúo fiscal de la construcción determinado de conformidad a las

⁴⁷ Artículo 15 del D.L. N° 825 de 1974.

normas de la ley N° 17.235,⁴⁸ descontando el valor del terreno por no quedar sujetas a la IVA.

Contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción: la base imponible será el valor total del contrato incluyendo los materiales.⁴⁹

Aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora: Precio de venta asignado a los bienes, más intereses y reajustes por operaciones a plazo y menos el valor del terreno. Esto debido a que la base imponible de estas operaciones, se les aplicará las normas de los artículos 15 y 16 de la ley del IVA, cuando procediere.⁵⁰

En el caso de los aportes y otras transferencias se aplicarán las mismas normas de los contratos de ventas de inmuebles por constituir un tipo de enajenación, es decir, al precio asignado en el aporte se descontará el valor del terreno según el artículo 17 de la Ley del IVA.

En el caso de las ventas de establecimiento de comercio y otras universalidades, deberá considerarse como base imponible el valor de los bienes corporales inmuebles incluidos en la venta, sin deducción de las deudas que puedan afectar a estos bienes. En el caso que la venta se hiciera por suma alzada, el Servicio procederá a tasar la base imponible, cuando en las convenciones no se asignare un valor determinado a los bienes corporales inmuebles que se enajenen o el fijado fuere notoriamente inferior al corriente en plaza.⁵¹

En los retiros, la base imponible será el valor que el propio contribuyente tenga asignado a los bienes corporales inmuebles o sobre el valor que tuvieran las mismas en plaza sí este último fuese superior, según lo determine el Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.

⁴⁸Artículo 16 inciso 2° del D.L. N° 825 de 1974.

⁴⁹Artículo 16 inciso 1° letra c) del D.L. N° 825 de 1974.

⁵⁰Artículo 16 inciso 1° letra g) del D.L. N° 825 de 1974

⁵¹Circular N° 26, del 5 de agosto de 1987.

6.- CANTIDADES RESTITUIDAS CUANDO UNA VENTA O PROMESA DE VENTA DE BIENES CORPORALES INMUEBLES QUEDA SIN EFECTO POR RESOLUCIÓN, RESCILIACIÓN, NULIDAD U OTRA CAUSA.

En los artículos 20 al 22 del D.L. N° 825, se estipula la forma de determinar el IVA débito fiscal. La ley en su artículo 20 señala que el débito fiscal estará constituido por todos los impuestos devengados y recargados en un período, y que serán deducidos de este conforme al artículo 21 N° 2, el IVA asociado a las cantidades restituidas cuando la venta o promesa de venta de inmuebles queden sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa, siempre y cuando se realice dentro del plazo de tres meses contados desde la fecha en que se produzca la resolución, o desde la fecha de la escritura pública de resciliación, y en el caso que la venta o promesa de venta quede sin efecto por sentencia judicial, desde la fecha que ésta se encuentre ejecutoriada.

Sobre este tema, el Servicio de Impuesto Internos mediante la Circular N° 26 del 5 de agosto de 1987, emite su análisis interpretativo que se transcribe textualmente en la parte pertinente:⁵²

“El artículo 21 del decreto ley 825 faculta al contribuyente para deducir del débito fiscal, el IVA que corresponda a bonificaciones y descuentos otorgados con posterioridad a la facturación, y a cantidades restituidas a los beneficiarios o compradores en razón de bienes devueltos y servicios resciliados por los contratantes.

Con motivo de la incorporación de la actividad de la construcción al régimen del Impuesto al Valor Agregado, se amplió la referida norma al agregarse en el número 2 del citado artículo un párrafo por el cual se faculta al contribuyente para deducir de su débito fiscal, el IVA determinado sobre las cantidades que restituya al comprador, cuando una venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles quede sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa. El plazo para efectuar la deducción correspondiente es de tres meses contado desde la fecha en que se produzca la resolución, o desde la fecha de la escritura pública de resciliación y, cuando la venta o promesa de venta quede sin efecto por sentencia judicial, desde la fecha en que ésta se encuentre ejecutoriada.

⁵² Circular N° 26 de 1987, capítulo IV, N° 7. Cantidades restituidas cuando una venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles queden sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa.

En relación a esta nueva situación que se incorpora en el artículo 21 debe tenerse presente que en el caso de la resciliación, para que esta se produzca, es menester que el contrato o convención no se encuentre íntegramente cumplido, ya que este instituto jurídico al ser un modo de extinguir obligaciones presupone la existencia de obligaciones pendientes, las que están destinadas a extinguirse mediante esta convención, de modo que, en la medida que en una venta se haya pagado por una parte el precio y por la otra se haya facilitado la tradición del inmueble, no podría esa convención resciliarse y por tanto, de no mediar una causal de nulidad, no podría aplicarse lo dispuesto en la norma que se vienen comentando.

Por su parte, en lo relativo a la resolución, cabe consignar que ésta se puede producir no solo cuando se ha pactado expresamente una condición resolutoria, como en el caso de las ventas con pacto de retroventa, sino que también en los casos en que una convención se resuelve por aplicación de la norma prevista en el artículo 1489 del Código Civil, esto es, cuando resulte procedente la condición resolutoria tácita de no cumplirse por una de las partes lo pactado, condición que se subentiende en todos los contratos bilaterales.

Debe advertirse, eso sí, que la condición resolutoria tácita no opera de pleno derecho siendo menester que ella sea declarada por sentencia judicial y, en consecuencia, para los efectos de computar el plazo de tres meses que establece la norma en análisis, deberá estarse al momento en que la sentencia declaratoria se encuentre ejecutoriada.”

De acuerdo a lo citado anteriormente, el Servicio de Impuestos Internos aclara los procedimientos y las fechas en que se entienden cumplidas las operaciones de una venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles cuando queden sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa. Lo anterior se debe a que la Ley 18.630 de 1987, al incorporar la actividad de la construcción al hecho gravado, agrega también que en la determinación de los IVA débitos fiscales podrán deducirse de ella (como recuperación del impuesto pagado en exceso) las operaciones descritas anteriormente, siempre y cuando ocurran dentro del plazo de tres meses.

7.- CRÉDITO ESPECIAL DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

Ley N° 20.259, de fecha 25 de marzo de 2008

En el Diario Oficial de 25 de marzo de 2008, se publicó la Ley N° 20.259, que, entre otros aspectos, modifica el artículo 21° del D.L. N° 910 de 1975.

Con las modificaciones introducidas, el nuevo texto legal ha quedado del siguiente tenor:

“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 4.500 unidades de fomento, con un tope de hasta 225 (doscientos 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.”

Es del caso hacer presente que también se benefician con esta rebaja del 65% del débito fiscal las dependencias de los inmuebles destinados a la habitación. Al respecto, se precisa que el concepto “habitación” incluye también las dependencias directas tales como estacionamientos y bodegas amparadas por un mismo permiso de edificación o en 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. Del mismo modo, se benefician la construcción de casetas sanitarias o lotes con servicios y las urbanizaciones que se destinen exclusivamente a viviendas.

Resumen:

- a) El texto legal actual, sin considerar la reforma de la Ley N° 20.780, contiene un tope de valor de construcción de las viviendas que pueden acceder al beneficio, así como también, se ha establecido un tope del monto total de la franquicia que se puede obtener (**Norma General**).

Tope vivienda : 4.500 UF
Tope Franquicia : 225 UF

- b) Los topes señalados en la letra a) precedente no son aplicables a los contratos celebrados con las instituciones de beneficencia y los contratos generales de

construcción que no sean por administración, que las empresas constructoras celebre con: **(Norma de excepción)**.

Cruz Roja de Chile, Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, Consejo de Defensa del Niño, Consejo Nacional de Protección a la Ancianidad, Corporación de Ayuda al Menor - CORDAM, Corporación de Ayuda al Niño Limitado - COANIL, Cuerpo de Bomberos de Chile, Bote Salvavidas, otras instituciones que gocen de personalidad jurídica, que no persigan fines de lucro, tengan por único objeto el de la beneficencia o bien público y que de acuerdo a sus estatutos o a la naturaleza de sus actividades, no realicen principalmente operaciones gravadas con IVA, Adjudicaciones de bienes corporales inmuebles destinados a la habitación, provenientes de la liquidación de sociedades que sean empresas constructoras, de comunidades (que no sean hereditarias ni provengan de la disolución de la sociedad conyugal), y de cooperativas, con los límites de viviendas de hasta 4.500 UF y un tope de crédito de 225 UF.

- c) Para acceder al beneficio la empresa constructora deberá contar con el respectivo permiso municipal de edificación.
- d) El beneficio no será aplicable a los contratos de ampliación, modificación, reparación o mantenimiento, ni aún en los casos que pudieran implicar la variación de la superficie originalmente construida, salvo en los casos de las viviendas sociales definidas en el artículo 3° del DL N° 2.552 de 1979.
- e) El beneficio no será aplicable a los contratos generales de construcción, que no sean por administración, referidos a la urbanización de terrenos salvo en los casos de las viviendas sociales definidas en el artículo 3° del DL N° 2.552 de 1979.

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.

- f) Las constructoras están obligadas a informar al SII respecto de los compradores o mandantes de los contratos generales de construcción que no sean por administración, así como también los antecedentes que sirven para la base del cálculo del crédito especial.

El SII mediante la resolución Exenta N° 151 del 07 de octubre de 2009, modificada por Resolución Exenta N°132 de 19 de agosto 2010, establece la obligación de presentar por parte de los contribuyentes que declaren el crédito especial para empresas constructoras, las declaraciones juradas N° 1842 y 1843.⁵³

8.- EJERCICIOS DEL CRÉDITO ESPECIAL DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

- i. Teniendo como base las cantidades señaladas (en UF) y asumiendo un valor del terreno del 35% del valor total de venta, la siguiente tabla muestra la aplicación de la normativa:

PRECIO TOTAL	PRECIO TERRENO 35%	PRECIO NETO (sin terreno)	IVA	65%	TOPE	BENEFICIO REAL
1.500	525	975	185	120	225	120
2.000	700	1.300	247	161	225	161
2.500	875	1.625	309	201	225	201
2.800	980	1.820	346	225	225	225
3.000	1050	1.950	371	241	225	225
3.500	1225	2.275	432	281	225	225
4.000	1400	2.600	494	321	225	225
4.500	1575	2.925	556	361	225	225
4.501	1575,35	2.926	556	361	225	0

Fuente: Letra A), parte III, de la Circular N° 52 del 2008.

⁵³ En la página WEB del SII se encuentra las instrucciones de llenado y sus formatos de los formularios N° 1842 y 1843. En declaraciones juradas, información y ayuda, Instrucciones detalladas para la confección de declaraciones juradas A.T. 2015. <http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2015/anexo_c2015.htm>

- ii. Contiene proyecto de construcción de 5 viviendas con los precios individuales que se indican en la tabla, asumiendo un valor del terreno de 35% del valor de venta y un estado de pago que representa un 20% del total del precio de construcción de las viviendas del contrato:

PRECIO TOTAL	PRECIO TERRENO 35%	PRECIO NETO (sin terreno)	IVA	65%	TOPE	BENEFICIO REAL
1.500	525	975	185	120	225	120
3.500	1.225	2.275	432	281	225	225
4.500	1575	2.925	556	361	225	225
4.800	1.680	3.120	593	385	225	0
5.100	1.785	3.315	630	409	225	0
19.400	6.790	12.610	2.396	1.557		570
↓						
Precio total de Construcción del Proyecto		Beneficio Imputable				Crédito Potencial Total
↓						
570 x 20%	→	114				114

Por lo tanto, como el beneficio imputable en facturación del estado de pago correspondiente a la proporción que aquel representa respecto del total del precio de construcción de las viviendas del contrato, en este caso, 20%, aplicado sobre el crédito potencial total de 570 UF, el beneficio imputable corresponde a **114 UF**.

- iii. Contrato general de construcción por un valor de 26.800 UF, por un proyecto de construcción de 8 viviendas, con los precios individuales que se indican en la tabla, asumiendo un estado de pago que representa un 20% del total del precio de construcción de las viviendas del contrato:

PRECIO UNITARIO DE CONSTRUCCION	IVA	65%	TOPE	BENEFICIO REAL
1.600	304	198	225	198
2.100	399	259	225	225
2.600	494	321	225	225
3.100	589	383	225	225
3.600	684	445	225	225

4.100	779	506	225	225
4.600	874	568	225	0
5.100	630	409	225	0
26.800	5.092	3.310		1.323
↓				
Precio total de Construcción del Proyecto		Beneficio Imputable		Crédito Potencial Total
↓				
1.323 X 20%	⇒	264,52		264,52.

Crédito a utilizar correspondiente al estado de pago que representa el 20% del total de la construcción: $1.323 * 20\% = 264,52$ UF.

9.- CONCLUSIONES.

Este artículo fue escrito para dar a conocer al lector como afectó a la actividad de la construcción en su sistema tributario durante los últimos 40 años en Chile, dejando fuera del análisis el nuevo sistema impositivo que emana de la reforma tributaria contemplada en la Ley N° 20.780 de septiembre del 2014 cuyas normas entrarán en vigencia a partir del 01 de enero del 2016.

Su análisis se enfocó al sistema impositivo del IVA conocido como Impuestos a las Ventas y Servicios contemplado en el Decreto Ley N° 825 de 1974. Por motivo de su importancia en el desarrollo y contribución económica de dicha actividad en Chile, se dan a conocer las distintas intervenciones del gobierno chileno en la incorporación y adaptación de su sistema de afectación impositiva, llegando a establecer como quedan los elementos de un impuesto en cuanto a su hecho gravado, devengo, sujeto, y base imponible en la actualidad.

Además, se da a conocer también el beneficio tributario relacionado a las construcciones de viviendas mediante el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, la que establece en la actualidad un crédito especial equivalente al 65% del IVA débito fiscal soportado en la venta de los inmuebles anteriormente dicho, construidos por las empresas constructoras. Sobre esta franquicia se hace interesante dar a conocer al lector la evolución histórica de la norma a través de los últimos 40 años y su aplicación actual vía ejercicio expuesto en este artículo.

Una vez comprendido este artículo el lector tendrá las herramientas necesarias para comprender el significado que dio el legislador e identificar sus efectos tributarios que recaerán a las empresas constructoras, como también la incorporación de afectación al IVA a las empresas inmobiliarias, normas que emanan de la reforma tributaria de la Ley N° 20.780 publicado el 29 de septiembre del 2014. Temas que son y serán vistos en este centro de estudios.

10.- BIBLIOGRAFÍA.

AFIICH. Manual Tributario AFIICH. (2009). *Tema de asistencia tributaria*. En: Editorial Puntotex. Santiago. pp. 121-133

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1987). *Historia de la ley N° 18.630, del 23 de julio de 1987*. Santiago.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1984). *Historia de la ley N° 18.293, del 31 de enero de 1984*. Santiago.

Escalona, Esteban. (2014). *Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado*. Revista de Estudios Tributarios N° 10, Centro de Estudios Tributarios. Chile.

Galindo, René (2009). *Tributación de las empresas constructoras*. En: Instituto de Estudios y Seminarios Tributarios SETRI Ltda. Diplomado en Interpretación y planificación de las normas tributarias, Impuesto a las Ventas y Servicios. Santiago. pp. 113-142

LexisNexis. Manual de Consultas Tributarias. (2003). *Tributación de empresas constructoras*. Santiago.

Servicio de Impuestos Internos. (2013). *Oficio N° 128: Situación de los servicios de asesoría, consultoría e ingeniería prestados por constructoras frente al Impuesto al Valor Agregado*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2012). *Oficio N° 209: Análisis sobre presunción de habitualidad en la enajenación de un bien raíz – Fecha inicial a considerar para el cómputo del plazo de un año – Fecha de la Inscripción en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces, del título que da cuenta de la compra y posterior venta del bien raíz*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2009). *Oficio N° 1.918: Impuesto al Valor Agregado, en los servicios de consultoría realizados por una empresa constructora que no participa en la ejecución de las obras.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2009). *Circular N° 39: Complementa instrucciones contenidas en Circular N° 52, de 15 de Septiembre de 2008, sobre modificaciones introducidas al Art. 21° del D.L. N° 910, de 1975, por el Art. 5°, de la Ley 20.259 relacionadas con la fecha de suscripción de los contratos para acogerse a la franquicia del artículo 21 del DL N° 910, antes de su modificación legal, efectos tributarios de las modificaciones a los permisos de edificación obtenidos antes del 30 de Junio de 2009, urbanizaciones incluidas en los contratos generales de construcción, gastos de mantención incluidos en dichos contratos, determinación de la base imponible para aplicar la franquicia en los contratos generales de construcción que no sean por administración referidos a la construcción de viviendas y requisitos formales para efectos de fiscalización.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2008). *Circular N° 52: Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 21° del D.L. N° 910, de 1975 por el artículo 5° de la Ley 20.259 del 25-03-2008.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2008). *Resolución Exenta N° 39: Excepciona de las retenciones por cambio de sujeto de derecho del IVA a las operaciones respaldadas con documentos tributarios electrónicos emitidos por contribuyentes emisores electrónicos.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2006). *Oficio N° 231: Contrato de construcción a suma alzada para la ejecución de una obra – subcontratos de construcción- obra realizada por terceros – no procede beneficio establecido en el artículo 21°, del D.L. N° 910, de 1975.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2005). *Resolución Exenta N° 142: Dispone cambio de sujeto total de derecho del IVA en actividades de la construcción a contribuyentes que se indican.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2003). *Resolución Exenta N° 46: Dispone cambio de sujeto total de derecho del IVA a contribuyentes que indica.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1987). *Circular N° 26: Instrucciones generales sobre las modificaciones contenidas en la Ley 18.630, que incorporó la actividad de la construcción al Impuesto al Valor Agregado. Utilización como Crédito Fiscal del IVA*

soportado por construcción de inmuebles antes de la fecha de publicación de la Ley. Nuevo texto del Art. 21 del D.L. N° 910, de 1975. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1984). *Circular N° 19: Nuevas normas sobre recuperación del crédito especial para las empresas constructoras por efecto del IVA irrecuperable. Chile.*

Servicio de Impuestos Internos. (1980). *Oficio N° 8.336: Tributación de contratos de instalación y confección de especialidades, contratos generales de construcción, reparaciones y transformaciones de inmuebles. Chile.*

Servicio de Impuestos Internos. (1981). *Oficio N° 4.424: Dan derecho al crédito especial del D.L. 910, de 1975, las adquisiciones de bienes del activo fijo y otros rubros de gastos generales de administración. Chile.*

Servicio de Impuestos Internos. (1980). *Oficio N° 96: No procede el derecho a Crédito Fiscal por adquisiciones de materiales y bienes corporales muebles y utilización de servicios destinados a la construcción de obras de infraestructura. Chile.*

Servicio de Impuestos Internos. (1977). *Oficio N° 4.055: El contrato de construcción de una obra material nueva por suma alzada, no se encuentra afecto a I.V.A. Chile.*

Servicio de Impuestos Internos. (1976). *Circular N° 33: Crédito especial contra los Impuestos a la Renta por concepto de Impuestos a las Ventas y Servicios soportados por las empresas constructoras y su imputación a los pagos provisionales mensuales obligatorios. Chile.*

Banco Central de Chile. Estadísticas Económicas. Series de Indicadores. Cuentas Nacionales. http://www.bcentral.cl/estadisticas-economicas/series-indicadores/index_aeg.htm[consulta: 21 de marzo del 2015] Archivo en Excel: PIB_nominal_por_actividad.xls