

OFICIO N° 1607

ANT: Su presentación de fecha 17-03-2010.

MAT: Se pronuncia sobre solicitud que indica.

VALPARAÍSO, 03 de noviembre de 2010.

**DE: ÉRICA MORALES LÁRTIGA
DIRECTORA REGIONAL**

A: XXX

1. Se ha recibido en esta Dirección Regional su presentación señalada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento a fin de que se le señale si procede el beneficio del crédito especial de las empresas constructoras, previsto en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910, de 1975, que consiste en el derecho que tienen las empresas constructoras para deducir de sus pagos provisionales mensuales el 0,65 del débito del Impuesto al Valor Agregado, cuando se cumplan los demás requisitos que la citada norma señala, en el caso que su mandante haya cambiado producto de una división societaria.

Al efecto, señala que celebró un contrato de construcción por suma alzada con la sociedad YYY, empresa que después de la celebración del contrato se habría dividido. Agrega, que esta sociedad le solicitó emitir las facturas a nombre de otra empresa que no corresponde con la que originalmente firmó el contrato citado.

Al respecto, solicita a esta Dirección Regional emitir un pronunciamiento acerca de lo expuesto, en orden a si el beneficio tributario referido continúa siendo el mismo, o bien, se deben aplicar los topes introducidos por la Ley N° 20.259, de 25-03-2008, que modificó el artículo 21 del citado Decreto Ley N° 910, de 1975.

2. Sobre el particular, cabe señalar que tratándose de la división de sociedades la ley sólo se ha referido a las sociedades anónimas. No obstante, la doctrina de los autores está de acuerdo en indicar que las sociedades de personas, dentro de las que se comprenden las sociedades de responsabilidad limitada, también pueden ser objeto de división en virtud de la aplicación del principio de la autonomía de la voluntad de los particulares.

En efecto, el artículo 94 de la Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas dispone que: *“la división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyen al efecto, correspondiéndoles a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”*.

De acuerdo a lo expuesto, en la división lo que se fracciona es el universo de derechos y obligaciones de la sociedad, esto es los activos y pasivos, los que son distribuidos en la forma y montos que los propios accionistas o socios, según el caso, hayan determinado.

En este mismo sentido, este Servicio ha expresado que en el caso de la división de una sociedad, la distribución que se hace del patrimonio de la sociedad que se divide, corresponde a la asignación de cuotas de una universalidad jurídica, y consecuentemente, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que existe una especificación de derechos preexistentes (Oficio N° 2730 de 2008).

Asimismo, según lo ha señalado este Servicio en varios pronunciamientos (Oficios N° 3468 de 1995, N° 2100 de 1996, N° 6348 de 2003 y N° 2687 de 1998), en la distribución del patrimonio que se realiza en la división, se produce una especificación de derechos preexistentes, de tal manera que al cumplirse las formalidades exigidas por la ley para efectuar la división y para la constitución válida de la sociedad que se constituye con el patrimonio escindido, podría concluirse que la adjudicación de otros bienes o derechos (calidad de mandante en contratos generales de construcción que no sean por administración de dichos inmuebles) en la nueva sociedad que se crea producto de la división, serían oponibles a los terceros (dentro de los que se encuentra la empresa constructora con la que se pactó el contrato de construcción citado), en el momento mismo en que se cumplan las formalidades exigidas por la ley para la constitución de la nueva sociedad.

En este sentido, esta Dirección Regional estima que si la nueva mandante del contrato de construcción es aquella que nace a raíz del proceso de división, procedería la facturación del resto del contrato a nombre de esta nueva sociedad.

3. Ahora bien, tratándose del crédito especial que beneficia a las empresas constructoras, cabe señalar que el artículo 21 del Decreto Ley N° 910, de 1975, en su texto vigente al 30-06-2009, establecía en su inciso primero que esta clase de empresas tenían 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 debían determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos y en los contratos generales de construcción que no sean por administración de dichos inmuebles, de acuerdo con las disposiciones del Decreto Ley N° 825, de 1974.

Con fecha 25-03-2008, se publicó la Ley N° 20.259, norma que en su artículo 5°, modificó el crédito especial del 0,65 del débito fiscal de Impuesto al Valor Agregado que grava la construcción y venta de viviendas, en la siguiente forma:

1. Dicho crédito será aplicable para viviendas cuyo valor no exceda de 4500 Unidades de Fomento.
2. El citado crédito tendrá un tope de hasta 225 Unidades de Fomento por vivienda.
3. Para acceder al beneficio la empresa constructora debe contar con el respectivo permiso de edificación.
4. El crédito no será aplicable a los contratos de ampliación, modificación, reparación o mantenimiento, ni aun en los casos que pudieran implicar la variación de la superficie inicialmente construida, como tampoco la urbanización de terrenos.

Por otra parte, los incisos finales del número 5), del artículo 5° de la Ley N° 20.259, citada, establecen lo siguiente:

“No obstante lo señalado en los incisos anteriores, hasta el día 30 de junio del año 2009, 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 y en los contratos generales de construcción que no sean por administración de dichos inmuebles, de acuerdo con las disposiciones del Decreto Ley N° 825, de 1974, en ambos casos, sin el requerimiento de contar previamente con el permiso municipal de edificación. Tratándose de contratos generales de construcción de inmuebles para habitación, que no sean por administración, celebrados con anterioridad al 1 de julio de 2009, se sujetarán al beneficio del inciso anterior si han obtenido el respectivo permiso municipal de edificación con anterioridad a dicha fecha y siempre que al 31 de diciembre de 2009 las obras ya se hayan iniciado.”.

Cabe indicar que al respecto, este Servicio mediante Oficio Ordinario N° 823, de 24-04-2008, señaló que *“considerando lo dispuesto en los incisos anteriormente citados de la Ley N° 20.259, así como la historia fidedigna del establecimiento de la ley, este Servicio es de opinión que respecto de la observancia de las modificaciones que se introducen al artículo 21 del Decreto Ley N° 910, de 1975, debe entenderse lo siguiente:*

Hasta el día 30 de junio de año 2009, el mandato legal es claro en el sentido que la venta de inmuebles para habitación y los contratos generales de construcción de inmuebles para habitación, que no sean por administración, se regirán por lo dispuesto en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910, de 1975, en su texto vigente hasta el día 24 de marzo de 2008, es decir, antes de la modificación legal.

En el caso de los contratos generales de construcción de inmuebles para habitación, que no sean por administración, que se hayan celebrado con anterioridad al día 1° de julio de 2009, para poder seguir rigiéndose por el artículo 21, citado, en su texto vigente hasta antes de la publicación de la ley modificatoria, deberán cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

- 1. Haber obtenido el respectivo permiso municipal de edificación antes del 1° de julio de 2009; y*
- 2. Haber iniciado las obras al 31 de diciembre de 2009.”.*

Por otro lado, cabe señalar además que la Circular N° 39, de 25 junio de 2009, que complementa las instrucciones contenidas en Circular N° 52 de 15 de septiembre de 2008, sobre modificaciones introducidas al artículo 21° del DL. N° 910, de 1975, por el artículo 5° de la Ley N° 20.259, señala que en el caso que los contratos de construcción que reúnen los requisitos para beneficiarse de la franquicia en su texto vigente hasta antes de la modificación legal, pero que con posterioridad, son cedidos a otra empresa constructora, debe determinarse si el objeto del contrato es el mismo, a fin de establecer si procede seguir manteniendo el beneficio en la forma otorgada al contrato original.

En este sentido, si bien es cierto, en el caso propuesto no es la empresa constructora la que cambia, sino que la manda construir, en opinión de esta Dirección Regional, debe procederse de la misma forma, esto es, revisar si el objeto del contrato continúa siendo el mismo, caso en el cual procedería seguir manteniendo el beneficio del contrato original.

4. En consecuencia, teniendo presente las disposiciones legales y jurisprudencia administrativa citadas, y en especial los antecedentes acompañados por la peticionaria, esta Dirección Regional es de la siguiente opinión:

- a. Tratándose de la división de la YYY, por haberse cumplido todas las formalidades legales exigidas tanto para el perfeccionamiento de la división citada, como asimismo, para la constitución de la nueva sociedad (ZZZ) a la que se adjudicó el contrato general de construcción por suma alzada, se estima que dicha división es oponible a la empresa XXX, desde el momento mismo en que se hayan cumplido las formalidades indicadas, estimándose que procede la emisión de las facturas a nombre de la contribuyente ZZZ.
- b. En relación con el beneficio del crédito especial de las empresas constructoras previsto en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910, ya citado, el contrato general de construcción por suma alzada, celebrado entre YYY con fecha 15-06-2009, continúa rigiéndose, hasta el 30-06-2009, por el texto de la norma referida que se encontraba vigente hasta antes de la publicación de la Ley N° 20.259, esto es, sin topes.
- c. Asimismo, el contrato citado por haber sido suscrito antes del 01-07-2009, podrá seguir rigiéndose a partir de esa fecha por el artículo 21 referido, en su texto vigente hasta antes de la publicación de la ley modificatoria, debiendo cumplir al efecto con los siguientes requisitos copulativos: a) Haber obtenido el respectivo permiso municipal de edificación antes del 1° de julio de 2009; y b) Haber iniciado las obras al 31 de diciembre de 2009, situaciones que deben ser debidamente acreditadas y justificadas antes este Servicio.

Cabe indicar que en ambos casos corresponde revisar que el objeto del contrato de construcción por suma alzada continúe siendo el mismo, de tal manera que cumpliéndose los demás requisitos señalados en las letras b) y c) precedentes, procedería seguir manteniendo el beneficio del contrato original.

Saluda a Ud.

ÉRICA MORALES LÁRTIGA
DIRECTORA REGIONAL

Distribución:
- Internet.