

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 12, LETRA F), ART. 23, ART. 24 –  
CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 126 (ORD. N° 1378, DE 16-05-2019)**

---

**Consulta sobre procedencia de rectificar declaraciones de IVA, a fin de incorporar facturas por la adquisición de bienes y utilización de servicios, que se estimó en su momento no darían derecho a crédito fiscal por destinarse a la construcción de un proyecto habitacional, cuya venta se encontraría exenta de IVA, conforme al Art. 12°, letra F), del D.L. N° 825, pero que, finalmente se venderá afecto al tributo en comento.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su Oficio del antecedente, mediante el cual traslada una consulta de la sociedad XXXXX, quien consulta sobre la posibilidad de rectificar sus declaraciones de IVA contenidas en los formularios 29 para hacer uso del crédito fiscal soportado en facturas que dan cuenta de la adquisición de bienes o la utilización de servicios destinados a la construcción de un proyecto habitacional que estaba destinado a beneficiarios de un subsidio habitacional, razón por la cual dicho crédito no fue utilizado, pero que finalmente, conforme a una proyección de ventas se determinó que se venderá a terceros no beneficiarios de subsidio y por tanto afecto a IVA.

**I.- ANTECEDENTES:**

XXXXX, es una empresa regional dedicada a la construcción de proyectos inmobiliarios habitacionales desde el año 2009, abarcando el mercado tanto de viviendas económicas como de alto estándar. Actualmente se encuentran en etapa de expansión hacia otras regiones del país, alcanzando por el norte hasta la Región Metropolitana y por el sur hasta la Región de los Ríos.

Durante el año 2015, en la planificación de proyectos inmobiliarios de viviendas económicas, bajo las disposiciones legales y reglamentarias del Sistema integrado de subsidio habitacional, D.S. N° 1, de 2011, que otorga subsidio habitacional a familias de sectores medios, con capacidad de ahorro y/o endeudamiento, se observaron una serie de modificaciones tributarias establecidas en la Ley N° 20.780, que dicen relación con el D.L. N° 825, de 1974. Una de ellas, es la exención contenida en el Art. 12°, letra F), del mencionado texto legal, que libera de Impuesto al Valor Agregado a la venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio. Dicha norma comenzó a regir el 1/1/2016.

En este escenario, el contribuyente celebró con fecha 23/3/2015 una promesa de compraventa por un terreno en la ciudad de Mulchén, el cual fue finalmente escriturado, con fecha 24/5/2016. En él se desarrolló el proyecto denominado YYYYY.

Dicho proyecto contempló la construcción de 246 viviendas acogidas al D.F.L. N° 2, que se construirían en dos etapas de 132 y 114 viviendas, que cuenta con resolución de aprobación de anteproyecto de Loteo N° xx, del 25/11/2016 de la Dirección de Obras de la Ilustre Municipalidad de Mulchén. Posteriormente dicha Municipalidad, mediante la cita Dirección de Obras otorgó, con fecha 18/4/2016, permiso de edificación N° xx, del 18/4/2016.

Como el propósito de este Loteo era venderlo a beneficiarios de un Subsidio Habitacional, dichas operaciones se encontrarían eventualmente exentas de IVA, razón por la cual no se ejerció el derecho a crédito fiscal por las compras de bienes y/o utilización de servicios que formaron parte de la construcción del loteo antes señalado, registrándose dicho impuesto en el Libro de Compras como IVA No recuperable, en los periodos tributarios de Noviembre de 2016 hasta Julio de 2018, según dispone el Art. 23°, del D.L. N° 825, de 1974, acumulándose un monto total de \$478.662.604.

Para efectuar la proyección de ventas de este Loteo, se tomaron en consideración las Resoluciones de llamados a postulación nacional para el Sistema Integrado de Subsidio Habitacional regulado por el D.S. N° 1, de 2011, emitidas por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, que en el año 2015, asignaron 3.144 subsidios para la Región del Bio-Bío, lo que paulatinamente fue disminuyendo hasta llegar, al primer llamado, del año 2018 con sólo 236 subsidios para toda esta Región, periodo éste en el que corresponde a la empresa escriturar este Loteo.

Basado en lo anterior, el contribuyente indica que le resultará imposible vender a partir del año 2018 las viviendas construidas en dicho Loteo, a beneficiarios del subsidio habitacional regulado por el D.S. N° 1, de 2011, como se había proyectado inicialmente, considerando que el Ministerio de Vivienda y Urbanismo ha propiciado y priorizado el desarrollo de otros programas de subsidios habitacionales, en desmedro del Sistema Integrado de Subsidio Habitacional regulado por el D.S. N° 1, de 2011. Ello implicará que las viviendas construidas en el YYYYYY no se podrán vender exentas de IVA como se había planificado, sino que afectas al tributo en comento.

En atención a ello es que solicita se le autorice a rectificar las Declaraciones de IVA de los períodos tributarios de noviembre de 2016 hasta julio de 2018, para hacer uso del crédito fiscal a que tenía legítimo derecho en la totalidad de las facturas por las adquisiciones de bienes o la utilización de servicios y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, destinados a formar parte de la construcción del YYYYYY de la ciudad de Mulchén. De lo contrario manifiesta, se vería vulnerado el derecho a crédito fiscal que el artículo 23°, del D.L. N° 825, de 1974, reconoce a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.

## II.- ANÁLISIS:

Concordante con el análisis efectuado por esa Dirección Regional, los contribuyentes afectos al pago del Impuesto al Valor Agregado tienen conforme a lo dispuesto en el Art. 23°, del D.L. N° 825, un período tributario para ejercer el derecho a crédito fiscal allí establecido, imputando dicho gravamen contra el débito fiscal determinado en ese mismo período tributario.

No obstante, si el contribuyente no hace uso del crédito fiscal en dicho período, el inciso final del artículo 24°, lo autoriza a deducir el crédito fiscal del débito fiscal, dentro de los dos períodos siguientes a aquel establecido en el artículo 23°.

Transcurrido dicho plazo, no existe en el D.L. N° 825, otra norma legal que permita al contribuyente hacer uso de ese crédito fiscal.

De este modo, si el contribuyente no registró ni declaró el impuesto soportado en facturas por adquisición de bienes o utilización de servicios, en los plazos señalados precedentemente, se encuentra imposibilitado de utilizarlo de acuerdo al sistema del impuesto al valor agregado, es decir, rebajándolo directamente del débito fiscal.

En atención a ello, tampoco resulta procedente autorizar, con posterioridad a dicho plazo, el mero incremento del crédito fiscal por la vía administrativa de rectificar las declaraciones correspondientes, con el único objeto de subsanar el error en que se incurrió al no declarar dentro de los plazos antes señalados, el impuesto soportado en dichas facturas.

Sin embargo, ello no significa de modo alguno para el contribuyente, la pérdida del derecho a ese crédito fiscal.

De modo que, si como consecuencia de no haber registrado dentro de los plazos legales dicho impuesto, se le produce al contribuyente un pago efectivo de impuesto, éste puede solicitar su devolución, en virtud de lo establecido en el artículo 126°, del Código Tributario, ya que en este caso el pago de ese impuesto resultaría indebido o excesivo, al haberse declarado un crédito fiscal menor al que correspondía al no registrarse oportunamente el impuesto soportado en facturas de adquisición de bienes o utilización de servicios, respecto de los cuales el contribuyente tenía derecho a crédito fiscal.

En el caso bajo análisis, en que no se utilizó oportunamente, independiente de la razón que se tuvo para ello, el impuesto soportado en la adquisición de bienes y en la utilización de servicios destinados a la construcción del conjunto habitacional YYYYYY, el cual finalmente se venderá gravado con IVA, el procedimiento a seguir es que una vez que al contribuyente se le produzca un pago efectivo de IVA, éste solicite en virtud del Art. 126, del Código Tributario, la devolución de dicho gravamen, que en estas condiciones se encontraría pagado indebidamente o en exceso. Conjuntamente con ello, debe solicitar se le autorice a rectificar la o las declaraciones desde aquellas en que debió registrar la o las facturas no declaradas dentro de los plazos del artículo 24°, del D.L. N° 825 en adelante, pues con esta rectificatoria logrará demostrar entonces, que el pago del impuesto solicitado resultó excesivo o indebido y por lo tanto procede su devolución, accediendo por esta vía a la incorporación del crédito fiscal contenido en aquellas facturas no registradas dentro de los plazos legales, establecidos en el mencionado artículo 24°.

Esta solicitud debe presentarse dentro del plazo de tres años, contado desde el acto o hecho que le sirve de fundamento. Considerando que en este caso el fundamento de la solicitud de devolución sería el pago en exceso, resulta evidente, que el plazo de tres años para presentar dicha solicitud ha de contarse desde el momento en que éste se produzca efectivamente.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que, si el impuesto que se pretende rectificar fue utilizado como costo o como gasto por considerar en su momento, que no se tenía derecho a crédito fiscal, ello debe ser regularizado efectuando los ajustes correspondientes.

### III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis precedente y tal como concluye esa Dirección Regional, no procede autorizar al contribuyente la rectificatoria de las declaraciones de IVA, en los periodos solicitados, si ello solo importa un incremento del remanente de crédito fiscal.

Sin embargo, ello no significa la pérdida de dicho crédito para el contribuyente, ya que de producirse en algún período tributario un pago efectivo de impuesto al valor agregado, se encontrará facultado, en virtud del Art. 126, del Código Tributario para solicitar la devolución de dicho impuesto y conjuntamente con ello la autorización para rectificar las declaraciones correspondientes, accediendo de esta manera al crédito fiscal que no fue utilizado en los plazos legales establecidos en el Art. 23° y 24°, del D.L. N° 825.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**  
**DIRECTOR**

Oficio N° 1378, de 16-05-2019  
**Subdirección Normativa**  
Depto. de Impuestos Indirectos