**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – DECRETO LEY N° 910, DE 1975, ART. 21° – DECRETO SUPREMO N° 55, DE 1977, ART 12°. (ORD. N° 231, DE 20.01.2006)**

**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.**

1.- Se ha recibido en esta Dirección Nacional su oficio del antecedente, mediante el cual expone los argumentos por los cuales esa Dirección Regional estima que no procede que la sociedad XXXXXX, utilice el beneficio establecido en el Art. 21°, del D.L. N° 910, de 1975.

Señala que en fiscalización efectuada al contribuyente XXXXXX, se constató que éste se encuentra haciendo uso del referido beneficio, por lo cual se le solicitó que acreditara con antecedentes legales, el cumplimiento de los requisitos para tener derecho a impetrarlo.

Dentro de la documentación acompañada en el proceso de fiscalización, consta el contrato general de construcción por suma alzada celebrado con fecha 12/04/2002, entre Inmobiliaria XXXX Ltda. e XXXXXX, para efectos de que esta última en su calidad de “contratista realice la obra gruesa y las terminaciones de un edificio de departamentos habitacionales, según el permiso de edificación N° 03/02, de la I. Municipalidad de YYYYYY. También como antecedente constan cuatro subcontratos de construcción de obra gruesa por suma alzada celebrada entre el contribuyente investigado y la Inmobiliaria y Constructora Nexo Ltda., teniendo todos ellos como objeto, la ejecución de las faenas de construcción por suma alzada de la obra gruesa; la terminación de la obra gruesa; la terminación final, y las instalaciones del mismo edificio de departamentos habitacionales.

Agrega que de conformidad con los antecedentes, se desprende que en definitiva se celebra un contrato de construcción en el que el solicitante adquiere la calidad de subcontratista, en virtud de la cual, contrata nuevamente con un tercero, para efectos de que éste último, materialmente realice la obra.

En virtud de ello, resulta necesario determinar qué hecho gravado se beneficia con el crédito fiscal del 65% mencionado y cuál de los sujetos involucrados es el beneficiario de éste crédito.

2.- El artículo 21°, del D.L. N° 910, de 1975, dispone en lo pertinente que “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 D.L. N° 825, de 1974”

De la norma legal se desprende que la franquicia beneficia sólo a las empresas constructoras respecto de la venta de inmuebles construidos por ellas y destinados a la habitación y a los contratos generales de construcción que no sean por administración referidos a dichos inmuebles.

Ahora bien, este Servicio se ha pronunciado reiteradamente respecto de los contratos generales de construcción señalando que debe entenderse por tal a aquellas convenciones que, sin cumplir con las características específicas de los contratos de instalación o confección de especialidades, tienen por objeto la confección de una obra material inmueble nueva, que incluya a lo menos, dos especialidades, y que forme parte de una obra civil.

3.- Así las cosas, para establecer si una empresa constructora tiene derecho al beneficio establecido en el Art. 21°, del D.L. N° 910, de 1975, por determinados contratos de construcción, se debe verificar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la norma legal para la procedencia de la franquicia, a saber: que se trate de contratos generales de construcción que no sean por administración y; que éstos sean referidos a la construcción de inmuebles destinados a la habitación.

Ahora bien, respecto de la procedencia de la franquicia en los casos en que una empresa constructora celebra un contrato de construcción a suma alzada para la ejecución de una obra respecto de la cual procede el beneficio en comento, subcontratando a su vez, bajo la misma modalidad con otra empresa constructora, quien en definitiva realizará los trabajos de construcción, este Servicio se ha pronunciado en el sentido que de la norma legal y de la definición de contrato general de construcción, se desprende que el beneficio en comento sólo puede ser utilizado por quien efectúe materialmente la obra, ya que sólo en ese caso puede entenderse que el contrato general de construcción tuvo por objeto la confección de una obra material inmueble nueva, que incluyó a lo menos, dos especialidades y que formó parte de una obra civil.

En cuanto a la procedencia de la franquicia respecto de determinados contratos de construcción, cabe hacer presente que el beneficio establecido en el Art. 21°, de D.L. N° 910, debe analizarse en forma individual para cada contrato de construcción que no sea por administración, para lo cual debe verificarse en cada caso, el cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma legal, esto es, que se trate efectivamente de un contrato general de construcción en los términos señalados en este oficio y que tenga por finalidad la construcción de inmuebles destinados a la habitación.

4.- Por lo tanto, teniendo en consideración lo precedentemente señalado, en el caso bajo análisis, cabe manifestar que esta Superioridad concuerda con la conclusión de esa Dirección Regional en términos que no procede que el contribuyente XXXXXX, haga uso del beneficio establecido en el Art. 21°, del D.L. N° 910, por el contrato de construcción a suma alzada por la construcción de la obra gruesa y las terminaciones de un edificio de departamentos habitacionales, ya que no fue ella quien ejecutó materialmente la obra, sino que dio cumplimiento a dicho contrato mediante subcontratar con terceros, la construcción de la misma.

Respecto a su consulta sobre cuál de los subcontratos de construcción se beneficiaría con el mencionado crédito especial, resulta claro que en virtud de lo señalado reiteradamente por este Servicio, la franquicia sólo procederá respecto de aquel contrato, que no sea por administración, 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.

De ello se concluye que todos aquellos contratos que tengan por objeto sólo efectuar terminaciones como serían, a modo de ejemplo: Instalación de cerámica de pisos y muros; Instalación de marcos de puertas, guardapolvos y cornizas; Revisión y terminación de ventanas y ventanales; Instalación de papeles de muros; Instalación de alfombras; Instalaciones eléctricas; Instalación de artefactos sanitarios, etc., no se beneficiarán de la franquicia en comento, toda vez que dichos contratos no reunirían los requisitos de un contrato general de construcción en los términos señalados en el presente oficio, sino que corresponderían al concepto de contrato de instalación o confección de especialidades, cuya definición se encuentra contenida en el Art. 12°, del D.S. de Hacienda N° 55, de 1977.

Finalmente, respecto a las dudas que manifiesta en torno a si el subcontrato de construcción sería efectivamente a suma alzada, dado que aparentemente la XXXXXX, proporcionaría algunos materiales (ascensores), en virtud de lo cual esa Dirección Regional estima que se trata de un contrato de construcción por administración, cabe señalar que sin contar con los subcontratos respectivos, no es posible pronunciarse sobre la materia.

Ello en atención a que para que un contrato de construcción se entienda que es ejecutado por administración, conforme al Art. 12°, inciso segundo del D.S. de Hacienda N° 55, el contratista debe aportar solamente su trabajo personal, lo cual no se desprende de los antecedentes expuestos. Tampoco resulta claro que en virtud de la parte final de la norma legal antes señalada, dicho contrato pueda ser calificado de arrendamiento de servicios, por suministrar el que encarga la obra la materia principal, ya que no se cuentan con antecedentes suficientes para concluir en ese sentido.