

MODIFICACIÓN DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN FRENTE A LA ELIMINACIÓN DEL CRÉDITO ESPECIAL PARA EMPRESAS CONSTRUCTORAS

*MODIFICATION OF CONSTRUCTION CONTRACTS FACING THE ELIMINATION OF THE
SPECIAL CREDIT FOR CONSTRUCTION COMPANIES*

Vicente Yáñez Viera*

RESUMEN: Se revisa la interpretación del Servicio de Impuestos Internos respecto de las modificaciones sustanciales de los contratos generales de construcción y su acceso al crédito especial para empresas constructoras, beneficio tributario sometido a un régimen de transición para su eliminación. Se analizan los alcances del criterio aplicado por la autoridad tributaria para el caso del aumento en la superficie edificada y las consecuencias atribuidas por la autoridad tributaria en los casos que dicho aumento implique un cambio sustancial, para luego analizar los problemas de legalidad y proporcionalidad que puede suponer la aplicación de este criterio.

Palabras clave: Construcción, Franquicia, Legalidad.

ABSTRACT: *This article reviews the Internal Revenue Service's interpretation regarding substantial amendments to general construction contracts and their access to the Special Credit for Construction Companies, a tax benefit under a transitional regime prior to its elimination. It analyzes the scope of the standards applied by the tax authority in cases of increased built-up area and the consequences ascribed by the tax authority when such increases imply a substantial change. The aim is to examine the legal and proportionality issues that the application of this standard may entail.*

Keywords: Construction; Exemption; Legality.

1. INTRODUCCIÓN

El crédito especial para empresas constructoras es un beneficio tributario que favorece la enajenación de ciertos inmuebles con destino habitacional. Dicha franquicia tributaria se encuentra establecida en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910, de 1975 (DL N° 910, de

* Abogado, Universidad de Chile. Ayudante de Derecho Tributario, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Correo electrónico vicenteyv1996@gmail.com. Recibido el 22 de agosto de 2024, aceptado el 3 de octubre de 2024.

1975), en conjunto con el artículo 23 N° 6 del Decreto Ley N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (DL N° 825, de 1974).

Siendo el acceso a la vivienda un asunto que ha formado parte central en la agenda política de todos los gobiernos a lo largo de nuestra historia, este crédito nace en el año 1987 como respuesta a la incorporación de la actividad de la construcción en el DL N° 825, de 1974¹, con el objetivo de disminuir el precio de venta de los inmuebles con destino habitacional.

Sin embargo, la Ley N° 21.420, de 2022, que modificó y eliminó ciertas exenciones en materia tributaria, dispuso la eliminación del crédito especial para empresas constructoras.

Al mismo tiempo, el articulado transitorio de dicha ley contempla un periodo de vacancia legal para la eliminación de este beneficio tributario, introduciendo un régimen de transición hasta su completa supresión a contar del 1° de enero de 2027.

El presente trabajo busca analizar el alcance tributario de las modificaciones realizadas en los contratos generales de construcción y en los permisos de edificación frente a la eliminación del crédito especial para empresas constructoras. Para dicho propósito, se analizarán las disposiciones que establecen la eliminación del crédito especial para empresas constructoras y su régimen de transición, así como las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos (SII) en sus circulares y oficios dictados con ocasión de la eliminación de esta franquicia tributaria.

Por último, se analizan las implicancias de la interpretación del SII frente a este tipo de modificaciones. Particularmente, los problemas de legalidad, racionalidad y/o proporcionalidad que pueden evidenciarse a partir del criterio sostenido por el SII.

2. ASPECTOS GENERALES DEL CRÉDITO ESPECIAL PARA EMPRESAS CONSTRUCTORAS

Como consecuencia de la incorporación a la actividad de la construcción dentro de la descripción del hecho gravado venta en el impuesto al valor agregado (IVA)², contenido en el DL N° 825, de 1974, el legislador tributario introduce en el año 1987 un crédito especial en favor de las empresas constructoras, destinado a mitigar el aumento en el precio de las viviendas ocasionado por la afectación de su venta con IVA.

En este contexto, el artículo 5 de la Ley N° 18.630, de 1987, modificó el artículo 21 del DL N° 910, de 1975, permitiendo a los contribuyentes deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta un crédito especial equivalente al 65% del débito fiscal IVA recargado en la factura asociada a la venta de los bienes inmuebles con destino habitacional y en los contratos generales de construcción que no sean por administración de esta clase de inmuebles que cumplan con los requisitos establecidos por el legislador.

En el caso de las ventas de bienes inmuebles exentas del IVA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12 letra F del DL N° 825, de 1974, el crédito se calcula sobre la base

¹ GONZÁLEZ SILVA (2023) p. 117.

² CORNEJO BEZANA (2016) p. 50.

del valor total de la operación (no sobre el débito fiscal), pero con una tasa aplicable del 12,35% de dicho valor.

El crédito determinado por el contribuyente no podrá superar, en ningún caso, el monto equivalente a 225 unidades de fomento (UF), por cada unidad de vivienda vendida por la empresa constructora. Con todo, dicha limitación no rige respecto de aquellos contratos generales de construcción celebrados con instituciones de beneficencia que cumplan con los requisitos señalados en el artículo 21 de DL N° 910, de 1975, ni de los contratos que recaigan exclusivamente sobre viviendas sociales, definidas y reguladas en el artículo 3 del Decreto Ley N° 2.552, de 1979, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo³.

Este crédito tendrá el carácter de pago provisional mensual de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pudiendo solicitarse la devolución de los saldos existentes a diciembre de cada año o a la fecha del término de giro. Con todo, el beneficio antes anotado no puede ser cedido a terceros⁴.

Desde el punto de vista del adquirente o de la empresa contratante, el artículo 23 N° 6 del DL N° 825, de 1974, otorga un derecho a crédito fiscal IVA por la totalidad del impuesto recargado en la factura, incluyendo aquella parte recuperada por la empresa constructora vía crédito especial para empresas constructoras, pero sólo en la medida que los adquirentes o contratantes se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles. En caso de no ser habituales en este tipo de operaciones, sólo tendrán derecho a crédito fiscal IVA por aquella parte no recuperada por la empresa constructora, esto es, el 35% del impuesto recargado.

2.1. Requisitos para acceder al crédito especial para empresas constructoras

Para acceder a esta franquicia tributaria, los contribuyentes deben cumplir con una serie de requisitos, a saber:

2.1.1. Tipo de contrato

Sólo beneficia a los contratos de compraventa y a los contratos generales de construcción a suma alzada.

El contrato general de construcción es definido por el artículo 12 del Reglamento del DL N° 825, de 1974, como aquellos contratos que, sin cumplir con las características específicas de los contratos de instalación o confección de especialidades, tienen por finalidad la confección de una obra material inmueble nueva que incluya a lo menos dos especialidades.

No otorgan derecho a crédito especial para empresas constructoras los contratos de ampliación, modificación, reparación o mantenimiento de inmuebles y contratos generales de construcción referidos a la urbanización de terrenos, salvo cuando dichos contratos recaigan sobre viviendas sociales.

Se excluyen asimismo los contratos generales de construcción ejecutados por administración, definido por el artículo 12 del Reglamento del DL N° 825, de 1974, como

³ Oficio SII N° 3.588, de 2021.

⁴ Oficio SII N° 2.804, de 2022.

aquellos en los cuales el contratista aporta solamente su trabajo personal o cuando el respectivo contrato deba ser calificado como arrendamiento de servicios, por suministrar el que encarga la obra la materia principal.

2.1.2. Destino del inmueble

Este beneficio fiscal está dirigido a inmuebles con un destino habitacional.

El legislador incluye dentro del concepto “habitación” sus dependencias directas, como los estacionamientos y bodegas, en la medida que se encuentren amparados bajo un mismo permiso de edificación y que la obra principal constituya la obra principal del contrato.

2.1.3. Valor de la construcción

El valor de la construcción de la vivienda objeto del contrato no puede superar las 2.000 UF, descontando en todo caso el valor del terreno. En el caso de las viviendas financiadas en todo o parte por un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, este monto aumenta a 2.200 UF.

Cuando el proyecto de construcción contemple la edificación de más de una vivienda, se deberá indicar en el contrato de construcción el precio unitario de construcción de las viviendas, incluyendo el valor de los bienes comunes a construir, a prorrata de la superficie construida de cada unidad habitacional.

Si el contrato de construcción sufre modificaciones que se traducen en un aumento del valor de la construcción de las viviendas, superando con ello los límites antes señalados, el contribuyente perderá su derecho al crédito especial para empresas constructoras, debiendo reintegrar las sumas que en cada caso procedan⁵.

Con todo, este límite no resulta aplicable a los contratos generales de construcción celebrados con las instituciones de beneficencia ni aquellos que recaigan sobre viviendas sociales.

2.1.4. Permiso municipal de edificación

El inciso tercero del artículo 21 del DL N° 910, de 1975, establece que, para acceder al beneficio, es necesario que la empresa constructora cuente con el permiso municipal de edificación, el cual es otorgado por la Dirección de Obras Municipales de la municipalidad respectiva donde se encuentra emplazado el proyecto de construcción.

La exigencia de dicho permiso no procede respecto de los contratos que recaigan sobre viviendas sociales⁶.

2.2. Modificaciones al crédito especial para empresas constructoras a largo de su historia

Previo a que la Ley N° 21.420, de 2022, eliminara por completo el crédito especial para empresas constructoras, se dictaron una serie de reformas legales que fueron modificando

⁵ Oficio SII N° 2.771, de 2022.

⁶ Oficio SII N° 2.387, de 2023.

progresivamente las condiciones para poder acceder dicho crédito, estableciendo también limitaciones en cuanto al beneficio tributario concedido a los contribuyentes.

En sus inicios, el legislador no consideraba limitaciones en cuanto al valor máximo de las viviendas vendidas para el otorgamiento del crédito especial para empresas constructoras, ni un monto máximo de crédito al que podía acceder el contribuyente en relación con cada inmueble.

Luego, con la dictación de la Ley N° 20.259, de 2008, se dispuso que el valor de cada vivienda no podía superar las 4.500 UF, neto de impuestos⁷, mientras que el beneficio tributario al que tenían derecho las empresas constructoras se limitaría a 255 UF por cada unidad de vivienda.

En el año 2016, la Ley N° 20.899 introdujo diversas modificaciones en el crédito especial para empresas constructoras. Por una parte, reduce aún más el valor máximo de las viviendas que pueden dar derecho al beneficio tributario en estudio, a través de una disminución paulatina que llegaría hasta los 2.000 UF, aunque manteniendo el tope de los 255 UF⁸. Por otro lado, amplió el espectro de operaciones con derecho a crédito especial de empresas constructoras, incorporando las ventas de viviendas que se encuentren exentas de Impuesto al Valor Agregado, por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, conforme a lo dispuesto por el artículo 12 letra F del DL N° 825, de 1974⁹.

Finalmente, el año 2022 se dictó la Ley N° 21.420, conforme a la cual, a contar del 1° de mayo de 2024, la tasa aplicada sobre el de débito fiscal para la determinación del crédito especial para empresas constructoras comenzará a disminuir paulatinamente hasta que se elimine por completo a partir del 1 de enero de 2027.

En resumen, las distintas modificaciones legales fueron reduciendo el crédito especial para empresas constructoras de manera progresiva, afectando (i) el valor de las viviendas que permitían acceder a este beneficio; (ii) el tope del crédito al cual pueden acceder los contribuyentes; y (iii) la tasa aplicable para la determinación del crédito otorgado a la empresa constructora, reducción que terminaría con la eliminación total del crédito especial de empresas constructoras.

2.3. Régimen de transición para la eliminación del crédito especial para empresas constructoras en los contratos generales de construcción

El artículo 5 de la Ley N° 21.420, de 2022, elimina los artículos 21 del DL N° 910, de 1975, y el numeral sexto del artículo 23 del DL N° 825, de 1974, los que en su conjunto regulaban el régimen de acceso al crédito especial para empresas constructoras.

Originalmente, las disposiciones transitorias de la Ley N° 21.420, de 2022, contemplaban un régimen de transición para la eliminación del crédito especial para empresas constructoras, que comenzaría con una reducción gradual del crédito especial para empresas constructoras

⁷ OVIEDO DUARTE (2011) p. 243.

⁸ VILCA SANCHEZ (2020) p. 84.

⁹ OVIEDO DUARTE (2019) p. 28.

a partir del 31 de diciembre de 2022, culminando con la eliminación total del crédito a contar del 1° de enero de 2025.

Sin embargo, la demora en la aprobación de los permisos de edificación por parte de las Direcciones de Obras Municipales llevó a las empresas constructoras a expresar su inquietud al gobierno respecto a este tema¹⁰, situación que llevó posteriormente a la dictación de la Ley N° 21.558, de 2023, que extendió el plazo para acceder a un crédito especial para empresas constructoras hasta el 30 de abril de 2023, y prolongando a su vez el final del régimen de transición hasta el 1° de enero del año 2027.

Para estudiar ordenadamente el régimen de transición del crédito especial para empresas constructoras, consideramos conveniente su revisión por tramos, a saber:

2.3.1. Primer tramo: contribuyentes con acceso a la totalidad del crédito especial para empresas constructoras

Conforme al régimen de transición actualmente vigente, los contratos generales de construcción cuyo permiso de edificación haya sido solicitado antes del 30 de abril del año 2023 podrán acceder al crédito especial para empresas constructoras de manera íntegra, esto es, tienen derecho al crédito equivalente al 65% del débito fiscal recargado en las facturas de venta o a un 12,35% del valor de construcción de aquellas viviendas exentas del IVA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12 letra F del DL N° 825, de 1974.

Para acceder al beneficio en los términos antes indicados, es necesario que el permiso de edificación haya sido ingresado con anterioridad al 30 de abril de 2023, no estableciéndose requisitos particulares en cuanto a la fecha de suscripción del contrato general de construcción ni al inicio de la ejecución de las obras¹¹.

Por lo tanto, el contrato de construcción podría ser suscrito incluso después del 1° de enero de 2027, iniciando sus obras posteriormente, y de igual forma la empresa constructora conservaría su derecho al crédito especial para empresas constructoras. Lo anterior es relevante, pues, los proyectos de construcción que no alcancen a solicitar el permiso de edificación antes de la fecha indicada deberán prestar especial atención al momento en el que obtienen el permiso solicitado y la época en la que comienzan con la ejecución de las obras.

Con todo, en los contratos de ampliación, modificación, reparación o mantenimiento, no corresponde exigir permiso de edificación, requiriéndose en tales casos que el contrato de construcción sea celebrado con antes del 30 de abril de 2023¹².

2.3.2. Segundo tramo: contratos celebrados entre 1° de enero de 2024 y el 31 de diciembre de 2024

Luego, si el permiso municipal de edificación es ingresado a la Dirección de Obras Municipales respectiva con posterioridad al 30 de abril de 2024, la empresa constructora no podrá acceder al crédito especial para empresas constructoras de forma íntegra.

¹⁰ Biblioteca del Congreso Nacional (2023). Historia de la Ley N° 21.558. p. 105.

¹¹ Circular SII N° 37, de 2023.

¹² Oficio SII N° 2.387, de 2023.

Si embargo, el artículo sexto transitorio de la Ley N° 21.420, de 2022, dispone que los contratos generales de construcción celebrados entre 1° de enero de 2024 y el 31 de diciembre de 2024 podrán acceder a un crédito especial para empresas constructoras equivalente al 32,5% del IVA recargado en la factura correspondiente, en la medida que el permiso municipal de edificación haya sido obtenido con antes del 1° de enero de 2025 y que las obras de construcción se inicien con anterioridad a dicha fecha.

En el caso de los contratos generales de construcción de viviendas cuya venta se encuentre exenta del IVA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12 letra F del DL N° 825, de 1974, el crédito especial para empresas constructoras corresponderá al 6,175% del valor del contrato.

Para determinar la fecha cierta en la que debe entenderse celebrado el contrato se estará a la escritura pública, instrumento privado protocolizado o cualquier otro medio legal que permita conferir fecha cierta al documento¹³.

Por otro lado, para determinar la época de en la que se inicia la ejecución de las obras, la Ley N° 21.420, de 2022, se remite a Ordenanza General de la Ley General de Urbanismo y Construcciones, en su artículo 1.4.17., según la cual se entenderán iniciadas las obras una vez realizadas los trazados y comenzadas las excavaciones contempladas en los planos del proyecto.

En nada influyen en estos casos, la existencia de contratos de compraventa o promesa de compraventa referidos a los dichos inmuebles que pudieren haber sido celebrados con anterioridad a las fechas antes señaladas¹⁴.

2.3.3. Tercer tramo: contratos celebrados entre 1° de enero de 2025 y el 31 de diciembre de 2026

A su turno, aquellos proyectos solicitados con posterioridad al 30 de abril de 2023 que obtengan el permiso municipal de edificación o que inicien sus obras de construcción con posterioridad al 1° de enero de 2026, pero antes del 1 de enero de 2027, podrán acceder a un crédito especial para empresas constructoras aún más reducido que en el caso anterior.

En tal caso, el crédito especial para empresas constructoras representara sólo el 16,25% del IVA recargado en la factura de venta respectiva o el 3,0875% del valor del contrato general de construcción de viviendas cuya venta se encuentre exenta del IVA por corresponder a aquellas que son adquiridas por beneficiarios de subsidios habitacionales entregados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo.

2.3.4. Tramo final: contratos celebrados a contar del 1 de enero de 2027

Por último, los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2027 no tendrán acceso al crédito especial para empresas constructoras. Lo anterior no aplica, como se mencionó anteriormente, en aquellos casos que el contribuyente haya ingresado la solicitud de permiso

¹³ Oficio SII N° 2.964, de 2023.

¹⁴ Oficio SII N° 2.915, de 2022.

municipal de edificación previo al 30 de abril de 2023, ya que conservará su derecho al crédito especial para empresas constructoras de forma íntegra.

En todas las etapas del régimen de transición para la eliminación del crédito especial para empresas constructoras, se mantiene el tope del beneficio al que se puede acceder por cada unidad habitacional, equivalente a 255 UF.

Por ello cobra especial relevancia para las empresas constructoras poder determinar con precisión la disposición legal que les resulta aplicable a sus distintos proyectos de construcción, los cuales, dada las características propias de la industria inmobiliaria, suelen desarrollarse a través de más de una etapa de construcción.

Para poder determinar la ley aplicable al caso concreto debemos prestar atención a la época en la cual ocurren los siguientes acontecimientos: (a) solicitud de permiso municipal de edificación; (b) obtención del permiso municipal de edificación, otorgado por la Dirección de Obras Municipales; (c) celebración del contrato general de construcción; y (d) inicio de las obras comprendidas por el contrato respectivo.

Si el permiso de edificación solicitado antes de 30 de abril, pierden importancia analizar el resto de las variables, pues la empresa tendrá derecho íntegro al crédito especial para empresas constructoras, independiente de la fecha que se otorgue el permiso, se celebre el contrato de construcción o se inicien las obras vinculadas al permiso en cuestión solicitado. Luego, si lo anterior no ocurre, corresponde prestar atención a la fecha en la que se verifican el resto de las actuaciones mencionadas.

Cobra especial importancia la celebración del contrato general de construcción, toda vez que este puede naturalmente sufrir modificaciones en su objeto luego de haberse perfeccionado el contrato.

3. MODIFICACIÓN DEL CONTRATO GENERAL DE CONSTRUCCIÓN FRENTE AL ACCESO AL CRÉDITO ESPECIAL PARA EMPRESAS CONSTRUCTORAS

La modificación en el objeto de los contratos generales de construcción trae a colación la importancia de tener en cuenta la vigencia de la ley tributaria en el tiempo, toda vez que tales modificaciones pueden significar la aplicación de un régimen legal diferente al que se encontraba vigente a la época de celebración del contrato original.

Sobre todo, en aquellos casos en los que la ley dispone regímenes de transición para el aumento o disminución de la tasa o base de cálculo, o la incorporación o eliminación de un nuevo impuesto o de una franquicia tributaria, resulta sumamente relevante prestar atención al momento en el cual se verifica el hecho o acto que genera el devengamiento del tributo o, en este caso particular, del crédito en favor del contribuyente.

En el caso particular del crédito especial para empresas constructoras, la Ley N° 21.420, de 2022, dispuso en sus artículos quinto, sexto y sexto bis transitorios un régimen de transición para la eliminación de este beneficio tributario, de manera que es importante, tanto para las empresas constructoras como para el ente fiscalizador, poder determinar con seguridad cuando se celebra, para efectos tributarios, el contrato general de construcción que da origen al crédito especial para empresas constructoras.

Al respecto, el SII ha señalado que: “El término ‘celebrados’ empleado en el inciso final del artículo sexto transitorio de la Ley N° 21.420, de 2022, está referido a la fecha cierta en que se hayan determinado las características o elementos de los actos o contratos a que se refieren el inciso segundo, cuarto y quinto del artículo 21 del DL N° 910, de 1975.”

Sin embargo, cuando los proyectos sufren modificaciones con posterioridad a la celebración del contrato general de construcción y/o a la obtención del permiso municipal de edificación pueden presentarse interrogantes en cuanto a si dicha modificación implica un tratamiento tributario distinto al que resultaba aplicable al contrato original.

Al respecto, el criterio del SII señala que, si la modificación es sustancial, se entenderá que se trata de un nuevo contrato, siendo aplicable la ley vigente al momento de la modificación respectiva¹⁵. Lo anterior, puede traducirse en un cambio significativo de las condiciones de acceso a franquicias tributarias proyectadas al momento de iniciar un proyecto de construcción.

Así, no toda modificación en el objeto de los contratos generales de construcción trae consigo la aplicación eventual de un nuevo régimen de tributación, pues solo aquellas que califiquen como modificaciones sustanciales serán consideradas como un nuevo contrato para estos efectos.

En términos generales, el SII ha sostenido que la modificación de un contrato es “sustancial” cuando ella implica un cambio en el objeto de este¹⁶, lo que ocurre, en el caso de los contratos generales de construcción, cuando dicha modificación se traduce en la construcción de un inmueble distinto al originalmente pactado construir¹⁷.

La Circular N° 39, de 2009, dictada con ocasión de la modificación introducidas al artículo 21 del DL N° 910, de 1975, por el artículo 5 de la Ley N° 20.259, de 2008, señala distintas hipótesis acerca de modificaciones que a su juicio constituyen o no un cambio sustancial en el objeto del contrato.

Constituyen un cambio sustancial para el ente fiscalizador, por ejemplo, la modificación de la obligación de construir una vivienda por la de construir dos o más en su lugar, o por la de construir un edificio. Por el contrario, no se consideran cambios sustanciales los meros aumentos en la superficie de construcción¹⁸, o la mera especificación del precio unitario de las viviendas¹⁹.

En el caso particular de la franquicia analizada en este trabajo, el SII ha entregado, por medio de la dictación de sus oficios ordinarios, una serie de lineamientos de su criterio frente a diversos casos de modificaciones efectuadas en el objeto de contratos generales de construcción y la calificación del cambio como esencial, con su consecuente afectación a su derecho al crédito especial para empresas constructoras, en el contexto del régimen de transición para la eliminación del mencionado crédito especial.

¹⁵ Circular SII N° 37, de 2023.

¹⁶ Oficio SII N° 1.307, de 2018.

¹⁷ Oficio SII N° 1.536, de 2024.

¹⁸ Circular N° 39, de 2009.

¹⁹ Oficio SII N° 2.804, de 2018.

3.1. Modificación del titular del permiso municipal de edificación

El Oficio N° 773, de 2023, sostiene que la mera modificación en el nombre del titular del permiso municipal de edificación obtenido con anterioridad al 1 de enero de 2023 no afecta por sí sólo al derecho a acceder al crédito especial para empresas constructoras, de lo que se sigue que esta modificación no representa un cambio sustancial del referido permiso que se traduzca en un nuevo contrato general de construcción que deba sujetarse a las normas vigentes al momento de la modificación.

3.2. Disminución de la superficie construida

El Oficio N° 1.667, de 2023, se pronuncia respecto de una consulta en la que una empresa inmobiliaria celebra un contrato de construcción a suma alzada con el objetivo de construir un edificio habitacional de 44 departamentos, que inicialmente contaría con 10 pisos y 3 subterráneos, destinados a estacionamientos y bodegas.

Con posterioridad a la celebración del contrato referido, el contribuyente decide reducir a dos el número de pisos subterráneos, disminuyendo en consecuencia el número de estacionamientos y bodegas, pero manteniendo igual el resto del proyecto.

Respondiendo a la consulta planteada por el contribuyente, el SII señala que se entiende que existe una modificación sustancial en los contratos generales de construcción cuando “ella implique la construcción de un inmueble distinto al originalmente pactado construir, en el referido contrato general de construcción”.

Concluye el oficio indicando que la reducción del número de pisos subterráneos de un edificio habitacional no constituye, por sí sola, un cambio sustancial en el contrato general de construcción que implique un nuevo contrato respecto del originalmente pactado, de manera tal que no verá afectado su derecho al crédito especial para empresas constructoras.

Un año después, el SII se pronuncia en similares términos, por medio del Oficio N° 1.175, de 2024, señalando que la modificación al permiso municipal de edificación producto de la sola disminución en algunas unidades de departamentos, estacionamientos y bicicleteros no constituye una modificación sustancial en la medida que no se produzca un aumento en la superficie construida superior al 5%.

3.3. Modificación del emplazamiento del proyecto de construcción

El Oficio N° 115, de 2024, analiza el caso de un proyecto habitacional que, con posterioridad a la concesión del permiso de edificación conferido el 28 de julio de 2022, modificó parcialmente la ubicación de las viviendas, debido a la existencia de un humedal urbano en una sección del terreno en el cual se emplazaba el proyecto inmobiliario, cuya existencia era desconocida por la constructora, la Municipalidad y el Servicio de Vivienda y Urbanismo.

En opinión del SII, la modificación del permiso municipal de edificación por la sola circunstancia de una alteración parcial del emplazamiento del proyecto habitacional por causas no imputables a la empresa constructora no constituye una modificación sustancial que afecte el derecho al crédito especial para empresas constructoras, en la medida que las

características técnicas del proyecto originalmente autorizado, a saber, las calidad y cantidad de viviendas cuya construcción se autorizó en un comienzo, se mantengan sin variaciones.

3.4. Aumento de la superficie construida.

El Oficio N°1.536, de 2024, responde a la consulta planteada por una empresa constructora que modifica un proyecto de construcción con posterioridad al otorgamiento del permiso de edificación, aumentando el número de casas construidas, pero manteniendo las características originales del proyecto.

El proyecto original contemplaba un conjunto de 298 viviendas y cumplía con los requisitos para acceder a la totalidad del crédito especial para empresas constructoras. La modificación del contrato consistió únicamente en el aumento de las casas construidas, pasando a ser 326 manteniéndose las características técnicas del proyecto.

La fecha de la modificación no fue especificada en la descripción de la consulta planteada por el contribuyente.

Ante la consulta de si la empresa constructora conserva su derecho íntegro al crédito especial para empresas constructoras, el SII señaló que:

1. No toda modificación afecta el uso de la franquicia. Debe ser sustancial.

Una modificación sustancial en el objeto del contrato de construcción y/o en el permiso municipal de edificación se traduce en un nuevo contrato, por lo que su tratamiento tributario deberá regirse por la ley vigente al momento en que se efectúan las modificaciones respectivas.

Existe una modificación sustancial en el objeto de contrato cuando ella implica la construcción de un inmueble distinto al originalmente pactado construir, en el referido contrato de construcción.

2. El inciso segundo del artículo 5.1.18. de la Ordenanza General de la Ley General de Urbanismo y Construcciones autoriza las modificaciones en el proyecto en construcción en base a las mismas normas con que este fue aprobado, en la medida que no contemple un aumento en la superficie edificada mayor al 5% o nuevos destinos no admitidos por la normativa vigente al momento de solicitar la modificación.

3. En el caso consultado, el aumento de 298 a 326 viviendas representa un incremento de la superficie edificada de un 9,4%, lo que constituye una modificación sustancial al proyecto original, no obstante, se mantengan las características técnicas del permiso de edificación original.

Tratándose de una modificación sustancial, se considerará un nuevo contrato de construcción, por lo que su tratamiento tributario debe sujetarse a las normas vigentes a la fecha de la modificación.

En definitiva, si la fecha de modificación del proyecto original de construcción es posterior al 30 de abril de 2023, la empresa constructora no podrá acceder al crédito especial para empresas constructoras de forma íntegra, debiendo sujetarse a las condiciones señaladas en el artículo quinto transitorio de la Ley N° 21.420, de 2022.

4. IMPLICANCIAS DE LA INTERPRETACIÓN DEL SII

La jurisprudencia administrativa desarrollada por el SII desde la dictación de la Ley N° 21.420, de 2022, hasta la fecha nos ha entregado distintos lineamientos respecto al alcance del acceso al crédito especial para empresas constructoras frente a las modificaciones efectuadas al contrato general de construcción.

En efecto, no constituye una modificación sustancial en el objeto del contrato general de construcción y, por tanto, no afectará su acceso al crédito especial para empresas constructoras:

1. El cambio del nombre del titular del proyecto.
2. El cambio parcial en el lugar de emplazamiento de la construcción.
3. Una disminución en el número de pisos subterráneos, destinados a estacionamientos y bodegas.
4. El aumento en la superficie construida, en la medida que no exceda de un 5% respecto del proyecto original.

El Oficio N° 1.536, de 2024, otorga, a diferencia de los dictámenes anteriores, un criterio objetivo para efectos de identificar a priori las modificaciones en los proyectos de construcción que pueden afectar el acceso al crédito especial para empresas constructoras, al menos en las hipótesis de aumento de superficie construida.

En efecto, los oficios anteriores se limitaban a pronunciarse respecto de casos puntuales en los que la autoridad administrativa estimaba que no se configuraba una modificación sustancial del contrato de construcción, más no entregaba un parámetro para que los contribuyentes en general pudieran estimar si la interpretación del SII resultaba aplicable a su situación particular, más allá de situaciones idénticas o muy similares a las de los casos consultados.

Por el contrario, el Oficio N° 1.536, de 2024, entrega un parámetro claro y objetivo, según el cual, toda modificación que implique un aumento de la superficie construida superior al 5%, respecto del contrato original será considerada, *per se*, una modificación sustancial. Así, el resto de los contribuyentes, con sólo comparar la superficie construida fijada en el contrato original y la estipulada en la modificación del contrato, podrán saber si, en opinión del SII, dicha modificación constituye o no un cambio sustancial que puede ver afectado su acceso al crédito especial para empresas constructoras.

Con todo, y más allá de esta contribución a la certeza jurídica anotada en los párrafos anteriores, el Oficio , 1.536 de 2024, presenta problemas que nos llevan a mirar la legalidad de la interpretación sostenida por el SII y la proporcionalidad de las consecuencias planteadas bajo el criterio de la autoridad fiscal.

4.1. Legalidad de la interpretación del Oficio N° 1.536, de 2024

El principio de legalidad tiene un reconocimiento constitucional en nuestro derecho. En términos generales, encuentra reconocido por los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, mientras que en materia tributaria se encuentra recogido en los artículos 19 N° 20, 63 y 65 de nuestro texto constitucional²⁰.

Este principio supone que sólo en virtud de una norma de rango legal se pueden establecer y modificar los tributos, siendo tarea del legislador definir los elementos esenciales y necesarios para la determinación del impuesto, no siendo posible delegar en la administración del Estado la función de definir tales componentes²¹.

Este deber de reserva legal en materia tributaria se traduce, necesariamente, en una restricción para la actuación del SII, la que debe limitarse a la comprobación de los supuestos facticos previstos por la ley se verifican en un caso concreto²².

En el régimen de transición para la eliminación del crédito especial para empresas constructoras dispuesto por el artículo quinto transitorio de la Ley N° 21.440, de 2022, sólo se exige, para acceder al crédito en su totalidad, la obtención del permiso de edificación con anterioridad al 30 de abril del año 2023. Los artículos sexto transitorio y sexto bis transitorio establecen como requisitos la obtención del permiso de edificación, la celebración del contrato general de construcción y el comienzo de las obras con anterioridad a las fechas antes definidas para cada tramo.

En consecuencia, el legislador sólo establece los requisitos para acceder a la franquicia tributaria, más no hipótesis o causales de pérdida del beneficio ya adquirido. No existe en el articulado transitorio la Ley N° 21.420, de 2022, mención alguna que permita concluir que ciertas modificaciones al contrato general de construcción podrían suponer la pérdida del crédito especial para empresas constructoras o afectar las condiciones de acceso a esta franquicia.

Cuando el legislador quiso tener presente la modificación del contrato como una circunstancia relevante al momento del acceso a una franquicia tributaria o a un régimen particular así lo ha dispuesto expresamente en el propio texto legal, como se puede apreciar en el numeral XVIII del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, de 2014, referido a las modificaciones de los contratos de crédito efectuadas a contar del 1 de enero de 2015²³.

En este mismo sentido, el propio artículo 21 del DL N° 910, de 1975, aborda en su inciso séptimo una hipótesis de modificaciones a este tipo de contratos, señalando que “Las modificaciones o el término anticipado de un contrato general de construcción, que causen variaciones al crédito potencial disponible inicialmente previsto, darán lugar al ajuste correspondiente en los siguientes estados de pago, con el consiguiente derecho a crédito o la obligación de reintegro respectiva”. Este inciso regula los casos en que la modificación del contrato general de construcción da lugar a una variación en el crédito potencial, previsto

²⁰ IBACETA MEDINA y MEZA ENCINA (2007) p. 16.

²¹ MASSONE PARODI (2013) p. 113.

²² PEREZ MARCHANT (2018) p. 15.

²³ Oficio SII DGC N° 436, de 2016.

para aquellos casos en que el contrato considere viviendas con y sin derecho a crédito especial para empresas constructoras.

Se puede apreciar, en consecuencia, que la mera modificación del contrato general de construcción no es una causal para la pérdida de un beneficio tributaria dispuesta, al menos expresamente, por el legislador. Al mismo tiempo, se observa que cuando la ley ha querido establecer consecuencias ante la modificación de los contratos con posterioridad al devengo de un beneficio tributario así lo ha previsto expresamente.

Frente a la ausencia de regulación legal en este aspecto, la Circular N° 37, de 2023, aborda las modificaciones sustanciales en los actos o contratos que originaron el beneficio, señalando al respecto que “si con posterioridad a esas fechas hay una modificación sustancial del objeto del contrato y/o del permiso municipal de edificación, se trata de un nuevo contrato general de construcción o de una nueva construcción, respectivamente; en cuyo caso la operación se regirá por el texto vigente al momento de la respectiva modificación, cumpliendo los demás requisitos legales”²⁴.

De esta manera, es la administración, a través de la dictación la circular precitada, la que introduce la regulación del crédito especial para empresas constructoras frente a modificaciones del contrato general de construcción.

Lo anterior no es algo menor, pues resulta que el SII, a través de un acto administrativo destinado a interpretar de manera general las leyes tributarias de manera interna respecto de los funcionarios de la administración pública²⁵, pretende ejercer la potestad reglamentaria respecto de las condiciones de acceso al crédito especial para empresas constructoras frente a sujetos extraños a la su organización, llegando a sostener la pérdida del beneficio tributario en caso de modificaciones sustanciales del contrato en cuestión.

Luego, la Circular N° 37, de 2023, no nos entrega los elementos necesarios para precisar qué tipo de modificaciones califican como sustanciales, por lo que por sí misma es insuficiente para identificar los contratos que se entenderían nuevamente celebrados por aplicación de esta regla.

En este aspecto, la circular en comento se limita a citar al pie de página los oficios N° 2771 de 2022, N° 773 de 2023 y N° 1667 de 2023²⁶, las que analizan casos particulares de modificaciones de contratos y permisos de edificación.

Sobre lo anterior, cabe anotar que sólo el último de los oficios citados por la Circular N° 37, de 2023, entrega parámetros generales acerca de la modificación sustancial, al señalar que ella “implica la construcción de un inmueble distinto al originalmente pactado construir”.

Este criterio es una reproducción de la Circular N° 39, de 2009, analizada anteriormente, la cual elabora este parámetro a partir de la Ley General de Urbanismo y Construcciones, en su artículo 119 y la Ordenanza General de Urbanismo y Construcciones, en sus artículos

²⁴ Circular SII N° 37 de 2013. p. 10.

²⁵ MASSONE PARODI (2013) p. 229.

²⁶ Circular SII N° 37 de 2013. p. 10.

3.1.9 y 5.1.17 y presenta ejemplos de lo que podría y no calificar como modificación sustancial bajo su interpretación²⁷.

Ahora bien, la descripción desarrollada por el SII en la Circular N° 39, de 2009, no resuelve del todo el problema de imprecisión analizado en los párrafos anteriores, pues se contradice con el Oficio N° 1.536, de 2024, en cuanto a la calificación de modificaciones sustanciales.

Por una parte, la circular de 2009 sostiene que, si la modificación de un contrato sólo consiste en el aumento de la superficie construida, debe entenderse que se trata del mismo contrato, descartando la configuración de una modificación sustancial. Sin embargo, si dicho aumento de superficie construida excede del 5% de la superficie contemplada en el contrato original, deberá tratarse como un nuevo contrato para efectos tributarios, de acuerdo al nuevo criterio sostenido en el Oficio N° 1.536, de 2024.

Pretender que la interpretación del SII sea una expresión auténtica de la voluntad del legislador se dificulta si analizamos otros circulares donde se desarrolla el concepto de modificación sustancial, excluyendo casos de mero aumento de superficie de construcción, u otros oficios donde la misma autoridad tributaria descarta la existencia de modificación sustancial cuando el aumento de la superficie construida excede del 17% en relación con el contrato original²⁸.

En definitiva, la delimitación de lo que constituye una modificación sustancial se vuelve un concepto vago e impreciso, que no se basta a sí mismo, introducido por la administración a través de una norma infra legal y cuyas consecuencias afectan al acceso a un beneficio tributario, lo cual supone una vulneración al principio de legalidad en materia tributaria.

Con todo, por importante que resulte la modificación de un contrato en particular, está por sí sola no produce el efecto de reemplazar el contrato primitivo, pues ello implicaría pasar por alto la voluntad de los contratantes, cuya intención fue únicamente modificar los términos de la relación que los vincula, más no dar término al contrato original.

Nuestro derecho común reconoce en el artículo 1631 del Código Civil, la institución de la novación objetiva como un modo de extinguir las obligaciones en el que una nueva obligación sustituye a la primitiva.

Sin embargo, para que exista novación se requiere, como claramente señala el artículo 1634 del Código Civil, la existencia de la intención declarada por las partes en tal sentido o que ella aparezca indudablemente de su actuar, conocida como el *animus novandi*²⁹.

Si no aparece la intención de novar, el legislador mira ambas obligaciones como coexistentes, valiendo la primitiva en todo lo que no se oponga a la posterior.

²⁷ Circular SII N° 39 de 2009.

²⁸ Oficio SII N° 2.861 de 2020.

²⁹ RAMOS PAZOS (2023) p. 314.

No puede, por tanto, sostenerse que la mera modificación de un contrato supone el reemplazo del primitivo por uno nuevo a la fecha de la modificación, si la intención de las partes fue únicamente cambiar parte de los términos del contrato original.

De esta manera, la interpretación del SII establece consecuencias no previstas por la Ley N° 21.420, de 2022, la que pugna con el derecho común, al disponer en la práctica una novación objetiva cuando la voluntad de los contratantes no necesariamente va en ese sentido.

Todo lo anterior vulnera, en nuestra opinión, el principio de legalidad o reserva legal en materia tributaria, consagrado constitucionalmente en nuestro derecho.

4.2. Proporcionalidad en el criterio del SII

Más allá de las cuestiones de legalidad anotadas en los párrafos anteriores, somos de la opinión de que la interpretación sostenida por el SII en el Oficio N° 1.356, de 2024, no sigue un criterio racional, al establecer una sanción que resulta excesivamente desproporcionada para el caso consultado.

En efecto, la consecuencia pretendida en el dictamen precitado se torna en extremo gravosa para las empresas constructoras que por diferentes circunstancias modifican sus contratos de construcción en términos que suponen un aumento de la superficie edificada por sobre el 5% del contrato original.

La interpretación sostenida supone que, de configurarse dicha hipótesis, todo el contrato general de construcción será considerado uno nuevo, sometiendo el proyecto de construcción original, de forma íntegra, a un nuevo tratamiento tributario que resulta menos ventajoso para dichos contribuyentes.

De esta manera, la adición de unidades habitacionales por sobre el techo definido en la Ordenanza General de la Ley General de Urbanismo y Construcciones afecta todo un proyecto, generando cambios en sus costos financieros dada la pérdida de un crédito asociado a cada vivienda.

En el caso analizado por el Oficio N° 1.536, de 2024, la empresa constructora, cuyo proyecto original consideraba la construcción de 298 viviendas, pudo razonablemente considerar en la venta de cada inmueble, un crédito que en el mejor de los casos alcanzaba las 225 UF. Asumiendo que todas las viviendas tenían derecho a crédito especial para empresas constructoras por el tope, dicho proyecto debería haber considerado en sus estimaciones un crédito de hasta 67.500 UF.

La adición de 28 viviendas al proyecto original representa un aumento de la superficie construida superior al 9%, lo que supondría la pérdida de un beneficio tributario superior a los \$2.500.000.000 si la modificación se efectúa con posterioridad a enero de 2027.

Lo anterior constituye una consecuencia en extremo gravosa para el contribuyente, considerando la cuantía de la modificación del contrato y la mayor carga tributaria que debe soportar el constructor.

Por ello, el criterio desarrollado en el oficio revisado pugna con el principio de proporcionalidad, la cual supone una relación de equilibrio entre el castigo impuesto y la conducta imputada³⁰.

A grandes rasgos, podemos decir que el contrato de construcción puede sufrir modificaciones de dos tipos: cualitativas y cuantitativas. Las modificaciones cualitativas suponen un cambio en la naturaleza del objeto del contrato, como sería pasar de construir un condominio de casas a un hospital o cambiar la construcción de un centro comercial por una cárcel. Una modificación cuantitativa sería aquella donde el objeto construido es el mismo, pero sufre aumentos o reducciones en las unidades construidas o en las dimensiones de la construcción en general.

En el caso consultado al SII la modificación expuesta por el contribuyente es de tipo cuantitativa, por lo que es posible determinar la magnitud de las variaciones que experimentan los contratos y así determinar el acceso o la pérdida del beneficio tributario en función de la modificación.

Por lo anterior, el establecimiento de un umbral sobre el cual pasa de conservar íntegramente el crédito especial para empresas constructoras a perderlo en su totalidad se vuelve un parámetro desproporcionado en perjuicio del patrimonio de los contribuyentes.

Con lo expuesto, en el caso analizado en el Oficio N° 1.536, de 2024, el SII podría haber optado por sostener que (i) la totalidad del contrato mantiene las condiciones de acceso al crédito especial para empresas constructoras de conformidad a la ley vigente al momento de celebrarse el contrato original; (ii) sólo aquello que exceda el 5% de la construcción original será considerado un nuevo contrato, sujetando su acceso al franquicia a los requisitos impuestos por la ley vigente a la fecha de la modificación; (iii) considerar que todo lo que exceda la superficie original constituye un nuevo contrato; o (iv) someter el contrato, en su integridad, a la ley vigente a la época de su modificación.

Considerando que la sujeción del contrato a la nueva ley supone la pérdida de una franquicia tributaria, aplicar el último de los criterios perjudica de sobremanera al patrimonio de los contribuyentes, afectando el principio de proporcionalidad y razonabilidad en el actuar del órgano estatal.

Resulta más razonable, en nuestra opinión, someter al nuevo régimen de tributación únicamente aquella parte del proyecto que excede el límite establecido por la Ordenanza General de la Ley General de Urbanismo y Construcciones, manteniendo el resto de la obra el crédito en las condiciones originales.

En efecto, sólo aquellas unidades que se agregan por sobre el 5% de la superficie edificada originalmente proyectada deberían quedar sujetas a la ley vigente a la época de la modificación.

Además del aumento de unidades a construidas, no existen cambios en el proyecto. Las unidades originalmente consideradas no se han visto afectadas por las variaciones de la

³⁰ NAVARRO BELTRÁN (2018) p. 310.

construcción, por lo que resulta injusto privarlas del acceso a un crédito al que originalmente tenían derecho.

Esta conclusión se refuerza si se tiene en cuenta que el acceso a crédito especial para empresas constructoras considera un tope impuesto en fusión de cada vivienda considerada individualmente. Así la mera adición de unidades de vivienda no debería afectar al resto de las unidades que ya accedieron al crédito conforme a derecho.

5. CONCLUSIONES

Al interior de la industria de la construcción es una situación de común ocurrencia la modificación de los contratos generales de construcción con posterioridad a la obtención del permiso municipal de edificación original. Esta circunstancia hace que la eliminación del crédito especial para empresas constructoras tenga implicancias relevantes para este rubro, pues los contribuyentes pueden verse expuestos a perder una franquicia tributaria que seguramente contemplaban en sus proyecciones del negocio.

Con anterioridad a la dictación del Oficio N° 1.536, de 2024, los dictámenes del SII se habían limitado a precisar el alcance del concepto “modificación sustancial” desde una perspectiva casuística, a partir de las diversas consultas planteadas por los contribuyentes.

La interpretación sostenida el Oficio N° 1.536, de 2024, entrega un criterio objetivo para las empresas constructoras respecto de aquellas modificaciones que implican un aumento de la superficie de construcción respecto del proyecto original, permitiéndoles establecer un umbral a partir del cual el aumento de unidades construidas en un proyecto será considerado una modificación sustancial, quedando sometida su tributación a la legislación vigente en la época en que se lleve a cabo la modificación en cuestión.

Lo anterior, reviste especial interés dado el régimen de transición para la eliminación del crédito especial para empresas constructoras, pues la fecha en que se realicen las modificaciones cobrara importancia para efectos de analizar sus implicancias tributarias.

Sin embargo, el oficio analizado plantea cuestionamientos en cuanto a la legalidad del criterio sostenido por el SII, toda vez que establece consecuencias en cuanto a las condiciones de acceso al crédito especial para empresas constructoras no estipuladas por el texto legal. En particular, la interpretación de la autoridad fiscal conlleva que contratos de construcción que en su momento cumplieron con todos los requisitos para acceder a la franquicia tributaria puedan ver afectado su crédito ante posibles modificaciones al contrato, consideradas sustanciales por la administración.

El legislador no considera la modificación de los contratos como un supuesto de pérdida del crédito especial para empresas constructoras. Asimismo, no incorpora el concepto de modificación sustancial, el que resulta vago e impreciso a la hora de identificar los tipos de modificaciones que deben ser consideradas sustanciales.

Adicionalmente, en el caso particular consultado en el Oficio N° 1.536, de 2024, la consecuencia pretendida por el SII se vuelve extremadamente desproporcionada, considerando la magnitud de la modificación y cuantía del beneficio tributario que perdería el contribuyente. En opinión de este autor, se debería considerar, para efectos tributarios, como un nuevo contrato de construcción, sólo aquella parte que excede el umbral de 5% de

superficie de construcción original. De esta manera, aquella parte del proyecto habitacional que no se ve modificado podría conservar su derecho a crédito especial para empresas constructoras en las condiciones establecidas según la ley vigente a la época de celebración del contrato original.

6. BIBLIOGRAFÍA

- CORNEJO BEZAMA, Melissa (2016). *Tributación IVA empresas constructoras e inmobiliarias según reforma tributaria Ley 20.780 y 20.899*. Seminario para optar al título profesional de contador auditor y el grado académico de licenciado en Contabilidad y Auditoría de la Universidad de Concepción.
- GONZÁLEZ SILVA, Luis (2023): Eliminación del crédito especial de empresas constructoras y régimen transitorio del beneficio, *Revista de Estudios Tributarios* (23) pp. 117-129.
- MEZA ENCINA, Bárbara e Ibaceta Medina, David (2007). *El principio constitucional de legalidad en materia tributaria*. Santiago, Cuadernos del Tribunal Constitucional.
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2018). Notas sobre el Principio de Proporcionalidad en la reciente jurisprudencia constitucional, *Revista de Derecho Público*, pp. 309-322.
- OVIDO DUARTE, María (2011). Crédito especial empresas constructoras, historia - modificaciones - requisitos para su utilización, *Revista de Estudios Tributarios* (5) pp. 241-254.
- OVIDO DUARTE, María (2019). Crédito especial empresas constructoras en operaciones exentas, *Revista de Estudios Tributarios* (22) pp. 13-29.
- PÉREZ MARCHANT, Javier (2018). *El principio de legalidad tributaria en la nueva etapa de conciliación del procedimiento de reclamación tributaria y aduanera*. Actividad Formativa Equivalente a Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho, mención Derecho Tributario de la Universidad de Chile.
- RAMOS PAZOS, René (2013). *De las Obligaciones* (4ta ed.). Santiago, Legal Publishing Chile.
- Rencoret Orrego, Ernesto (2022). *El IVA inmobiliario* (2da ed.). Santiago, Editorial Libromar.
- MASSONE PARODI, Pedro (2013). *Principios de Derecho Tributario*. (3ra ed.). Santiago, Thomson Reuters.
- VILA SANCHEZ, Sonia (2020). *Análisis del Crédito Especial Empresas Constructoras (CEEC) antes y después de la reforma, sus efectos legales, tributarios, contables y administrativos*. Memoria para optar al título de: Contadora Auditora - Contadora Pública de la Universidad de Tarapacá.

Instrucciones administrativas:

Circular SII N° 39, de 2009.

Circular SII N° 43, de 2022.

Circular SII N° 37, de 2023.

Oficio SII N° 2.804, de 2018.

Oficio SII N° 2.861, de 2020.

Oficio SII N° 3.588, de 2021.
Oficio SII N° 2.344, de 2022.
Oficio SII N° 2.771, de 2022.
Oficio SII N° 2.804, de 2022.
Oficio SII N° 2.915, de 2022.
Oficio SII N° 773, de 2023.
Oficio SII N° 1.667, de 2023.
Oficio SII N° 2.387, de 2023.
Oficio SII N° 2.964, de 2023.
Oficio SII N° 115, de 2024.
Oficio SII N° 1.175, de 2024.
Oficio SII N° 1.536, de 2024.
Oficio SII DGC N° 436, de 2017.
Resolución Exenta SII N° 29, de 2023.

Otros:

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2022). Historia de la Ley N° 21.420, de 2022.
Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2022). Historia de la Ley N° 21.462, de 2022.
Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2023). Historia de la Ley N° 21.558, de 2023.

ANEXO

Modificación de permiso de edificación posterior a la suscripción del contrato frente al artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975.

De acuerdo con su presentación, mantiene un contrato de construcción a suma alzada para la construcción de un proyecto habitacional de 298 viviendas que cumple con las exigencias para la aplicación integral del crédito especial de empresas constructoras (CEEC).

Tras agregar que, con posterioridad a la fecha del permiso de edificación¹, el mandante realizó un cambio de loteo aumentando en 28 el número de casas, pasando a 326, pero no las características técnicas originales del proyecto, consulta si dicha modificación altera su derecho a usar íntegramente el CEEC.

Al respecto se informa que el artículo 5, en concordancia con el inciso primero del artículo quinto transitorio, ambos de la Ley N° 21.420 eliminan, a contar del 1° de enero de 2027, el beneficio contenido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 (DL N° 910), estableciendo en el tiempo intermedio, un régimen de transición en los artículos quinto (inciso segundo), sexto y sexto bis transitorios.

¹ Permiso de edificación N° 51 de 2/8/2021.

De acuerdo al inciso segundo del artículo quinto transitorio, los contribuyentes (empresas constructoras) que solicitaron el respectivo permiso de edificación con anterioridad al 30 de abril del año 2023 podrán seguir deduciendo un 0,65 del IVA en las ventas y contratos generales de construcción que no sean por administración, en los mismos términos y condiciones dispuestos en el artículo 21 del DL N° 910, siempre que las ventas como los contratos generales de construcción que dan cuenta del proyecto contenido en el permiso de edificación solicitado con anterioridad al 30 de abril de 2023 cumplan con los requisitos establecidos en la propia norma legal².

Si, con posterioridad a esa fecha, se produce una modificación sustancial en el objeto del contrato y/o en el permiso municipal de edificación, se debe entender que se trata de un nuevo contrato general de construcción o de una nueva construcción respectivamente que, para efectos tributarios debe regirse por el texto vigente al momento de dicha modificación, cumpliendo los demás requisitos legales³.

Al respecto, este Servicio ha entendido que existe una modificación sustancial en el objeto del contrato cuando ella implique la construcción de un inmueble distinto al originalmente pactado construir, en el referido contrato general de construcción⁴.

En el presente caso, si bien el contribuyente solicitó el permiso de edificación con anterioridad al 30 de abril de 2023 y el contrato general de construcción reúne los requisitos establecidos en el artículo 21 del DL N° 910, correspondiendo la utilización íntegra del beneficio, resta considerar si el aumento en el número de casas indicado en su presentación (de 298 a 326) constituye una modificación sustancial en el proyecto original y consecuentemente en el objeto del contrato.

Sobre la materia, es pertinente considerar lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 5.1.18. de la Ordenanza General de Urbanismo y Construcciones, que otorga un criterio objetivo, al disponer que "en el mismo período señalado en el inciso anterior⁵, el propietario podrá modificar el proyecto en construcción en base a las mismas normas con que éste fue aprobado, siempre que la modificación no contemple un aumento de superficie edificada mayor al 5% o nuevos destinos no admitidos por la normativa vigente al momento de solicitar la modificación.

"Conforme lo anterior, y bajo el supuesto que las viviendas del proyecto habitacional constituyen unidades de superficie construida homogéneas entre sí, el incremento en 28 casas respecto del número original de 298, representaría un 9,4% en la superficie edificada, lo que es superior al 5% que contempla la Ordenanza General de Urbanismo y Construcciones,

² En el caso de los contratos generales de construcción, éstos no deben ser por administración y deben tener por objeto la construcción de un bien corporal inmueble para habitación, cuyo valor no exceda de 2.000 UF o de 2.200 UF en el caso de contratos generales de construcción destinados al mismo fin suscritos con beneficiarios de un subsidio habitacional que financien con dicho subsidio, en todo o parte dichas operaciones, en cuyo caso el beneficio asciende a un 0,1235 del valor del contrato.

³ Circular N° 37, de 2023.

⁴ Circular N° 39 de 2009.

⁵ Esto es, en el tiempo que medie entre el otorgamiento del permiso y la recepción de una obra.

constituiría una modificación sustancial en el proyecto original, incluso manteniendo el destino que se consideró al momento de otorgarse el permiso de edificación.

Finalmente, por tratarse la modificación contractual de un cambio sustancial en el contrato, para efectos de utilizar el beneficio contenido en el artículo 21 del DL N° 910 constituye un nuevo contrato general de construcción y deberá regirse por las normas vigentes al momento de la referida modificación, no correspondiendo utilizar el CEEC en los términos establecidos en el inciso segundo del artículo quinto transitorio de la Ley N° 21.420; es decir con la tasa del 0,65.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY

DIRECTOR (S)

Oficio N° 1.536, de 01-08-2024

Subdirección Normativa

Depto. de Impuestos Indirectos