

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – D.L. N° 910 DE 1975, ART. 21 – CIRC. N°s  
26 DE 1987 Y 52 DE 2008**

**(ORD. N° 283, DE 07.02.2020)**

---

**Solicita confirmar ciertos criterios relacionados con la aplicación de la franquicia contenida en el Art. 21°, del D.L. N° 910, en la construcción de bodegas y estacionamientos por parte de diversas empresas constructoras.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación del antecedente, mediante la cual solicita confirmar ciertos criterios relacionados con la aplicación de la franquicia contenida en el Art. 21°, del D.L. N° 910, en la construcción de bodegas y estacionamientos por parte de diversas empresas constructoras.

**I.- ANTECEDENTES:**

En su calidad de asesor tributario se encuentra prestando servicios profesionales a una empresa constructora constituida en Chile, la que se dedica a la construcción y desarrollo de proyectos inmobiliarios enfocados en la clase media.

En efecto, el contribuyente encarga la construcción y posteriormente vende proyectos inmobiliarios que están conformados en su mayoría por departamentos con destino habitacional cuyo costo de construcción NO excede de las 2.000 UF. Es decir, en el mismo proyecto hay departamentos cuyo costo de construcción es igual o inferior a 2.000 UF y departamentos con un valor mayor.

Por tanto, conviven en un mismo proyecto unidades respecto de las cuales la empresa constructora tiene derecho al crédito especial contenido en el artículo 21°, del Decreto Ley N° 910, de 1975 y otras unidades sobre las que no tiene derecho a este crédito especial. Para tales efectos la empresa constructora calcula un crédito especial potencial de acuerdo con la normativa e instrucciones vigentes del Servicio de Impuestos Internos.

Dentro de dichos proyectos también hay bodegas y estacionamientos cuyo costo de construcción individualmente considerado es muy inferior a las 2.000 UF.

Señala que, respecto de los estacionamientos y bodegas, estos son ofrecidos por la inmobiliaria del grupo para quien construye a los compradores de los departamentos, quienes los adquieren junto (en un mismo contrato de compraventa) con el departamento (el “inmueble principal). Sin embargo, suele ocurrir que, una vez vendidas la mayoría o todos los departamentos del proyecto, quede un remanente de estacionamientos y/o bodegas. De ocurrir esto, la inmobiliaria los ofrece a los mismos propietarios de los departamentos, quienes finalmente los van adquiriendo en actos posteriores a la compra del inmueble principal.

En este sentido, cabe destacar que en ningún caso los estacionamientos y/o bodegas son ofrecidos a terceros ajenos al proyecto. Estos son siempre ofrecidos y finalmente adquiridos por los propietarios de los departamentos. Buena parte los adquieren en el mismo contrato de compraventa donde se adquiere el inmueble principal, mientras que el remanente se adquiere en un contrato posterior.

Analizado el beneficio contenido en el artículo 21°, del D.L. N° 910, así como lo instruido en Circular 52, de 2008 como asesor concluye que para determinar el derecho a crédito especial de empresa constructora por bodegas y estacionamientos se debe analizar si estos acceden a un inmueble habitacional que a su vez tiene derecho a crédito especial por tener un costo igual o inferior a 2.000 UF. Y, en segundo lugar, que los topes en cuanto a la aplicación del crédito especial se calculan por separado, sin que se sumen los costos del inmueble principal y los estacionamientos y bodegas.

Por otra parte, con fecha ffff, se presentó una complementación, en la cual XXXXX aclara que el contribuyente por el cual realiza la consulta opera como una empresa constructora que construye bajo la modalidad de contratos generales de construcción a suma alzada.

Finalmente, solicita confirmar que:

- a) La venta o construcción de bodegas y/o estacionamientos tienen derecho al crédito especial de empresa constructora en la medida que accedan a una vivienda (inmueble principal), cuyo costo de construcción sea de dos mil unidades de fomento o menos;
- b) No se pierde el derecho al crédito especial de empresa constructora si entre el costo de construcción de la vivienda principal y la bodega y/o estacionamiento se excede de dos mil UF. En este sentido, se requiere confirmar que lo relevante es que la vivienda principal tenga un valor inferior a dos mil UF y que tanto la bodega como el estacionamiento tengan también un costo individualmente considerado que no exceda de las dos mil UF, y;
- c) Se tiene derecho al crédito especial de empresa constructora en la medida que quien adquiera el estacionamiento y bodega sea propietario de una vivienda en el mismo proyecto que tenga un valor de construcción de dos mil UF o menos, independiente que la bodega y/o estacionamiento la adquiera en conjunto con la vivienda (en la misma compraventa) o en un acto posterior, teniendo en consideración que en este tipo de proyectos es normal que quede un remanente de estacionamientos y bodegas.

## II.- ANÁLISIS:

El Art. 21°, del D.L. N° 910, de 1975, dispone en su inciso primero 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 cuyo valor no exceda de 2.000 unidades de fomento, con un tope de hasta 225 (doscientas 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...”.

Por su parte, el inciso tercero de la citada norma legal establece que: “Para los efectos de este artículo, deben entenderse incluidos en el concepto "habitación", también las dependencias directas, tales como estacionamientos y bodegas amparadas por un mismo permiso de edificación o 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. Para acceder al beneficio la empresa constructora deberá contar con el respectivo permiso municipal de edificación”.

Al respecto, mediante Circular N° 26, de 5/8/1987, se instruyó en su Título VII, que para que en estos casos “proceda el crédito especial, respecto de los estacionamientos y bodegas, estos deben acceder a un inmueble destinado a la habitación que haya dado derecho a igual beneficio al adquirente de dichas dependencias”.

Por su parte, en Circular N° 52, de 15/9/2008, mediante la cual se instruyeron modificaciones incorporadas a la franquicia, entre las que se cuenta el establecimiento de topes al beneficio, se señaló, respecto de los estacionamientos y bodegas que, cumplidos los requisitos dispuestos en el inciso tercero del artículo 21°, los estacionamientos y bodegas accederán a la franquicia considerándose para estos efectos como inmuebles separados del bien del cual dependen. Dicha instrucción tuvo por objeto no afectar el tope establecido para el inmueble habitacional propiamente tal, instruyendo sólo para esos efectos que dichas dependencias son consideradas como inmuebles separados del bien del cual dependen.

No obstante, las instrucciones contenidas en Circular N° 26, de 1987, se encuentran plenamente vigentes, en términos de que para que una bodega o un estacionamiento se beneficien de la franquicia en comento como una dependencia directa, deben acceder a un inmueble destinado a la habitación por el cual se tenga derecho al beneficio, es decir, el valor de éste último no debe ser superior a 2.000 U.F.

De lo anterior se desprende que las dependencias directas como estacionamientos y bodegas, son consideradas por la propia ley dentro del concepto de “habitación”, con el único objeto de beneficiarlas en forma accesoria al inmueble principal cuyo destino es la habitación. Ello queda muy claro, al establecer el inciso tercero del Art. 21°, del D.L. N° 910, que éstas tendrán tal calidad, en la medida que se encuentren amparadas por un mismo permiso de edificación o un

mismo proyecto de construcción y siempre que el inmueble destinado a la habitación propiamente tal constituya la obra principal del contrato o del total contratado.

De este modo, en los contratos generales de construcción, el beneficio procederá respecto de aquellos estacionamientos y bodegas que, incluidos en un mismo proyecto de construcción, acceden a inmuebles destinados a la habitación, cuyo valor de construcción no supere las 2.000 U.F., siempre que el precio de cada una de las dependencias directas no supere tampoco individualmente las 2.000 U.F.

En este caso es la propia empresa constructora, en su calidad de beneficiario de la franquicia, quien debe dejar establecido en el respectivo contrato, cuales estacionamientos y bodegas cumplen con los requisitos antes señalados para hacer uso del beneficio en comento. Naturalmente la cantidad de estacionamientos y bodegas asignados a cada inmueble que tiene derecho al beneficio, debe ser proporcional a la cantidad de inmuebles construidos.

Para estos efectos, en los contratos generales de construcción deberá individualizarse el precio unitario de cada una de las dependencias antes señaladas, a fin de aplicar el tope del beneficio.

### III.- CONCLUSIÓN:

Considerando que en presentación complementaria el ocurrente señala que la empresa constructora por la cual consulta sobre la aplicación del beneficio en comento, opera bajo la modalidad de contratos generales de construcción a suma alzada, se entiende que sus consultas tienen por objeto determinar la procedencia del beneficio en el contexto de un contrato general de construcción

Conforme con ello y en virtud del análisis efectuado previamente se procederá a emitir pronunciamiento respecto de los criterios que solicita confirmar, reiterando que ellos se circunscriben a contratos generales de construcción a suma alzada, pactados por una empresa constructora:

- a) Se confirma que, en el caso de contratos generales de construcción que no sean por administración, efectuados por una empresa constructora cuyo fin sea la construcción de bienes corporales inmuebles destinados a la habitación, el beneficio alcanza a estacionamientos y bodegas solamente como dependencias directas, en la medida que cumplan con los requisitos dispuestos en el inciso tercero del Art. 21, del D.L. N° 910 y que accedan a un inmueble que haya tenido derecho al beneficio en comento. Para que ello ocurra, el inmueble principal al cual acceden las referidas dependencias debe tener un valor en el contrato general de construcción igual o inferior a 2.000 UF. Sin perjuicio de ello, para acceder al beneficio, el valor de estacionamientos y bodegas en el contrato general de construcción, no debe ser superior a 2.000 UF, individualmente considerados.
- b) El tope para acceder al beneficio es de 2.000 UF por vivienda. Por lo tanto, si el valor de construcción asignado en un contrato general de construcción, a un inmueble destinado a la habitación, es igual o inferior a dicho monto, la empresa constructora se beneficiará de la franquicia en comento, por dicha operación, sin perjuicio que tenga derecho al mismo beneficio y con un tope independiente de 2.000 UF, por aquellas dependencias directas como estacionamiento y bodega que accedan a dicho inmueble en el respectivo contrato de construcción. Por lo tanto, se confirma que, por tratarse de límites independientes, de cumplirse los requisitos antes señalados, no se pierde el beneficio por el hecho de que, al sumar el precio del inmueble, bodega y estacionamiento, el monto sea superior a 2.000 UF.
- c) En el caso de contratos generales de construcción a suma alzada, si el inmueble destinado a la habitación, tuvo derecho al beneficio y el estacionamiento y la bodega cumplen con los requisitos señalados en el inciso tercero del Art. 21°, del D.L. N° 910, que entre otros exige que éstos y el inmueble principal se encuentren amparados por un mismo permiso de edificación o un mismo proyecto de construcción, no existiría diferencia en la procedencia de la franquicia por el hecho de que dichas dependencias se adquieran en un acto posterior a la adquisición de la vivienda. Ello porque el beneficio en este caso recae sobre el contrato general de construcción y no sobre las transferencias posteriores que se efectúen sobre dichos inmuebles.

Finalmente, cabe aclarar que el beneficio contenido en el Art. 21º, del D.L. N° 910, se calcula, en el caso de los contratos generales de construcción sobre el valor de construcción de las viviendas beneficiadas y no sobre el costo de construcción, como señala reiteradamente en su presentación.

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

Oficio N° 283, de 07-02-2020  
**Subdirección Normativa**  
Depto. de Impuestos Indirectos