

INFORMACION LEGAL

Atendida la importancia que tienen las normas sobre impuesto al valor agregado para las empresas constructoras, se ha estimado conveniente proporcionar una información sobre la materia, que permita a los señores socios disponer en un sólo documento de diversos antecedentes que se relacionan con dicho impuesto y que fueron dados a conocer en diversas informaciones legales de esta asesoría a lo largo de los últimos dos años.

I. EL IVA EN LA ACTIVIDAD DE LA CONSTRUCCION

Cabe recordar, en primer término que la ley 18.630 de julio de 1987 modificó el DL 825 de 1974 con el propósito de gravar con IVA la actividad de la construcción.

Esto significa que el principio básico es gravar las ventas y otros actos asimilados por la ley al concepto de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora, contruidos totalmente por ella o en parte por un tercero para ella.

Se gravan también los contratos de construcción y, consecuentemente, se gravan los flujos de dinero que corresponden a cada pago efectivo, ya se trate de anticipos, canje o recuperación de retenciones, avances de obras o cualquier otro, que se haga por el precio de un contrato general de construcción o de instalación o confección de especialidades.

Más adelante se indican los diversos actos o contratos que están afectos a IVA en relación con la actividad constructora.

Por consiguiente, queda de manifiesto que la ley grava determinadas transferencias de bienes raíces y prestaciones de servicios, y que todas las ventas que efectúen quienes no reúnan la calidad de vendedor definida por la ley tributaria o que recaigan sobre bienes no afectos que hagan incluso empresas constructoras, (terrenos no urbanizados) no están gravadas con IVA.

1. SUJETO DEL IMPUESTO

a. El sujeto del impuesto es el vendedor, considerándose como tal a la empresa constructora. Conforme al artículo 2 N° 3 del DL 825 se entiende por empresa constructora, cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de BCI de su propiedad, contruidos totalmente por ella o que en parte hayan sido contruidos por un tercero para ella.

Se consideran también sujetos del impuesto IVA, los contratistas, en el caso de los contratos generales de construcción, y los subcontratistas, tratándose de los contratos de especialidades.

En la definición de empresa constructora se destaca como un elemento definitorio la habitualidad.

De acuerdo con el DL 825, es facultad exclusiva del Servicio de Impuestos Internos calificar la habitualidad. En general, ésta se presume y no será necesario calificarla, salvo cuando se trate de la venta de un bien corporal inmueble, construido por una persona para su uso personal y que luego vende.

En la calificación que haga el Servicio para ver si concurre o no la habitualidad, ciertamente deberá verificar la real intención que se tuvo al construir el inmueble. Si se pensó efectivamente usarlo y sólo se vendió por razones de fuerza mayor, no habrá habitualidad y se estará ante una operación no afecta.

2. HECHO GRAVADO POR EL IMPUESTO

De acuerdo al DL 825, el hecho gravado por el impuesto es la **venta de un inmueble** por una empresa constructora, que haya sido construido totalmente por ella o que en parte haya sido construido por un tercero para ella.

2.1 Enunciación de algunos actos no gravados

a) Conforme a lo expuesto, la venta hecha por una Sociedad Inmobiliaria que no ha construido el inmueble respectivo no está gravada.

- b) Tampoco lo están las ventas efectuadas por quienes no tienen el carácter de vendedores.
- c) Asimismo no están gravadas las ventas que efectúen personas que no han construido los inmuebles.
- d) No están gravadas las ventas de terrenos sin urbanizar, aunque los venda una empresa constructora, porque respecto de ellos no hay construcción.

2.2 Situaciones en que se aplica IVA

- a) Venta de Terrenos Urbanizados por la constructora que hizo la urbanización.
Si la venta la hace una inmobiliaria, está gravado el contrato de construcción de la urbanización, pero la venta no está afectada.
- b) Inmuebles remodelados o refaccionados por el vendedor.
Se grava el valor de la urbanización en el primer caso y el costo de la remodelación en el segundo.
En la **compraventa de inmuebles gravados** hay que considerar que se deduce de la base imponible el valor del terreno conforme a las normas que indica la ley y que se explica más adelante.
La pauta general es que el hecho gravado sólo existe cuando se trata de una convención que recaiga sobre bienes corporales inmuebles construidos en todo o parte por el vendedor.

2.3 Concepto de empresa inmobiliaria

El DL 825 no define la empresa inmobiliaria y la única referencia expresa que se hace a ella, se encuentra en el informe técnico que acompañó al proyecto de ley que incorporó la construcción al régimen del IVA, en el cual se expresó textualmente: "...quedarían gravadas con el impuesto las ventas que hagan las empresas constructoras de bienes inmuebles construidos totalmente por ellas, como asimismo aquellos en los que otra empresa le ha construido parte del inmueble que se transfiere. A contrario sensu, no quedarían gravados aquellos inmuebles que la empresa venda, como una actividad de empresa inmobiliaria, que hayan sido construidos totalmente por otra, el cual ya quedó afecto al transferirlo a la primera empresa".

Por conclusión, se puede desprender que la sociedad inmobiliaria, para los efectos de la ley 18.630 cuyo artículo 1º se incorporó al DL 825, es aquella que se dedica en forma habitual a la comercialización de inmuebles de su propiedad, cuya construcción ha encargado totalmente a terceros.

Lo anterior no obsta a que si una inmobiliaria adquiere inmuebles en construcción o terminados a una empresa constructora, esa compraventa estará afectada a IVA.

En todo caso, la empresa inmobiliaria que interesa primordialmente para la no afectación a IVA de sus operaciones, es aquella que encarga a un tercero la construcción de un inmueble y luego procede a su venta en el mercado, por cuanto es este tipo de actividad la más frecuente y es dicha venta la que no está afectada a IVA.

En esta materia corresponde citar la Circular Nº 33 del 12 de septiembre de 1987 que complementa instrucciones sobre transferencia de bienes construidos para una empresa constructora, por administración.

Empresas que transfieren bienes inmuebles construidos para ellas por administración por otra empresa constructora.

Esta circular precisa que la definición de venta y de vendedor en la parte que se refiere a "bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella", incluye a los inmuebles construidos por administración, ya que esta modalidad es un arrendamiento de servicios y no una venta. En efecto, dentro del contexto de la ley, quien encarga la obra en estos términos inviste también la calidad de empresa constructora, atendido a que en tal circunstancia el contratista asume claramente la calidad de mandatario, toda vez que ejecuta, por y para la empresa constructora que encarga la obra. Ello se evidencia porque el riesgo que afecta a la obra, mientras ésta se realiza, es de cargo íntegramente de la empresa mandante, situación que no se presenta en el contrato general de construcción por suma alzada, ya que al ser suministrados los materiales por el contratista, se entiende que se trata de una venta y es por lo mismo que el riesgo de la obra en ejecución recae en el patrimonio del contratista.

En virtud de lo expuesto, las empresas inmobiliarias que construyen inmuebles por administración, para venderlos, están sujetas al régimen normal del impuesto al valor agregado.

3. OTROS HECHOS GRAVADOS

También se encuentran gravados por el tributo los contratos generales de construcción por

suma alzada y por administración, los contratos de instalación o confección de especialidades, la promesa de venta de BCI de propiedad de una empresa constructora y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas, respecto de inmuebles de su giro. Los contratos de arriendo con opción de compra, se asimilarán en todo a las promesas de venta, es decir, el impuesto se devengará también en cada pago.

CIRCULAR Nº 26 DEL 5 DE AGOSTO DE 1987

CAPITULO IV DE LA CIRCULAR: OTROS HECHOS GRAVADOS CON EL IVA RESPECTO DE LA ACTIVIDAD DE LA CONSTRUCCION

a.- En la letra c) del Artículo 8 del DL 825, se agrega un inciso por el cual se establece como hecho gravado la adjudicación de bienes corporales inmuebles en la liquidación de sociedades que sean empresas constructoras, de comunidades, que no sean hereditarias ni provengan de la disolución de la sociedad conyugal, y de cooperativas de vivienda. Es importante tener presente que en este caso no es necesario que el inmueble adjudicado sea del giro del vendedor, como lo es para los bienes corporales muebles, pero **si es indispensable que los bienes corporales inmuebles de que se trate hayan sido construidos total o parcialmente por la sociedad, comunidad o cooperativa.** De este modo, si la adjudicación recae sobre un inmueble construido totalmente por una o varias personas distintas a la sociedad, comunidad o cooperativa, no se encuentra afecta al impuesto al valor agregado; pero en cambio sí lo está el contrato de construcción respectivo

b.- La letra k) del artículo 8 incluye como hecho gravado del IVA los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades que comprendan y recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora.

La característica general que contempla esta disposición es que el bien inmueble de que se trate sea del giro de una empresa constructora. Debe entenderse que corresponden al giro de una empresa constructora los inmuebles construidos total o parcialmente por una persona para la venta.

Ahora bien, cuando se trate de una empresa que ha construido total o parcialmente inmuebles para su uso, estos no constituirán bienes de su giro, aún cuando con motivo de su construcción se recuperó el IVA por las adquisiciones y servicios utilizados. Sólo se entenderá que un bien inmueble está destinado al uso de la empresa, cuando ésta lo acredite como necesario para producir la renta y que está sujeto al tratamiento contable y tributario que corresponde al activo fijo.

4. DEVENGO DEL IMPUESTO

El impuesto se devenga al momento de emitirse la o las facturas. En ese momento nace el derecho para el Fisco, para percibir el tributo. Esto se aplica a los contratos de construcción, tanto generales como de especialidades, y a los contratos de venta y de promesa de venta que recaigan sobre bienes afectos al tributo.

En cuanto al momento en que se debe emitir la factura hay que ceñirse a lo dispuesto en el artículo 55 del DL 825:

a.- En el caso de los contratos antes indicados, la factura deberá emitirse en el momento en que se perciba el o los pagos, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago.

Excepción:

En la venta de BCI afectos, la factura definitiva por el total o el saldo por pagar, deberá emitirse en la fecha de suscripción de la escritura pública de venta.

b.- Se gravan los flujos efectivos, por lo tanto, por los pagos, anticipos, canje o recuperación de retenciones, si se realizan por concepto de precios de contratos de construcción o de promesa de venta de un bien corporal inmueble afecto, debe emitirse la factura recargando separadamente el Impuesto que corresponda.

c.- Se puede postergar la emisión de la factura hasta el quinto día posterior a la terminación del período en que se realizó la operación, debiendo, en todo caso, corresponder su fecha al período tributario en que ella se efectuó (artículo 55, inciso 3º del DL 825).

5. OBLIGACION DE EMITIR FACTURAS

Corresponde a los contribuyentes de IVA emitir facturas por las operaciones que realicen.

La factura debe emitirse aunque se contrate con personas que no sean contribuyentes de IVA, a diferencia de la norma vigente para las transferencias de bienes inmuebles y para servicios distintos de los de la construcción.

5.1 **Cuándo debe emitirse la factura**

a) En los casos de Promesas de Compraventa, Contratos de Especialidades y Contratos Generales, la factura debe emitirse al momento de percibirse el precio del contrato o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago.

b) En el caso de ventas de BCI afectos se debe facturar por el total del precio o el saldo que restare, al momento de suscribirse la escritura pública respectiva.

En el caso a) quiere decir que por cada cuota del precio deberá emitirse la respectiva factura.

En el caso b) se emitirá la factura por el total aún cuando en ese momento no se pague suma alguna o se pague sólo una parte del precio. Debe excluirse de esta factura los montos ya facturados si ha existido con anterioridad un contrato de promesa de venta.

Se aplica la norma del artículo 55 del DL 825 que permite postergar la emisión de facturas hasta el 5º día siguiente a la terminación del mes en que se realizaron las operaciones.

6. **BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO**

La base imponible está constituida por el valor de las operaciones respectivas más los siguientes rubros, en cuanto puedan relacionarse con la construcción:

a.- El monto de reajustes, intereses y gastos de financiamiento de operación a plazo, incluyendo los intereses moratorios.

b.- El monto de los impuestos, salvo el IVA.

6.1 **Exclusión de reajustes**

La ley 18.630 corrigió el evidente error que significaba gravar con IVA el reajuste del precio de una venta o servicio que ya había pagado el correspondiente tributo. Por tanto, debe excluirse de la base imponible el monto de los reajustes de valores que ya pagaron el IVA, en la parte correspondiente a la variación de la UF determinada por el período respectivo de la operación a plazo. Esto significa que en una venta afecta de un BCI en la cual se estipule que el precio se paga íntegramente a plazo, el IVA debe pagarse al momento de suscribir la escritura y los reajustes que experimente el saldo de precio no van a estar afectos a IVA en cuanto no excedan la variación de la UF.

6.2 **Norma General**

En los contratos generales de construcción que no sean por administración y en los de especialidades la base imponible está representada por el valor total del contrato, incluidos los materiales.

En los contratos por administración, en los cuales la remuneración del empresario o contratista se pacte en base a un honorario fijo o porcentaje sobre los costos efectivos o estimados de la obra, el impuesto a los servicios se aplicará precisamente sobre aquel honorario (Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 111 de 1975).

6.3 **Normas especiales sobre base imponible**

En los casos de ampliaciones, remodelaciones, refacciones de inmuebles para la venta, la base imponible no está constituida por el mayor valor que obtenga quien venda en la operación, sino que por el valor de la remodelación, ampliación o refacción. Para los efectos de la emisión de la factura, el precio de las referidas obras deberá indicarse separadamente de la parte no gravada del precio del inmueble.

La Circular 33 de septiembre de 1987, señala a este respecto "que, tratándose de adquisiciones de inmuebles no construidos por el adquirente, a los cuales éste les efectúe obras adicionales, complementarias, ampliaciones, terminaciones o remodelaciones, para su venta, se entiende que dichas obras de remodelación constituirán hecho gravado.

Es preciso señalar, que la situación planteada obviamente debe entenderse referida a operaciones ocasionales que no están expresamente incorporadas dentro del impuesto Renta y al valor agregado, como ser la venta de ciertos inmuebles que fueron adquiridos terminados, no construidos para el adquirente y por lo general ya utilizados, y que por estas circunstancias no es posible determinar el crédito fiscal a que se tiene derecho según la ley. De allí, entonces que excepcionalmente sólo constituyen base imponible del IVA las obras adicionales, complementarias y otras, que se hagan en la venta de todo el inmueble".

6.4 Normas para excluir el valor del terreno de la base imponible

En términos generales el valor del terreno no constituye base imponible del tributo. Cuando el terreno se encuentre incluido en el precio del contrato, como norma general debe deducirse reajustado, de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al de la adquisición del terreno y el mes anterior a la fecha del contrato de venta. Se aplica el reajuste al valor original del terreno y se deduce del precio del contrato, con un tope de dos veces el avalúo fiscal, determinado para los efectos del impuesto territorial, vigente a la fecha de la venta o promesa de venta del inmueble.

Este tope de dos veces el avalúo fiscal, no se aplica en dos casos. El primero de ellos se presenta cuando ha transcurrido un plazo de tres años o más entre la adquisición del terreno y la venta del inmueble construido en él. El segundo caso opera cuando, a pesar de haber transcurrido un plazo inferior a tres años entre la adquisición y la venta, el Servicio de Impuestos Internos autoriza que se aplique el valor de adquisición sin tope, porque concurren circunstancias objetivas que, a juicio del Servicio, así lo permitan, como por ejemplo: el valor de los terrenos colindantes u otras situaciones que va a calificar el servicio soberanamente para aceptar que no se aplique el tope de dos veces el avalúo fiscal.

En reemplazo del valor de adquisición, por no disponer de él, siempre se puede deducir el avalúo fiscal vigente sin reajustabilidad. Esa es una norma establecida en la ley. Cuando se aplique el avalúo fiscal o corra el tope de dos veces el avalúo fiscal, siempre el contribuyente va a poder pedir que se practique una nueva tasación al terreno, basándose en que no se ha considerado el valor de construcciones que había en el terreno, o el cambio de serie de agrícola a no agrícola. Ese derecho le asiste siempre al contribuyente.

Cabe señalar que lo que se deduce de la base imponible es el valor de todo el terreno envuelto en la operación y no sólo el valor de los metros útiles de la operación. Esta deducción hay que hacerla en la oportunidad que señale el contrato. Si el contrato nada dice, se va a deducir en cada cuota la proporción que corresponda a la proporción del valor del terreno en la venta total.

El valor del terreno debe indicarse separadamente en las facturas que se emitan.

Sobre esta materia el Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular N° 16 en febrero de 1988 que contiene las normas sobre tasación de terrenos para los efectos de determinar la base imponible del IVA. A continuación, se indican los aspectos más relevantes de dicha Circular. Es del caso recordar que todas las normas sobre exclusión de los terrenos de la base imponible del IVA, se aplican a las operaciones realizadas por empresas constructoras en su giro como tales. Las ventas hechas por inmobiliarias no constituyen hecho gravado con IVA, y por tanto, no se aplican a ellas las normas antedichas sobre tasación de terrenos.

6.5 Circular N° 16, de febrero de 1988 (D.O. 12/02/88)

FUNCIONES DE LA DIVISION DE AVALUACIONES

1.- Otorgar certificados de avalúo de terrenos, vigente a la fecha de venta o promesa de venta del inmueble.

2.- Revisar los avalúos de terrenos, a solicitud del contribuyente, de acuerdo a las normas generales vigentes, para estos efectos. Se procederá a esta revisión, cuando el contribuyente considere el avalúo del terreno a la fecha de la venta del inmueble, subvaluado para los efectos del límite de dos veces el avalúo fiscal que la ley le fija como máximo al precio de adquisición reajustado, o bien cuando la parte vendedora desee rebajar del precio total de la transferencia del inmueble el avalúo fiscal del terreno en reemplazo del valor de adquisición reajustado.

Es importante tener presente que esta petición sólo procederá cuando en el avalúo vigente del terreno no se comprendiesen algunas construcciones, como ser obras de urbanización que no den **derecho al crédito fiscal**, o bien no se hubiesen tomado en consideración otras situaciones, tales como cambio de serie del predio, o existiesen errores en la determinación del avalúo.

3.- Verificar, a solicitud del contribuyente, el valor efectivo de la adquisición de los terrenos, cuando éste estime subvaluados el terreno y el límite deducible de dos veces el avalúo fiscal, respecto al valor de adquisición del terreno y a los valores comerciales, a esa fecha, de terrenos similares de la plaza. Esta verificación sólo procede cuando entre la adquisición del terreno y la venta respectiva han transcurrido menos de 3 años.

Las tres solicitudes antes indicadas, deben ser fundamentadas adecuadamente, debiendo los contribuyentes acompañar los antecedentes fidedignos suficientes para su resolución, como por ejemplo: plano acotado del terreno aprobado por la Dirección de Obras Municipales correspondiente, certificados de urbanización emitidos por organismos autorizados y presupuesto detallado de las obras

o copias de escrituras de compraventa de terrenos adyacentes.

Las peticiones de los contribuyentes, relacionadas con las materias antes señaladas, pueden ser presentadas por los propietarios de los terrenos o sus representantes legales, utilizando el formulario 2118 "solicitud de avaluación" e indicando expresamente que se requieren para determinar la base imponible del IVA.

REVISION DEL AVALUO A SOLICITUD DEL CONTRIBUYENTE

Causales de Revisión:

La nueva revisión se efectuará cuando en la determinación del avalúo vigente no se hubiesen considerado alguna de las siguientes situaciones, contempladas en la ley de impuesto territorial:

a.- Nuevas obras de urbanización (Artículo 31 letra b).

El contribuyente deberá acreditar la existencia de nuevas obras de urbanización, con los certificados de los servicios correspondientes. Deberá también acreditar que dichas obras fueron ejecutadas entre el 1º de enero de 1976 y la fecha de venta o promesa de venta del predio, y, además, que no dan derecho a crédito fiscal.

En el caso que las obras efectivamente no estén consideradas en el avalúo vigente del terreno y no den derecho a crédito fiscal, se modificará el avalúo del terreno, asignándole un valor unitario basado en el valor del terreno del sector de características similares más cercano que tenga una urbanización equivalente.

b.- Cambio de destinación del predio que importe un cambio de serie, de agrícola a no agrícola (Artículo 28, letras a), b) y c)).

Sólo se considerará esta situación cuando el cambio de destinación, de agrícola a no agrícola del predio o del sector donde se encuentre ubicado, haya sido anterior a la fecha de venta o de promesa de venta del terreno.

Si correspondiera efectuar el cambio de serie del predio de agrícola a no agrícola, se modificará el avalúo del terreno, asignándole un valor unitario, basado en el valor del terreno del sector de características similares más cercano y con urbanización equivalente.

c.- Errores en la determinación del avalúo del terreno, de acuerdo a los planos de precios e instrucciones vigentes. (Artículo 28, letra A, B y C).

VERIFICACION DE VALOR EFECTIVO DE ADQUISICION DEL TERRENO

El Artículo 17 inciso 5 del Decreto Ley Nº 825 faculta al contribuyente para solicitar al Servicio, autorización para deducir del precio estipulado en el contrato de venta o promesa de venta del inmueble, el valor efectivo de la adquisición del terreno, debidamente reajustado, sin aplicar el límite del doble del avalúo fiscal.

En este caso el contribuyente deberá demostrar con documentos probatorios fidedignos que el precio pagado por el terreno, de acuerdo a lo registrado en la escritura de compra venta, corresponde a su valor comercial a esa fecha, considerando para estos efectos el valor de otros terrenos de ubicación y características similares en la localidad respectiva al momento de la adquisición.

La división de avaluación emitirá un informe técnico, utilizando el formulario Nº 2.818, indicando si el valor de adquisición del terreno concuerda o no con los valores comerciales, a esa fecha, de otros terrenos de ubicación y características similares, el que servirá de base para la resolución fundada que deberá dictarse.

En el caso que en el terreno adquirido por la empresa constructora, existan construcciones incluidas en el precio de compra de la propiedad, la resolución deberá fijar además del valor de adquisición del terreno, el valor que corresponde a las construcciones antiguas no gravadas con el impuesto, y, por lo tanto deducibles de la base imponible.

TASACION DEL TERRENO Y DE LAS CONSTRUCCIONES POR FISCALIZACION DEL SERVICIO

De acuerdo al Artículo 17 del Decreto Ley Nº 825, el Servicio de Impuestos Internos tiene la facultad de tasar el valor del terreno y el de la construcción en los casos que indica, a fin de precaver la evasión de IVA mediante la declaración injustificada del mayor valor del terreno y disminución del valor de la construcción.

El servicio hará uso de esta facultad cuando el valor de adquisición del terreno sea **notoriamente superior** al valor comercial, o cuando el valor de la construcción sea **notoriamente inferior** a las de igual naturaleza, considerando el costo incurrido y los precios de otras construcciones similares.

RECLAMACION DE LAS RESOLUCIONES

Los contribuyentes que se consideren perjudicados por las modificaciones del avalúo de los terrenos, podrán reclamar de ellas de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 150 a 154 del Código Tributario.

El contribuyente afectado por las tasaciones del terreno y de las construcciones efectuadas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17 del Decreto Ley N° 825, podrá reclamar en la forma y plazo que contempla el Artículo 64 del Código Tributario.

Las resoluciones que se dicten sobre verificación de los valores efectivos de adquisición del terreno no son reclamables por el contribuyente, en atención a que la concesión de la autorización señalada es facultativa para el servicio.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente podrá pedir a la autoridad administrativa la reconsideración de la resolución que deniega la autorización.

7. RECUPERACION DEL IVA CUANDO UNA VENTA O PROMESA DE VENTA DE UN INMUEBLE QUEDA SIN EFECTO POR RESOLUCION, RESCILIACION, NULIDAD U OTRA CAUSA

De acuerdo al artículo 21 de DL 825, el contribuyente puede deducir del débito fiscal, el IVA que corresponda a las cantidades restituidas a los compradores, cuando la venta o promesa de venta de un inmueble queda sin efecto. El plazo para efectuar la deducción del IVA correspondiente a esas operaciones es de 3 meses contado desde la fecha en que se produzca la resolución, desde la fecha de escritura pública de resciliación o desde la fecha en que quede ejecutoriada la sentencia que deje sin efecto la venta o promesa.

8. CREDITO FISCAL POR LA ACTIVIDAD DE LA CONSTRUCCION

8.1 Norma General

Uno de los aspectos más trascendentales de las modificaciones introducidas por la Ley 18.630, es el derecho a crédito fiscal por la actividad de la construcción, que se establece en el artículo 23, N° 1, para todos los que no sean constructores, vale decir, para todos los sectores productivos, -agricultura, minería, industria y comercio-, por las adquisiciones de bienes corporales muebles y la utilización de servicios y gastos generales que digan relación con inmuebles.

Corresponde distinguir entre:

- a) El crédito para quienes celebren contratos con empresas constructoras, por ejemplo, una industria que celebra un contrato general de construcción para una ampliación de una fábrica, tiene derecho a crédito fiscal por el IVA recargado en ese contrato general de construcción, y
- b) El crédito fiscal que tiene la empresa constructora, del 100% por materiales, contratos de especialidades, subcontratos en virtud de los cuales encargue la construcción de una parte de una obra a otra empresa, combustibles y gastos generales que digan relación con su giro.

8.2 Situación de las empresas con doble giro de inmobiliarias y constructoras

Sólo recuperan como crédito fiscal el IVA que corresponde a la actividad de construcción. Estas empresas deben llevar su contabilidad en forma tal que permita diferenciar claramente las operaciones que correspondan a BCI adquiridos para su venta, de aquellas operaciones que sean propias de la construcción.

La Circular N° 26, de agosto de 1987 (D.O. 08/08/87), señala al respecto que estas empresas deberán contabilizar en columnas separadas en el libro de Compras y Ventas las adquisiciones que correspondan a BCI adquiridos, terminados para su venta, de aquellas propias de la actividad constructora. Igualmente, deberán figurar separadamente las transferencias de los BCI adquiridos terminados, de aquellos ingresos provenientes de ventas, promesas o contratos de construcción de BCI, construidos total o parcialmente por el contribuyente, que están gravados con IVA.

8.3 Norma especial para adquirentes de viviendas que son contribuyentes de IVA

El Comprador de una o más viviendas que tenga la calidad de contribuyente de IVA sólo puede recuperar como crédito fiscal el impuesto efectivamente pagado, equivalente al 35% del IVA. El 65% restante lo deduce la empresa constructora de su débito fiscal de acuerdo con el artículo 21 del DL 910 de 1975, que se comenta más adelante.

8.4 Adquisición de un bien raíz para el uso de una empresa constructora

Si una empresa constructora compra o encarga la construcción de un bien raíz nuevo a otra

empresa constructora o contratista, para el uso y necesidades de ella, constituirá activo fijo y tendrá derecho a crédito de acuerdo con las normas generales.

9. REGIMEN TRIBUTARIO DEL IVA EN LAS CONSTRUCCIONES HABITACIONALES

En el artículo 21 del Decreto ley 910, de 1975, se contemplan normas especiales para la vivienda que tienen por objeto evitar un aumento del valor de las construcciones habitacionales, con motivo de la incorporación de la actividad constructora al régimen del IVA.

Como se ha señalado, la ley grava con IVA el contrato general de construcción de inmuebles destinados a la habitación y la venta de viviendas efectuada por una empresa constructora, que los ha construido en forma total o parcial.

Para evitar el mayor costo que la aplicación del IVA significaría, se estableció un mecanismo especial de crédito que permite a la empresa constructora deducir el 65% del débito fiscal del monto de sus pagos provisionales obligatorios del impuesto a la renta. Se trata, por supuesto, del débito que emana de la venta o construcción de viviendas.

El crédito especial se aplica: a) a las ventas y promesas de venta celebradas por empresas constructoras, de inmuebles destinados a la habitación, construidos por ellas en todo o en parte; b) a los contratos de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, y c) a los contratos generales de construcción celebrados por determinadas instituciones, cuyo objeto único sea proporcionar ayuda material, exclusivamente en forma gratuita y solamente a personas de escasos recursos.

En el concepto de BCI destinado a la habitación, se comprenden las dependencias de éstos, tales como estacionamientos y bodegas amparados por el mismo proyecto o permiso de la construcción principal las casetas sanitarias o lotes con servicios y las urbanizaciones con destino habitacional exclusivo, conforme lo ha indicado el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N° 26 de 5 de agosto de 1987.

¿Cómo se imputa el crédito especial? Primero, a los PPM obligatorios de la ley de la renta del mes en que se impute. Si son insuficientes o no hay obligación de pagarlos a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en dicha fecha. El remanente que subsistiera se imputa a los mismos impuestos en los meses siguientes y esto con tope al mes de diciembre de cada año. En el mes de diciembre de cada año se va a considerar el remanente que subsista como un pago provisional voluntario y se puede pedir su devolución.

9.1 Situación de proyectos de construcción mixtos para los efectos del crédito especial

Es de frecuente ocurrencia que los proyectos de construcción contemplen edificaciones de uso mixto habitacional y comercial o de oficinas. En este caso, a juicio de esta Asesoría Legal, es procedente aplicar el crédito especial del 0,65 del débito fiscal, a la parte proporcional de los pagos del precio del contrato de construcción que corresponda al porcentaje del precio total del contrato referido a inmuebles habitacionales y sus dependencias.

Ahora bien, respecto de las obras de aprovechamiento común para los inmuebles habitacionales y los locales, oficinas u otros de destino no habitacional, resulta también procedente aplicar un criterio de proporcionalidad, siendo aplicable el crédito especial a la parte correspondiente a vivienda de los pagos efectuados por dichos conceptos.

La proporcionalidad podrá establecerse de acuerdo con la distribución porcentual de metros cuadrados de construcción contenida en el proyecto de arquitectura que se acompaña a la solicitud de permiso de edificación. Alternativamente, la proporcionalidad podrá establecerse en relación con los costos de construcción de la parte habitacional y aquellos de la parte del proyecto que no tiene dicha naturaleza. Si se aplica esta opción, es recomendable establecer el porcentaje de estos costos con respecto al costo total en la forma más precisa posible, en la propuesta o en el contrato de construcción, para evitar que la omisión de esos antecedentes de lugar a exigencias del Servicio de Impuestos Internos, en orden a justificar los costos que se hagan valer durante el desarrollo del contrato.

En el caso de compraventas y promesas de compraventa de inmuebles destinados a la habitación, que sean parte integrante de un proyecto mixto con otro tipo de inmuebles, y que hayan sido construidos en su totalidad o en parte por la empresa vendedora, no es necesario aplicar un criterio de proporcionalidad para determinar el crédito especial, puesto que el débito fiscal se aplicará sobre el precio de venta del inmueble o sobre el monto de cada una de las cuotas del precio de la promesa y el crédito especial se deducirá de dicho débito.

10. APLICACION DEL CREDITO ESPECIAL DE 0,65 DEL DEBITO A LOS CONTRATOS GENERALES DE CONSTRUCCION CELEBRADOS CON DETERMINADAS INSTITUCIONES

El artículo 21 de DL 910 extiende el crédito especial a los siguientes contratos generales de construcción que no sean por administración:

- a.- Los que se celebren con las instituciones indicadas nominativamente en dicho texto legal.
- b.- Los que se celebren con otras instituciones de beneficencia que gocen de personalidad jurídica, no persigan fines de lucro, no reciban subvenciones del Estado, que tengan por único objeto proporcionar ayuda material, exclusivamente en forma gratuita, solamente a personas de escasos recursos económicos y no realicen principalmente operaciones gravadas con IVA. Los contratos pueden recaer sobre inmuebles que no estén destinados a viviendas, pero es indispensable que tengan por objeto exclusivo, cumplir con los fines propios de la institución.

Los inmuebles construidos no podrán enajenarse antes de haber transcurridos 10 años desde su recepción final bajo pena de reintegrar el crédito especial del 0,65, hecho valer por la empresa constructora debidamente reajustado.

Para tener derecho a este crédito las instituciones deben contar con autorización del Ministro de Hacienda, otorgada mediante decreto supremo.

EI DS de Hacienda N° 5 de 1988, reglamenta la aplicación del citado crédito de 0,65 del débito fiscal, en lo que se refiere a los contratos generales de construcción que no sean por administración, que se celebren con las instituciones indicadas en la letra b) precedente.

Establece, al efecto, que el Ministerio de Hacienda, para determinar si concurren los requisitos establecidos en el Decreto Ley 910, recabará los siguientes antecedentes:

- a.- Contrato de sociedad y/o iniciación de actividades ante el Servicio de Impuestos Internos que acredite la calidad de empresa constructora de la entidad que construirá el inmueble, en virtud del contrato que se desea acoger al beneficio.
- b.- Contrato de construcción entre la empresa constructora y la institución solicitante.
- c.- Estatutos de la institución que acrediten que carece de fin de lucro, que no recibe subvenciones del Estado, y que tiene por único objeto proporcionar ayuda material, en forma gratuita y solamente a personas de escasos recursos económicos.
- d.- Certificado de vigencia de la personalidad jurídica de la respectiva institución, dado por el Ministerio de Economía o el de Justicia, según se trate de una asociación gremial o de una corporación o fundación.
- e.- Estatutos y/o certificado de Impuestos Internos acerca de que la institución no realiza principalmente operaciones gravadas con IVA.
- f.- Declaración Jurada de la institución interesada respecto del uso o destino que se dará al inmueble objeto del contrato.
- g.- Informe económico del Ministerio de Hacienda en el sentido de que el otorgamiento del beneficio no implique discriminar respecto de empresas del mismo giro que no pueden acogerse a él.

11. FORMAS DE ACREDITAR Y CONTROLAR EL PAGO DEL IMPUESTO

Se encuentran contenidas en los artículos 73 del DL 825 y 75 del Código Tributario.

* El artículo 73 del DL 825 dispone que todo funcionario público que tome conocimiento de un hecho gravado por el DL 825, deberá exigir que se le exhiba comprobante de pago del Tributo para dar curso a autorizar las solicitudes, inscripciones u otras actuaciones.

Se entenderá cumplida esta exigencia respecto de las ventas o promesas de venta de BCI o de contratos generales de construcción, con la exhibición de la o las facturas correspondientes.

* Artículo 75 del Código Tributario: Los Notarios y demás Ministros de fe deben dejar constancia del pago del Tributo en los documentos que den cuenta de una convención afecta a dicho impuesto.

En los casos de ventas y promesas de Contratos Generales de Construcción, la citada obligación se cumplirá dejando constancia del número y fecha de la o las facturas correspondientes.

La Circular N° 26 del S.I.I. proporciona algunas pautas para los funcionarios públicos y Ministro de fe que les permitan diferencias entre hechos gravados y no afectos.

a) En primer término deben precisar si están ante una operación afecta a IVA o no, teniendo en consideración que el hecho gravado en el caso de la construcción sólo existe cuando se trate de una convención que recaiga sobre bienes corporales inmuebles construidos en todo o parte por el vendedor. En cualquiera otro caso no van a estar afectas a IVA.

b) Todos los pagos quedan afectos a IVA y hay rebaja del 0.65 del débito en los contratos relativos a Vivienda y a Inmuebles destinados al uso de determinadas entidades de beneficencia indicadas en el artículo 5° de la Ley 18.630.

CIRCULAR Nº 35, DEL 30 DE SEPTIEMBRE DE 1987, QUE ANALIZA LA MODIFICACION INTRODUCIDA POR LA LEY 18.630 AL ARTICULO 75 DEL CODIGO TRIBUTARIO

El Artículo 75 del Código Tributario obliga a los notarios y demás Ministros de Fe a dejar constancia del pago del tributo contemplado en la ley sobre el impuesto a las ventas y servicios, en los documentos en que se de cuenta de una convención afecta a dicho impuesto. Sin embargo, si no se acredita a estos funcionarios el pago del referido impuesto, deberán siempre autorizar los documentos respectivos, pero no podrán entregarlos a los interesados ni otorgar copia de ellos mientras no se paguen los tributos.

La Ley 18.630 en su Artículo 6, agregó un inciso final al artículo 75 del Código Tributario, señalando que en los casos de ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles o de un contrato general de construcción, la obligación referida en el párrafo anterior se entenderá cumplida dejando constancia del número y fecha de la factura o facturas correspondientes.

Debe tenerse presente que no todos los contratos de ventas o promesas de ventas de bienes corporales inmuebles se encuentran afectos al impuesto a las ventas y servicios. En consecuencia, no procede que los Notarios dejen constancia de facturas en los casos en que se vende o promete vender un inmueble que se adquirió ya construido o que el vendedor mandó construir por el sistema de contrato general de construcción por suma alzada.

Cuando existan dudas sobre si se trata de ventas o promesas de venta afectas o no al impuesto, ellas podrán disiparse con el contrato de adquisición del inmueble en el cual se habrá dejado constancia de las facturas pertinentes o con el contrato general de construcción por suma alzada.

Por otra parte es importante tener presente, que tratándose de ventas o promesas de ventas o de contratos generales de construcción gravados por el impuesto IVA, la factura debe emitirse en el momento en que se percibe el pago efectivo del precio o parte de este, cualquiera sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago. Sin embargo, cuando se trata de la venta de un bien inmueble, debe siempre emitirse una factura definitiva a la fecha de suscripción del contrato, por el total del precio, expresado en valor de la fecha de la escritura, aunque se quede adeudando todo o parte de él, y, por el contrario, si ha habido pagos anteriores, debe descontarse lo ya facturado, debidamente reajustado. Para tal efecto, es procedente aplicar la variación de la UF entre la fecha del pago anterior y la fecha de suscripción del contrato de compraventa.

En consecuencia, procede emitir factura por cada pago que se efectúe, salvo los que se realicen después de suscrito un contrato de venta, ya que la factura definitiva se habrá emitido en el momento de la suscripción.

11.1 Tratamiento tributario de compraventas de inmuebles cuyo precio fue pagado antes de la vigencia de la ley 18.630

La ley 18.630 contempló un procedimiento para no gravar con IVA las ventas celebradas durante los 18 meses posteriores a la entrada en vigencia de sus disposiciones, en cumplimiento de promesas celebradas antes del 1º de octubre de 1987, siempre que se cumplieran diversos requisitos formales, entre otros, la protocolización de los contratos de promesa.

Sin embargo, la ley no se refirió expresamente a la situación de aquellos contratos de compraventa celebrados en cumplimiento de promesas suscritas con anterioridad a la vigencia de la ley, en algunos casos, cinco y diez años antes, y que no se protocolizaron ni fueron objeto de declaración jurada por parte de la respectiva empresa constructora.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado en Oficio 05815 de 31 de septiembre de 1988, que la ley 18.630 otorgó un régimen transitorio a aquellos contratos que obviamente podían quedar afectos por encontrarse pendiente el pago del todo o parte del precio, el cual en la especie constituye la base imponible. Por tal circunstancia, si el contribuyente puede probar en forma fehaciente al Director Regional respectivo que el referido precio se pagó antes de la entrada en vigencia de la aplicación del IVA a la actividad de la construcción, no sería procedente cobrar dicho tributo, por cuanto faltaría la base imponible.

En caso contrario, la compraventa estaría gravada con IVA y la base imponible estaría constituida por el precio expresado en la escritura pública correspondiente, deduciendo el valor del terreno, conforme al artículo 17 del DL 825, y aplicando el crédito especial del artículo 21 del DL 910, si se trata de un inmueble destinado a la habitación.