



## El Impuesto a la Renta en la Actividad de la Construcción

### Introducción

Las rentas obtenidas por las empresas constructoras se encuentran contenidas en el **Nº 3 del artículo 20** de la ley sobre impuesto a la renta, por lo que estas empresas deben demostrar sus rentas efectivas mediante contabilidad completa con balance general. El artículo 20 contiene y afecta a las rentas de 1ª categoría. Las rentas de 1ª categoría son aquellas que se obtienen de la actividad comercial, donde existe un predominio del uso de bienes (Capital) sobre el trabajo (personas). Para el caso de la empresa constructora, estamos en presencia de rentas de la 1ª categoría de la Ley de la Renta (La segunda categoría grava las rentas del trabajo.)

### A su vez, el Nº 3<sup>er</sup> del artículo 20 expresa lo siguiente:

“Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, **constructoras**, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.”

### Obligación de llevar contabilidad completa

Las empresas de 1ª categoría, entre las que se encuentra la empresa constructora, deben llevar contabilidad completa para acreditar la renta efectiva proveniente de su actividad y practicar un balance general anual. Eventualmente pueden llevar una contabilidad simplificada, siempre que ésta sea autorizada previamente por el Director Regional del SII que corresponda al domicilio del contribuyente.

El artículo 14 de la Ley de la Renta en su letra A) establece las condiciones bajo las cuales tributan las empresas constructoras.

### Obligación de llevar el Registro FUT (Fondo de Utilidades Tributables)

Efectivamente como ya se dijo, el Art. 14 de la Ley de la Renta exige para los contribuyentes de 1ª categoría la obligación de llevar el Registro FUT. Este es un registro en el que se anota cada año la utilidad tributaria de la empresa, que para efectos del cálculo del impuesto se denomina “Renta Líquida Imponible”. Este registro, por lo tanto, acumula las utilidades que la empresa genera cada año.

La forma como la empresa constructora está organizada es importante para proceder a descargar el libro FUT. Si está constituida como sociedad de personas, entonces son los **socios a través de los retiros** los que llevan a cabo la disminución del FUT. Los retiros que realizan los socios quedan afectos a Impuestos Global Complementario o Adicional, dependiendo si tienen domicilio o residencia en Chile o fuera del país.

Si la empresa constructora esta constituida como Sociedad Anónima, **son los accionistas** los que causan la disminución del FUT por los dividendos que la sociedad les entrega. Estos dividendos también están afectos a Global Complementario o Adicional, según el domicilio o residencia de los accionistas.

### **Normas sobre corrección monetaria y depreciación de los bienes físicos del Activo Inmovilizado**

Las empresas constructoras, al ser consideradas en la ley como contribuyentes de Primera Categoría y al estar obligadas a llevar contabilidad completa, quedan afectas a las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de la Renta y los bienes de su Activo Inmovilizado adquiridos o construidos por ella quedan sujetos a las normas de depreciación, según artículo 31 Nº 5 de la ley.

### **Oficio Nº 4617 del año 1992 del SII sobre corrección monetaria de los inmuebles destinados para su venta y de las existencias de inmuebles terminados, en proceso de construcción y en materiales de construcción**

El costo de construcción de un inmueble destinado para su venta debe determinarse según normas generales del artículo 30 de la Ley de la Renta, considerando al efecto los siguientes elementos o valores: Valor del terreno materiales necesarios para la construcción; mano de obra empleada directamente en las labores de construcción y servicios proporcionados por terceros que guarden directa relación con los inmuebles construidos y, optativamente, los fletes y seguros hasta las bodegas de la empresa constructora.

La corrección monetaria de la existencia de inmuebles terminados, en proceso de construcción y en materiales de construcción debe aplicarse de conformidad a las normas generales contenidas en el Nº 3 del Art. 41 (Costo de Reposición).

Para la corrección monetaria de los terrenos adquiridos para construir sobre ellos se aplican las normas del Art. 41 Nº 3, teniendo en consideración las características propias de cada terreno, como ser: Lugar de ubicación, fecha de adquisición, superficie, urbanizaciones, etc.

La adquisición de inmuebles efectuada por empresas inmobiliarias para su venta se corrige por la variación del IPC a partir de la fecha de su adquisición con el desfase correspondiente.

### **Oportunidad en que deben reconocerse los ingresos que quedarán sujetos a tributación en la empresa constructora**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta en su inciso tercero, el reconocimiento de los ingresos brutos en las actividades de la construcción debe operar de la siguiente manera:

Los ingresos obtenidos con motivo de los **contratos de promesa de venta de inmuebles**, se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente y en los **contratos de construcción por suma alzada** el ingreso bruto, representado por el valor de la obra ejecutada, será incluido en el ejercicio en que se formule el cobro respectivo.

Las instrucciones sobre esta materia fueron impartidas por el SII, según circular Nº 11 de enero de 1988. Para los efectos de los **contratos sobre promesa de venta de inmuebles**, debe entenderse que la suscripción del contrato de venta se produce al ser firmada la escritura pública por ambas partes que sirve de título para transferir el dominio definitivo del inmueble que se prometió vender. Por lo tanto, para incluir los ingresos referidos no es necesario que se efectúe la inscripción del inmueble que se vende, ello atendido a que la referida disposición señala que la obligación de computar los ingresos brutos nace por la sola suscripción del contrato de venta y no por la transferencia del bien.

Cuando se trate de **contratos de construcción por suma alzada** se considerará como ingreso bruto derivado de ellos el valor de la obra ejecutada y se incluirán o computarán como tales en el ejercicio en que se formulen los estados de pago respectivos. En otras palabras, los ingresos brutos de este contrato estarán representados por el valor de la obra ejecutada y se deberán incluir, ya sea para los efectos de los impuestos anuales a la renta o para los fines de los pagos provisionales mensuales, en el ejercicio o período en que la empresa constructora efectúe el cobro a quienes le encargaron la construcción del inmueble.

Los valores recibidos anticipadamente por las empresas constructoras, con motivo de la celebración de los contratos antes mencionados, no se consideran como ingresos brutos, sino que hasta que éstos se reconozcan, según lo indicado anteriormente.

### **Oportunidad en que deben deducirse los costos directos en los contratos de promesa de venta de inmuebles y de los contratos de construcción por suma alzada**

#### ***Contrato de promesa de venta de inmueble***

Sobre esta materia el SII instruyó, según circular N° 11 del año 1988, lo siguiente:

Conforme a lo señalado por el nuevo inciso penúltimo del artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta, los costos directos incurridos en la adquisición o construcción de los inmuebles prometidos vender **se deducirán en el ejercicio comercial en el cual se suscriba el contrato de venta correspondiente**, vale decir, en el mismo período en el cual se deban incluir, para los efectos tributarios, los ingresos derivados de la celebración de este tipo de contratos.

Los costos incurridos por la empresa constructora con anterioridad a las fechas antes indicadas (fecha de suscripción del contrato de venta), correspondientes a la construcción del inmueble prometido vender, deberán ser activados y corregidos monetariamente según el artículo 41, hasta el ejercicio en el cual sean deducidos como costo directo de los ingresos brutos originados en la celebración de dichos contratos.

#### ***Contrato de construcción por suma alzada***

El costo directo determinado en el cumplimiento de este tipo de contratos, como consecuencia de la forma de computar los ingresos derivados de ellos, se rebajará en el ejercicio en que se presente a cobro el estado de pago por el valor de la obra ejecutada.

El costo directo de estos contratos estará constituido por:

- El valor de los materiales necesarios para la construcción.
- Valor de la mano de obra utilizada directamente en las labores de construcción.
- El valor de los servicios proporcionados por terceros, que guarden directa relación con los inmuebles construidos (ej. Contrato de construcción por administración y de instalación o confección de especialidades).

Los desembolsos incurridos por los conceptos antes señalados con anterioridad a la fecha en que deben computarse como costo directo se activarán y corregirán monetariamente según artículo 41 N° 3 de la LIR.

### **Cumplimiento tributario de los Pagos Provisionales Mensuales (PPM)**

Las empresas constructoras o los contribuyentes relacionados con dicha actividad, en el período en el cual constituyen ingresos brutos las sumas obtenidas por tales contratos, deberán dar cumplimiento a los Pagos Provisionales Mensuales de acuerdo con las normas de los artículos 29 y 84 letra a) de la Ley de la Renta.

El artículo 84 establece que los contribuyentes obligados a presentar declaraciones anuales de 1ª categoría deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar.

Los artículos 93 y 94 señalan que el impuesto provisional pagado por el año calendario o período de balance debe ser imputado para pagar los impuestos a la renta de declaración anual y, por su parte, el artículo 96 impone al contribuyente pagar en una sola cuota, al momento de presentar la respectiva declaración anual, la diferencia adeudada, cuando la suma de los impuestos anuales resulte superior al monto de los PPM pagados durante el ejercicio.

## Contratos por Administración

Los contratos por administración están comprendidos dentro de los contratos generales de construcción, los que pueden realizarse por obra vendida o por **administración**. Como ya se vio en la cartilla N° 4, la principal diferencia que los afecta dice relación con el impuesto al valor agregado, ya que los contratos por administración están considerados como prestación de servicios, por lo que el beneficio del I.V.A. alcanza solo al uso de los materiales por parte del que encarga la obra. En cuanto al impuesto renta, los ingresos quedarán afectados cuando la empresa constructora lleve cabo el cobro de los estados de pagos respectivos según avance de la obra. Del mismo modo, los costos directos deberán reconocerse en el mismo periodo en que se reconocen los ingresos de estos contratos generales de construcción.

## Carácter de Pagos Provisionales Mensuales del crédito especial del 0.65 de empresas constructoras

Como ya se ha informado las empresas constructoras tendrán derecho a deducir a título de crédito especial una cantidad equivalente al 0.65 del débito fiscal del IVA que determinen en la venta o promesa de venta de inmuebles para habitación por ellas construidos y en los contratos generales de construcción que no sean por administración.

El citado crédito especial deberá deducirse de los P.P.M. obligatorios que afecten a las empresas constructoras en el mismo período tributario, o bien, si la empresa no estuviera obligada a efectuar estos P.P.M o quedare un remanente por ser estos de un monto inferior al crédito especial, dicho total o saldo podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo.

Si existe remanente una vez efectuadas las imputaciones anteriores, este podrá imputarse a los mismos impuestos del mes siguiente, y así en forma sucesiva si este persiste.

Si después de efectuada la declaración del mes de diciembre del año respectivo aún subsistiere un remanente por dicho crédito especial, este tendrá el carácter de pago provisional voluntario según el artículo 88 de la L.I.R., el cual no podrá imputarse en las declaraciones mensuales del año siguiente, sino que deberá requerir su imputación o devolución en la declaración de impuesto a la renta según formulario 22.

## Contribuyentes con derecho a crédito por contribuciones de bienes raíces en contra del Impuesto de Primera Categoría

Según modificación introducida a la letra f) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, se autoriza el crédito por contribuciones de bienes raíces a las empresas constructoras en general y a las empresas inmobiliarias por los inmuebles que construyan o manden a construir para su venta posterior, procediendo el citado crédito en estos casos (Circular 35 de 1998) desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, según certificado extendido por la Dirección de Obras Municipales que corresponda. Por lo tanto, las empresas ya señaladas podrán imputar al impuesto de Primera Categoría el impuesto Territorial pagado desde la fecha de recepción definitiva de las obras de edificación.