



## La Construcción, Obligación de Emitir Facturas, Momento en que Deben Emitirse

### Introducción

Tal como se ha venido señalando, en cartillas anteriores, la actividad de la construcción está obligada a la emisión de cierta documentación de carácter tributario, entre las cuales por cierto destacan las Facturas, Guías de Despachos, Notas de Débitos, Notas de Créditos y Liquidación- Facturas.

Como ya se ha señalado anteriormente, la emisión de los documentos que afectan a la empresa constructora se encuentra íntimamente relacionada con el devengo del impuesto en este tipo de negocios.

### Devengo del impuesto al valor agregado

Con relación a la actividad de la construcción se establece que en los contratos de instalación o confección de especialidades, en los contratos generales de construcción, en las ventas y en las promesas de ventas, **el impuesto se devenga al momento de emitirse la o las facturas.**

Lo señalado en el párrafo anterior debe relacionarse con lo establecido en el art. 55 inciso segundo del mismo Decreto Ley (Ley del IVA), por el cual se establece que en los contratos señalados (contratos de instalación o confección de especialidades y contratos generales de construcción y ventas o promesas de ventas de bienes corporales inmuebles), **la factura deberá emitirse** en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de este, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago. Sin embargo, la misma disposición señala que **en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles, la factura definitiva por el total o el saldo por pagar, deberá emitirse en la fecha de la suscripción de la escritura de venta correspondiente.**

Por lo tanto, por cada pago efectivo, sea anticipo, canje o recuperación de retenciones, avances de obra, etc., que se haga por el precio de un contrato ya sea de instalación o confección de especialidades,

contrato general de construcción o promesa de venta de un bien corporal inmueble afecto, deberá emitirse la factura cargando separadamente el impuesto que corresponda. En cambio, en los contratos de venta de un bien corporal inmueble afecto, la factura deberá emitirse en la fecha de la suscripción de la escritura de venta por el total del precio o por el saldo que restare (en este último caso cuando hayan existido pagos gravados anteriormente con motivo de la celebración de una promesa de venta), cargando separadamente el impuesto que corresponda por los valores cobrados en el documento.

Sin perjuicio de lo ya señalado, es válido también para los citados contratos lo establecido en el inciso cuarto del art. 55 en cuanto a que los contribuyentes que operan en esta actividad puedan postergar la emisión de sus facturas hasta el quinto día posterior a la terminación del período en que se hubieren realizado las operaciones, debiendo, en todo caso, corresponder su fecha al período tributario en que ellas se efectuaron.

## Obligación de emitir facturas

El artículo 53 del Decreto Ley 825 establece la obligación que tienen los contribuyentes afectos al IVA de emitir facturas por las operaciones que realicen.

La obligación mencionada en el párrafo anterior se hace extensiva a las ventas o promesas de venta de inmuebles, a los contratos de instalación o confección de especialidades y a todos los contratos generales de construcción, sean por suma alzada o por administración.

La circular N° 26 de 1987, en su párrafo 5, se refiere a la separación que debe hacerse en las facturas de la parte del precio por obras que se efectúen en un inmueble, no construido por el adquirente, del total del precio en que se vende. También debe tenerse en cuenta que la misma circular en su párrafo sexto establece que el terreno debe facturarse en forma separada del valor afecto del contrato.

Cabe señalar que la obligación de emitir facturas, en los contratos de la actividad de la construcción, difiere de la misma exigencia que ordena la ley para las transferencias de bienes corporales muebles y de los servicios afectos en general. En efecto, en estas últimas situaciones las facturas deben emitirse en las operaciones que realicen los contribuyentes afectos a otros vendedores, importadores y prestadores de servicios. Para el caso de las ventas o promesas de venta de inmuebles, contratos de especialidades y contratos generales de construcción, **la factura** deberá emitirse en todos los casos, es decir, incluso cuando se contrate con personas que no sean contribuyentes del IVA.

## Momento en que debe emitirse la factura

Respecto de los contratos de instalación o confección de especialidades, contratos generales de construcción, de venta o promesas de venta de bienes inmuebles gravados por la ley, la factura debe emitirse al momento en que se perciba el pago efectivo del precio del contrato o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago, sea por concepto de anticipo, canje o recuperación de retenciones, avances de obra, etc. Sin embargo, cuando se trate de la venta de un bien inmueble, la factura definitiva, por el total o saldo que reste de pagar, deberá emitirse a la fecha de la firma del contrato de compra venta definitivo.

De lo anterior se desprende que por cada pago del precio que se haga con motivo de un contrato de instalación o confección de especialidades, de un contrato general de construcción o de una promesa de venta, la Factura respectiva deberá ser emitida. En cambio, en el contrato de venta de un inmueble afecto la respectiva Factura se emitirá en la fecha de suscripción de este contrato, por el total del precio, aun cuando en ese momento no se pague suma alguna o se anticipe solo una parte del precio, no considerando, por supuesto, los montos ya facturados si hubiere existido con anterioridad un contrato de promesa de venta.

A los contribuyentes de la actividad de la construcción que estén obligados a emitir facturas por sus operaciones, les es aplicable también lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 55 del D.L. 825 sobre IVA, en cuanto a que pueden postergar la emisión de facturas hasta el quinto día posterior a la terminación del mes en que se realizaron las operaciones, debiendo corresponder su fecha a la del mes de la operación.

## Forma de acreditar el pago del impuesto

La ley 18.630 y el Decreto Ley 825 en su artículo N° 73 establecen ciertas normas de control que afectan a los funcionarios públicos, ordenando que todo funcionario fiscal, semifiscal, municipal o de organismos de administración autónoma que tome conocimiento de un hecho gravado con el mencionado Decreto Ley en razón de su cargo deberá exigir que se le exhiba el comprobante de pago del tributo, para dar curso o autorizar las respectivas solicitudes, inscripciones u otras actuaciones.

La ley ya citada agregó un inciso al artículo ya señalado, el que indica que en el caso de la venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble, o de un contrato general de construcción, se entenderá cumplida la citada exigencia con la **exhibición de la o las facturas correspondientes**.

El artículo 75 del Código Tributario también fue modificado por la Ley 18.630, y se dispone que los notarios y demás ministros de fe deberán dejar constancia del pago del tributo del D.L. 825 de 1974. El nuevo inciso agregado al Artículo 75 **señala que en los casos de venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles o de un contrato general de construcción, la obligación ya citada se entenderá cumplida dejando constancia del N° y fecha de la factura o facturas correspondientes**.

De acuerdo a lo indicado en los textos legales ya señalados, los funcionarios y ministros de fe aludidos deberán precisar en primer término si se encuentran frente a una operación afecta al Impuesto al Valor Agregado, en este caso de la actividad de la Construcción, teniendo en consideración que el hecho gravado en tal operación solo existe cuando se trata de una convención o contrato que recaiga sobre bienes corporales inmuebles construidos en todo o parte por el “vendedor” (empresa constructora o inmobiliaria según se trate).

En el evento de que se presenten dudas si se trata de una venta o promesa de venta afectas o no al IVA, especialmente respecto de una empresa inmobiliaria o de aquellas que construyen bienes inmuebles y venden éstos y otros adquiridos terminados de terceros, podrá acreditarse, cuando se trate de una operación no gravada, con la factura de compra respectiva, o bien si se adquirió antes del 1° de octubre de 1987, con el correspondiente contrato de compraventa.

## Obligación de recargar el IVA

El artículo tercero de la Ley 18.630 dispone que a contar del día 1° de octubre de 1987 deberán recargarse con el impuesto al valor agregado los pagos que se efectúen en cumplimiento de un contrato de venta o de promesa de venta de bienes corporales inmuebles o de un contrato general de construcción.

El referido recargo deberá hacerse efectivo respecto de todos los contratos señalados aún respecto de aquellos celebrados antes de la citada fecha, y procederá incluso cuando en los contratos no se hubiere considerado este impuesto, se hubiere expresado su exención o liberación, o cualquiera otra modalidad.

## **Empresas que transfieren bienes inmuebles construidos**

### **por ellas por administración por otra empresa constructora**

El Servicio de Impuestos Internos en la circular Nº 33 de septiembre de 1987 ha reiterado 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”, incluyendo a los inmuebles construidos por administración. Esta última modalidad es un arrendamiento de servicio y no de venta, por lo que, dentro del contexto de la ley, quien encarga la obra en estos términos inviste también la calidad de empresa constructora, atendiendo que en esta circunstancia el contratista asume la calidad de mandatario, y ello se evidencia porque el riesgo que afecta a la obra mientras ésta se realiza es de cargo íntegramente de la empresa mandante, por lo tanto, la empresa que enajena los bienes inmuebles es la empresa mandante, quedando sujeta a las normas generales sobre emisión de documentos para los contratos ya señalados.

Lo expresado anteriormente tiene especial importancia en el caso de empresas inmobiliarias que construyen inmuebles por administración para venderlos, ya que, en tales casos, quedan sujetas al régimen general del impuesto al valor agregado y por lo tanto deben atenerse a la emisión de las facturas en los términos ya indicados, según el tipo de contrato que corresponda.

## **Adquisición y venta de inmuebles no construidos**

### **por el adquirente y obras adicionales**

Es necesario recordar lo instruido sobre el hecho gravado, según circular Nº 26, en la que se expresa: “Tratándose de adquisiciones de inmuebles no construidos por el adquirente al cual éste le efectúe obras adicionales, complementarias, ampliaciones, terminaciones o remodelaciones, para su venta, dichas obras constituyen un hecho gravado”.

Sobre este particular cabe señalar que lo planteado debe entenderse referido a operaciones ocasionales que no están expresamente incorporadas dentro del régimen del impuesto al valor agregado, como es la venta de ciertos inmuebles que fueron adquiridos terminados, no construidos para el adquirente, y que por esta circunstancia no es posible determinar el crédito fiscal, por lo que excepcionalmente sólo constituyen base imponible del impuesto al valor agregado las obras complementarias, adicionales y otras que se lleven a cabo en el inmueble ya referido.

## **Cambio de sujeto pasivo de derecho del impuesto al valor agregado,**

### **traspasando la responsabilidad de la declaración y pago del tributo**

### **que afecta a los contratos de instalación o confección de especialidades**

### **a las empresas constructoras**

La resolución exenta Nº 46 del 1º de septiembre de 2003 dispone el cambio total del sujeto pasivo de derecho del impuesto al valor agregado, en los contratos de instalación o confección de especialidades, a las empresas constructoras que contraten la ejecución de este tipo de obras y que sean contribuyentes de la primera categoría, con renta efectiva, mediante contabilidad completa.

Lo dispuesto en esta circular se aplica a todos aquellos contratos de instalación o confección de especialidades, sea que se efectúen por administración o sumaalzada, que formen o no parte de un contrato general de construcción.

La circular cita como ejemplo algunas de las especialidades que se sujetarán a esta condición: Instalación de cerámicas y baldosas, instalaciones eléctricas, instalaciones sanitarias, instalaciones de climas artificiales, instalación de redes telefónicas, de puertas y ventanas, de pisos y alfombras, de pinturas y papeles murales entre otras.

Las empresas constructoras para adquirir la calidad de agentes retenedores del impuesto al valor agregado deberán cumplir copulativamente con los siguientes requisitos:

- a. Ser contribuyente del IVA, que declaren el impuesto de primera categoría sobre la base de renta efectiva y con contabilidad completa.
- b. Tener un capital propio tributario igual a superior a \$ 50.000.000 o estar realizando ventas o servicios netos del giro por un valor igual o superior a \$ 500.000.000.

### Obligación de emitir factura de compra

Como consecuencia del cambio total de sujeto pasivo del impuesto, las empresas constructoras deberán emitir facturas de compra y recargar separadamente en ellas el 100% del IVA a retener, que deberá declarar y pagar la empresa contratante como impuesto de retención. En esta circunstancia, la persona que ejecuta el contrato de instalación o confección de especialidades no tiene la obligación de emitir factura por dicho débito, ya que en la factura de compra que emita el agente retenedor deberá dejar expresa constancia que ha retenido el total del IVA que afecta a la operación. Ejemplo de la Factura a emitir.

Detalle	Precio
Instalación de puertas y ventanas en Complejo habitacional los Pinos. 20 casas.	
<b>Valor neto</b>	<b>4.000.000</b>
<b>IVA a retener 19%</b>	<b>760.000</b>
<b>Total</b>	<b>4.760.000</b>
<b>Menos: IVA retenido</b>	<b>760.000</b>
<b>Total Factura</b>	<b>4.000.000</b>

### Certificación como agentes retenedores

Las empresas constructoras, que cumplan con los requisitos ya señalados, quedan afectadas a la condición de retenedoras, por lo que deberán comunicar esta situación al SII, dentro del plazo de dos meses, desde la fecha en que se cumplan los requisitos. El SII certificará la calidad de agente retenedor, para lo cual la empresa deberá presentar una declaración jurada de cambio de sujeto del impuesto en la unidad del SII que corresponda al domicilio de su casa matriz.

## Obligación de retener y pagar el impuesto al valor agregado

Las empresas constructoras que pasen a ser retenedoras de IVA de acuerdo a la presente resolución deberán presentar hasta el día 15 de cada mes en la unidad del SII correspondiente al domicilio de su casa matriz un informe en original y dos copias, en el formulario 3222, que contendrá el RUT de los contribuyentes a quienes se les retuvo el impuesto, tipo de documento emitido, factura de compra, Nº del documento emitido por la operación con retención, valor neto de la operación y monto del impuesto retenido. Este informe deberá ser presentado aun en el caso de no registrar movimiento alguno.

Los contribuyentes, para tener la calidad de agentes retenedores del IVA, deberán observar un buen comportamiento tributario.

La resolución que otorga la calidad de agente retenedor será publicada en una nómina en el Diario Oficial, por cuenta del SII, y registrará a contar de la fecha de su publicación.

El monto del impuesto al valor agregado, recargado y retenido en las facturas de compra, será para el retenedor un impuesto de retención, que deberá declarar en el código 39 de la línea 85 del formulario 29 de declaración y pago simultáneo mensual. Dicho impuesto deberá ser pagado íntegramente por el retenedor, operando solo la imputación del art. 21 del D.L. Nº 910 de 1975. (65% del débito del mes).

El total del impuesto al valor agregado recargado en las facturas de compra, podrá ser utilizado por el contratante, sobre el cual recae el cambio de sujeto, como crédito fiscal.

Los contribuyentes a quienes se les retenga el IVA, en virtud de esta resolución, tienen derecho a recuperar el respectivo crédito fiscal, al igual que el remanente que se origine, imputándolo al débito fiscal no afectado por la medida de cambio de sujeto.

# Comentarios sobre Circular N° 49 del Servicio de Impuestos Internos de 31 de agosto de 2006



## Sobre aceptación como gasto para los contribuyentes de primera categoría de la Ley de la Renta por los desembolsos que efectúen para construcción y mejoramiento de caminos públicos.

En términos generales, dentro del plan “Chile compete”, que está llevando a cabo el Gobierno, se han generado las condiciones para que las empresas intensivas en el uso de caminos, como forestales, constructoras, mineras o empresas de la agroindustria, puedan cofinanciar la construcción de caminos, en donde el Estado ponga una parte y los privados con recursos propios pongan la otra, recibiendo estos últimos algunos beneficios tributarios por la inversión que realicen.

### Como acceder al beneficio tributario

- a. Debe tratarse de obras que pasen la evaluación de la Dirección de Vialidad del M.O.P. sujeta a la metodología vigente reconocida por el Sistema Nacional de Inversiones y aprobada por Mideplan.
- b. Que el aporte se ajuste a las normas del DFL 850 de 1997, que fija el texto refundido de la Ley 15.850 Orgánica del Ministerio de Obras Públicas, con relación al Art. 18 de la misma.
- c. Si se trata de aportes superiores a 250 UTM, las obras deben contar con la aprobación del Ministerio de Hacienda y contenida en un convenio “Ad referéndum” entre la Dirección de Vialidad y la empresa que propone el proyecto.

### Calificación del gasto como necesario y justificado

#### ante el Servicio de Impuestos Internos

El monto del gasto deberá ser equivalente a aquella parte del aporte que guarde razonable correspondencia con los menores costos de transporte y de carga en que incurrirá la empresa.

COORDINACIÓN DE ASESORÍAS Y ESTUDIOS LEGALES

DE LA GERENCIA DE ESTUDIOS

Cámara Chilena de la Construcción

Marchant Pereira N° 10, Piso 3 / Providencia, Santiago.

Teléfono 376 3385 / Fax 371 3431

[www.camaraconstruccion.cl](http://www.camaraconstruccion.cl)

La empresa deberá contar con un análisis financiero que permita comparar su estructura de costos de transportes antes y después del aporte (este análisis, como ya se dijo, debe desarrollarse bajo una metodología de evaluación reconocida por el Ministerio de Planificación).

El informe financiero constituirá un antecedente que el SII no podrá desestimar, salvo que existan antecedentes fundados, por contener errores metodológicos o por no guardar relación con las obras de construcción correspondientes.

Los gastos para ser deducidos deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan.

Los gastos según las instrucciones adoptan la calidad de Gastos Diferidos. Esto significa que su desembolso debe activarse en la contabilidad y amortizarse en el plazo de vida útil de las obras construidas. La parte no amortizada, o sea el activo que permanece, deberá corregirse monetariamente según la variación que experimente el I.P.C. (N° 7 Art. 41 de la LIR.)

Si el contribuyente no continua usando el camino, el saldo no amortizado se deducirá como gasto en el ejercicio en que este hecho ocurra.

## Impuesto al valor agregado en el aporte

En aquellos casos en que el aporte del contribuyente consista en obras o bienes que se construyen o contratan por el aportante, éste tendrá derecho al crédito fiscal por el impuesto al valor agregado que se le recargue en la adquisición de dichas obras en las condiciones que se establecen en el art. 23 N° 2 del Decreto Ley 825 de 1974.