



Cambio de Sujeto Total de Derecho del IVA en Actividades de la Construcción

Introducción

De acuerdo a lo previsto en el art. 2º, números 3 y 4, y en los artículos 3º, 10º, y 11º letra f) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, en toda venta, servicio u operación gravada, como regla general el sujeto pasivo del impuesto es el vendedor o prestador de servicio.

El artículo 3º de la citada ley prescribe que este tributo podrá afectar al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo, en los casos que según normas generales así lo determine la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.

En la actividad de la construcción existen contribuyentes que prestan servicios como contratistas y subcontratistas de empresas constructoras, especialmente respecto de contratos de instalación o confección de especialidades, en los que, de acuerdo a lo informado por el propio servicio, se ha constatado que de manera frecuente un número importante de ellos no declara o subdeclara el Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas que emiten con motivo de la prestación de dichos servicios.

Que de acuerdo a lo señalado anteriormente, y con el fin de resguardar los intereses fiscales, el Servicio de Impuestos Internos, haciendo uso de sus atribuciones, ha decidido cambiar el sujeto 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".

Alcance de este cambio de sujeto Pasivo

Esta medida se aplica cambiando el 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 obra.

La empresa constructora debe estar declarando en primera categoría su renta efectiva, o sea mediante contabilidad completa y que cumpla además los requisitos tanto de ingresos como de capital que se entregarán más adelante.

Se entiende por empresa constructora, como ya se ha señalado en otras cartillas anteriores, a "Cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella".

Para los efectos de este cambio de sujeto, se entienden como empresas constructoras, además, a aquellas empresas que desarrollan las actividades señaladas en el art. 8° letra e) de la ley del IVA, referidas a la ejecución de contratos de instalación o confección de especialidades y a contratos generales de construcción, incluidos los servicios de movimiento de tierras.

También adquieren, a través de esta instrucción, la calidad de empresas constructoras, aquellas empresas que transfieren bienes inmuebles construidos para ellas por administración por otra empresa, conforme lo señala la circular 33 del año 1987 del SII.

Es bueno recordar que un contrato se ejecuta por administración, cuando 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. (inciso 2° del art. 12 del reglamento del D.L. 825, de 1974).

Contratos afectados con el cambio de sujeto

El cambio de sujeto se aplicará a todos aquellos contratos de instalación o confección de especialidades, ya sea que se efectúen por administración o suma alzada, que formen parte o no de un contrato general de construcción.

A continuación se señalan algunos contratos afectados con el cambio de sujeto pasivo, por lo tanto, la nómina que sigue no es taxativa sino meramente enumerativa.

Instalación de moldajes.

Instalación de fierros.

Instalación de cerámicas y baldosas.

Instalación de carpintería y cerrajería en madera y metal

Instalación de tabiques de volcanita.

Instalaciones eléctricas.

Instalaciones sanitarias.
Instalación de climas artificiales.
Instalación de redes telefónicas.
Instalación de puertas y ventanas.
Instalación de pisos y alfombras.
Servicios de pinturas y/o papeles murales.
Realización de terminación en yeso y cemento.
Instalación de hojalaterías.
Instalación de vidrios.
Servicios de estuco y revestimientos.
Instalación de jardines.
Instalación de pavimentos.
Servicios de movimientos de tierra.

El cambio de sujeto establecido en la resolución exenta 142 del Servicio de Impuestos Internos de 2005 dispone que también se **aplicará el cambio de sujeto** en aquellos contratos de venta de materiales o de prestación de servicios, cuando a ellos siga un contrato de instalación o confección de especialidades ejecutado por el propio prestador del servicio o del vendedor de los materiales de construcción incorporados a dichos contratos.

Requisitos que deben cumplir las empresas constructoras para adquirir la calidad de agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado

Las empresas constructoras, para obtener la calidad de agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado, deben cumplir con los siguientes requisitos.

- a) Ser contribuyentes del Impuesto a las Ventas y Servicios que declaren el impuesto a la renta de la primera categoría sobre la base de renta efectiva, mediante contabilidad completa.
- b) Tener un Capital Propio Tributario al 31 de diciembre, o a la fecha de inicio de actividades, cuando esta sea posterior, igual o superior a 4.550 UTM.
- c) Haber realizado ventas o servicios netos del giro de constructora, en cualquiera de los últimos tres años por un valor igual o superior a 36.425 UTM.

Como consecuencia del cambio total de sujeto del impuesto, las empresas obligadas a retener el IVA de acuerdo a lo indicado en el N° 3 de la resolución exenta 142 de 2005 del SII deberán emitir facturas de compra y recargar separadamente en ellas el 100% del Impuesto al Valor Agregado a retener, que deberá declarar y pagar el contratante como impuesto de retención, no teniendo el que se ha obligado a ejecutar el contrato de instalación o confección de especialidades obligación de emitir factura por dicho débito.

En la factura de compra que emita el agente retenedor deberá dejar constancia expresa que ha retenido el total del IVA que afecta a la operación.

Ejemplo de Factura con retención del 100% del IVA

Cantidad	Detalle	Valor
100 metros	Instalación Piso Flotante. (valor Neto)	2.000.000
	IVA 19% a retener	380.000
	Total	2.380.000
	Menos: 19% IVA retenido	380.000
	Total a pagar	2.000.000

Procederá también la retención total del tributo cuando opere lo dispuesto en la resolución Ex. 1.496 del año 76, respecto de contribuyentes de difícil fiscalización. El cambio de sujeto en este caso implica que los adquirentes deberán emitir facturas de compra con retención del 100% del IVA cuando el vendedor no cuente con documentos tributarios, recayendo en el adquirente la obligación de documentar dichas operaciones.

Los contribuyentes que cumplan con los requisitos ya indicados, y queden por lo tanto en la condición de retenedores, deberán comunicar dicha situación dentro del plazo de dos meses contados desde la fecha de vigencia de esta resolución, o del aviso de inicio de actividades o desde la fecha en que se cumplan los requisitos, a objeto que se les certifique su calidad de agentes retenedores, presentando una declaración jurada en la Unidad del Servicio de Impuestos Internos que corresponda al domicilio de su casa matriz.

La declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior debe ser presentada en duplicado. La copia será timbrada y devuelta al contribuyente como comprobante de haber cumplido con dicho trámite.

Obligación de los retenedores por cambio de sujeto pasivo

Los contribuyentes que pasen a ser retenedores de IVA, de acuerdo a la presente resolución, deberán presentar hasta el día 15 de cada mes en la unidad del Servicio correspondiente al domicilio de la 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 o nota de crédito; número del documento emitido por la operación de retención; valor neto de la operación y monto del impuesto retenido.

Además, cuando los contratos de instalación o confección de especialidades sean ejecutados por contribuyentes que tengan la calidad de retenedores de acuerdo a la presente resolución, deberán informar en la sección 3 del mencionado formulario el RUT de éstos; tipo de documento recibido: factura, nota de débito o nota de crédito; número de documento; valor neto de la operación y monto del Impuesto al Valor Agregado.

Cuando el plazo para informar venza en día sábado o feriado, este se prorrogará hasta el primer día hábil siguiente.

El informe referido al formulario ya indicado deberá ser presentado en las Unidades del Servicio de Impuestos internos, aun en el caso de no registrar movimiento alguno.

Los contribuyentes que no presenten el informe o lo presenten con retraso, se harán acreedores a la sanción establecida en el art. 97 N° 1 del Código Tributario.

Otra condición importante que establece la presente resolución en el resolutivo N° 3, es que para tener la calidad de agente retenedor del IVA los contribuyentes deberán mostrar un buen comportamiento tributario. Esto implica que el Director Regional, previa evaluación del comportamiento tributario de los declarantes, a base del informe que emita el departamento de fiscalización respectivo, dictará si procede una resolución en que deje constancia del cumplimiento integral de los requisitos exigidos.

La mencionada resolución deberá publicarse en extracto en el Diario Oficial, por cuenta y costo del peticionario dentro de los primeros quince días corridos de ser dictada dicha resolución. Esta resolución regirá a contar del día 1° del mes siguiente al de su publicación. Si el contribuyente no publicare en el plazo establecido, el servicio lo hará a través de un listado, adquiriendo la calidad de agente retenedor, a partir de la fecha de publicación por parte del servicio.

En ningún caso se autorizará la calidad de agente retenedor a los contribuyentes que se encuentren denunciados, querellados, procesados o, en su caso acusados conforme al Código Procesal Penal, o que hayan sido condenados por infracciones tributarias sancionadas con pena corporal, hasta el cumplimiento total de la pena.

Situación tributaria y efectos en el IVA del cambio de sujeto pasivo

El monto del Impuesto al Valor Agregado recargado y retenido en las facturas de compra será para el retenedor un impuesto de retención, que debe declararse en el código 39 del formulario 29 (línea 85), de declaración y pago simultáneo mensual. Dicho impuesto deberá ser pagado íntegramente por el retenedor, operando al respecto sólo la imputación o deducción establecida en el art. 21 del D.L. N° 910, de 1975, que establece el derecho por parte de las empresas constructoras a imputar el remanente del crédito especial del 65%, a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha.

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 de esta resolución, como crédito fiscal. Sin embargo, dicho impuesto no dará derecho a crédito fiscal en las situaciones establecidas en el N° 5 del art. 23 del D.L. 825 (Facturas no fidedignas o falsas).

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, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 27 bis del D.L. 825 de 1974.

Si efectuadas las imputaciones contempladas en el párrafo anterior subsisten créditos fiscales o remanentes que no hayan podido ser imputados por efectos de no poseer débitos fiscales suficientes, el contribuyente podrá solicitar su

devolución hasta el monto del débito fiscal retenido, o del remanente si éste es mayor, presentando la solicitud en el Servicio de Impuestos Internos, quien en un plazo máximo de doce días hábiles después de ser presentada la solicitud autorizará la devolución que corresponda, si así procediere.

La solicitud antes referida deberá presentarse, por cada período tributario, dentro del mes siguiente al de la retención del tributo, una vez efectuada la declaración mensual del art. 64 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Cuando la solicitud no se efectúe en el plazo, esto es, dentro del mes siguiente al de la retención del tributo, el contribuyente retenido podrá solicitar la devolución en el plazo establecido en el art. 126 del Código Tributario. Las solicitudes presentadas por esta vía, y que no involucren una acumulación de períodos superior a cuatro meses, serán resueltas en el mismo plazo establecido de 12 días hábiles, contados desde la presentación de los antecedentes necesarios para efectuar la verificación, cuando la devolución sea procedente y se encuentre correctamente determinada.

Actuación frente al Servicio de Impuestos Internos

La solicitud de devolución, presentada conforme al art. 3º, inciso tercero, de la Ley del IVA, deberá presentarse en triplicado en las oficinas del Servicio de Impuestos Internos correspondiente al domicilio de la casa matriz del solicitante, señalando los siguiente:

- a) Nombre o razón social, domicilio legal, y Rut.
- b) Actividad económica y código de dicha actividad.
- c) Nombre y RUT del Representante Legal.
- d) Mes y año de la retención
- e) Remanente de crédito fiscal declarado en formulario 29 correspondiente al período por el cual solicita la devolución, Nº de folio del formulario 29 y fecha de presentación de la declaración respectiva.
- f) Servicios y Ventas netas según "Facturas de Compras" recibidas y contabilizadas en el libro de compras y ventas, folio, mes y año.
- g) Total IVA retenido en "Facturas de compras" recibidas y contabilizadas en el libro de Compras y Ventas, folio, mes y año.
- h) Monto de devolución o crédito fiscal a recuperar, el que no podrá exceder del total del IVA retenido en el período y no exceder del total del remanente de crédito fiscal del período.
- i) Y exponer la siguiente leyenda final:
"Para los efectos de art. 3º del D.L. 825, de 1974, el sucrito se hace responsable de la veracidad de los antecedentes señalados en la presente declaración jurada, dejando constancia que no ha hecho uso, ni lo hará, del crédito fiscal equivalente a los impuestos cuya recuperación solicita, contra cualquier débito fiscal pasado, presente o futuro, como asimismo, que no obtendrá su reembolso según el procedimiento del art.36 del referido cuerpo legal, en el caso de efectuar exportaciones."

Además se deben acompañar a la referida solicitud los siguientes antecedentes:

- Libro de Compras y Ventas.
- Formulario 29, correspondiente a los últimos tres meses, incluido el del período por el cual solicita devolución o desde que se inicia el remanente de crédito fiscal incluido en el período tributario por el cual se solicita devolución.
- Facturas de proveedores del período y aquellos períodos anteriores desde cuando se inicia el remanente de crédito fiscal incluido el período tributario en que se solicita la devolución.
- Facturas de ventas del período.
- Notas de Débito y Crédito ya sea emitidas o recibidas en el período.
- Facturas de compras recibidas del período.
- Copias de los contratos de instalación o confección de especialidades que originaron el débito fiscal retenido del período.

El contribuyente deberá mantener a disposición del Servicio de Impuestos Internos, para efectuar cualquier verificación, los libros de contabilidad y/o libros auxiliares obligatorios que correspondan, con sus anotaciones al día y su respectiva documentación soportante.

Finalmente, es necesario destacar que estas instrucciones no se aplicarán en la situación en que ambas empresas contratantes cumplan con los requisitos establecidos en esta circular y que tengan ambos la calidad de agentes retenedores.

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

d i c i e m b r e 2 0 0 7

