

CIRCULAR N° 26, DEL 5 DE AGOSTO DE 1987

MATERIA: INSTRUCCIONES GENERALES SOBRE LAS MODIFICACIONES CONTENIDAS EN LA LEY 18.630, QUE INCORPORÓ LA ACTIVIDAD DE LA CONSTRUCCIÓN AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. UTILIZACIÓN COMO CRÉDITO FISCAL DEL IVA SOPORTADO POR CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES ANTES DE LA FECHA DE PUBLICACIÓN DE LA LEY. NUEVO TEXTO DEL ART. 21 DEL D.L. N° 910, DE 1975.

La ley N° 18.630 publicada en el Diario Oficial de fecha 23 de julio de 1987, incorpora la actividad de la construcción al Impuesto al Valor Agregado, contenido en el decreto ley N° 825, de 1974, como también modifica dicho cuerpo legal con efecto general respecto de la aplicación de dicho tributo y, asimismo, otras leyes cuyos textos debieron armonizarse con el citado decreto ley con motivo de la referida incorporación al IVA de la señalada actividad.

CAPITULO I.- TEXTO DE LA LEY N° 18.630

ARTICULO 1º.- Introdúcense las siguientes modificaciones al decreto ley N° 825, de 1974:

A.- En el artículo 2º:

1.- En el N° 1º), intercálase, entre los vocablos "corporales muebles" y "de una cuota de dominio", manteniendo la coma (,), la siguiente frase: "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,".

2.- En el N° 3º): a) En su inciso primero después del punto seguido (.) y antes de la frase que se inicia con la palabra "Corresponderá", intercálase lo siguiente: "Asimismo se considerará "vendedor" la empresa constructora, entendiéndose por tal 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.", y "b) En su inciso segundo, sustitúyase la expresión "productor o fabricante" por "productor, fabricante o empresa constructora".

B.- En el inciso primero del artículo 4º, intercálase entre los vocablos "corporales muebles" y "ubicados en", la siguiente expresión: "e inmuebles".

C.- En el artículo 8º:

1.- En su letra c), agrégase al siguiente inciso segundo, reemplazando el punto y coma (;) de su actual inciso por un punto (.):

"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, también se considerará venta la adjudicación de bienes corporales inmuebles construídos total o parcialmente por la sociedad, comunidad o cooperativa;"

2.- Sustitúyese su letra e) por la siguiente: "e) Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción;"

3.- Agréganse las siguientes letras k) y l) previa sustitución del punto final de la letra j), por punto y coma (;):

"k) Los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora, y

"l) Las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora de su giro y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren éstas empresas respecto de los inmuebles señalados y las comunidades por inmuebles construídos total o parcialmente por ellas. Para los efectos de la aplicación de esta ley, éstos últimos contratos se asimilarán en todo a las promesas de venta."

D.- En el artículo 9º, agrégase la siguiente letra f), sustituyendo el punto final de la letra e) por una coma (,), seguida de la conjunción "y":

"f) En los contratos referidos en la letra e) del artículo 8º y en las ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles, en el momento de emitirse la o las facturas."

E.- En el artículo 11, agrégase la siguiente letra, previa sustitución de la coma (,) y de la conjunción "y" con que termina la letra d), por punto y coma (;) y del punto final (.) de la letra e), por coma (,) seguido de la conjunción "y":

f) Los contratista o subcontratistas en el caso de los contratos a que se refiere la letra e) del artículo 8º."

F.- En el número 1º del artículo 15, agrégase después del punto y coma (;), que pasa a ser punto seguido (.), lo siguiente: "En todo caso deberá excluirse el monto de los reajustes de valores que ya pagaron el impuesto de este título, en la parte que corresponde a la variación de la unidad de fomento determinada por el período respectivo de la operación a plazo;"

G.- En el artículo 16 agrégase la siguiente letra g), previa sustitución de la coma (,) y de la conjunción "y" con que termina la letra e), por punto y coma (;) y del punto final (.) de la letra f), por coma (,) seguida de la conjunción "y":

"g) La base imponible de las operaciones señaladas en la letra k) del artículo 8º, se determinará de acuerdo con las normas de este artículo y del artículo 15.

En el caso de adjudicaciones de bienes corporales inmuebles a que se refiere la letra c) del artículo 8º, la base imponible será el valor de los bienes adjudicados, la cual en ningún caso podrá ser inferior al avalúo fiscal de la construcción determinada de conformidad a las normas de la Ley Nº 17.235."

H.- Agrégense los siguientes incisos al artículo 17:

"Tratándose de la venta o promesa de venta de bienes inmuebles gravados por esta ley, podrá deducirse del precio estipulado en el contrato el monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación. Para estos efectos, deberá reajustarse el valor de adquisición del terreno de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la fecha del contrato. La deducción que en definitiva se efectúe por concepto del terreno, no podrá ser superior al doble del valor de su avalúo fiscal determinado para los efectos de la ley Nº 17.235, salvo que la fecha de adquisición del mismo haya precedido en no menos de tres años a la fecha en que se celebre el contrato de venta o de promesa de venta, en cuyo caso se deducirá el valor efectivo de adquisición reajustado en la forma indicada precedentemente.

No obstante, en reemplazo del valor de adquisición del terreno podrá rebajarse el avalúo fiscal de éste, o la proporción que corresponda, cuando el terreno se encuentre incluido en la operación.

Si en el avalúo fiscal no se comprendieron construcciones o en su determinación no se hubieran considerado otras situaciones, el contribuyente podrá solicitar una nueva tasación, la cual se sujetará a las normas de la ley Nº 17.235, sin perjuicio de la vigencia que tenga el nuevo avalúo para los efectos del Impuesto Territorial, pero deberán excluirse las construcciones que den derecho a crédito fiscal.

No obstante lo dispuesto en el inciso segundo de este artículo, el Servicio de Impuestos Internos, en aquellos casos en que hayan transcurrido menos de tres años entre la adquisición del terreno y la venta o promesa de venta del bien inmueble gravado podrá autorizar, en virtud de una resolución fundada, que se deduzca del precio estipulado en el contrato, el valor efectivo de adquisición del terreno, reajustado de acuerdo con el procedimiento indicado en el inciso segundo, sin aplicar el límite del doble del valor del avalúo fiscal, considerando para estos efectos el valor de los terrenos de ubicación y características similares, al momento de su adquisición.

En las facturas que deban emitirse por los pagos que se efectúen en cumplimiento de alguno de los contratos señalados en el inciso segundo de este artículo, deberá indicarse separadamente el valor del terreno determinado de acuerdo con las normas precedentes, en la forma pactada a la fecha de celebrarse el contrato de venta o promesa de venta del inmueble. Cuando no exista esta constancia, se presumirá que en cada uno de los pagos correspondientes se comprenderá parte del valor del terreno en la misma proporción que se determine respecto del total del precio de la operación a la fecha del contrato.

En los contratos de venta o de promesa de venta de un bien inmueble, ya sea que el terreno se transfiera o se considere en la misma operación o no, y en los contratos generales de construcción, gravados por esta ley, el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario cuando el valor de enajenación del terreno sea notoriamente superior al valor comercial de aquellos de características y ubicación similares en la localidad respectiva, como asimismo, 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. La diferencia de valor que se determine entre el de la enajenación y el fijado por el Servicio de Impuestos Internos quedará afecta al Impuesto al Valor Agregado. La tasación y giro que se realicen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y en los plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que indica."

I.- En el artículo 19, inciso final, sustitúyese la frase "de distinta naturaleza" por "gravados por esta ley", y después de las palabras "corporales muebles" intercálase la expresión "o inmuebles".

J.- En el artículo 21, Nº 2º, suprímese la conjunción "y"; reemplázase por un punto seguido (.) la coma (,) que la antecede, y agrégase lo siguiente: "Igual procedimiento corresponderá aplicar por las cantidades restituidas cuando una venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles, gravados con esta ley, queden sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa; pero el plazo de tres meses para efectuar la deducción del impuesto se contará desde la fecha en que se produzca la resolución, o desde la fecha de la escritura pública de resciliación y, en el caso que la venta o promesa de venta quede sin efecto por sentencia judicial, desde la fecha que ésta se encuentre ejecutoriada, y".

K.- En el artículo 23:

1º.- En su Nº 1º, agrégase después del punto aparte (.), que pasa a ser seguido (.), lo siguiente: "Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 59."

2º.- Agrégase el siguiente número 6º:

"6º.- No procederá el derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al Valor Agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del decreto ley Nº 910, de 1975."

L.- En el artículo 27 bis, en sus incisos primero y segundo, agrégase, después de las palabras "corporales muebles", las tres veces que aparecen, la expresión "o inmuebles".

M.- En el artículo 28, en su inciso primero, intercálase, después de la palabra "muebles", la expresión "o inmuebles".

N.- En el artículo 53, en la letra a), agrégase la siguiente frase, suprimiendo el punto aparte (.) con que dicha letra termina: "y, en todo caso, tratándose de ventas o promesas de venta de inmuebles o de los contratos señalados en la letra e) del artículo 6º, gravados con el impuesto del Título II de esta ley."

Ñ.- En el artículo 55:

1.- Intercálase el siguiente inciso segundo, pasando a ser tercero el actual segundo, y así sucesivamente:

"Tratándose de los contratos señalados en la letra a) del artículo 6º y de ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles gravados por esta ley, la factura deberá emitirse en el momento en que se percibe el pago del precio del contrato, o parte de ésta, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago. No obstante, en el caso de la venta de bienes inmuebles, la factura definitiva por el total o el saldo por pagar, según proceda, deberá emitirse en la fecha de la entrega real o simbólica del bien o de la suscripción de la escritura de venta correspondiente, si ésta es anterior."

2.- En su inciso final, sustitúyese la expresión "tercero" por "cuarto".

O.- En el artículo 73, intercálase el siguiente inciso segundo, pasando a ser tercero el actual segundo, y así sucesivamente:

"Tratándose de la venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble, o de un contrato general de construcción, se entenderá cumplida la exigencia establecida en el inciso anterior con la exhibición de la o las facturas correspondientes."

ARTÍCULO 2º.- Lo dispuesto en el artículo 1º de esta ley regirá desde el 1º del mes siguiente después de sesenta días a contar de su publicación en el Diario Oficial y afectará, de con siguiente, a las ventas de bienes corporales inmuebles que efectúan las empresas constructoras, y a las cantidades que se pagan en virtud de un contrato de promesa de venta de dichos bienes, como también a las que provengan de un contrato general de construcción, aún cuando la fecha de suscripción de estos dos últimos contratos sea anterior a la fecha de vigencia en Jalisco. Dichas empresas tendrán derecho a crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado soportado en las adquisiciones y servicios, que cumplan con los requisitos establecidos en el decreto ley 825, de 1974, que realicen o utilicen desde la fecha de vigencia del artículo 1º de esta ley, acreditado con la correspondiente factura emitida a contar de esa fecha.

No obstante, las empresas podrán recuperar, en carácter de crédito fiscal, el Impuesto al Valor Agregado que hayan soportado en las adquisiciones de bienes corporales muebles o en la utilización de servicios, destinados a la construcción de bienes corporales inmuebles, en los siguientes casos:

a) Respecto de los inmuebles que tengan en existencia las empresas constructoras a la fecha de vigencia del artículo 1º de la presente ley, excluyendo aquellos sobre los cuales se haya suscrita promesa de venta, podrán recuperarse los créditos fiscales por el impuesto al Valor Agregado soportado en su construcción. Para acogerse a esta norma, las empresas constructoras deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos, dentro del mes siguiente al de vigencia del artículo 1º de esta ley, una declaración jurada firmada por el representante legal de la empresa en la que se consigne, detalladamente y por cada inmueble, el estado de avance, su valor de costo y un análisis de éste, el número, fecha y monto de las facturas que acrediten las compras o servicios, la ubicación del bien, superficie edificada, y las inscripciones e individualización del permiso de edificación y los antecedentes que consten en el contrato de promesa, cuando corresponda.

Tratándose de un proyecto específico o de un conjunto habitacional, en el cual una empresa constructora no pueda determinar el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que corresponda a los inmuebles prometidos vender, separadamente del de aquellos sobre los cuales no se haya celebrado este contrato a la fecha señalada en el inciso anterior, podrá calcularse proporcionalmente en relación al respectivo valor de costo sobre el costo final estimado del proyecto o conjunto. Adoptada esta modalidad, la misma relación porcentual deberá aplicarse en el cálculo del crédito fiscal originado en las adquisiciones de bienes o utilización de servicios destinados a los inmuebles que sirvieron de base para determinar la citada proporcionalidad, hasta su terminación total, sin perjuicio de los ajustes que correspondan cuando sea aplicable el inciso siguiente. Para acogerse al procedimiento establecido en este inciso, la empresa constructora deberá incluir el costo final estimado respectivo en la declaración jurada a que se refiere el inciso anterior.

Si la promesa de venta suscrita respecto de un inmueble que tenga en existencia una empresa constructora a la fecha de vigencia del artículo 1º quedare sin efecto, podrán recuperarse los créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado soportado en su construcción en la forma señalada en este artículo, dentro de los tres meses a que se refiere la parte final del número 2º del artículo 21 del decreto ley 825, de 1974.

b) En cuanto a las existencias de materiales de construcción a la fecha de vigencia del artículo 1º de la presente ley, las empresas constructoras tendrán derecho a crédito fiscal por las adquisiciones que hayan efectuado, acreditadas con las correspondientes facturas emitidas. Las empresas respectivas, para acogerse a esta norma, deberán presentar, en el mismo plazo señalado, una declaración jurada firmada por el representante legal, en la que se consignent el número, fecha y monto de la factura de compra de los bienes corporales muebles, la naturaleza de ellos y el lugar donde se encuentran.

c) Las empresas afectas al Impuesto al Valor Agregado, que no sean empresas constructoras, podrán rebajar como crédito fiscal el impuesto soportado por las adquisiciones y servicios destinados a la construcción de un inmueble, siempre que dichas adquisiciones o servicios se hayan efectuado o utilizado a contar del 1º de octubre de 1986.

El crédito fiscal extraordinario establecido en las letras a), b) y c) anteriores, se reajustará de acuerdo con las normas del artículo 27 del decreto ley 825, de 1974, desde el período al cual correspondan las facturas hasta su imputación, y deberá cumplir con los demás requisitos que señala el artículo 23 del mismo texto legal. El monto del crédito fiscal referido en la letra a) no podrá ser superior en su totalidad al 13% del valor de costo de la construcción respectiva a la fecha de vigencia de la presente ley, cuando no se optó por lo dispuesto en el inciso segundo de la letra a).

Deberán deducirse de los créditos fiscales que se determinen de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo las cantidades recuperadas en conformidad a lo previsto en el artículo 21 del decreto ley Nº 910, de 1975, las cuales deberán incluirse en la declaración jurada referida en las letras a) y b).

Las cantidades que se recuperen por concepto de crédito fiscal en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, no constituirán costo ni gastos de la operación original respectiva.

ARTICULO 39.- A contar de la fecha de la vigencia del artículo 44 de esta ley, los pagos que se efectúen en cumplimiento de un contrato de venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles o de un contrato de construcción, que en virtud de las disposiciones de esta ley queden afectos al impuesto al Valor Agregado establecido en el Título II del decreto ley Nº 825, de 1974, deberán recargarse en el precio con dicho tributo, aun cuando en los contratos respectivos no se hubiere considerado este impuesto o se hubiere estipulado respecto de él cualquiera modalidad.

ARTICULO 40.- Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, establecido en el Título II del decreto ley Nº 825, de 1974, que utilizaron como crédito fiscal al impuesto correspondiente a las adquisiciones de bienes corporales muebles destinados a formar parte de un inmueble o a los servicios necesarios para la construcción o reparación de ésta, no adeudan impuesto por aplicación de dicho procedimiento siempre que, al efecto, se haya dado cumplimiento a las demás condiciones y exigencias que, para la procedencia del crédito fiscal, establece el referido decreto ley.

No podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo los contribuyentes que deban enterar el impuesto al Valor Agregado en áreas fiscales en cumplimiento de un fallo judicial que se encuentre ejecutoriado a la fecha de publicación de esta ley.

ARTICULO 50.- Sustitúyese el artículo 21 del decreto ley Nº 910, de 1975, por el siguiente:

Artículo 21.- Las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta el 0,65 del débito del Impuesto al Valor Agregado que deba determinarse en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación portátiles construidos y en los contratos generales de construcción que no sean por administración de dichos inmuebles, de acuerdo con las disposiciones del decreto ley Nº 825, de 1974. El remanente que resultare de esta imputación, por ser inferior al pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha, y el saldo que aún quedare podrá imputarse a los mismos impuestos en los meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27 del decreto ley Nº 825, de 1974. El saldo que queda-

ro una vez afectuadas las deducciones por el mes de diciembre de cada año, o el último mes en el caso de término de giro, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable también a los contratos generales de construcción que no sean ejecutados por administración, que las empresas constructoras celebren con la Cruz Roja de Chile, Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, Consejo de Defensa del Niño, Consejo Nacional de Protección a la Ancianidad, Corporación de Ayuda al Menor - CORDAM, Corporación de Ayuda al Niño Limitado - COANIL, Cuerpo de Bomberos de Chile, Bote Salvavidas y en general, con otras instituciones que gocen de personalidad jurídica, no persigan fines de lucro, tengan por único objeto el de la beneficencia o bien público y que, de acuerdo a sus estatutos o a la naturaleza de sus actividades no realicen principalmente operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado y siempre que la aplicación de la citada norma no implique discriminar respecto del mismo giro de empresas que no puedan acogerse a ella. Las obras que se construyan en virtud de los contratos señalados en este inciso podrán destinarse exclusivamente a los fines propios de la Institución y no podrán enajenarse antes de diez años, los que se contarán desde la fecha de la recepción final de la obra, salvo que el enajenante reintegra previamente las cantidades equivalentes al 0,65 aludido, reajustadas según la variación de la unidad tributaria mensual determinada entre el mes de cada pago del precio del contrato y el de la enajenación. Para acogerse a lo dispuesto en este inciso, las citadas instituciones deberán contar con la aprobación del Ministerio de Hacienda, el cual, teniendo a la vista los antecedentes que acrediten el cumplimiento de las exigencias prescritas, deberá dictar el Decreto respectivo.

Para los efectos de este artículo, deben entenderse incluidos en el concepto "habitación", también las dependencias directas, tales como estacionamiento y bodegas amparadas por un mismo permiso de edificación o un mismo proyecto de construcción, siempre que el inmueble destinados a la habitación propiamente tal constituya la obra principal del contrato o del total contratado.

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, estas sociedades, comunidades o cooperativas tendrán derecho a la deducción e imputación establecida en este artículo, respecto de las adjudicaciones que recaigan sobre los bienes corporales inmuebles destinados a la habitación. Los remanentes que resulten tendrán la calidad de pagos provisionales voluntarios para los socios o comuneros en la parte proporcional que corresponda a cada socio o comunero en el total de la adjudicación."

Lo dispuesto en este artículo regirá desde la fecha de vigencia del artículo 1º de esta ley.

ARTICULO 6R.- Agrégase el siguiente inciso final al artículo 75 del Código Tributario, contenido en el decreto ley Nº 830, de 1974: "En los casos de venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles, o de un contrato general de construcción, la obligación establecida en el inciso primero se entenderá cumplida dejando constancia del número y fecha de la factura o facturas correspondientes."

Esta modificación regirá desde la fecha de vigencia del artículo 1º de esta ley.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

ARTÍCULO 1º.- Las operaciones relativas a contratos con personas que no tengan derecho a recuperar el total o parte del Impuesto al Valor Agregado por sus adquisiciones o utilización de servicios, que realicen las empresas constructoras dentro de los dieciocho meses contados desde la fecha de vigencia del artículo 1º de esta ley, en cumplimiento de un contrato general de construcción que no sea por administración, celebrado con anterioridad a la citada fecha de vigencia del artículo 1º, o celebrado en virtud de propuestas públicas abiertas con anterioridad a esta fecha de vigencia, o de promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora que se encuentren protocolizadas ante Notario a esta misma fecha, y los contratos de venta de estos inmuebles que se suscriban en cumplimiento de dichas promesas de venta cuando el inmueble aún se encuentre en construcción, se regirán por las normas de esta ley, con las siguientes modificaciones:

a) Los pagos que se afecten en cumplimiento de los contratos referidos, no estarán afectos al Impuesto al Valor Agregado;

b) Las empresas constructoras no tendrán derecho a recuperar el Impuesto al Valor Agregado que se les recargue en las facturas emitidas durante el referido plazo de dieciocho meses por la adquisición de bienes corporales muebles o utilización de servicios, incluyendo los contratos de construcción, destinados a la construcción de los bienes corporales inmuebles de que tratan los contratos señalados;

c) El texto del artículo 21 del decreto ley Nº 910, de 1975, que rige hasta el día anterior al de vigencia del artículo 1º de esta ley, se mantiene vigente respecto del impuesto a que se refiere la letra b) anterior, en reemplazo del nuevo texto establecido por el artículo 5º de esta ley, y

d) Lo dispuesto en el inciso primero del artículo 2º de esta ley regirá a contar del 1º del mes siguiente al vencimiento del mencionado plazo de dieciocho meses, respecto de las normas cuya aplicación se suspenda por dicho plazo, de acuerdo con lo establecido en este artículo.

Las empresas constructoras deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos, antes de los quince días de la entrada en vigencia del artículo 1º de esta ley, una declaración jurada firmada por el representante legal de la empresa, en la que consignen detalladamente por cada inmueble, la naturaleza del contrato y especificaciones de la construcción; notaría en la cual se otorgó la escritura pú-

blica y fecha de ésta, en su caso, identificación de las partes contratantes, Rol Unico Tributario de cada uno de ellos y domicilios, precio del contrato; condiciones y forma de pago; monto pendiente de pago a la fecha de vigencia del citado artículo 1º y forma de cumplir esta obligación.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, en lo que sea procedente, las personas a que se refiere el inciso primero deberán entregar a las empresas constructoras, con las cuales hayan celebrado los contratos indicados, una declaración jurada firmada ante Notario dentro del plazo de treinta días contados desde la fecha de vigencia del artículo 1º de esta ley, en la que, además de consignar los datos indicados en el inciso anterior, deberán declarar expresamente la imposibilidad de recuperar el impuesto y las razones legales que justifiquen este hecho. En el caso de que las empresas constructoras, haciendo fé de la declaración jurada, no recargaren el Impuesto al Valor Agregado cuando legalmente proceda hacerlo, el Servicio de Impuestos Internos hará exigible el pago del impuesto al contratante, quien para estos efectos, será considerado como responsable directo del cumplimiento de esta obligación tributaria, de conformidad a lo dispuesto en el Código Tributario. El mismo procedimiento será aplicable a las empresas constructoras respecto de los subcontratos generales de construcción que no se ejecuten por administración, que hayan celebrado o celebren, dentro del plazo de dieciocho meses a contar de la fecha de vigencia del artículo 1º de esta ley, en cumplimiento de los contratos señalados en el inciso primero, entregando la declaración jurada en el plazo indicado o dentro de los treinta días siguientes de celebrado el contrato, según corresponda.

Quedarán acogidos también a lo dispuesto en este artículo, los contratos señalados en el inciso primero celebrados con los beneficiarios de los diversos sistemas de subsidio habitacional que operan por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, siempre que haya sido aprobado el respectivo subsidio con anterioridad a la fecha de vigencia del artículo 1º de esta ley, sin que sea exigible para estos beneficiarios la declaración jurada referida en el inciso anterior ni las obligaciones que allí se establecen para los contratantes.

Será aplicable lo dispuesto en el presente artículo también a los contratos, que constituyen aumentos de precio o ampliaciones que impliquen un mayor valor del pactado originalmente en los contratos referidos en el inciso primero, que se celebren dentro del plazo de dieciocho meses que allí se establece.

Los contratos de venta de inmuebles que a su fecha de suscripción se encuentren terminados y que celebren las empresas constructoras en cumplimiento de las promesas de venta señaladas en el inciso primero, y las operaciones que se realicen con motivo de dichos contratos, no quedarán afectos a las disposiciones de los decretos leyes 825, de 1974, y 910, de 1975.

ARTICULO 2º.— Las empresas constructoras, respecto de las operaciones y contratos que realicen con motivo de las construcciones destinadas a viviendas situadas en las Zonas Francas de Extensión regidas por las normas del decreto con fuerza de ley Nº 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, gozarán del mismo tratamiento tributario a que se refiere el artículo 1º transitorio, siempre que el permiso de edificación correspondiente se encuentre aprobado a la fecha de publicación de esta ley.

Para los efectos indicados en el inciso anterior, y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 1º transitorio cuando sea procedente, las empresas constructoras deberán presentar una declaración jurada al Servicio de Impuestos Internos, firmada por el representante legal de la empresa, dentro de los sesenta días contados desde la fecha de vigencia del artículo 1º de esta ley, indicando en ella identificación de la empresa constructora, ubicación de la construcción, especificaciones de ésta y el monto detallado de los respectivos presupuestos.

CAPITULO II.- DISPOSICIONES ACTUALIZADAS DEL DECRETO LEY Nº 825, de 1974.

Con las modificaciones que la ley Nº 18.630 introdujo al decreto ley Nº 825, de 1974, las disposiciones pertinentes de este último texto legal citado, quedaron redactadas en los términos que se indican a continuación:

ARTICULO 2º.- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1º) Por "venta", toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construídos totalmente por ella o que en parte hayan sido construídos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituídos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.

3º) Por "vendedor" cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Asimismo se considerará "vendedor" la empresa constructora, entendiéndose por tal 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, construídos totalmente por ella o que en parte hayan sido construídos por un tercero para ella. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad.

Se considera también "vendedor" al productor, fabricante o empresa constructora que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos.

ARTICULO 4º.- Estarán gravadas con el impuesto de esta ley las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva.

Para los efectos de este artículo se entenderán ubicados en el territorio nacional, aún cuando al tiempo de celebrarse la convención se encuentren transitoriamente fuera de él, los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón hayan sido otorgados en Chile.

Asimismo, se entenderán ubicados en territorio nacional los bienes corporales muebles adquiridos por una persona que no tenga el carácter de vendedor o de prestador de servicios, cuando a la fecha en que se celebre el contrato de compraventa, los respectivos bienes ya se encuentren embarcados en el país de procedencia.

ARTICULO 82.- El impuesto de esta Titulo afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según correspondan:

a) Las importaciones, sea que tengan o no el carácter de habituales;

b) Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determina, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos;

c) Las adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro, realizadas en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales. Igual norma se aplicará respecto de las sociedades de hecho y comunidades, salvo las comunidades hereditarias y provenientes de la disolución de la sociedad conyugal.

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, también se considerará venta la adjudicación de bienes corporales inmuebles construídos total o parcialmente por la sociedad, comunidad o cooperativa;

d) Los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa. Para estos efectos, se considerarán retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador de servicios y cuya salida de la empresa no pudiese justificarse con documentación fehaciente, salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos, u otros que determine el Reglamento.

Igualmente serán considerados como ventas los retiros de bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos, aún a título gratuito, y sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los vendedores afectos a este impuesto.

Lo establecido en el inciso anterior será aplicable, del mismo modo, a toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles que los vendedores efectúen con iguales fines.

Los impuestos que se recarguen en razón de los retiros a que se refiere esta letra, no darán derecho al crédito establecido en el artículo 239.

e) Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción;

f) La venta de establecimientos de comercio y, en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles de su giro. Este tributo no se aplicará a la cesión del derecho de herencia;

g) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio;

h) El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares;

i) El estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin;

j) Las primas de seguros de las cooperativas de servicios de seguros, sin perjuicio de las excepciones contenidas en el artículo 12,

k) Los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre Bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora, y

l) Las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora de su giro y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas respecto de los inmuebles señalados y las comunicadas por inmuebles construidos total o parcialmente por ellas. Para los efectos de la aplicación de esta ley, éstos últimos contratos se asimilarán en todo a las promesas de venta.

ARTICULO 90.- El impuesto establecido en este Título se devengará:

a) En las ventas de bienes corporales muebles y prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o boleta. En la venta de bienes corporales muebles, en caso que la entrega de las especies sea anterior a dicha fecha o bien, cuando por la naturaleza del acto que da origen a la transferencia no se emitan dichos documentos, el impuesto se devengará en la fecha de la entrega real o simbólica de las especies. En las prestaciones de servicios, si no se hubieren emitido facturas o boletas, según correspondiera, o no correspondiere emitirles, el tributo se devengará en la fecha en que la remuneración se perciba o se pague, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio;

b) En las importaciones, al momento de consumarse legalmente la importación o tramitarse totalmente la importa-

ción condicional. Las Aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que se le acredite previamente la cancelación del respectivo tributo, salvo en el caso de las importaciones con cobertura diferida a que se refiere el inciso cuarto del artículo 64. Las especies que ingresen al país acogidas a regímenes aduaneros especiales causarán, al momento de quedar a la libre disposición de sus dueños, el impuesto que corresponde por la diferencia de base imponible que se produzca, salvo en el caso de las importaciones a que se refiere la letra B del artículo 12º;

c) En los retiros de mercaderías previstos en la letra d) del artículo 8º, en el momento del retiro del bien respectivo;

d) Cuando se trate de intereses o reajustes pactados por los saldos a cobrar, a medida que el monto de dichas intereses o reajustes sean exigibles o a la fecha de su percepción, si ésta fuere anterior. El impuesto que afecta a los mencionados intereses o reajustes se declarará y pagará en conformidad a las normas señaladas en el artículo 64º;

e) En las prestaciones de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago del precio, si la fecha de este período antecede a la de los hechos señalados en la letra a) del presente artículo.

Sin embargo, tratándose de los suministros y servicios domiciliarios periódicos mensuales de gas de combustible, energía eléctrica, telefónicos y de agua potable, el impuesto se devengará al término de cada período fijado para el pago del precio, independiente del hecho de su cancelación.

También se aplicará lo dispuesto en el inciso anterior a los servicios periódicos mensuales de alcantarillado, siempre que éstos, por disposición legal o reglamentaria, usen el procedimiento de cobranza establecido para los suministros y servicios domiciliarios referidos, y

f) En los contratos referidos en la letra e) del artículo 8º y en las ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles, en el momento de emitirse la o las facturas.

ARTICULO 11º.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, serán considerados sujetos del impuesto:

a) El importador, habitual o no;

b) El comprador o adquirente, cuando el vendedor o tradente no tenga residencia en Chile;

c) La sociedad o la comunidad, en los casos contemplados en la letra c) del artículo 8º, pero cada socio o comunero será solidariamente responsable del pago del tributo en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados;

d) El apurta, en el caso de aportes a sociedades;

a) El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiera en el extranjero, y

f) Los contratistas o subcontratistas en el caso de los contratos a que se refiere la letra e) del artículo 89.

ARTICULO 158.- Para los efectos de este impuesto, la base imponible de las ventas o servicios estará constituida, salvo disposición en contrario de la presente ley, por el valor de las operaciones respectivas, debiendo adicionarse a dicho valor, si no estuvieran comprendidos en él, los siguientes rubros:

1º.- El monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses moratorios, que se hubieran hecho exigibles o percibidos anticipadamente en el período tributario. En todo caso deberá excluirse el monto de los reajustes de valores que ya pagaron el impuesto de este Título, en la parte que corresponda a la variación de la unidad de fomento determinada por el período respectivo de la operación a plazo;

2º.- El valor de los envases y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución;

El Servicio de Impuestos Internos, sin embargo, podrá autorizar en casos calificados la exclusión de tales depósitos del valor de venta e impuesto, y

3º.- El monto de los impuestos, salvo el de este Título.

Los rubros señalados en los números precedentes se entenderán comprendidos en el valor de la venta o del servicio prestado aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada, y se presumirá que están afectos al impuesto de este Título, salvo que se demuestre fehacientemente, a juicio exclusivo del Servicio de Impuestos Internos, que dichos rubros corresponden o acceden a operaciones exentas o no gravadas con este tributo.

No formarán parte de la base imponible el impuesto de este Título, los de los Párrafos 1º y 3º del Título III, el establecido en el Decreto Ley Nº 826, de 1974, sobre impuesto a los Alcoholes y Bebidas Alcohólicas, y aquellos que se fijan en virtud de la facultad contenida en el artículo 48, sobre impuestos específicos a los combustibles, que graven la misma operación.

ARTICULO 169.- En los casos que a continuación se señalan, se entenderá por base imponible:

a) En las importaciones, el valor aduanero de los bienes que se internen o, en su defecto, el valor CIF de los mismos bienes. En todo caso, formarán parte de la base imponible los gravámenes aduaneros que se causen en la misma importación;

b) En los casos contemplados en la letra d) del artículo 8º, el valor que el propio contribuyente tenga asignado a los bienes o sobre el valor que tuvieran los mismos en plaza, si este último fuere superior, según lo determine el Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo;

c) En los contratos a que se refiere la letra e) del artículo 8º, el valor total del contrato incluyendo los materiales;

d) En el caso contemplado en la letra f) del artículo 8º, el valor de los bienes corporales muebles comprendidos en la venta, sin que sea admisible deducir de dicho valor el monto de las deudas que puedan afectar a tales bienes.

Si la venta de las universalidades a que se refiere el inciso anterior se hiciera por suma alzada, el Servicio de Impuestos Internos tasará, para los efectos de este impuesto, el valor de los diferentes bienes corporales muebles del giro del vendedor comprendidos en la venta.

Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable, asimismo, respecto de todas aquellas convenciones en que los interesados no asignaren un valor determinado a los bienes corporales muebles que enajenen o el fijado fuere notoriamente inferior al corriente en plaza;

e) Respecto de las prestaciones de servicios y los productos vendidos o transferidos en hoteles, residenciales, hosterías, casas de pensión, restaurantes, clubes sociales, fuentes de soda, salones de té y café, bares, tabernas, cantinas, boites, cabarets, discoteques, drive-in y otros negocios similares, el valor total de las ventas, servicios y demás prestaciones que se efectúen.

Sin embargo, el impuesto no se aplicará al valor de la propina que por disposición de la ley deba recargarse en los precios de los bienes transferidos y servicios prestados en estos establecimientos;

f) Tratándose de peluquerías y salones de belleza no formará parte de la base imponible el porcentaje adicional establecido en el artículo 6º de la ley Nº 9.613, de 7 de julio de 1950, y sus modificaciones posteriores, y

g) La base imponible de las operaciones señaladas en la letra k) del artículo 8º, se determinará de acuerdo con las normas de este artículo y del artículo 15.

En el caso de adjudicaciones de bienes corporales inmuebles a que se refiere la letra c) del artículo 8º, la base imponible será el valor de los bienes adjudicados, la cual en ningún caso podrá ser inferior al avalúo fiscal de la construcción determinado de conformidad a las normas de la Ley Nº 17.235.

Las normas generales sobre base imponible establecidas en el artículo anterior, serán aplicables también, cuando proceda, para el cálculo de las bases imponibles especiales a que se refiere el presente artículo.

ARTICULO 17º.- En el caso de arrendamiento de inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, y de todo tipo de establecimientos de comercio que incluya un

bien raíz, podrá deducirse de la renta, para los efectos de este párrafo, una cantidad equivalente al 11% anual del avalúo fiscal del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año.

Tratándose de la venta o promesa de venta de bienes inmuebles gravados por esta ley, podrá deducirse del precio estipulado en el contrato el monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación. Para estos efectos, deberá reajustarse el valor de adquisición del terreno de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la fecha de contrato. La deducción que en definitiva se efectúe por concepto del terreno, no podrá ser superior al doble del valor de su avalúo fiscal determinado para los efectos de la ley Nº 17.235, salvo que la fecha de adquisición del mismo haya precedido en no menos de tres años a la fecha en que se celebre el contrato de venta o de promesa de venta, en cuyo caso se deducirá el valor efectivo de adquisición reajustado en la forma indicada precedentemente.

No obstante, en reemplazo del valor de adquisición del terreno podrá rebajarse el avalúo fiscal de ésta, o la proporción que corresponda, cuando el terreno se encuentre incluido en la operación.

Si en el avalúo fiscal no se comprendían construcciones o en su determinación no se hubieran considerado otras adiciones, el contribuyente podrá solicitar una nueva taxación, la cual se ajustará a las normas de la ley Nº 17.235, sin perjuicio de la vigencia que tenga el nuevo avalúo para los efectos del Impuesto Territorial, pero deberán excluirse las construcciones que den derecho a crédito fiscal.

No obstante lo dispuesto en el inciso segundo de este artículo, el Servicio de Impuestos Internos, en aquellos casos en que hayan transcurrido menos de tres años entre la adquisición del terreno y la venta o promesa de venta del bien inmueble gravado podrá autorizar, en virtud de una resolución fundada, que se deduzca del precio estipulado en el contrato, el valor efectivo de adquisición del terreno, reajustado de acuerdo con el procedimiento indicado en el inciso segundo, sin aplicar el límite del doble del valor del avalúo fiscal, considerando para estos efectos el valor de los terrenos de ubicación y características similares, al momento de su adquisición.

En las facturas que deban emitirse por los pagos que se efectúen en cumplimiento de alguno de los contratos señalados en el inciso segundo de este artículo, deberá indicarse separadamente el valor del terreno determinado de acuerdo con las normas precedentes, en la forma pactada a la fecha de celebrarse el contrato de venta o promesa de venta del inmueble. Cuando no exista esta constancia, se presumirá que en cada uno de los pagos correspondientes se comprenderá parte del valor del terreno en la misma proporción que se determina respecto del total del precio de la operación a la fecha del contrato.

En los contratos de venta o promesa de venta de un bien inmueble, ya sea que el terreno se transfiera o se considere en la misma operación o no, y en los contratos generales de construcción, gravados por esta ley, el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario cuando el valor de enajenación del terreno sea notoriamente superior al valor comercial de aquellos de características y ubicación similares en la localidad respectiva, como asimismo, 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. La diferencia de valor que se determina entre el de la enajenación y el fijado por el Servicio de Impuestos Internos quedará afecto al impuesto al Valor Agregado. La tasación y giro que se realicen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y en los plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que indica.

ARTICULO 191.- En los casos de permutas o de otras convenciones por las cuales las partes se obligan a transferirse recíprocamente el dominio de bienes corporales muebles, se considerará que cada parte que tenga el carácter de vendedor, realiza una venta gravada con el impuesto de este Título, teniéndose como base imponible de cada prestación, si procediere, el valor de los bienes comprendidos en ella. Lo dispuesto en este inciso será igualmente aplicable a las ventas en que parte del precio consista en un bien corporal mueble, y a los préstamos de consumo.

Si se tratare de una convención que involucre el cambio de bienes gravados por esta ley, el impuesto de este Título se determinará en base al valor de los bienes corporales muebles e inmuebles incluidos en ella, sin perjuicio de la aplicación de los tributos establecidos en ésta u otras leyes que puedan gravar la misma convención.

ARTICULO 210.- Del impuesto determinado, o débito fiscal, se deducirán los impuestos de este Título correspondientes a:

19.- las bonificaciones y descuentos otorgados a los compradores o beneficiarios del servicio sobre operaciones afectas, con posterioridad a la facturación;

20.- Las cantidades restituidas a los compradores o beneficiarios del servicio en razón de bienes devueltos y servicios resciliados por los contratantes, siempre que correspondan a operaciones afectas y la devolución de las especies o resciliación del servicio se hubiere producido dentro del plazo de tres meses establecido en el inciso segundo del artículo 709. Igual procedimiento corresponderá aplicar por las cantidades restituidas cuando una venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles, gravadas con esta ley, queden sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa; pero el plazo de tres meses para efectuar la deducción del impuesto se contará desde la fecha en que se produzca la resolución, o desde la fecha de la escritura pública de resciliación y, en el caso que la venta o promesa de venta quede sin efecto por sentencia judicial, desde la fecha que ésta se encuentre ejecutoriada, y

3º.- Las sumas devueltas a los compradores por los depósitos a que se refiere el Nº 2 del artículo 15º, cuando ellas hayan sido incluidas en el valor de venta afecto a impuesto.

ARTICULO 23º.- Los contribuyentes afectados al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

1º.- Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que tengan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8º.

2º.- No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

3º.- En el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

4º.- No darán derecho a crédito las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisición de automóviles, station wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, ni las de productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidio al consumidor de acuerdo a la facultad del artículo 48, salvo que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o el arrendamiento de dichos bienes, según corresponda.

5º En ningún caso darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

6º.- No procederá el derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al Valor Agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del decreto ley Nº 910, de 1975.

ARTICULO 27º bis.- Los contribuyentes gravados con el impuesto del Título II de esta ley y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal, determinados de acuerdo con

las normas del artículo 23, durante seis períodos tributarios consecutivos, originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su Activo Fijo, podrán imputar ese remanente acumulado en dichos períodos, debidamente reajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, a cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República. En el caso que en los seis períodos tributarios señalados se originen créditos fiscales en adquisiciones distintas a las anteriores o en utilizaciones de servicios, el monto de la imputación o de la devolución se determinará aplicando al total del remanente acumulado, el porcentaje que represente el impuesto al Valor Agregado soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al Activo Fijo en relación al total del crédito fiscal de los seis períodos tributarios.

Los contribuyentes señalados en el inciso anterior que realicen ventas o prestaciones de servicios y, en dicha oportunidad, se determine que han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles afectados a operaciones gravadas y exentas, excluidas de estas últimas las exportaciones, cuyos remanentes no fueran imputados o devueltos en la forma proporcional que determina el reglamento o se determine que se ha efectuado una imputación u obtenido una devolución del remanente de crédito fiscal superior al que correspondía de acuerdo a la ley o a su reglamento, deberán devolver el exceso debidamente reajustado de acuerdo con el artículo 27, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De igual forma deberá devolverse el remanente en el caso de término de giro de la empresa.

Para hacer efectiva la imputación a que se refieren los incisos anteriores, los contribuyentes deberán solicitar al Servicio de Tesorerías que se les emita un Certificado de Pago por una suma de hasta el monto de los créditos acumulados, expresados en unidades tributarias. Dicho certificado, que se extenderá en la forma y condiciones que establezca el Reglamento, será nominativo, intransferible a terceras personas y a la vista, y podrá fraccionarse en su valor para los efectos de realizar las diversas imputaciones que autoriza la presente disposición.

Para tener derecho a obtener la devolución de remanente de crédito fiscal, los contribuyentes que opten por este procedimiento no deberán estar adeudando al fisco suma alguna por cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, o por derechos, tasas o demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas, circunstancia que deberá constar en una declaración jurada que deberán presentar a la Tesorería General de la República. No regirá esta limitación tratándose de deudas que corresponden a cuotas por pago diferido de derechos de Aduanas.

Para los efectos de la devolución a que se refiere este artículo, el Tesorero General de la República deberá exigir, previo al reembolso, garantías o cauciones cuya naturaleza y monto guardan relación con la devolución solicitada en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.

La infracción consistente en utilizar cualquier procedimiento doloso encaminado a efectuar imputaciones y oír tener devoluciones improcedentes o superiores a las que realmente correspondan, se sancionará en conformidad con lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, según se trate de imputaciones o devoluciones. La tramitación de los procesos por estos delitos se sujetará a las normas del artículo 163 del Código Tributario y la excarcelación de los inculpados se regirá por lo dispuesto en el inciso segundo de la letra f) de dicho precepto, cuando se trate de devoluciones.

La no devolución en arcas fiscales de las sumas imputadas o devueltas en exceso según lo previsto en el inciso quinto de este artículo, y que no constituya fraude, se sancionará como no pago oportuno de Impuestos sujetos a retención u recargo, aplicándose los intereses, reajustes y sanciones desde la fecha en que se emitió el Certificado de Pago que dio origen al derecho a la imputación, o desde la fecha de la devolución en su caso.

ARTICULO 28º.- En los casos de término de giro, el saldo de crédito que hubiere quedado en favor del contribuyente podrá ser imputado por éste al impuesto del presente Título que se causare con motivo de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes corporales muebles o inmuebles que lo componen. Si aún quedare un remanente a su favor, sólo podrá imputarlo al pago del impuesto a la renta de primera categoría que adeudare por el último ejercicio.

Serán aplicables a los saldos o remanentes a que se refiere este artículo, las normas de reajustabilidad que establece el artículo anterior, en lo que fueren pertinentes.

ARTICULO 53º.- Los contribuyentes a efectos a los impuestos de esta ley estarán obligados a emitir los siguientes documentos:

a) Facturas, incluso respecto de sus ventas o servicios exentos, en las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios y, en todo caso, tratándose de ventas o promesas de venta de inmuebles o de los contratos señalados en la letra e) del artículo 8º, gravados con el impuesto del Título II de esta ley.

b) Boletas, incluso respecto de sus ventas y servicios exentos, en los casos no contemplados en la letra anterior.

ARTICULO 55º.- En los casos de ventas de bienes corporales muebles, las facturas deberán ser emitidas en el mismo momento en que se efectúe la entrega real o simbólica de las especies. En los casos de prestaciones de servicios, las facturas deberán emitirse en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

Tratándose de los contratos señalados en la letra e) del artículo 8º y de ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles gravados por esta ley, la factura deberá

emitirse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúa dicho pago. No obstante, en el caso de la venta de bienes inmuebles, la factura definitiva por el total o el saldo por pagar, según proceda, deberá emitirse en la fecha de la entrega real o simbólica del bien o de la suscripción de la escritura de venta correspondiente, si ésta es anterior.

Sin embargo, los contribuyentes podrán 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.

En caso que las facturas no se emitan al momento de efectuarse la entrega real o simbólica de las especies, los vendedores deberán emitir y entregar al adquirente, en esa oportunidad, una guía de despacho numerada y timbrada por el Servicio de Impuestos Internos. Esta guía deberá contener todas las especificaciones que señala el Reglamento. En la factura que se otorgue posteriormente deberá indicarse el número y fecha de la guía o guías respectivas.

Las boletas deberán ser emitidas en el momento de la entrega real o simbólica de las especies, en conformidad a las disposiciones reglamentarias respectivas.

En caso de prestaciones de servicios, las boletas deberán ser emitidas en el momento mismo en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

La guía de despacho a que se refiere el inciso cuarto o la factura o boleta respectiva, deberá exhibirse, a requerimiento del Servicio de Impuestos Internos, durante el traslado de especies afectas al Impuesto al Valor Agregado, realizado en vehículos destinados al transporte de carga. Para estos efectos, el vendedor o prestador de servicios deberá emitir guías de despacho también cuando efectúe traslados de bienes corporales muebles que no importen ventas. La no emisión de guías de despacho oportunamente, será sancionada en la forma prevista en el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario, siendo responsable solidario quien transporte las especies cuando no identifique al vendedor o prestador del servicio sujeto del impuesto.

ARTICULO 732.- Todo funcionario, fiscal, semifiscal, municipal o de organismos de administración autónoma que, en razón de su cargo, tome conocimiento de los hechos gravados por esta ley, deberá exigir, previamente, que se le exhiba el comprobante de pago del tributo correspondiente para dar curso o autorizar las respectivas solicitudes, inscripciones u otras actuaciones.

Tratándose de la venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble, o de un contrato general de construcción, se entenderá cumplida la exigencia establecida en el inciso anterior con la exhibición de la o las facturas correspondientes.

Respecto de las transferencias de vehículos motorizados usados, los notarios deberán enviar mensualmente al Servicio de Impuestos Internos aquellos contratos de ventas de estas especies que obren en su poder y que, por cualquier motivo, no hayan sido autorizados por dichos ministros de fé.

La infracción a lo dispuesto en los incisos precedentes hará responsable del pago del impuesto al funcionario o ministro de fé, solidariamente con los contribuyentes respectivos.

La sanción establecida en este artículo será aplicable, asimismo, a los notarios y demás ministros de fé que infrinjan lo prescrito en el artículo 75 del Código Tributario.

CAPITULO III.- ANALISIS GENERAL DE LAS DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LA LEY Nº 18.630.

La mencionada Ley Nº 18.630, consta de seis artículos permanentes y dos transitorios. En el artículo primero, se introducen las modificaciones necesarias para incorporar la actividad de la construcción de bienes corporales inmuebles al régimen afecto al Impuesto al Valor Agregado, salvo en el caso de los cambios de alcance general contemplados en la letra F., que se refiere a la exclusión de la parte que corresponde a la variación de la unidad de fomento para los fines de gravar la diferencia que se determine por los reajustes pactados en las operaciones a plazo; y en la primera parte de la letra X, en que se precisa el derecho al crédito fiscal por adquisiciones o utilización de servicios que se destinen a formar parte del Activo Realizable o que constituyan un gasto general, todo esto siempre que diga relación con el giro o actividad del contribuyente.

Nótese que para poder abarcar con el tributo la actividad de la construcción fue necesario dejar afectas al Impuesto al Valor Agregado a las empresas constructoras -mediante la calificación de venta a la transferencia de bienes corporales inmuebles y, de vendedor, a la empresa constructora, según los cambios que se introducen en los números 1º y 3º del artículo 2º del decreto ley 225- y también gravados a los contratos generales de construcción y a otras operaciones, en las letras c), e), k) y l) del artículo 8º de ese mismo cuerpo legal.

En el artículo 2º se establece la vigencia de las normas que se relacionan con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a la construcción de bienes corporales inmuebles. En este mismo artículo se da derecho al crédito fiscal a las empresas constructoras, por el impuesto que hayan soportado en las adquisiciones de bienes corporales muebles o en la utilización de servicios, destinados a la construcción de bienes corporales inmuebles que tengan existencia al 1º de octubre de 1987, fecha de vigencia de las normas relativas a la construcción que contiene el artículo 1º de la ley en comento. Asimismo, se da el derecho a crédito fiscal a las citadas empresas por la existencia de materiales de construcción que tengan a igual fecha. Por otra parte, en este artículo 2º se les otorga el derecho al crédito fiscal a las empresas que no sean constructoras -in-

dustriales, comerciales, agrícolas, etc., por el impuesto exportado en las adquisiciones y servicios, destinados a la construcción de un inmueble, con vigencia a contar del 1º de octubre de 1986.

El artículo 3º exige expresamente que todos los pagos que se hagan, con motivo de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble o de un contrato de construcción, afectos por las nuevas disposiciones al Impuesto al Valor Agregado, deben recargarse con este tributo aún cuando en el contrato respectivo no se hubiere considerado este tributo o se hubiera estipulado cualquiera modalidad respecto de este gravamen.

Mediante el artículo 4º se establece que quienes utilizaron como crédito fiscal el impuesto al Valor Agregado por adquisiciones de bienes y servicios destinados a formar parte de un inmueble o a la reparación de éste, no adeudan impuesto por la aplicación de este procedimiento. Obviamente, esta norma favorece a los contribuyentes sólo por las operaciones señaladas que realizaron hasta el día anterior a la fecha de publicación de la ley, es decir, hasta el 22 de julio de 1987, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 2º mencionado anteriormente, respecto de las empresas que no son constructoras, el cual fija una vigencia especial al derecho a crédito fiscal desde el 1º de octubre de 1986.

El artículo 5º, reemplaza el texto del artículo 21 del decreto ley Nº 910, de 1975, con vigencia a contar del día 1º de octubre de 1987.

Mediante esta nueva disposición legal se establece un crédito especial para las empresas constructoras respecto de la venta de inmuebles que hayan construido para habitación y también por los contratos de construcción, que no sean por administración, de este mismo tipo de construcción.

Dicho crédito especial, que es del 0,65 del débito del impuesto al Valor Agregado respectivo, deberá registrarse en la factura y podrá imputarse a los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta o a cualquier otro impuesto de retención o recargo que debe pagarse en la misma fecha. Si efectuada las referidas imputaciones aún quedare un remanente al término del ejercicio, éste tendrá el carácter de un pago provisional voluntario a devolver en la forma señalada en el artículo 97 de la Ley de la Renta.

En este mismo nuevo artículo 21, se da también derecho al citado crédito especial a los pagos que se efectúen con motivo de los contratos generales de construcción que se celebren con determinadas instituciones que no persiguen fines de lucro y que cumplen otros requisitos que el mismo precepto legal señala. Dada la naturaleza de la franquicia, el Ministerio de Hacienda deberá autorizar a las instituciones que cumplan con las exigencias establecidas en el nuevo artículo 21 del decreto ley Nº 910.

En el artículo 6º, se introduce una modificación al artículo 75 del Código Tributario, por la cual se especifica que en los casos de venta de bienes corporales inmuebles o de un

contrato general de construcción, la obligación de los notarios y demás ministros de fé de dejar constancia del pago del tributo se entenderá cumplida registrando el número y fecha de la factura correspondiente.

El artículo 1º transitorio establece un régimen especial durante un período de dieciocho meses a contar del 1º de octubre de 1987, por las operaciones que se efectúen con personas que no recuperan el IVA, ya sea total o parcialmente, y que provengan de un contrato general de construcción, que no sea por administración, celebrado con anterioridad a esa fecha; celebrado en virtud de propuestas públicas abiertas con anterioridad a esa fecha; promesas de venta de bienes corporales inmuebles que se encuentren protocolizadas ante notario a esa misma fecha y los contratos de venta de estos inmuebles que se suscriban en cumplimiento de estas promesas de venta cuando el inmueble aún se encuentre en construcción al celebrarse ese contrato de venta.

El citado régimen especial básicamente consiste en dejar vigente para las operaciones mencionadas, la normativa legal que rige actualmente para la actividad de la construcción.

Finalmente, el artículo 2º transitorio hace extensivo, a los permisos de edificación aprobados a la fecha de publicación de la ley Nº 18.630, el régimen tributario especial señalada en el artículo 1º transitorio, a las empresas constructoras por las operaciones y contratos que realicen con motivo de las construcciones destinadas a viviendas situadas en las Zonas Francas de Extensión.

En los Capítulos siguientes de esta Circular se imparten instrucciones más específicas sobre la materia.

CAPITULO IV.- MODIFICACIONES AL TEXTO DEL D.L. Nº 825, de 1974, PARA INCORPORAR LA ACTIVIDAD DE LA CONSTRUCCION AL IVA.

En el artículo 1º de la Ley Nº 18.630, se contienen las modificaciones que se introducen al texto del decreto ley Nº 825, de 1974, para incorporar la actividad de la construcción al régimen del Impuesto al Valor Agregado. Respecto de dichas modificaciones, se entregan los comentarios señalados a continuación.

Como precisión inicial conviene señalar que la nueva normativa legal grava con IVA la actividad de la construcción y, como consecuencia de ello, resultan afectadas las ventas y otros actos asimilados a éstas celebradas por empresas constructoras y que recaigan sobre bienes corporales inmuebles construidos en todo o parte por ellas. Por consiguiente, las transferencias de bienes corporales inmuebles, por regla general, no se encuentran afectas al impuesto al valor agregado, salvo que concurren los requisitos que establece la ley en comento para configurar los nuevos hechos gravados.

1.- Modificaciones al concepto "venta", "vendedor" y de la ubicación territorial del bien gravado.

1.a) Hecho gravado

Como se sabe el hecho gravado general del impuesto al Valor Agregado, se define en el número 1º) del artículo 2º del decreto

ley 825, dentro del concepto "venta" y de cuyo análisis puede concluirse, antes de comentar la modificación señalada, que una convención queda afectada a este tributo cuando se cumplen los siguientes requisitos básicos:

- a) Celebración de una convención traslativa de dominio.
- b) Transferencia realizada por un "vendedor".
- c) La convención debe ser a título oneroso.
- d) La convención debe recaer sobre un bien corporal mueble.

La modificación que le introdujo la ley Nº 18.630 al artículo 2º citado, tiene por objeto agregar, para los efectos de la ley, un nuevo hecho gravado del IVA al definir como "venta" la transferencia a título oneroso del dominio "de 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".

De tal modo, se configurará el hecho gravado respecto de la transferencia del dominio de inmuebles, de cuotas de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, cuando existan copulativamente, las siguientes circunstancias:

a) Celebración de una convención traslativa del dominio, de cuotas de dominio o de derechos reales constituidos sobre bienes corporales inmuebles.

b) Transferencia realizada por un "vendedor".

c) La convención debe ser a título oneroso.

d) La convención debe recaer sobre un bien corporal inmueble de propiedad de una empresa constructora o sobre los derechos reales mencionados, siempre que el inmueble haya sido construido por dicha empresa, ya sea totalmente o una parte, aunque el resto lo construya para ella otra u otras empresas constructoras.

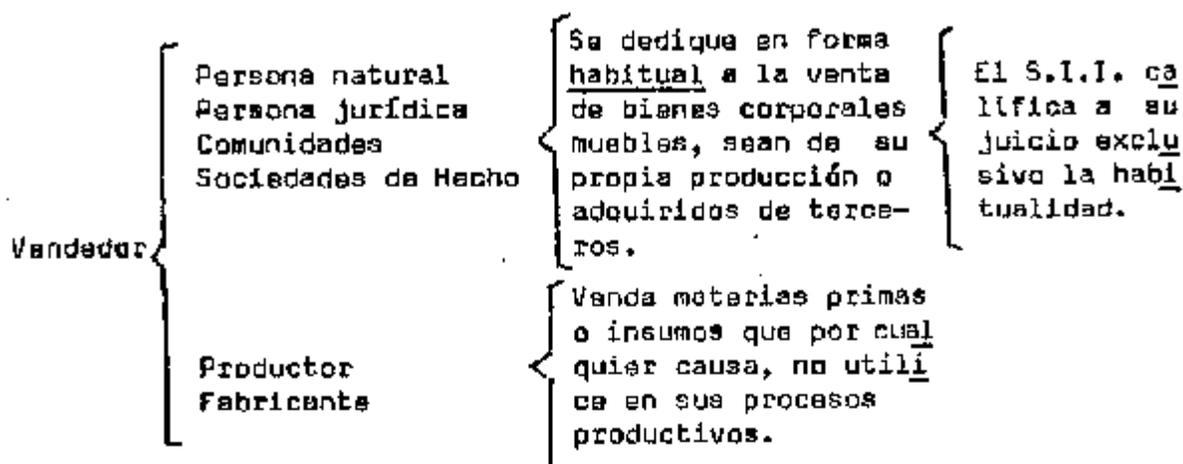
De lo expresado en la letra d) anterior se desprende que la intermediación de inmuebles construidos para el adquirente quien posteriormente lo vende sin que medie algún tipo de construcción, ya sea en carácter de obras adicionales, complementarias, ampliaciones, terminaciones o remodelaciones, no queda afectada al impuesto al Valor Agregado. Tal es el caso de las inmobiliarias cuando se limitan a comprar y vender propiedades o a encargarse mediante la celebración de uno o más contratos generales de construcción, la construcción total de un inmueble para su venta.

Tratándose de adquisiciones de inmuebles no construidos por el adquirente al cual éste le efectúa obras adicionales, complementarias, ampliaciones, terminaciones o remodelaciones, para su venta, dichas obras constituirán hecho gravado.

1.b) Concepto de "vendedor".

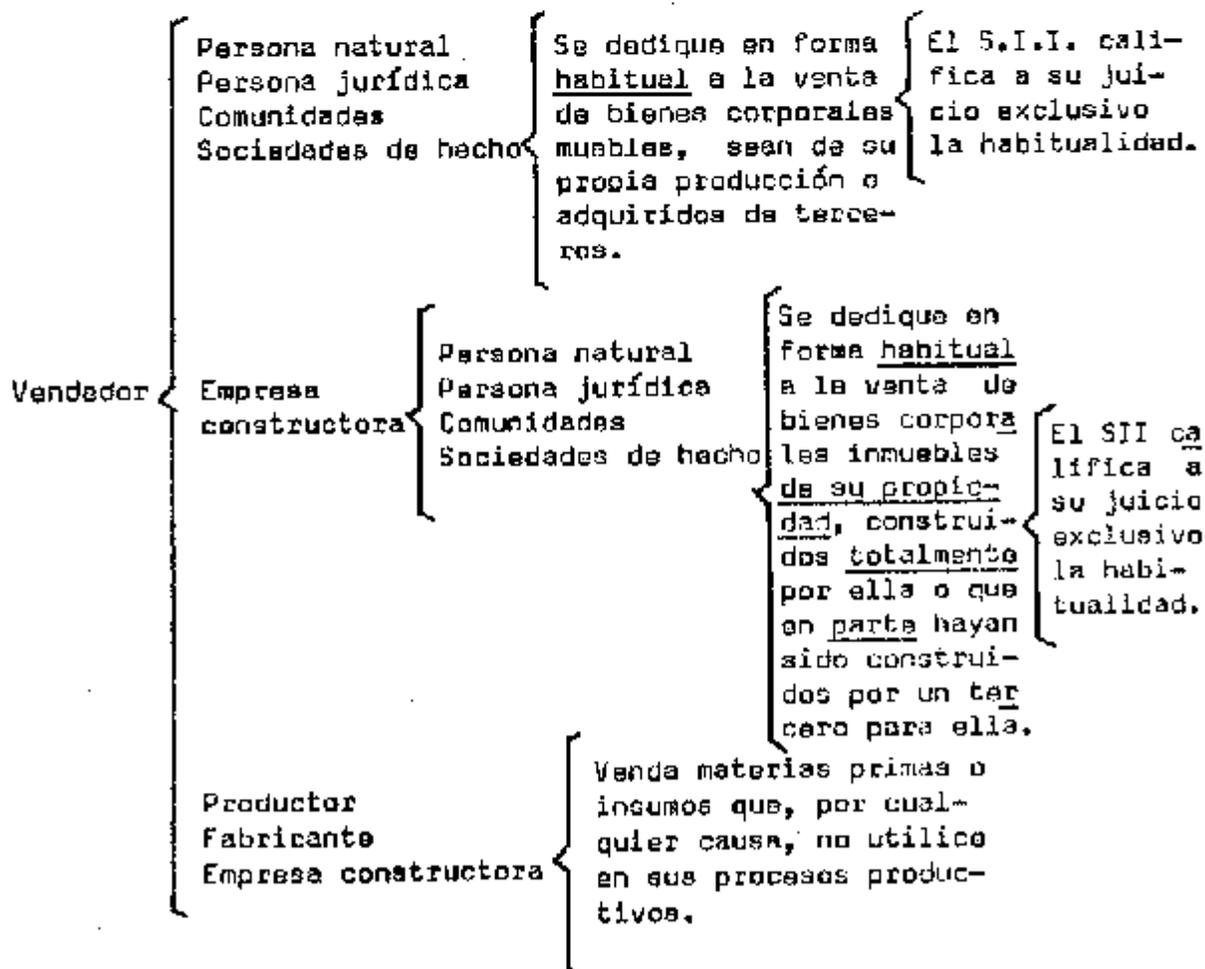
Como se analizó en el punto anterior uno de los requisitos para que se configure el hecho gravado es que la transferencia del bien corporal mueble o inmueble sea realizada por un "vendedor".

Ahora bien, en el número 3º) del artículo 2º del decreto ley Nº 825, de 1974, se entendía por vendedor, antes de considerar la modificación de la ley Nº 18.630, en comento, lo siguiente:



Por otra parte, en el artículo 4º del Reglamento del Impuesto a las Ventas y Servicios se dan las normas para calificar la habitualidad, estableciendo que el Servicio, para estos efectos, considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice la venta de los bienes corporales muebles de que se trate y, con estos antecedentes, determinará si el ánimo que guió al contribuyente fué adquirirlos para su uso o para la reventa.

Con la modificación que introdujo a este número 3º el artículo 1º de la ley Nº 18.630, el concepto de vendedor tiene el siguiente alcance:



Aún cuando la misma norma legal señalada entrega una facultad exclusiva al Servicio de Impuestos Internos para calificar la habitualidad, no es menos cierto que el artículo 4º del Reglamento del decreto ley 825 establece un marco de referencia al cual se han ceñido los diversos dictámenes emitidos sobre la materia. Sobre el particular, el Reglamento indica que el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trate, y con estos antecedentes determinará si el ánimo que guió al contribuyente para adquirirlos fué para su uso, consumo o para la reventa. Ahora bien, siendo la referida transferencia de inmuebles un hecho gravado del IVA, como lo es la de los bienes corporales muebles, es lógica considerar en forma extensiva las mismas normas reglamentarias e interpretativas, por lo que, dentro de dicho contexto, para el caso de la actividad de la construcción, debe entenderse que tendrá el carácter de vendedor -o empresa constructora para los efectos de la ley- cualquier persona natural o jurídica, comunidades y sociedades de hecho que transfieran a título oneroso un bien inmueble construido en parte o el total por ella, cuando con motivo de dicha operación haya concurrido uno o más de los elementos citados anteriormente para calificar la habitualidad. Es obvio que la calificación de la habitualidad siempre ha sido necesario hacerla sólo cuando por las características de la operación de que se trata, sea dudosa la calidad de vendedor de la persona que transfiera el bien. Por lo tanto es claro que debe calificarse de vendedor a quienes se constituyan como una empresa organizada para construir y vender inmuebles, aunque el giro de la construcción no sea exclusivo e incluso cuando sea esporádico o de menor importancia, o bien cuando exista una organización empresarial distinta que sea aprovechada ocasionalmente para construir y vender uno o varios inmuebles.

Nótese que la habitualidad según el Reglamento, debe calificarse una vez realizada la venta para determinar si el ánimo que se tuvo para adquirir los bienes muebles, fue para el uso o consumo del contribuyente o para la reventa. Respecto de la actividad de la construcción, por la naturaleza propia que implica la transferencia de un inmueble y de su construcción -que comprende alguna organización específica, o sea, financiamiento especial, personal especializado, proyectos técnicos, etc.- cabe concluir que en la medida que se dan los elementos constitutivos del concepto de vendedor que la ley fija, siempre resultará procedente la aplicación del IVA, toda vez que en dicho concepto se entiende implícita la habitualidad. Con todo, lo anterior no significa que el Servicio de Impuestos Internos renuncie al uso de la facultad de calificar la habitualidad en aquellos casos en que el contribuyente declare que el inmueble construido totalmente o en parte por él no estaba destinado a ser vendido. Téngase presente, en todo caso, que tratándose de las adjudicaciones de bienes corporales inmuebles construidos total o parcialmente por una sociedad, comunidad o cooperativa, éstas siempre constituyen venta, según lo dispone en forma expresa el inciso segundo de la letra c) del artículo 8º del decreto ley N° 825, de acuerdo con una modificación que lo introdujo el artículo 1º de la ley N° 18.630, por lo que en tales situaciones no es procedente recurrir a la calificación de la habitualidad para aplicar el impuesto pues la propia ley implícitamente le da tal calidad.

De tal modo, como una conclusión de lo expresado anteriormente, para los efectos del Impuesto al Valor Agregado debe entenderse que empresa constructora no sólo es la organización que específicamente

te tiene por objeto vender bienes inmuebles que construye total o parcialmente, sino que también cualquier persona natural o jurídica, comunidad o sociedad de hecho que realice dichas operaciones ya sea permanentemente o eventualmente, como giro único o como parte principal o no de ese giro.

1.c) Ubicación territorial del bien gravado.

En el artículo 4º del decreto ley Nº 825 se indica que están gravados con el impuesto de dicho cuerpo legal las ventas de bienes corporales muebles ubicados en el territorio nacional, independiente del lugar en que se celebre la convención respectiva. La ley comentada en la presente circular incorpora dentro de esta norma la venta de bienes corporales inmuebles, con lo que se precisa que el Impuesto al Valor Agregado, respecto de la venta de inmuebles de propiedad de una empresa constructora construido total o parcialmente por ella, solo se aplica cuando la convención recaiga sobre un bien de este tipo ubicado en el territorio nacional.

2.- Otros hechos gravados con el IVA, respecto de la actividad de la construcción.

El artículo 8º del decreto ley 825, establece la procedencia del impuesto para algunos contratos que no se encuentran claramente comprendidos en la definición de venta o servicio que contiene el artículo 2º de dicho texto legal. La ley Nº 18.630, con el objeto de incorporar plenamente la actividad de la construcción al régimen del Impuesto al Valor Agregado, ha tenido también que adaptar la redacción de este artículo, en la forma que se indica más adelante.

2.a) En la letra c) del artículo 8º 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. Nótese que en estos casos no es necesario que el bien adjudicado sea del giro del vendedor, como lo es para los bienes corporales muebles, pero sí es indispensable que los bienes corporales inmuebles de que se trate hayan sido construidos total o parcialmente por la sociedad, comunidad o cooperativa. De tal 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.

2.b) En la letra a), del artículo 8º, se incorporó como hecho gravado del IVA, a los contratos generales de construcción, quedando en las mismas condiciones que los contratos de instalación o confección de especialidades que ya se encontraban gravados con el citado tributo.

Cabe recordar que los contratos de construcción ejecutados por administración siempre han estado gravados con el Impuesto al Valor Agregado, por tener el carácter de arrendamiento de servicios y, por consiguiente, estaban comprendidos en el hecho gravado básico de dicho impuesto.

2.c) En la letra k) se incluyen como hechos gravados del IVA los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de co

mercio y otras universalidades, que comprenden o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora.

La característica general que contempla esta disposición legal 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. En este punto, tal como se explicó en los párrafos relativos a la calificación de la habitualidad, respecto de la actividad de la construcción, para los efectos de la ley solo cabe recurrir a ella para decidir si procede o no el tributo cuando el inmueble es construido total o parcialmente por una persona para sí y se vende. Pues bien, en los casos a que se refiere esta letra -aportes, retiros y ventas de establecimientos de comercio- cuando se trate de empresas que hayan 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 en virtud de lo dispuesto en el número 1º, del artículo 23º, de acuerdo con la modificación que la introdujo la ley Nº 18.638, en análisis. Ahora bien, solo 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 estuvo sujeto al tratamiento contable y tributario que corresponde al Activo Fijo.

En concordancia de lo dispuesto en las letras b) y d) del mismo artículo 3º, la comentada letra k) debe analizarse dentro de un contexto similar, por lo que respecto de los aportes y otras transferencias debe entenderse que la norma se refiere a los que se hagan con motivo de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, y los retiros, aquellos efectuados por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa (en este último caso en una calidad distinta a la de la remuneración).

Por lo expresado, es válido para los aportes referidos en la letra k), lo interpretado por este Servicio respecto de la letra b), por lo que el hecho gravado se configura cuando una empresa constructora aporta o transfiere a una sociedad un inmueble de su giro o una cuota de dominio sobre dicho bien o derechos reales constituidos sobre él. Cabe recordar que se ha dictaminado que no existe el hecho gravado en los casos de : transformación de una sociedad de personas en anónimas, ya que se trata del mismo contribuyente sin que haya transferencia alguna; en la fusión y absorción de sociedades, ya que las sociedades que se fusionan aportan una universalidad jurídica (su patrimonio) y los socios aportarían derechos personales, y en la división de sociedades por no existir en este caso transferencia de bienes corporales inmuebles, ya que el patrimonio de las nuevas sociedades es en conjunto igual al de la sociedad que se divide.

En cuanto a los retiros, también como se ha interpretado respecto de los bienes corporales muebles, no tendría tal carácter el hecho que un empresario individual destine un inmueble construido total o parcialmente por él para la venta, al uso de su empresa. Por otro lado, sí constituiría hecho gravado el retiro del mismo inmueble que haga el citado empresario para su uso personal, por estar expresamente asimilado a venta según la letra k) en comento, aún cuando no se produce transferencia de dominio como lo exige el Nº 1 del artículo 2º del decreto ley Nº 825.

La letra k) también considera hecho gravado la venta de establecimientos de comercio y otras universalidades que comprendan bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora.

2.d) El Servicio ha calificado el establecimiento de comercio como una universalidad de hecho y, junto con la expresión otras universalidades que incluye la letra k), se entienda incorporado en la norma cualquier otro establecimiento de distinta naturaleza como ser industrial, agrícola, etc. cuya venta puede quedar afecta, en la parte relativa a los bienes inmuebles. Naturalmente que en el caso de una empresa que permanentemente construye y vende inmuebles, o bien, cuando se encuentra organizada para efectuar tales operaciones, no pueden existir dudas que los referidos inmuebles deben quedar afectos al IVA, cuando se venda la universalidad, ya que es claro que se trata de bienes de su giro, porque dichas empresas son vendedores de acuerdo a la definición contenida en el número 3 del artículo 2º comentada en los párrafos anteriores. En circunstancias menos determinables, será necesario remitirse también a dicho concepto y al alcance que se le ha dado en esta Servicio. Debe tenerse presente que el impuesto no será aplicable cuando se trate de un inmueble construido totalmente o en parte por una empresa para su uso dentro del giro del negocio.

2.e) En la letra l) de este artículo 8º se incluyen como hechos gravados las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora, y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas, en ambos casos respecto de inmuebles de su giro. Por otra parte, se dispone que para los efectos de la aplicación de la ley, los contratos de arriendo con opción de compra se asimilarán en todo a las promesas de venta, es decir, por ejemplo, el impuesto se devengará también en cada pago.

Respecto de los contratos mencionados en esta letra, también se hace referencia a que los inmuebles sean del giro de la empresa, es decir, el igual que en el caso anterior, cuando esta sea vencedora de dichos bienes.

Asimismo, los contratos señalados que celebren las comunidades por inmuebles construidos total o parcialmente por ellas, se encontrarán afectos al Impuesto al Valor Agregado.

2.f) De acuerdo con los comentarios efectuados en relación al hecho gravado del IVA conviene precisar algunas situaciones sobre la venta de sitios que pudieran realizar las empresas constructoras.

- Venta de sitios sin urbanizar. No queda afecta por no constituir hecho gravado del IVA.
- Venta de sitios urbanizados.
 - a) Si el sitio fue urbanizado y vendido antes del 1º de octubre de 1987, fecha de vigencia de la incorporación de la actividad de la construcción al régimen del IVA, no queda afecta.
 - b) Si el sitio fue urbanizado antes del 1º de octubre de 1987 y vendido a contar de esa fecha, queda afecto al IVA, sin perjuicio del derecho al crédito extraordinario que establece la letra a) del artículo 2º de la ley 18.630.

Si se vende sitios urbanizados, desde el 1º de octubre de 1987, habrá que distinguir si dicha urbanización se hace por cuenta propia o a través de un tercero. En el primer caso, la venta queda afectada al impuesto sobre la base imponible que resulta una vez deducido el valor actualizado del terreno. Obviamente que el urbanizador particular también quedaría afecto por cuanto, como se expresó en párrafos anteriores, en este caso existiría habitualidad pues no se estaría efectuando este tipo de obras para su uso por lo que el ánimo de hacerlo sería la venta. Cuando el sitio vendido ha sido urbanizado a través de un tercero, es el contrato de construcción de la urbanización el gravado. Si el loteador es una inmobiliaria, debe soportar el IVA por el contrato de construcción y la venta del terreno urbanizado que haga no estará afectada.

Cabe precisar que la urbanización, para los efectos de la procedencia del gravamen, constituye también la construcción de un bien corporal inmueble.

3.- Devengo del Impuesto al Valor Agregado.

La Ley Nº 18.630, en su artículo 1º, agregó una nueva letra (f) al artículo 9º del decreto ley Nº 825, de 1974.

En dicho artículo se contienen las normas para determinar cuando se devenga el impuesto al Valor Agregado, es decir, cuando nace para el Fisco el derecho a una retribución monetaria en virtud de haberse cumplido las circunstancias previstas en la ley para que alguna persona se convierta en sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Respecto de 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.

Esta norma debe relacionarse con la introducida como inciso segundo al artículo 55 del mismo decreto ley, por la cual se establece que en el caso de los contratos señalados, 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, general de construcción o de 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 o gos gravados anteriormente con motivo de la celebración de una promesa de venta), cargando separadamente el impuesto que corresponda por la cantidad cobrada en el documento.

Sin perjuicio de lo expresado anteriormente, es válido también para los citados contratos la disposición contenida en el inciso tercero del artículo 55º que hasta la fecha sólo era aplicable para las ventas de bienes corporales muebles y servicios, en cuanto a que los contribuyentes puedan postergar la emisión de sus facturas hasta el quinto día posterior a la terminación del período en que se hubieran realizado las operaciones; pero debe corresponder su fecha a la del período tributario en que dichas operaciones se efectuaron.

4.- Sujetos del impuesto respecto del IVA a la construcción.

En el artículo 10º del decreto ley Nº 825, se establece quienes son los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, considerándose, como regla general, al vendedor, cuando celebre una convención definida como venta o que se equipare a venta, y al prestador de servicios que realice operaciones definidas como servicios o que la ley equipare como tales.

Respecto del gravamen aplicable a la actividad de la construcción es importante señalar algunos sujetos pasivos especiales que se encuentran indicados en el artículo 11 del decreto ley 825, desde antes de la incorporación al régimen del IVA de dicha actividad, pero que les son plenamente aplicables. Entre ellas pueden mencionarse:

- El comprador o acquirente, cuando el vendedor o tradente no tenga residencia en Chile (letra b);

- La sociedad o la comunidad, en los casos de adjudicaciones de bienes corporales inmuebles construidos total o parcialmente por las sociedades, comunidades y cooperativas de vivienda, cuando se trate de la liquidación de ellas, siendo cada socio o comunero solidariamente responsable del pago del tributo en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados (letra c), y

- El aportante, en el caso de aportes a sociedades (letra d)

A lo anterior se agregó una letra (f) por la cual se consideran sujetos pasivos a los contratistas o subcontratistas, en el caso de los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción.

5.- Normas sobre base imponible.

La regla general sobre base imponible del Impuesto al Valor Agregado se encuentra establecida en el artículo 15º del decreto ley 825, indicándose que ella estará constituida, salvo disposición en contrario de la misma ley, por el valor de las operaciones respectivas, más los siguientes rubros relacionados con la tributación de la actividad de la construcción, que no estuvieren comprendidos en dicho valor;

a) El monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses moratorios que se hubieren hecho exigibles o percibidos anticipadamente en el período tributario, y

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

Respecto de los reajustes, la ley N° 18.630, estableció que deberá excluirse -para los efectos de aplicar el tributo- el monto de los reajustes de valores que ya pagaron el IVA, en la parte que corresponde a la variación de la unidad de fomento determinada por el período respectivo de la operación a plazo. Esta modificación tiene un alcance general, por lo que no solo beneficia a la actividad de la construcción, aunque para el caso de ella rige a contar del 1° de octubre de 1987 y para el resto de los contribuyentes del IVA desde el 1° del mes siguiente al de la publicación de la ley mencionada. Cabe precisar que la vigencia debe aplicarse considerando los reajustes e intereses que se devenguen a contar de dichas fechas por las operaciones a plazo, debiéndose dejar clara constancia del cálculo y de las unidades de fomento consideradas, en el documento que debe emitirse por la diferencia de impuesto a cobrar o por la compensación que se produzca. Tómese en consideración que por la naturaleza de la disposición modificatoria, la exclusión del monto que corresponda a la reajustabilidad calculada según la variación de las unidades de fomento sobre el valor de la operación a plazo, solo debe efectuarse respecto de los reajustes e intereses pactados y no de los gastos de financiamiento ni de la parte del precio que se pague, pues estos no son valores originados por la aplicación de una corrección monetaria. Obviamente que los intereses o reajustes pagados anticipadamente no tendrán derecho a la deducción señalada, salvo si media un tiempo entre la fecha en que estos se pactaron y la de su pago en el cual parte de ellos se han devengado.

En el artículo 16 del decreto ley N° 823, se contienen algunas normas especiales sobre base imponible. Entre ellas se mantiene sin variación la que se refiere a los contratos de instalación o confección de especialidades en cuanto a que la base imponible la constituye el valor total del contrato incluyendo los materiales; pero se incorporan a esta misma disposición (letra c) los contratos generales de construcción.

En este mismo artículo 16, se agrega una nueva letra (g) en la que se señala que la base imponible de los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de empresas constructoras, se determinará de acuerdo con las normas de este artículo 16 y del artículo 15.

Debe entenderse que por aplicación del segundo de los artículos citados, son válidas en primer término las disposiciones generales sobre base imponible, las que se explicaron al inicio de este párrafo b). En cuanto a la referencia del artículo 16, deberán aplicarse las normas que según la naturaleza del hecho gravado, correspondan en cada caso, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 15. Así, en los retiros, téngase presente lo dispuesto en la letra b), en la cual se dispone que tratándose de estas operaciones la base imponible será el valor que el propio contribuyente tenga asignado a los bienes corporales inmuebles o sobre el valor que tuvieran los mismos en plaza si este último fuere superior, según lo determine el Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo. Respecto de la venta de establecimientos de comercio y otras universalidades, deberá considerarse como base imponible el valor de los bienes corporales inmuebles incluidos en la venta, sin deducción de las deudas que puedan afectar a estos bienes.

pero si la venta se hiciera por suma alzada, el Servicio procederá a tasar, para los efectos del impuesto, el valor de los bienes corporales inmuebles del giro del vendedor, comprendidos en la venta (letra d, del artículo 16).

Cabe señalar que la facultad para tasar la base imponible a que se refiere la última parte del párrafo anterior, es aplicable para todas las convenciones en que no se asigne un valor determinado a los bienes corporales inmuebles (también bienes corporales muebles) que se enajenen o el fijado fuere notoriamente inferior al corriente en plaza (inciso tercero de la misma letra d).

Se hace presente que en el caso de la adquisición de inmuebles no construídos por el adquirente al cual éste le afectúe obras adicionales, complementarias, ampliaciones, terminaciones o remodelaciones, para su venta, la base imponible del IVA la constituye el precio de estas obras, según el valor de venta que fije el vendedor, sin perjuicio del uso de la facultad señalada en el párrafo anterior que pueda hacer el Servicio. 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.

Por último, se agregó un nuevo inciso al artículo 16, por el cual se indica que 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, la base imponible de la adjudicación de bienes corporales inmuebles construídos total o parcialmente por la sociedad, comunidad o cooperativa será el valor de los bienes adjudicados, el cual no podrá ser inferior al avalúo fiscal de la construcción, que rija para la Ley de Impuesto Territorial a la fecha de la adjudicación. Nótese que sólo debe considerarse, para determinar la base imponible en las mencionadas adjudicaciones, el valor de la construcción excluyendo el del terreno pues éste no se encuentra afecto al impuesto el Valor Agregado.

6.- Normas para excluir el valor del terreno de la base imponible.

En el artículo 17 del decreto ley Nº 925, la ley Nº 18.630 agregó seis incisos, mediante los cuales se indica el tratamiento que debe darse al valor del terreno para los efectos de aplicar el Impuesto el Valor Agregado, en los casos de venta o promesa de venta de los bienes inmuebles gravados.

En primer término debe tenerse presente que el valor del terreno en ningún caso constituye base imponible del tributo, por lo que en los citados incisos se establecen las normas aplicables para efectuar su deducción cuando éste se encuentre incluido en el precio de la venta o de la promesa de venta. Oviamente que si en el contrato respectivo se fija el valor del terreno en forma separada del de la construcción, también será necesario que para dicha determinación se tengan presente las instrucciones que más adelante se indican, debiendo facturarse el valor del terreno en el mismo documento que se emita por el cobro del precio del contrato ya sea, de una sola vez o en cuotas, con reajustes, intereses, etc., según cuales hayan sido las condiciones pactadas en el contrato para su pago.

Cuando el terreno se encuentre incluido en el precio del contrato, como norma general debe deducirse reajustado. Para efectuar este ajuste deberá determinarse el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor (IPC) en el período comprendido, entre el mes anterior al de adquisición del terreno y el mes anterior a la fecha del contrato. El porcentaje así obtenido servirá para calcular la cantidad que, agregada al precio original del terreno, constituirá su valor actualizado.

El valor del terreno, reajustado, con derecho a deducir del precio del contrato, no podrá exceder de la cantidad equivalente al doble del avalúo fiscal, determinado para los efectos del Impuesto Territorial, vigente a la fecha del contrato de venta o promesa de venta del inmueble. No obstante, este límite no será aplicable cuando entre la adquisición del terreno y el contrato respectivo exista un plazo de tres años o más, caso en el cual podrá deducirse el valor efectivo calculado con el reajuste indicado anteriormente. Igual situación de excepción, respecto del límite señalado, posibilita la ley respecto de un terreno en que entre la fecha de su adquisición y venta medie un plazo inferior a tres años, cuando el Servicio a petición de la empresa constructora interesada, determine mediante una resolución fundada, el valor efectivo de adquisición del terreno considerando en esta tasación el valor de otros terrenos de características y ubicación similares a la misma fecha de adquisición. El valor que asigne el Servicio al terreno, deberá también reajustarse en la forma indicada en el párrafo anterior para proceder a la deducción del precio del contrato.

En el caso que la empresa constructora estime conveniente un procedimiento más expedito de acuerdo con las características del contrato, podrá optar por deducir del valor del contrato el avalúo fiscal del terreno vigente a la fecha de dicha convención, obviamente sin aplicarle reajustabilidad alguna.

Con el objeto de que la deducción del valor del terreno sea más justa, tanto respecto de la situación del párrafo anterior como cuando se trate de calcular el doble del valor del avalúo, el contribuyente puede solicitar al Servicio de Impuestos Internos que practique una nueva tasación del terreno cuando en el avalúo fiscal vigente no se hayan considerado algunas construcciones que existan en él, como pueden ser algunas obras de urbanización, o bien, el cambio de serie, por ejemplo, de agrícola a no agrícola, u otras situaciones. La tasación se ajustará a las normas de la ley 17.235 y su reglamentación; pero para los efectos del IVA, el Servicio deberá emitir una resolución separada que regirá de inmediato para determinar el impuesto del contrato respectivo, sin perjuicio del procedimiento normal para el cobro del Impuesto Territorial que pueda proceder. Si por las construcciones existen facturas a nombre de la empresa constructora, por las cuales acredite su derecho al crédito fiscal, estas obras no deberán tasarse pues constituyen parte de las operaciones que integran el sistema del Impuesto al Valor Agregado y por esta vía descargarán el tributo soportado como crédito fiscal.

Cabe hacer presente que la ley permite rebajar del precio estipulado en el contrato, el valor de adquisición de todo el terreno que se encuentre incluido en la operación. Esto quiere decir que la empresa constructora puede deducir el valor total del terreno que constituya costo del contrato y no solamente el terreno de cada inmueble que transfiere. Por lo tanto, el valor del terreno utilizado en calles,

plazas, etc. y que fué también adquirido por la empresa, deberá prorratearse por cada m2 que corresponda a los inmuebles que transfiera. Así, por ejemplo, si el valor de un paño de terreno de 20.000 m2, fué de \$ 60.000.000, o sea, por cada m2 \$ 3.000 y se transfiera con uso útil para los bienes construidos de 15.000 m2, debe recuperarse de todas maneras el precio de adquisición inicial, es decir, cada m2 de uso útil, tendrá un valor de \$ 4.000.-

En el mismo artículo 17, en comento, se ordena que el valor del terreno debe indicarse en forma separada en las Facturas que se emitan (véase el ejemplo en el Capítulo VII de esta Circular), el cual se determina de acuerdo con el procedimiento mencionado precedentemente. En este mismo punto, se establece que la mencionada deducción deberá hacerse en la oportunidad que se haya pactado en el contrato original respectivo, es decir, si el valor del terreno comprende el primer pago, o parte de cada una de las cuotas que se pacten, o íntegramente en la cuota final, etc., incluyendo su reajuste cuando se hubiere convenido. Si no existiere tal constancia en el contrato, se presumirá que en cada cuota del precio se encuentra una parte que corresponde al terreno, según la proporción que se determine a la fecha del contrato entre el valor del terreno actualizado, cuando proceda, y el total del precio del contrato incluyendo el citado valor del terreno.

Por último, en el artículo 17 se entrega al Servicio de Impuestos Internos una facultad para tasar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, el valor del terreno o de la construcción en los casos que indica, a fin de precaver la evasión del IVA mediante la declaración injustificada de aumentos en el valor del terreno o disminución en el de la construcción.

En virtud de dicha facultad el Servicio puede tasar los valores o precios considerando las siguientes situaciones:

TERRENO :

Contratos de venta o promesa de venta de un bien inmueble

-ya sea que el terreno se transfiera o se considere en la misma operación o no.

Valor de enajenación sea notoriamente superior al valor comercial de aquellos de características y ubicación similares en la localidad respectiva.

CONSTRUCCIONES :

Contratos generales de construcción gravados por el decreto ley N° 325.

Valor de la construcción sea notoriamente inferior a las de igual naturaleza considerando el costo incurrido y los precios de otras construcciones similares.

Las diferencias que determine el Servicio de Impuestos Internos entre el precio de la enajenación y el tasado quedarán afectas al Impuesto al Valor Agregado.

Por último, en el citado artículo 17 se señala que la tasación y giro que se efectúe en las circunstancias referidas, podrán reclamarse en igual forma y dentro de los mismos plazos que contempla el artículo 64 del Código Tributario.

7.- Cantidades restituidas cuando una venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles queden sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa.

El artículo 21 del decreto ley 825 faculta al contribuyente para deducir del débito fiscal, el IVA que corresponde a bonificaciones y descuentos otorgados con posterioridad a la facturación, y a cantidades restituidas a los beneficiarios o compradores en razón de bienes devueltos y servicios resciliados por los contratantes.

Con motivo de la incorporación de la actividad de la construcción al régimen del Impuesto al Valor Agregado, se amplió la referida norma al agregarse en el número 2 del citado artículo un párrafo por el cual se faculta al contribuyente para deducir de su débito fiscal, el IVA determinado sobre las cantidades que restituya al comprador, cuando una venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles que de sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa. El plazo para efectuar la deducción correspondiente es de tres meses contado desde la fecha en que se produzca la resolución, o desde la fecha de la escritura pública de resciliación y, cuando la venta o promesa de venta quede sin efecto por sentencia judicial, desde la fecha en que ésta se encuentre ejecutoriada.

En relación a esta nueva situación que se incorpora en el artículo 21 cabe tenerse presente que en el caso de la resciliación, para que esta se produzca, es menester que el contrato o convención no se encuentre íntegramente cumplido, ya que este instituto jurídico al ser un modo de extinguir obligaciones presupone la existencia de obligaciones pendientes, las que están destinadas a extinguirse mediante esta convención, de modo que, en la medida que en una venta se haya pagado por una parte el precio y por la otra se haya facilitado la tradición del inmueble, no podría esa convención resciliarse y por tanto, de no mediar una causal de nulidad, no podría aplicarse lo dispuesto en la norma que se viene comentando.

Por su parte, en lo relativo a la resolución, cabe consignar que ésta se puede producir no solo cuando se ha pactado expresamente una condición resolutoria, como en el caso de las ventas con pacto de retroventa, sino que también en los casos en que una convención se resuelve por aplicación de la norma prevista en el artículo 1489 del Código Civil, esto es, cuando resulte procedente la condición resolutoria tácita de no cumplirse por una de las partes lo pactado, condición que se subentiende en todos los contratos bilaterales.

Debe advertirse, eso sí, que la condición resolutoria tácita no opera de pleno derecho siendo menester que ella sea declarada por sentencia judicial y, en consecuencia, para los efectos de computar el plazo de tres meses que establece la norma en análisis, deberá estarse al momento en que la sentencia declaratoria se encuentra ejecutoriada.

8.- Derecho a crédito fiscal por la actividad de la construcción.

En el artículo 23 del decreto ley 825 se establece el derecho a crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado recaudado en las facturas o pagado en la importación, para los contribuyentes de este tributo.

En la misma disposición legal se fijan los requisitos y condiciones que debe reunir el tributo soportado o pagado y la documentación pertinente, para que proceda el derecho al crédito fiscal. Todas estas exigencias son plenamente válidas para los contribuyentes recién incorporados al sistema y obedecen a la misma normativa vigente para el resto de las personas, sujetos pasivos del tributo, por lo que será necesario tener presente estas y demás disposiciones legales, reglamentarias e instrucciones que son comunes para la generalidad de los contribuyentes, tanto respecto de este artículo 23 como de cualquier otro que se relacione con la materia.

Al efecto, en el número 12 del artículo 23, se indica expresamente que dará derecho a crédito el IVA recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble, de los contratos de instalación o confección de especialidades y de los contratos generales de construcción. Esto indica que el IVA registrado separadamente en la factura que acredite una operación de esta naturaleza necesaria para el desarrollo del giro de un contribuyente de dicho tributo, podrá deducirse del débito fiscal en el período correspondiente.

El mismo derecho tienen las empresas constructoras, incluyendo las que celebran contratos generales de construcción, por los pagos a efectos a IVA que hagan con motivo de contratos que celebren con terceros, ya sea de instalación o confección de especialidades o de construcción de parte de la obra que venderá, sin perjuicio naturalmente, de los materiales, combustible, servicios utilizados, gastos generales, etc. cuyo impuesto al Valor Agregado también da derecho a crédito cuando guarde relación con la actividad de la empresa constructora o contratista.

Distinta es la situación de las empresas que actúan como constructora y, al mismo tiempo, como inmobiliarias, es decir, en este último caso adquieren inmuebles terminados para su venta, ya que sólo podrán recuperar como crédito fiscal el IVA que corresponda a la primera de las actividades nombradas. Con el objeto de mantener un adecuado registro de cada una de estas actividades desarrolladas conjuntamente, pero que tienen un régimen tributario diferente respecto del IVA, las mencionadas empresas deberán contabilizar en columnas separadas en el Libro de Compras y Ventas las adquisiciones, con la individualización de las facturas y detalle de su monto e impuesto, que correspondan a bienes corporales inmuebles adquiridos terminados para su venta, de aquellas operaciones que sean propias de la construcción. Obviamente que, como la transferencia de un inmueble adquirido terminado, no es un hecho gravado con el IVA, esta transacción también deberá registrarse en dicho Libro en columna separada de aquella que corresponda a ingresos gravados con el impuesto, provenientes de ventas, promesas de venta o contratos de construcción de bienes corporales inmuebles construidos total o parcialmente por el contribuyente.

Lo anterior no debe confundirse con un bien raíz que adquiere terminado o encarga a una empresa constructora o a un contratista, un contribuyente que a su vez desarrolla la misma actividad, para el uso y necesidades de su empresa constituyendo activo fijo de ella, pues en este caso, el IVA soportado da derecho a crédito de acuerdo con las normas generales contenidas en la primera parte del mismo número 12 del artículo 23 analizado en este párrafo 8.

Además, en este artículo 23, se agregó como número 6º una norma por la cual se niega el derecho a crédito fiscal por la parte que corresponda al crédito especial que establece el artículo 21 del decreto ley 910, de 1975, en su texto sustituido por la ley 18.630, para quienes adquirieran de una empresa constructora inmuebles destinados a la habitación, o contraten -que no sea por administración- la construcción de este mismo tipo de bien. Como se explica más adelante, en el Capítulo VII, donde se contienen los comentarios relativos al citado artículo 21, las empresas constructoras, incluyendo las que celebran contratos generales de construcción, tienen derecho a un crédito especial de 0,65 (65%) del débito del Impuesto al Valor Agregado que facturen con motivo de la venta, promesa de venta o construcción de un inmueble destinado a la habitación. No obstante este derecho, las empresas de todas maneras deben indicar separadamente en las facturas el total del IVA recargado (tasa 20%) y, en forma separada, la deducción del 0,65 que les permite la ley. En consecuencia, lo que prohíbe el nuevo número 6º del artículo 23, es que el adquirente de una propiedad destinada a la habitación, recupere el impuesto total (20%) en circunstancias que en forma efectiva solo se le recargó el 0,35 de esta tasa de 20%. Naturalmente que la situación planteada, parte de la base que el adquirente o comprador debe tener la calidad de contribuyente del IVA para tener el derecho a recuperar esta parte del impuesto como crédito fiscal.

8.1 Precisión de carácter general que introdujo la ley 18.630 al artículo 23 del decreto ley Nº 825.

En el número 1º del mencionado artículo se intercaló un párrafo por el cual se indica que "derá derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente".

Esta disposición es aplicable a todos los contribuyentes del IVA y no sólo a los de la actividad de la construcción que se incorporan al régimen del Impuesto al Valor Agregado a contar del 1º de octubre de 1987. Por consiguiente, para los contribuyentes nombrados en primer lugar, no les rige íntegramente la norma desde esa fecha, sino que desde el día 1º del mes siguiente al de publicación de la ley, es decir desde el 1º de agosto de 1987, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3º del Código Tributario, por las adquisiciones que hagan y servicios que utilicen desde esa fecha, acreditados con las facturas correspondientes.

Aclarando lo expresado anteriormente, cabe indicar que el párrafo intercalado al número 1º del artículo 23 contiene en gran parte solo precisiones de disposiciones -especialmente reglamentarias- que ya se encontraban vigentes, por lo que respecto de ellas se entiende que rigen sin solución de continuidad desde la fecha de vigencia del decreto ley 825 de 1974. De este modo, se mantiene sin variación el derecho a crédito por las adquisiciones o la utilización de servicios que se destinan a formar parte del Activo Realizable de la empresa, como también aquellos que constituyan gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Tampoco se altera el régimen tributario que para los efectos del derecho a crédito se aceptaba respecto de las maquinarias, herramientas, determinados vehículos, etc.

que constituyan Activo Fijo; pero sí debe entenderse modificado dicho régimen en el caso de los bienes corporales inmuebles, al incorporarse una norma legal expresa que los incluye con derecho a crédito a contar de las fechas precedentemente señaladas, como asimismo, a la adquisición de bienes muebles y utilización de servicios destinados a la construcción de un inmueble.

9.- Devolución del IVA por los remanentes de impuesto que provengan de la adquisición de inmuebles.

Como se sabe, el artículo 27 bis del decreto ley 825 autoriza la imputación o devolución de los remanentes del Impuesto al Valor Agregado, soportado en la adquisición de bienes corporales muebles destinados a formar parte del Activo Fijo, que se mantengan durante seis períodos tributarios (meses) consecutivos sin posibilidad de deducir el débito fiscal o solicitar su devolución cuando se realice una exportación.

La ley 18.630 incluyó en este artículo a los bienes corporales inmuebles destinados al Activo Fijo, dando de este modo también derecho a la imputación o devolución a los remanentes que se produzcan por su adquisición, o por la de materiales necesarios para su construcción, en las mismas condiciones que los bienes muebles.

La citada ampliación del beneficio se encuentra inserta dentro del régimen de aplicación del IVA a la actividad de la construcción. No obstante, si bien es cierto que para los contribuyentes de esta actividad la mencionada modalidad regirá a contar del 1º de octubre de 1987, según lo dispone el artículo 2º de la ley, en cambio para los demás contribuyentes debe regir desde el 1º de agosto de 1987, en virtud de las normas sobre vigencia contenidas en el artículo 3º del Código Tributario.

10.- Saldo del crédito fiscal en el caso de término de giro.

El artículo 28 del decreto ley 825, establece que en los casos de término de giro, el remanente de crédito fiscal que quedare en esa oportunidad a favor del contribuyente puede éste imputarlo al IVA que se causare con motivo de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes corporales muebles que lo componen.

La ley 18.630 agregó después de la palabra "muebles" la expresión "o inmuebles", con lo cual también puede recuperarse el remanente de crédito fiscal que se tenga al momento del término del giro, del Impuesto al Valor Agregado que se recargue por los bienes corporales inmuebles del negocio afectos a dicho tributo, que se vendan.

11.- Obligación de emitir facturas.

En el artículo 53 se establece la obligación que tienen los contribuyentes afectos a los impuestos del decreto ley 825, para emitir facturas por las operaciones que realicen.

La señalada obligación 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, que se encuentren gravados con el Impuesto al Valor Agregado.

Téngase presente lo expresado en el párrafo 5, respecto de la separación que debe hacerse en la factura 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; como asimismo, lo instruido en el párrafo signado con el número 6, en cuanto a que el terreno debe también facturarse en forma separada del valor afecto del contrato.

Cabe indicar que la obligación de emitir las facturas, en el caso de los referidos contratos, difiere de la misma exigencia que ordena la ley para las transferencias de bienes corporales muebles y de los servicios distintos de los de la construcción. En efecto, en estas últimas situaciones las facturas deben emitirse en las operaciones que realicen los contribuyentes afectos con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios; en cambio tratándose de ventas o promesas de venta de inmuebles, contratos de especialidades y contratos generales de construcción, la factura deberá emitirse en todo caso, es decir, incluso cuando se contrató con personas que no sean contribuyentes del IVA.

Las facturas que se emitan conforme a los comentarios contenidos en este número, deben cumplir también con todos los requisitos que establece la ley y su reglamento e instrucciones del Servicio.

12.- Momento en que debe emitirse la factura.

Respecto de los contratos de instalación o confección de especialidades, contratos generales de construcción, de ventas 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 efectúa dicho pago, sea anticipo, canje o recuperación de retenciones, avances de obra, etc. Sin embargo, cuando se trata de la venta de un bien inmueble, la factura definitiva, por el total o saldo que reste por pagar, deberá emitirse a la fecha de suscripción del contrato correspondiente.

Lo anterior significa 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, deberá emitirse la respectiva factura; en cambio en el contrato de venta de un inmueble afecto, se emitirá la factura en la fecha de suscripción de este contrato, por el total del precio, aún cuando en ese momento no se pague suma alguna o se anticipe solo una parte del precio, excluyendo obviamente 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 decreto ley 825, en cuanto a que pueden postergar la emisión de sus facturas hasta el quinto día posterior a la terminación del mes en que se realizaron las operaciones, pero debe corresponder su fecha a la de ese mes.

13.- Exhibición y constancia del pago del impuesto.

El artículo 73 del decreto ley 825, ordena 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 18.630 agregó un inciso a este artículo por el cual 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.

Por otra parte, la ley 18.630 en su artículo 6º, agregó también un nuevo inciso al artículo 75 del Código Tributario, en el que se establece con exigencias similares a las señaladas. En efecto, el referido artículo 75 dispone que los notarios y demás ministros de fé dejarán dejar constancia del pago del tributo contemplado en la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios (decreto ley 825, de 1974), en los documentos que dan cuenta de una convención afecta a dicho impuesto. 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 citada se entenderá cumplida dejando constancia del número y fecha de la factura o facturas correspondientes.

Como se puede apreciar, tanto en el artículo 73 del decreto ley 825 como en el artículo 75 del Código Tributario las referidas obligaciones nacen cuando se tome conocimiento o cuando se dá cuenta en un documento, de un hecho gravado de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios o de una convención afecta a los impuestos contenidos en ella. De tal modo, los funcionarios y ministros de fé aludidos en las normas legales antedichas, deberán precisar en primer término si se encuentran frente a una operación afecta -en este caso de la actividad de la construcción- al Impuesto al Valor Agregado, teniendo en consideración que al hecho gravado en tal circunstancia solo existe cuando se trate de una convención que recaiga sobre bienes corporales inmuebles construidos en todo o parte por el vendedor.

En cuanto a los contratos generales de construcción, no se aprecia mayor dificultad en identificarlos para exigir que se acredite el cumplimiento tributario -en la medida que existieron o existan pagos del precio pactado-, salvo que dichos pagos se hayan efectuado con anterioridad al 1º de octubre de 1987 y por consiguiente no se encontraban afectos al impuesto. También respecto de estos contratos deberá tenerse presente que los pagos que se efectúen a contar de la fecha indicada, en cumplimiento de contratos celebrados con anterioridad a ella con personas que no puedan recuperar el total o parte del IVA, tampoco quedan gravados con este tributo por el plazo de dieciocho meses. En estos casos, la liberación del impuesto y, por lo tanto, de la obligación de emitir facturas, podrá acreditarse con un certificado expedido por la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos donde se presentó la declaración jurada exigida en el artículo 1º transitorio de la Ley 18.630, o bien, a elección del interesado, bastará con exhibir copia de dicha declaración debidamente timbrada y registrada en la unidad respectiva al ser recepcionada en ella. Esto también es válido para los contratos de promesas de venta amparados por el mismo artículo 1º transitorio de la ley 18.630.

En el evento de que se presenten dudas si se trata de una venta o promesa de venta afecta 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 no se encuentra gravada la operación, con la factura de adquisición respectiva, o bien, si se adquirió antes del 1º de octubre de 1987, con el contrato de compraventa.

CAPITULO V.- OBLIGACION DE RECARGAR EL IVA.

El artículo 3º de la ley 18.630, dispone que a contar del día 1º 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.

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

Por consiguiente, todos los pagos que se hagan a contar del 1º de octubre de 1987, con motivo de los contratos mencionados anteriormente, con la excepción que se indica, celebrados antes o después de esta fecha, deberán recargarse con el Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, debe tenerse presente la modalidad de tributación transitoria que establece por sólo dieciocho meses el artículo 1º transitorio de la ley, mediante el cual se dispone que no se recargará el IVA respecto de los contratos celebrados antes del 1º de octubre de 1987, con parangones que no pueden recuperar el total o parte del IVA, según instrucciones impartidas por Circular Nº 24, de 24 de julio de este año.

CAPITULO VI.- UTILIZACION COMO CREDITO FISCAL DEL IVA SOPORTADO POR CONSTRUCCION DE INMUEBLES ANTES DE LA FECHA DE PUBLICACION DE LA LEY Nº 18.630.

El artículo 4º de la ley en comento, declara que los contribuyentes del impuesto al Valor Agregado que utilizaron como crédito fiscal el impuesto correspondiente a las adquisiciones de bienes corporales muebles destinados a formar parte de un inmueble o a los servicios necesarios para su construcción o reparación, no adeudan el citado tributo por aplicación de este procedimiento, siempre que se cumplan los demás requisitos que para la procedencia del crédito fiscal exige el decreto ley 825, como ser, que las operaciones guarden relación con la actividad del vendedor, que se acredite el impuesto soportado con la factura correctamente emitida, etc.

No pueden acogerse a esta franquicia los contribuyentes que deban pagar el IVA, por los mismos motivos señalados, en cumplimiento de un fallo judicial que se encuentre ejecutoriado a la fecha de publicación de la ley, es decir, al 23 de julio de 1987.

Debe tenerse presente que esta normalización tributaria solo rige hasta el 22 de julio del presente año, es decir, un día antes de la pu

blicación de la ley analizada. Con posterioridad a esa fecha ya no será aplicable la referida disposición, pudiendo recuperarse el IVA soportado por las operaciones que contemple el indicado artículo 4º, sólo desde cuando entran en vigencia las normas que incorporan a la actividad de la construcción al régimen del Impuesto al Valor Agregado, el 1º de octubre de 1987. Sin embargo, es necesario precisar que por disposición del artículo 2º de la ley, letra c) las empresas afectas al señalado tributo, que no sean empresas constructoras, tales como industriales, comerciales, agrícolas, etc., pueden recuperar como crédito fiscal desde el 1º de octubre de 1986 el impuesto soportado por las adquisiciones y servicios destinados a la construcción de un inmueble. Como esta norma no contempla un plazo de término debe entenderse como tal la fecha 31 de julio de 1987, pues a partir del día 1º de agosto de 1987 regirá para los contribuyentes del IVA, que no sean empresas constructoras, el derecho a utilizar como crédito fiscal el impuesto soportado en las adquisiciones y servicios referidos.

Con el objeto de regularizar las situaciones que algunos contribuyentes tengan con el Servicio, considerando lo dispuesto en el artículo 4º en comento, las Direcciones Regionales dejarán sin efecto, tanto las liquidaciones que se encuentren pendientes como las citaciones cursadas, en la parte que corresponda a rechazo de créditos fiscales utilizados indebidamente por adquisición de bienes corporales muebles destinados a formar parte de un inmueble o a los servicios necesarios para su construcción; sin perjuicio que el contribuyente pueda solicitar a la Unidad del Servicio respectiva dicha anulación.

Por lo tanto, los Directores Regionales deberán dictar las Resoluciones que proceden eliminando las partidas referidas de las liquidaciones o rubros pertinentes de la citación.

CAPITULO VII.- NUEVO TEXTO DEL ARTICULO 21 DEL DECRETO Nº 910, DE 1975.

En el artículo 5º de la ley Nº 19.630, se sustituye el texto del artículo 21 del decreto ley Nº 910 de 1975, por el que se transcribe en el Capítulo I de esta Circular. Del análisis de dicho nuevo artículo 21 se entregan las siguientes apreciaciones:

a) Las empresas constructoras tendrán derecho a deducir -en carácter de crédito especial- del débito del Impuesto al Valor Agregado que determinen al factorar, una cantidad equivalente al 0,65 de dicho débito, es decir, el 65% de éste.

b) El derecho a efectuar la referida deducción sólo es procedente respecto de los pagos que se hagan con motivo de la venta o promesa de venta de un inmueble para habitación (además del caso especial explicado en la letra i)) construido por una empresa constructora, o de un contrato general de construcción, que no sea por administración, de este mismo tipo de inmueble.

Debe entenderse por inmuebles para habitación aquellos que principalmente se construyen como vivienda aceptándose dentro de esta calificación, en forma restrictiva, otro tipo de dependencias con que cuenta dicho inmueble siempre que ellas sean necesarias y tengan una relación directa con la habitación propiamente tal, como estacionamientos y bodegas, y cuando su construcción se encuentre amparada por un mismo permiso de edificación o un mismo proyecto. Cabe señalar que pa

ra que proceda el crédito especial, respecto de los estacionamientos y bodegas, estos deben acceder a un inmueble destinado a la habitación que haya dado derecho a igual beneficio al adquirente de dichas dependencias.

Se consideren inmuebles destinados para la habitación, las denominadas "casetas sanitarias" o lotes con servicios, dada la finalidad de su construcción, y las urbanizaciones que se destinen exclusivamente a viviendas.

c) De acuerdo con lo expresado en las dos letras anteriores, cuando proceda esa deducción -o crédito especial- las empresas constructoras deberán facturar la operación de la siguiente manera, considerando separadamente el valor del terreno por no quedar afecto el IVA como se explica en el Capítulo IV de esta Circular:

Por lo siguiente

Debe

Cantidad	Detalle	Precio Unitario	Total
1	Vivienda Villa Las Campanas - Casa N° 4		
	Precio Neto (sin terreno)	\$ 1.141.614.=	
	+ 20% IVA	228.323.=	
	- Crédito especial 65%	- 148.410.=	
	PRECIO FINAL SIN TERRENO	\$ 1.221.527.=	
	Valor Terreno	166.755.=	
	PRECIO FINAL INCLUIDO TERRENO		\$ 1.388.282.=
			=====
ITA: ISTO	(SIN IVA) + UTILIDAD		
C A N C E L A D O			
de _____ de 19__			

Imp. Juan Pérez

Arturo Prat

ORIGINAL - CLIENTE

d) No obstante de efectuar la deducción señalada del débito del IVA para los efectos de emitir la factura, las empresas constructoras deberán declarar en el formulario 29, el débito total correspondiente (en el presente caso \$ 228.323.-) conjuntamente con los demás débitos y rebajar de éstos el crédito fiscal del período o remanentes a que tengan derecho por el impuesto soportado en las adquisiciones, utilización de servicios y gastos generales, según las normas comunes, que sean pertinentes, del decreto ley Nº 825, de 1974. En el Libro de Compras y Ventas deberá, en todo caso, anotarse el total del débito en la columna que corresponda a ésta y, separadamente en otra columna como información, la cantidad deducida por concepto de la aplicación del 0,65 o crédito especial que se determinó en la factura.

e) En el formulario 29, del mismo período, la empresa constructora deducirá el crédito especial otorgado en la facturación del mes, del monto de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Si la empresa no estuviere obligada a efectuar estos pagos provisionales, o quedare un remanente por ser éstos de un monto inferior al del crédito especial, dicho total o saldo podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba declararse y pagarse en esa fecha con el mismo formulario.

f) Si una vez efectuadas las imputaciones anteriores quedare un remanente, éste podrá imputarse a los mismos impuestos del mes siguiente y así en forma sucesiva, si aún quedare remanente. Este saldo que puede imputarse a los meses siguientes deberá reajustarse en la forma que dispone el artículo 27 del decreto ley Nº 825, es decir, convirtiéndolo en unidades tributarias mensuales según su monto vigente a la fecha en que debió pagarse el tributo y, posteriormente, reconvirtiéndolo en el número de unidades tributarias al valor que tenga a la fecha de la imputación del remanente.

g) Si después de efectuada la declaración por el impuesto del mes de diciembre de cada año aún subsistiere remanente por concepto del mencionado crédito especial de 0,65, éste tendrá el carácter de pago provisional voluntario de la Ley sobre Impuesto a la Renta (artículo 88), no debiendo imputarse en las declaraciones mensuales del año siguiente, sino que requerir su imputación o devolución en la declaración anual de impuesto a la renta (formulario 22). En el caso de término de giro el remanente también tendrá el carácter de pago provisional voluntario.

h) Sin perjuicio de lo expresado anteriormente, se hace presente que la base imponible de los pagos provisionales que deben determinarse por los ingresos de las empresas constructoras, estará constituida por el precio neto de la operación y el valor del terreno (en el ejemplo, las sumas de \$ 1.141.614 y \$ 166.755, registradas en el modelo de factura).

i) El nuevo artículo 21 del decreto ley Nº 910, en comento, ha extendido la aplicación de la deducción o crédito especial analizada en las letras anteriores, a los contratos generales de construcción, que no sean por administración, que se celebren con determinadas instituciones que cumplan los requisitos que esta misma norma legal indica. Al respecto, cabe precisar lo siguiente:

- 1.- Se amparan con el beneficio del crédito especial los contratos referidos que se celebren con la Cruz Roja de Chile, Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, Consejo de Defensa del Niño, Consejo Nacional de Protección a la Ancianidad, Corporación de Ayuda al Menor -CORDAM-, Corporación de Ayuda al Niño Limitado -COANIL-, Cuerpo de Bomberos de Chile, Bote Salvavidas y, en general con otras instituciones que también cumplan los requisitos que se indican más adelante.
- 2.- Las instituciones que no están nominativamente señaladas en el número anterior deben gozar de personalidad jurídica, no perseguir fines de lucro, tener por único objeto el de la beneficencia o bien público y, según sus estatutos o la naturaleza de sus actividades, no realizar principalmente operaciones gravadas con IVA. Además, la disposición legal establece que por la aplicación del crédito especial no debe discriminarse respecto de empresas que desarrollen igual giro, pero que, por no cumplir alguno de los requisitos exigidos, no puedan impactar la rebaja del débito fiscal en la forma señalada.
- 3.- Por otra parte, el crédito especial puede aplicarse, en este caso, sólo respecto de los contratos generales de construcción que no sean para viviendas; pero es requisito indispensable que las obras que se construyan bajo el amparo de esta norma deban destinarse exclusivamente a los fines propios de la institución.
- 4.- Además, los inmuebles construidos según lo expresado anteriormente no podrán enajenarse antes de diez años, contados desde la recepción final de la obra. Sin embargo, dicha enajenación será posible solo si en forma previa la institución reintegra en el Servicio de Tesorerías las cantidades correspondientes al 0,65 rebajadas en las facturas que debieron emitirse con motivo de los pagos efectuados en cumplimiento del contrato general de construcción. La cantidad a devolver deberá reajustarse convirtiéndola en número de unidades tributarias mensuales vigentes a la fecha de cada pago del precio del contrato y reconvirtiéndola a la fecha de la enajenación. Como en la especie se trata del Impuesto al Valor Agregado devanado en el mes de la citada enajenación, el entero en arcas fiscales deberá hacerse hasta el día doce del mes siguiente de ocurrida ésta.
- 5.- Nótese que en el caso de las instituciones mencionadas, el crédito especial sólo favorece a los contratos generales de construcción que no sean por administración, de tal modo que no es aplicable respecto de otro tipo de contratos que se celebra para adquirir un inmueble. Todo esto es sin perjuicio de la norma de carácter general que contiene el artículo 21, con tanto también en este Capítulo, en cuanto a los inmuebles para habitación, cuya adquisición con derecho a la deducción especial de 0,65 no se rige por el inciso segundo del señalado artículo, tratado en esta letra i), sino que por las otras disposiciones del mismo artículo.
- 6.- Todas las instituciones que quieran acceder a la deducción del crédito especial deberán contar con la aprobación del Ministerio de Hacienda, la cual se concretará mediante un decreto dictado por dicha Secretaría de Estado.

j) El derecho al crédito especial a que se refiere este Capítulo también es procedente en el caso de las adjudicaciones, que recaigan sobre bienes corporales inmuebles destinados a la habitación, que

se originen con motivo de 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 viviendas, cuando se trate de bienes inmuebles construidos total o parcialmente por ellas. Las mencionadas sociedades, comunidades y cooperativas deberán cumplir los mismos requisitos y exigencias que tienen las empresas constructoras en general para impetrar el referido derecho y tener presente también las instrucciones que sobre la materia se imparten en los párrafos anteriores. El remanente que quedare del crédito especial una vez efectuadas las imputaciones que permite la ley, tendrá la calidad de un pago provisional voluntario para los socios o comuneros en la parte proporcional que les corresponde en el total de la adjudicación y, por lo tanto, podrán imputarlo a sus impuestos personales a la renta de declaración anual o bien pedir su devolución, según proceda. Para una mayor información sobre la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a las adjudicaciones indicadas, es conveniente remitirse a los comentarios que sobre este tema se hacen en los números 2, 4 y 5 del Capítulo IV de la presente Circular.

k) El nuevo artículo 21 del decreto ley 910, de 1975, rige a contar del 1º de octubre de 1987, afectando, por consiguiente a los pagos que se hagan desde esa fecha, con motivo de los contratos gravados, los que deben facturarse de acuerdo con la nueva normativa. Todo esto es sin perjuicio de la suspensión de la aplicación de este artículo y de la aplicación del sustituido, para las operaciones que se efectúen dentro del plazo de dieciocho meses, en la forma dispuesta en los artículos 1º y 2º transitorios de la Ley Nº 18.630.

CAPITULO VIII.- COMPLEMENTACION DE LAS INSTRUCCIONES CONTENIDAS EN LA CIRCULAR Nº 24, DE 24 DE JULIO DE 1987.

Por Circular Nº 24, de 24 de julio de 1987, se informó respecto de la aplicación del artículo 1º transitorio de la ley Nº 18.630, indicándose en ella que con motivo del régimen transitorio de dieciocho meses que establece el citado artículo las empresas constructoras deberán presentar una declaración jurada en la respectiva Dirección Regional del Servicio, antes del 15 de septiembre de 1987, en la cual se consignarán una serie de antecedentes referidos a los contratos generales de construcción, que no sean por administración, celebrados con anterioridad al 1º de octubre de 1987, o celebrados en virtud de propuestas públicas abiertas antes de esa fecha, o de promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora que se encuentren protocolizadas ante notario a esa misma fecha.

Asimismo, se señaló que las personas que no tienen derecho a recuperar el total o parte del IVA que celebran los contratos mencionados anteriormente con las empresas constructoras, deberán entregar a éstas, dentro del plazo de treinta días a contar del 1º de octubre de 1987, una declaración jurada mediante la cual declaren la condición tributaria referida, a fin de que las empresas constructoras apliquen el régimen transitorio especial establecido en el artículo en comento.

De acuerdo con lo expresado anteriormente, la norma legal citada no precisó las siguientes circunstancias:

a) fecha de declaración de los contratos generales de construcción celebrados entre el 14 y el 30 de septiembre de 1987 y de las promesas de venta de bienes corporales inmuebles protocolizadas en el mismo período;

b) Forma de compatibilizar la información que obtendrán las empresas constructoras de quienes no tienen derecho a recuperar el total o parte del IVA, en el plazo de treinta días a contar del 1º de octubre de 1987, con la declaración jurada que dichas empresas deben hacer antes del 15 de septiembre del presente año, y

c) Fecha de declaración de los contratos generales de construcción celebrados desde el 14 de septiembre de 1987 (incluso después del 30 de septiembre de 1987) en virtud de propuestas públicas abiertas antes del 1º de octubre de 1987.

Sobre esta materia, debe tenerse presente en primer término, que el artículo 1º transitorio estableció un derecho para las empresas constructoras y para determinadas personas que contrataren con ellas bajo ciertas condiciones y circunstancias, por lo que es obvio que los procedimientos administrativos deben adecuarse para mantener vigentes dichos derechos. Por otra parte, para los efectos del control del debido cumplimiento de las disposiciones tributarias es indispensable contar con la información completa de las personas que se acojan al régimen especial que contiene el artículo 1º transitorio de la ley 18.630, por lo que este Servicio en uso de sus facultades administrativas, considera conveniente fijar los siguientes plazos para efectuar las declaraciones juradas respectivas:

a) Antes del 15 de septiembre de 1987, las empresas constructoras deberán efectuar la declaración jurada exigida por la ley por los contratos generales de construcción y promesas de venta de bienes corporales inmuebles, celebrados o protocolizados antes de esa fecha. Asimismo, deberán declarar los contratos que se encuentren celebrados antes del 15 de septiembre de 1987 en virtud de propuestas públicas abiertas también antes de esa fecha. Se incluirán en la declaración jurada todos los contratos celebrados con personas que no tienen derecho a recuperar el total o parte del IVA, y aquellos respecto de los cuales no exista certeza a esa fecha de esta situación tributaria, debiendo entregarse toda la información indicada en el Capítulo IV.- de la Circular 24.

b) Hasta el 15 de Noviembre de 1987, las empresas deberán presentar una declaración jurada complementaria de la anterior, en la cual incluirán la información completa relativa a los contratos referidos celebrados o protocolizados entre el 15 y el 30 de septiembre de 1987. En igual oportunidad identificarán (nombra, Nº de RUT y domicilio) a las personas, incorporadas en la primera declaración que pueden recuperar totalmente el IVA y, por consiguiente, no tienen derecho al régimen tributario transitorio.

c) Respecto de los contratos generales de construcción celebrados desde el 1º de octubre de 1987, en virtud de propuestas públicas abiertas antes de esa fecha, las empresas constructoras deberán presentar la declaración jurada, completa, dentro del plazo de quince días hábiles contados desde la fecha de suscripción del contrato respectivo.

d) Las empresas constructoras que no deban presentar la declaración jurada antes del 15 de septiembre de 1987, por no tener contratos celebrados o promesas de venta protocolizadas con anterioridad a esa fecha, pero que con posterioridad y hasta el 30 de septiembre de 1987 celebren dichos contratos, deberán presentar la declaración respectiva, completa, hasta el 15 de noviembre de 1987, sin perjuicio del plazo referido en la letra c).

Saluda a Ud.,



FRANCISCO FERNANDEZ VILLAVICENCIO
Director

DISTRIBUCION:

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN
- AL DIARIO OFICIAL