

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 2, ART. 8, ART. 14, ART. 55, ART. 73 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 75 - LEYES N° 20.780, DE 2014 Y N° 20.899, DE 2016 - CIRCULAR N° 42, DE 2015. OFICIOS N°'S 1844 Y 2480 DE 2016 (Ord. N° 496, de 08-03-2017)

SOLICITA UN PRONUNCIAMIENTO SOBRE DIVERSAS MATERIAS RELACIONADAS CON LAS MODIFICACIONES INCORPORADAS AL D.L. N° 825, POR LA LEY N° 20.780 Y N° 20.899.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre diversas materias relacionadas con las modificaciones incorporadas al D.L. N° 825, de 1974, por la Ley N° 20.780, de 2014 y N° 20.899, de 2016.

I.- ANTECEDENTES:

Con fecha 1 de enero de 2016 entraron en vigencia las Leyes N° 20.780 y 20.899, las cuales introdujeron diversas modificaciones en la normativa sobre el Impuesto al Valor Agregado. En atención a ello, se solicita un pronunciamiento sobre el pago de IVA en una serie de situaciones, que se transcriben y responden en el Título siguiente

II.- ANÁLISIS Y CONCLUSIÓN:

Artículo Séptimo Transitorio de la Ley N° 20.780: establece que estarán exentas del Impuesto al Valor Agregado las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce en el artículo 2° del decreto ley N° 825, de 1974, a través de la letra a) del numeral 1 del artículo 2° de la presente ley, siempre que dichos bienes cuenten, al 1 de enero de 2016, con el permiso de edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones, y las ventas respectivas se efectúen dentro del plazo de un año contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo quinto transitorio.

En relación a esta norma, surgen 2 interrogantes o situaciones distintas, que son:

1. A Ventas de inmuebles que cuenten con el permiso de edificación al 1 de enero de 2016.

Mediante Of. ORD. N° 1844, de fecha 24 de junio de 2016, el SII, pronunciándose respecto de una consulta particular determinó, considerando las modificaciones introducidas al D.L.

N° 825, por la Ley N° 20.899, que independiente de las restantes normas relativas a la presunción de habitualidad, las ventas de inmuebles durante todo el presente año no se encontrarían gravadas con IVA, por ser aplicable a su respecto la exención establecida en el primer párrafo del artículo séptimo transitorio de la Ley N° 20.780.

Sobre el particular, cabe manifestar que en lo que dice relación con la primera parte de la exención contenida en el Artículo Séptimo Transitorio, de la Ley N° 20.780, se debe tener presente que ella favorece sólo a aquellas ventas de bienes corporales inmuebles que deban gravarse con el Impuesto al Valor Agregado como consecuencia de las modificaciones incorporadas al Art. 2°, de D.L. N° 825, por el Artículo 2°, N° 1, letra a), de la referida ley.

Ahora bien, la modificación incorporada por el referido artículo, afectó solamente el concepto de “venta”, contenido en el Artículo 2°, N° 1, del D.L. N° 825, en virtud del cual ya no sólo la venta de inmuebles de propiedad de una empresa constructora se encuentra gravada con IVA.

Por lo tanto, esta norma no es aplicable a aquellos contribuyentes que con anterioridad a dichas modificaciones se hubiesen encontrado gravados con IVA por sus operaciones de venta de inmuebles, ya que ellos no cumplen con el requisito que sus ventas de bienes corporales inmuebles se graven como consecuencia de las modificaciones introducidas al Art. 2°, del D.L. N° 825. Lo mismo ocurre con aquellas operaciones asimiladas a venta, por alguno de los hechos gravados especiales, a las cuales tampoco les resulta aplicable esta exención.

Así las cosas, no todas las ventas de bienes corporales inmuebles que se realicen el año 2016 y que cuenten con el permiso de edificación al 1° de enero de ese mismo año, se beneficiarán de la franquicia en comento, sino sólo aquellas que cumpliendo estos requisitos se graven con IVA como consecuencia de las modificaciones introducidas al Art. 2°, de D.L. N° 825, por el Art. 2°, N° 1, letra a), de la Ley N° 20.780.

Las ventas que cumplan con los requisitos antes señalados, se favorecerán con la exención en comento, sin importar si se trata de un bien inmueble nuevo o usado. Ello porque la norma contenida en la primera parte del Artículo Séptimo Transitorio, de la Ley N° 20.780, no establece ninguna exigencia respecto de la calidad de “nuevo” o “usado”, que debe tener el inmueble objeto de la venta, para beneficiarse de la franquicia en comento. Así lo ha manifestado este Servicio, en oficio citado en su presentación[1].

2. B Sitios que cuentan con permiso de urbanización anterior al 1 de enero de 2016.

Hasta antes de la modificación introducida al artículo séptimo transitorio de la Ley N° 20.780, por la Ley N° 20.899, de 8 de febrero de 2016, que agregó un segundo inciso a la citada norma transitoria, la exención del pago de IVA sería sólo aplicable a la venta de inmuebles que contaren con edificaciones, por lo que la venta de sitios estaría afecta al pago de IVA, conforme a las normas generales.

Ello porque al referirse la primera parte del Artículo Séptimo Transitorio a “permiso de edificación”, sólo se referiría a inmuebles con obras de edificación y no a inmuebles con obras de urbanización, de manera que sólo estarían exentos del pago de IVA la venta de los inmuebles con obras de edificación, pero no la venta de inmuebles con obras de urbanización como son los sitios.

Agrega que tal situación sería contradictoria con el espíritu u objetivo del artículo séptimo transitorio, que fue dejar exentas del pago de IVA las ventas de inmuebles durante el presente año, sin distinciones. A su juicio, tal situación habría sido corregida con la incorporación del inciso segundo al artículo séptimo transitorio, en el cual se incluye el concepto de “permiso de construcción” que resultaría genérico y comprende tanto las obras de edificación como de urbanización.

En síntesis, solicita confirmar que entre el 1° de enero de 2016 y el 1° de enero de 2017, tanto la venta de inmuebles con edificaciones, que cuenten con permiso de construcción, como la venta de sitios con permiso de urbanización, ambos al 1 de enero de 2016, estarán exentas del pago de IVA.

Al respecto, cabe señalar que efectivamente el espíritu del Artículo Séptimo Transitorio, de la Ley N° 20.780, fue no afectar con IVA la venta de bienes corporales inmuebles, que se graven como consecuencia de las modificaciones introducidas en el artículo 2°, del D.L. N° 825, de 1974, por el Art. 2°, N° 1, letra a), de la Ley 20.780, siempre que los inmuebles objeto de la venta se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

Tratándose de bienes corporales inmuebles nuevos o usados, éstos cuenten con el permiso de edificación a que alude la Ley General de Urbanismo y Construcciones al 1° de enero de 2016 y las ventas respectivas se realicen dentro de plazo de un año contado desde esa fecha, es decir hasta el 1° de enero de 2017.

Tratándose de bienes corporales inmuebles nuevos, éstos cuentan con el referido permiso de edificación antes del 1° de enero de 2016 y además se haya ingresado antes del 1° de abril de 2017, la respectiva solicitud de recepción definitiva de la obra ante la Dirección de Obras Municipales correspondiente conforme lo establece el artículo 144 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones

Sin embargo, no resulta correcto lo manifestado en su presentación en términos de que la expresión “permiso de edificación”, utilizada en la primera parte de Artículo Séptimo Transitorio, sólo se refería a inmuebles con obras de edificación y no a inmuebles con obras de urbanización, de forma tal que solamente se favorecería de la exención en comento, la venta de inmuebles con obras de edificación y no la venta de inmuebles con obras de urbanización.

Ello es contrario a lo interpretado por este Servicio, en Ord. N° 2480, de 5/9/2016, mediante el cual se manifestó que si la venta de terrenos se encontraba gravada con IVA, por tratarse de la venta de sitios urbanizados, procedía “aplicar respecto de ésta, lo dispuesto en el Artículo Séptimo transitorio, que libera del Impuesto al Valor Agregado la venta de bienes corporales inmuebles, que se hubiesen gravado como consecuencia de las modificaciones incorporadas al hecho gravado básico venta contenido en el Art. 2°, del D.L. N° 825, siempre que dichos bienes, en este caso las urbanizaciones, cuenten al 1° de enero de 2016, con el permiso a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones y las ventas respectivas se realicen dentro del plazo de un año contado desde esa fecha”.

Por lo tanto, las ventas efectuadas durante el año 2016, de bienes inmuebles con edificaciones que cuenten con permiso de edificación, así como las ventas de sitios urbanizados que cuenten con permiso de urbanización, al 1° de enero de 2016, se encuentran exentadas de IVA, en la medida que dichas ventas hayan quedado gravadas con Impuesto al Valor Agregado, como consecuencia de la modificación que se introdujo en el artículo 2° del decreto ley N° 825, de 1974, a través de la letra a), del numeral 1, del artículo 2° de la presente ley.

Artículo 2° (D.L. N° 825): Grava con IVA todas las ventas de inmuebles nuevos o usados, cuando sean efectuados por un vendedor habitual.

Sobre este punto, solicita confirmar, en lo que dice relación con la presunción de habitualidad establecida en el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825, que en los casos en que entre la fecha de la correspondiente inscripción del dominio del vendedor y la fecha de celebración de la compraventa sobre un inmueble, haya transcurrido menos de un año, no corresponde al Notario autorizante de la escritura exigir la emisión y exhibición de factura alguna, por cuanto aún no se da ni se puede dar el supuesto establecido por la Ley y el

Servicio de Impuestos Internos para que se origine la presunción de habitualidad, que es que se haya practicado la inscripción del dominio a nombre del comprador y que ésta se haya efectuado en un plazo igual o inferior a un año contado desde la fecha de la inscripción del dominio de su vendedor.

Argumenta lo anterior en base a lo instruido en Circular N° 42, de 5/6/2015, en virtud de la cual entiende que para que concurra la presunción legal de habitualidad debe haber transcurrido un plazo igual o inferior a un año, contado desde la fecha de la inscripción del dominio del vendedor y la fecha de la inscripción del dominio del comprador. Es decir, en tanto el comprador no inscriba el dominio del inmueble a su nombre en el Registro de Propiedad correspondiente, no es posible determinar la presunción de habitualidad y menos ha podido generarse u originarse el Impuesto al Valor Agregado. Es decir, sólo una vez que el comprador inscriba el inmueble a su nombre y en la medida que lo haga en un plazo igual o inferior a un año contado desde la fecha de la inscripción del dominio de su vendedor, concurrirá la presunción de habitualidad y sólo en ese momento podrá determinarse si la compraventa estuvo o no afecta a IVA.

En consecuencia, estima que en los casos como el descrito, el Notario debe simplemente autorizar la escritura de compraventa, sin que sea necesario que se le exhiba factura alguna, ya que sólo en la medida que el dominio a nombre del comprador se inscriba dentro del plazo antes señalado, podría devengarse el IVA correspondiente, situación que ocurriría con posterioridad a la fecha en que el Notario haya autorizado la compraventa, y que le es absolutamente ajena, por cuanto la escritura ya habría salido de su ámbito de acción y se encontraría fuera de su competencia.

Al respecto, cabe manifestar que el Art. 8°, en concordancia con el Artículo 2°, del D.L. N° 825, grava con Impuesto al Valor Agregado, las ventas y los servicios.

A su vez, el Art. 2°, N° 1, del citado texto legal, define venta como: “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, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como asimismo todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”.

Por su parte, el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825, define como vendedor a “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 e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros”. Al respecto la norma dispone que corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar a su juicio exclusivo, la habitualidad. Luego a renglón seguido establece que “Para efectos de la venta de

inmuebles, se presumirá que existe habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año”.

Al respecto, la Circular N° 42, en su Título III.1, se refirió a la presunción de habitualidad antes señalada, instruyendo que se “entenderá que el momento de la adquisición o enajenación es aquel en que el inmueble se encuentra inscrito en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces a nombre del respectivo comprador”.

De lo anterior se concluye, tal como menciona en su presentación, que para que una venta de inmueble, se presuma habitual, debe efectuarse en un plazo igual o inferior a un año contado entre la adquisición o construcción del bien y su posterior enajenación, entendiéndose como momento de adquisición la fecha en que el vendedor inscribió a su nombre el dominio del bien inmueble y como fecha de enajenación, aquella en que el comprador hace lo propio inscribiendo el dominio de éste a su nombre.

Ahora bien, en estos casos, al momento de la firma de la escritura, momento en el cual el Art. 75 del Código Tributario obliga al Notario a dejar constancia del pago del tributo, no existe hecho gravado a causa de la presunción de habitualidad, ya que ella sólo puede determinarse una vez que el bien inmueble sea inscrito a nombre del adquirente. En atención a ello, en esta situación el Notario no se encuentra obligado a la exigencia establecida en el Art. 75, ya que al momento de autorizar la escritura no se dan los elementos del hecho gravado bajo análisis.

Artículo 2°, N° 3: Señala que podrá ser considerada habitual la transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo.

Señala que, al autorizar una escritura, no le es posible al Notario determinar si el vendedor tiene giro inmobiliario, a menos que dé la razón social del vendedor pudiere deducirse tal calidad, ni menos que dicho vendedor tiene giro inmobiliario efectivo.

Estima que en tales casos no correspondería al Notario inquirir antecedentes al vendedor destinados a demostrar si éste tiene como giro el inmobiliario y si dicho giro se realiza efectivamente.

Sobre el particular, cabe señalar que este Servicio se pronunció sobre la presunción de habitualidad en comento, en Circular N°42, de 5/6/2015, señalando que “para efectos de determinar cuando existe un “giro inmobiliario efectivo” se considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice la venta de inmuebles, a efectos de

considerar si se configura la habitualidad como elemento esencial del hecho gravado básico de venta, no siendo suficiente para darla por establecida el sólo hecho de constar tal actividad en la escritura social, inicio de actividades o en otro tipo de documento o registro”.

De lo anterior se aprecia que para determinar la habitualidad en estos casos debe ejercerse la facultad legal establecida en el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825, la cual corresponde desempeñar a este Servicio a su juicio exclusivo, no procediendo en estas circunstancias que el Notario efectúe dicho análisis, a fin de determinar si la operación se encuentra afecta a IVA, según la presunción de habitualidad contenida en la parte final del primer párrafo del Art. 2°, N° 3, antes señalado.

Artículo 8°: Se refiere a otras situaciones que deben ser consideradas ventas para efectos del pago del IVA.

Artículo 8°, letra b): Aportes en sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles e inmuebles efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación, modificación de sociedades, en la forma que determine a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos.

Al respecto, cabe manifestar que para que los aportes y otras transferencias de bienes corporales muebles e inmuebles se encuentren gravadas con impuesto al valor agregado, conforme lo establecido por el Art. 8°, letra b), deben ser efectuadas por vendedores.

Ahora bien, el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825, define como vendedor a cualquier persona natural o jurídica que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos para la reventa.

De lo anterior se desprende que a quien corresponde determinar la calidad de vendedor para efectos tributarios, es al propio contribuyente, o bien a este Servicio de Impuestos Internos, quien en virtud del Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825, tiene la facultad para hacerlo a su juicio exclusivo. En atención a ello, es el contribuyente quien debe manifestar tal calidad, al momento de efectuarse la operación.

Art. 8°, letra c) y letra d): En este caso la interrogante es si las situaciones que se detallan a continuación, aparte de ser consideradas “ventas”, tienen que ser efectuadas por un “vendedor” según la definición de éste hecha por el N° 3, del artículo 2°, del D.L. N° 825,

para estar afectas a IVA, o si sólo basta que se lleven a cabo para estar afectas al pago de IVA.

Artículo 8°, letra c): Las adjudicaciones de bienes corporales muebles e inmuebles de su giro, realizadas en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales. Igual norma se aplicará respecto de las sociedades de hecho y comunidades, salvo en las comunidades hereditarias y provenientes de la disolución de la sociedad conyugal.

Adicionalmente a la interrogante planteada a si se requiere que esta “venta” sea hecha por un “vendedor” para que se genere el pago de IVA, debe agregarse el hecho que las adjudicaciones deben referirse a bienes del giro de la sociedad o comunidad situación que difícilmente podría ser establecida o conocida por el Notario al autorizar la escritura, sin que además le corresponda requerir o inquirir antecedentes para determinar si concurre o no el presupuesto legal para el pago del IVA.

A su juicio, esta situación debería resolverse con una declaración emanada de las partes suscribientes de la escritura correspondiente, en orden a que el bien que se adjudica proviene o no de su giro, liberando al Notario en consecuencia.

En relación con la calidad de vendedor que debe tener la empresa para que las operaciones descritas en el referido Art. 8°, letra c), se graven con IVA, cabe manifestar que en lo que dice relación con los bienes corporales inmuebles, en Circular N° 42, de 5/6/2015, mediante la cual se impartieron instrucciones sobre las modificaciones introducidas al D.L. N° 825, por la Ley N° 20.780, se señaló en su Título III 2.2 que para que la adjudicación de un bien corporal inmueble realizada en la liquidación de una sociedad civil o comercial se encuentre gravada con IVA, se exige que tales bienes formen parte del giro de la sociedad, es decir, ésta debe tener la calidad de vendedor respecto de dichos bienes, según la definición de tal contenida en el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825. Igual exigencia es aplicable a las sociedades de hecho y comunidades, con excepción de las comunidades hereditarias y aquellas provenientes de la disolución de la sociedad conyugal.

Respecto de su segundo planteamiento, cabe observar que la dificultad, no radica en determinar si los bienes objeto de la adjudicación son o no del giro del contribuyente, sino que establecer si la empresa en cuestión tiene la calidad de vendedor respecto de dichos bienes, lo cual es previo. Ello en atención a lo expuesto en el numeral 4.1 sobre la calificación de vendedor para efectos de aplicar Impuesto al Valor Agregado.

Siendo así, se reitera que es la empresa que está en liquidación quien debe declarar si ella tiene la calidad de vendedora, conforme a la definición contenida en Art. 2º, N° 3, del D.L. N° 825, respecto de los bienes que serán adjudicados.

Artículo 8º, letra d): Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles 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.

Similar comentario al punto señalado en el numeral anterior, en el sentido a si se requiere que esta “venta” sea hecha por un “vendedor” para que se genere el pago de IVA.

Sobre el particular y como se desprende del texto del Art. 8º, letra d), transcrito parcialmente en su presentación, la norma exige para que se configure el hecho gravado especial allí contenido que el retiro sea efectuado por un vendedor. Así lo ha señalado reiteradamente este Servicio mediante diversos pronunciamientos[2].

De este modo y al igual que en los casos anteriores, es el contribuyente vendedor quien debe declarar tal calidad para efectos de determinar si procede gravar con IVA, por considerarse asimilado a venta el retiro de un bien corporal inmueble.

Artículo 8º, letra m): Establece que será considerada venta para efectos del IVA, la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

Argumenta que no le es posible al Notario determinar si el bien objeto de la venta tiene su origen en el activo inmovilizado de la empresa ni menos si el contribuyente tuvo derecho a crédito fiscal. Si el vendedor nada señala al respecto, no podría el Notario requerir antecedentes o examinar documentos contables del vendedor para determinar tales circunstancias.

Al respecto, resulta claro que en lo que dice relación con el hecho gravado contenido en el 8º, letra m), los Notarios podrán cumplir la exigencia que les impone el Código Tributario y el Art. 73, del D.L. N° 825, en la medida que sea el propio contribuyente quien declare que se trata de la venta de un bien del activo fijo, afecto al tributo en virtud del Art. 8º, letra m), del D.L. N° 825, toda vez que los elementos que deben concurrir para la

generación del mismo, son parte de la información privada de la empresa, respecto de la cual el contribuyente no tiene obligación ninguna de compartir con los Notarios, así como tampoco, los Notarios tienen obligación de requerir dicha información para lograr establecer si la operación se encuentra gravada o no.

Determinación de la base imponible para efectos del pago del IVA

De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 14 y siguientes del D.L. N° 825, la determinación de la base imponible en la venta de inmuebles es una operación compleja, que sólo corresponde efectuar al vendedor, por cuanto sólo él tiene los antecedentes que exigen dichas normas para determinar si la venta estará afecta o no al pago del IVA y, en caso afirmativo, cuál es en definitiva el monto a pagar por tal concepto.

Atendido lo anterior, estima que al presentársele al Notario la factura elaborada por el vendedor, no correspondería que el ministro de fe analice, revise o cuestione el documento, ni menos que requiera antecedentes que permitan analizar como el vendedor llegó a las cifras que la factura señala. Es decir, en una compraventa afecta al pago de IVA, para autorizar la operación, al Notario le bastaría que se le exhiba la factura correspondiente, como lo exige el artículo 73, del D.L. N° 825, para proceder a otorgar su autorización y de esta manera quedar liberado de toda responsabilidad en caso que los montos consignados en la factura emitida por el vendedor no estén correctos

El artículo 73°, de D.L. N° 825, transcrito parcialmente dispone que: “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 a autorizar las respectivas solicitudes, inscripciones u otras actuaciones.

Tratándose de la venta o contrato de arriendo con opción de compra 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.”

A su vez el inciso cuarto establece que: “La infracción a lo dispuesto en los incisos precedentes hará responsable del pago del impuesto al funcionario o ministro de fe, solidariamente con los contribuyentes respectivos”.

Finalmente, el inciso quinto dispone que “La sanción establecida en este artículo será aplicable, asimismo, a los notarios y demás ministros de fe que infrinjan lo prescrito en el artículo 75° del Código Tributario”.

Por su parte, el artículo 75°, del Código Tributario, en su inciso primero establece que: “Los notarios y demás ministros de fe deberán dejar constancia del pago del tributo contemplado en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en los documentos que den cuenta de una convención afecta a dicho impuesto”.

El inciso cuarto agrega que “Los notarios y demás ministros de fe deberán autorizar siempre los documentos a que se refiere este artículo, pero no podrán entregarlos a interesados ni otorgar copias de ellos sin que previamente se encuentren pagados estos tributos”.

Finalmente, el inciso quinto dispone que “En los casos de venta o contratos de arriendo con opción de compra 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”.

Del análisis de las disposiciones transcritas se desprende claramente que la obligación principal establecida tanto en el Art. 73°, del D.L. N° 825, como en el Art. 75, del Código Tributario consiste en dejar constancia del pago del tributo cuando se traté de operaciones gravadas con Impuesto al Valor Agregado.

En el caso del Art. 73° dicha obligación se entiende cumplida en la venta de bienes corporales inmuebles con la exhibición de la o las facturas correspondientes.

En el caso de los Notarios, regulado en el Art. 75° del Código Tributario, la referida exigencia se entiende cumplida dejando constancia del número y fecha de la factura o facturas correspondientes.

Como puede apreciarse la norma no contiene como parte de la obligación allí establecida, el determinar el correcto cálculo del impuesto, sino que simplemente velar por el pago de éste, obligación que en el caso de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado se cumple de la manera antes indicada. Sin perjuicio de lo anterior, se debe tener presente que el obligado a realizar la correcta determinación y pago del tributo es el propio contribuyente.

En consecuencia, en la venta o contratos de arrendamiento con opción de compra de bienes corporales inmuebles y en los contratos generales de construcción, el Notario solamente debe dejar constancia del número y fecha de la o las facturas que dan cuenta de la operación, para entender cumplida la obligación contenida en el Art. 75°, del Código Tributario.

Facturas emitidas fuera de plazo:

Ocurre no pocas veces en el otorgamiento de escrituras de compraventa y mutuo hipotecario, que el vendedor emite la factura una vez transcurrido el plazo legal para su emisión, sin que en el documento tributario se incluya o haga mención a los intereses y multas que corresponden por haberse emitido fuera de plazo.

En tal caso estima que no corresponde al Notario detener o negarse a autorizar la operación, puesto que las eventuales multas por el atraso en el pago o emisión de la factura, es de exclusiva responsabilidad del vendedor, lo que debería ser confirmado por el SII.

Al respecto, cabe manifestar que conforme al Art. 55°, del D.L. N° 825, el plazo legal para emitir la factura en la venta de bienes inmuebles, es la fecha de suscripción de la escritura de compraventa.

Siendo así, al momento de suscribirse la escritura, el contribuyente vendedor se encuentra obligado a emitir la factura correspondiente y el Notario por su parte se encuentra obligado a dejar constancia del número y fecha de ésta, para cumplir con lo establecido en el Art. 75°, del Código Tributario.

Concordante con lo anterior no sería factible la situación planteada, ya que si el contribuyente no emite la factura en el plazo legal, que es al momento de la suscripción de la escritura, el Notario tampoco podrá cumplir la obligación impuesta en el Art. 75°, del Código Tributario, ya que emitir la factura fuera del plazo legal implica hacerlo con posterioridad a dicha fecha.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 496, de 08.03.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Ord. 1844, de 24/6/2016.

[2] Ord. N° 3704, de 5/11/1984; Ord N° 669, de 19/3/2007 (parte final).