

Solicita ratificar vigencia de Circular N° 22 de 1978 y Oficio N° 2395 de 2018, en relación con los valores que deben formar parte del costo de un bien construido mediante contrato de construcción a suma alzada.

Se ha solicitado a este Servicio ratificar que las instrucciones y el criterio contenidos en Circular N° 22 de 1978 y Oficio N° 2395 de 2018, respectivamente, se encuentran vigentes en relación con los valores que deben formar parte del costo de un bien construido mediante un contrato de construcción a suma alzada.

**I
ANTECEDENTES**

De acuerdo con su presentación, la Empresa TTTT (la “empresa”) es una sociedad por acciones constituida en Chile cuyo giro es la generación, transmisión, transporte, suministro, compra y venta de energía hidroeléctrica o de cualquier naturaleza, o los elementos o insumos necesarios para producirla, incluidos el diseño, construcción, operación, administración y mantenimiento de centrales hidroeléctricas de pasada y sistemas de transmisión.

Con fecha 16 de enero del año 2019, y dentro del giro de sus negocios, empresa decidió desarrollar y llevar a cabo un proyecto de construcción de una central hidroeléctrica. Para estos efectos celebró un “contrato de construcción de las obras civiles y de movimientos de tierras obras tempranas YYY” (el “contrato”), con la empresa XXXX, a la que le encargó la construcción a suma alzada de una central hidroeléctrica de pasada, pactándose estados de pago mensuales por avance para la ejecución del proyecto de la central hidroeléctrica señalada.

El alcance de las obras, de acuerdo con la sección 4 del contrato, “incluye la realización de la totalidad de los trabajos definidos en el Anexo A del presente Contrato, el cual incluye una lista no taxativa, de todos los trabajos que deberá realizar el Contratista para completar las Obras. Dentro de sus labores, y sin que la presente enumeración sea taxativa se encuentra incluida la ingeniería, los diseños, los proyectos, la obtención de Autorizaciones Gubernamentales no obtenidas y que sean necesarias según la Ley, las operaciones, las obras, el suministro de los materiales, herramientas, servicios, mano de obra, organización e instalaciones temporales, despeje de faenas, necesarios para la consecución del objeto de este contrato (...)”.

Agrega que la determinación del costo directo de los bienes del activo fijo construidos por el contribuyente mediante contratos de construcción, ya sean por administración o suma alzada, se encuentra determinado en Circular N° 22 de 1978. Así, en el caso de contratos de construcción a suma alzada, el costo de la obra lo constituye el precio que se haya pactado; sin embargo, “atendiendo al hecho de que la venta no se aprueba sino con la aprobación gradual o total de la obra respectiva, el citado precio total sólo podrá imputarse al costo del bien respectivo a medida que se vaya adeudando, es decir, en cada oportunidad en que se produzca la aprobación parcial o total de la obra encargada”.

Dicho criterio fue confirmado mediante el Oficio N° 2395 de 2018, determinándose que: “la construcción de un bien del activo fijo, pactada en virtud de un contrato de construcción a suma alzada, el valor a considerar como costo directo de la obra construida, lo constituye el precio pactado en el contrato. En atención a ello no procede realizar el análisis de cada uno de los servicios involucrados en el referido contrato, a fin de determinar la procedencia de la solicitud de devolución (27 bis).”

Sin embargo, en la práctica algunas unidades de este Servicio han objetado que ciertos desembolsos incluidos en un contrato de construcción, tales como el movimiento de tierras, sean considerados parte del costo del activo fijo en un contrato de construcción a suma alzada, señalando que corresponden a gastos y no a costo del activo fijo. Es decir, obligan al contribuyente a distinguir dentro de los conceptos del contrato de construcción y a efectuar una calificación tributaria de estos, aun cuando se trate de un contrato de construcción por suma alzada.

Luego, solicita confirmar que el criterio contenido en la Circular N° 22 de 1978 y en el Oficio N° 2.395 de 2018 se encuentra vigente. En consecuencia, el total del precio pactado en un contrato de construcción a suma alzada constituye el costo del activo fijo (precio que usualmente se factura y paga a medida que se cumplen ciertos hitos en la construcción), sin que se deba entrar a calificar si parte del precio o de los estados de pago corresponde a gastos.

En vista de lo anterior, afirma que su representada estaría facultada para solicitar la devolución del IVA crédito fiscal soportado en este contrato de construcción a suma alzada de acuerdo con el mecanismo del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), independientemente que la glosa de los estados de pago se refiera a movimientos de tierra, ya que se trata de un contrato integral, independientemente de cada uno de sus componentes.

Solicita, además, confirmar que el contrato acompañado tiene la naturaleza tributaria de un contrato de construcción a suma alzada. El hecho de que el título de dicho instrumento no diga expresamente que el contrato es a suma alzada en nada afecta su naturaleza tributaria, ya que está se determina por el contenido del instrumento y no meramente por su título, conforme a los artículos 1560 y siguientes del Código Civil.

II ANÁLISIS

Sin perjuicio que la Circular N° 22 de 1978 imparte instrucciones sobre la revalorización de bienes del activo inmovilizado fabricados o construidos por la empresa para sí, considerando que la fabricación o construcción de dichos bienes puede efectuarla la empresa por sí misma, o mediante un contrato de construcción – que, a su vez, puede ser pactado por administración o a suma alzada – fue necesario clarificar cuáles son los valores que deben formar parte del costo directo de tales bienes, como también cuál es la fecha que debe considerarse como la de su adquisición.

Respecto de los bienes físicos del activo inmovilizado construidos mediante la celebración de un contrato por suma alzada, la letra d) del N° 3 de la referida circular instruyó que el costo directo de la obra construida por esta vía lo constituye el precio que se haya pactado por él.

Posteriormente, el Oficio N° 2395 de 2018 resolvió en el mismo sentido una consulta sobre devolución de remanente de crédito fiscal efectuada en virtud del artículo 27 bis de la LIVS.

Al respecto, tanto los criterios del oficio como de la circular se encuentran vigentes y son plenamente aplicables para determinar el valor de costo de un bien del activo fijo construido mediante un contrato de construcción a suma alzada.

De este modo, si el contrato de construcción a suma alzada tiene por finalidad la construcción de un bien del activo fijo, no corresponde analizar cada una de las partidas que componen dicho contrato, sea para determinar su valor de costo como tampoco para determinar la devolución de crédito fiscal por dicho activo fijo efectuada en virtud del artículo 27 bis de la LIVS, pues en estos casos el valor del activo lo constituye el precio pactado en el contrato a suma alzada.

Precisado lo anterior, y respecto del contrato acompañado, más allá que su título efectivamente no predetermine su naturaleza jurídico tributaria, no es claro que verse sobre la construcción de un bien del activo fijo. De hecho, los trabajos realizados en virtud del mencionado contrato corresponderían a las obras tempranas para la construcción del activo fijo objeto del proyecto, una central hidroeléctrica de paso, pero el contrato no se refiere a la construcción de la central misma.

Por otro lado, conforme al Anexo A, mencionado en la Sección 4 del contrato, sobre alcance de las obras, las labores a ejecutar por el contratista consisten principalmente en la ejecución de los caminos de acceso, plataformas, cruces, saneamientos y en general obras civiles y movimientos de tierras necesarios para dar acceso a la referida central, labores que por sí mismas no constituyen la construcción de un activo fijo.

Luego, no es posible confirmar para efectos de la devolución de IVA establecida en el artículo 27 bis de la LIVA que el contrato general de construcción acompañado, y por el cual se solicita devolución, tenga por finalidad la construcción de una obra corporal inmueble nueva que, en ese momento, forme parte del activo del contribuyente, requisito esencial para que opere la norma en comento, cuestión de hecho entregada a las respectivas instancias de fiscalización.

No obstante, lo anterior, las obras tempranas contenidas en dicho contrato y que dicen relación con la construcción posterior de la central hidroeléctrica, forman parte del costo de la misma, aun cuando no estuvieran en el mismo contrato, sino que en un contrato separado y con otra empresa, porque constituyen un requisito indispensable para adquirir el inmueble.

Consecuente con lo anterior, y teniendo presente que el artículo 27 bis de la LIVA beneficia al contribuyente con la recuperación del remanente de crédito fiscal acumulado por dos o más períodos tributarios, por la adquisición de bienes corporales inmuebles destinados a formar parte del activo fijo, el contribuyente podrá impetrar la devolución, incluido el correspondiente a las obras tempranas, cuando adquiera el inmueble en cuestión. En caso que la construcción de la central hidroeléctrica se realice en virtud de un contrato general de construcción a suma alzada, la adquisición del bien se perfeccionará, según ha señalado este Servicio¹, en el momento en que, una vez finalizada la obra, ésta cuente con la aprobación de quien la ordenó.

Distinta es la situación si la construcción del referido inmueble hubiese sido pactada por etapas en un solo contrato general de construcción, en cuyo caso el contribuyente podría acceder a la devolución de IVA desde el momento en que la obra o cada una de sus etapas fuera recibida conforme por quien la encargó, según lo dispuesto por la modificación incorporada² en el inciso primero, parte final, del artículo 27 bis de la LIVA.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se confirma la vigencia de los criterios contenidos en la Circular N° 22 de 1978 y Oficio N° 2395 de 2018, no así la naturaleza de contrato general de construcción acompañado, toda vez que, por sí mismo, no concluiría en la construcción de la central hidroeléctrica, activo fijo al cual se estaría asociando la devolución solicitada en virtud del artículo 27 bis de la LIVA.

El contribuyente podrá impetrar la referida solicitud una vez finalizada la construcción del inmueble y éste cuente con la aprobación de quien la ordenó, en caso que su construcción se efectúe mediante un contrato general de construcción a suma alzada, porque en ese momento se entendería adquirido el bien.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1230, de 12-05-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Oficio N° 1218 de 2010.

² Artículo tercero, N° 18, letra b), de la Ley N° 21.210.