

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 8, LETRA E), ART. 16, LETRA C) - CÓDIGO CIVIL, ART. 1996 - OFICIO N° 2277, DE 1999. (ORD. N° 867, DE 05.04.2016)

SOLICITA CONFIRMACIÓN DE CRITERIO CONTENIDO EN OFICIO N° 2277 DE FECHA 26 DE MAYO DE 1999

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre si el criterio establecido en el Oficio N° 2277 de fecha 26 de mayo de 1999, es aplicable al caso que expone.

I.- ANTECEDENTES:

Expone que la empresa XXXX (en adelante el Cliente) celebra con TTTT S.A. (en adelante TTTT o el Contratista), un contrato de construcción para la ejecución de una Central de Generación Eléctrica YYYY.

Señala que en este contrato se encomienda bajo la modalidad de suma alzada la ingeniería de detalle de la obra, incluyendo las especialidades de Arquitectura, Movimiento de Tierras, Estructuras, Electricidad e Instrumentación, Mecánica y Piping, Sanitaria y Alcantarillados, Urbanización, Pavimentos, etc. Asimismo, el mismo contrato señala que bajo la modalidad de Administración Delegada se encomienda a TTTT la dirección, administración y ejecución de la totalidad de los trabajos de construcción, de modo que el costo total y efectivo de la construcción de las obras será de cargo de XXXX.

De acuerdo al contrato, el Cliente reembolsará al Contratista todos los costos y gastos de construcción en que éste hubiere incurrido con ocasión de la ejecución de la obra, que a modo de ejemplo se señalan: remuneraciones; equipos y materiales; instalación de faenas, cierros y maquinarias; equipos y maquinarias; gastos indirectos de la obra; derechos, aportes, impuestos fiscales y municipales.

En cuanto al precio, el contrato señala que hay un valor por la Ingeniería de detalles, a suma alzada; y se establece por la administración y construcción un precio que corresponde a los gastos de oficina y utilidades del contratista, cantidad que será pagado conforme el avance de las obras, conjunto con las rendiciones mensuales del contrato.

Respecto del procedimiento de pago, el contrato establece que tanto la "Ingeniería" como la "Administración y Construcción", se paga en base a su avance por medio de Estados de Pago. Para hacer frente a la mano de obra XXXX mantendrá en poder del contratista un fondo variable a rendir y aquella parte del anticipo que hubiere sido gastada, deberá ser facturada y rendida por TTTT mensualmente.

No obstante lo señalado, en la práctica todos los servicios fueron prestados por trabajadores dependientes de TTTT o subcontratados por ella, todos los materiales e insumos utilizados en la obra, fueron adquiridos por TTTT a su nombre, utilizando el crédito fiscal IVA correspondiente, y luego el contratista facturó a XXXX, todos los bienes y servicios (incluyendo las remuneraciones de los trabajadores propios), más IVA.

En razón a lo anterior, es decir, que todos los materiales, maquinarias, insumos y servicios son proporcionados por el contratista, quien finalmente factura más IVA al Cliente dichas obras, es que, en su opinión ese contrato debe ser calificado como un contrato general de

construcción por suma alzada, en su totalidad, no sólo en una parte, quedando en consecuencia todos los pagos efectuados por XXXX a TTTT, cualquiera fuera la calidad que se le atribuya en el contrato (precio, remuneración o reembolso), afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios, opinión de la cual solicitan su confirmación.

Agrega el consultante que el artículo 8°, letra e), del Decreto Ley N° 825, de 1974, declara gravados con el Impuesto al Valor Agregado a los contratos generales de construcción y que el artículo 16° del mismo cuerpo legal, en su letra c), determina que la base imponible de estas convenciones está conformada por su valor total, incluyendo el de los materiales.

Al tenor de esta normativa, y de entender que este contrato general de construcción consiste en confeccionar una obra material inmueble nueva, por aplicación de las disposiciones del artículo 1996 del Código Civil, concluye que si es la misma constructora-contratista quien suministra los materiales que serán empleados en ella, la convención es de venta, en tanto si los materiales son suministrados por quien encargó la obra, el contrato es de servicios.

De esta manera, los contratos generales de construcción pueden adoptar dos modalidades, según sea la forma en que ejecuten: a suma alzada o por administración, correspondiendo el primero a la venta del inmueble que se construya -gravado con IVA sobre la base imponible del precio acordado que incluya los materiales-, y el segundo a los servicios para construirlo -también gravado con IVA sobre la base imponible del precio acordado que, esta vez, no incluya los materiales- servicios que comprenden la administración de los materiales aportados por quien encarga la obra.

En razón a que todos los materiales y servicios (incluyendo a los trabajadores) fueron contratados por TTTT directamente, quien soportó el IVA correspondiente utilizando el crédito fiscal recargado, y luego en la medida que los estados de pago fueron aprobados se facturaron dichos servicios y materiales a XXXX, es que este Contrato debe calificarse en su totalidad como de construcción a suma alzada.

Atendido lo anterior, es que solicita al Director del SII confirmar que el criterio señalado en el Oficio 2277 de 1999 es aplicable al caso expuesto y, en consecuencia, que el contrato celebrado entre XXXX con TTTT S.A., es un contrato general de construcción por suma alza, por lo que los pagos que efectúa el Cliente al Contratista en relación a este contrato (materiales y servicios, incluyendo a los trabajadores) se debe considerar como parte del precio del contrato de construcción a suma alzada, y en consecuencia, afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios.

II.- ANÁLISIS:

En lo que interesa, el Oficio N° 2277 de 1999, emanado de este Servicio que se solicita confirmar, señala lo siguiente:

“Sobre el particular, cabe señalar que el artículo 8°, letra e), del Decreto Ley N° 825, de 1974, declara gravados con el impuesto al valor agregado a los contratos generales de construcción.

El artículo 16º del mismo cuerpo legal, en su letra c), determina que la base imponible de estas convenciones está conformada por su valor total, incluyendo el de los materiales.

Al tenor de esta normativa, y de entender que este contrato general de construcción consiste en confeccionar una obra material inmueble nueva, por aplicación de las disposiciones del artículo 1996º del Código Civil, se concluye que si es la misma constructora-contratista quién suministra los materiales que serán empleados en ella, la convención es de venta, en tanto si los materiales son suministrados por quién encargó la obra, el contrato es de servicios.

De esta manera, los contratos generales de construcción pueden adoptar dos modalidades, según sea la forma en que se acuerden: a sumaalzada o por administración, correspondiendo el primero a la venta del inmueble que se construya -gravado con IVA sobre la base imponible del precio acordado que incluya los materiales-, y el segundo a los servicios para construirlo -también gravado con IVA sobre la base imponible del precio acordado que, esta vez, no incluya los materiales- servicios que comprenden la administración de los materiales aportados por quién encarga la obra.

En esos términos, y teniendo en consideración en la especie que sólo las adquisiciones de bienes y subcontrataciones de servicios -que se hubiera convenido por cuenta de quién encomienda la obra- podrían haberle otorgado a la cuestionada convención el carácter de contrato de construcción por administración, sin duda que sólo en la eventualidad de haberse comprobado que efectivamente tales materiales y servicios se compraron o utilizaron por cuenta del mandante, habría procedido calificar así la convención de la referencia.

De esta manera, si efectivamente las facturas de adquisición de los bienes y de utilización de los servicios respectivos fueron extendidas a nombre de la constructora y ésta hizo uso del crédito fiscal del IVA recargado en ellas, el contrato estudiado tendría que calificarse como de construcción por sumaalzada, gravado con el impuesto al valor agregado sobre la base imponible del precio que incluya todos los materiales”.

Ahora, si en el caso bajo análisis se dan los mismos presupuestos del oficio analizado, debe aplicarse el mismo criterio, es decir, si todos los materiales, maquinarias, insumos y servicios fueron proporcionados por el contratista, quien finalmente facturó más IVA al Cliente dichas obras, el contrato debe ser calificado como un contrato general de construcción por sumaalzada, en su totalidad, no sólo en una parte, quedando en consecuencia todos los pagos efectuados por XXXX a TTTT, cualquiera fuera la calidad que se le atribuya en el contrato (precio, remuneración o reembolso), afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios.

III.- CONCLUSIÓN:

Se confirma el criterio contenido en el Oficio N° 2277 de 1999 en cuanto a que si efectivamente las facturas de adquisición de los bienes y de utilización de los servicios respectivos fueron extendidas a nombre de la constructora y ésta hizo uso del crédito fiscal del IVA recargado en ellas, el contrato estudiado tendría que calificarse como de construcción por sumaalzada, gravado con el Impuesto al Valor Agregado sobre la base imponible del precio que incluya todos los materiales.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 867, de 05.04.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos.