

Contenido

INFORMES TRIBUTARIOS	Las clases de contratos de construcción y su afectación al IGV (Parte I)	I - 1
	Análisis de la incidencia tributaria del pago con subrogación y cesión de hipoteca	I - 4
	Otros beneficios tributarios en la industria editorial	I - 7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Contabilidad Completa (Parte II)	I-12
	Acogimiento al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias al 30.08.2000 (SEAP)	I-15
	El aspecto tributario del Fideicomiso de Titulización	I-18
NOS PREG. Y CONTESTAMOS	Prescripción y Cobranza Coactiva	I-21
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	¿Se transfiere goodwill o un activo intangible de duración limitada con el traspaso de línea de negocio?	I-23
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Impuesto a la Renta: Depreciación	I-25
GLOSARIO TRIBUTARIO		I-25
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-26



Las clases de contratos de construcción y su afectación al IGV (Parte I)

Ficha Técnica

Autor : Dr. Mario Alva Matteucci*

Título : Las clases de contratos de construcción y su afectación al IGV (Parte I)

Fuente : Actualidad Empresarial, N° 218 - Primera Quincena de Noviembre 2010

1. Introducción

En la actualidad la construcción constituye uno de los rubros en los que tanto el Estado como los particulares han desarrollado actividades tendientes a su consolidación. Prueba de ello es que hoy en día se aprecian obras en cualquier parte del país, al igual que los mecanismos de financiamiento otorgados por las instituciones bancarias en la adquisición de viviendas y/o en el financiamiento de las empresas que se dedican a la edificación de las mismas.

Apreciamos que cada vez la construcción y en especial los contratos relacionados con la edificación de edificios se van especializando, existiendo en el mercado por lo menos dos tipos comunes de contratación. Nos referimos a los contratos denominados (i) de suma alzada y (ii) por administración.

El propósito de este informe en particular es analizar cada una de esas figuras contractuales y relacionarlas con la afectación al pago del IGV, además el hecho de verificar si los contratos de construcción se encuentran sujetos a la aplicación del sistema de detracciones.

* Abogado. Profesor del Postítulo de Derecho Tributario en la PUCP y en la Facultad de Derecho de la UNMSM.

2. ¿Los contratos de construcción están dentro de la categoría servicios?

Al revisar el texto del numeral 1 del literal c) del artículo 3° de la Ley del IGV se aprecia que se define como servicio a **“toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero”**.

Si nos percatamos, el servicio implica necesariamente la realización de una conducta ligada a una prestación, por ende apreciamos entonces que el servicio de construcción implica una prestación, por lo que por un simple análisis calificaría como servicio.

En la línea de la idea planteada en el párrafo anterior nos preguntamos entonces ¿Por qué el legislador tributario decidió considerar a los contratos de construcción como un supuesto de afectación distinto a los servicios?

Parte de la respuesta la encontramos en el tratamiento con el que se determina el nacimiento de la obligación tributaria para efectos impositivos del Impuesto General a las Ventas.

Walker Villanueva lo explica **detalladamente cuando menciona que “(...) en la prestación de servicios, el importe se paga sin necesidad de la percepción de la retribución. El nacimiento**

de la obligación tributaria se produce cuando se emite el comprobante de pago (criterio formal), cuando ha culminado el servicio (criterio de devengado), cuando han vencido los plazos previstos en el contrato para el pago de la retribución (criterio de caja). En contraste, en los contratos de construcción el pago del impuesto se realiza, exclusivamente, sobre la base del criterio de caja. Este hecho resulta adecuado a la realidad de este tipo de negocio, en que la percepción de la retribución está sometida a especiales procedimientos de valorización, verificación y aprobación” ¹.

Al realizar una revisión del texto del artículo 1771° del Código Civil se señala lo siguiente: **“Por el contrato de obra, el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución”**. Lo antes señalado nos permite apreciar que los montos adicionales que surjan por cualquier motivo posterior a la celebración del contrato de construcción bajo la modalidad de suma alzada serán asumidos por la persona que realizará la obra.

3. Clases de contratos de construcción

En este punto analizaremos dos tipos frecuentes de contratación que actualmente se llevan a cabo en nuestro país. Por un lado tenemos a: (i) los contratos de construcción por suma alzada y (ii) los contratos de construcción por administración.

¹ VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. “Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú: Análisis, Doctrina y Jurisprudencia”. ESAN ediciones. Tax editor. Primera edición. Lima, mayo 2009. Página 171.

4. Los contratos de construcción por suma alzada

A este tipo de contratación se le denomina "contrato de construcción a suma alzada" o también "contrato de obra por ajuste alzado" y constituye un sistema a través del cual lo que se acuerda entre las partes contratantes es que por un lado se ejecute una determinada obra a cambio de una suma fija como retribución por el servicio y que la obra se realice en un plazo establecido, también prefijado por las partes contratantes.

Dicho de otro modo, en este tipo de contratos el contratista (**que es el constructor, profesional encargado o quizás un empresario**) resulta ser el encargado de efectuar una obra o una construcción, pudiendo ser ésta total o parcial, determinando adicionalmente que la obra sea a todo costo. La otra parte contratante sería el comitente (**que es quien encarga la construcción**) tendría como obligación el pago del precio pactado previamente con el constructor, ello sin que tenga que realizar ningún tipo de aporte material, toda vez que en el precio fijado inicialmente ya se definió en el acuerdo previo a la edificación.

Al revisar información publicada en Internet apreciamos que este tipo de contrato también recibe la denominación de contrato "llave en mano" conforme se detalla a continuación: **"En este tipo de Contrato denominado con frecuencia llave en mano el Constructor se compromete a entregar una construcción completamente terminada y en estado de funcionamiento contra la entrega de una cantidad fija, repartida en plazos pactados previamente, de acuerdo con el avance de la obra. La oferta del Constructor se basa en un estudio del proyecto suministrado por el Contratista, pero los riesgos de errores en dicho Proyecto se entienden asumidos por el Constructor que debe por tanto realizar un estudio completo y exhaustivo del proyecto que le entrega el Contratista y añadir en él todo aquello que considera que falte ya que la cifra de su oferta se considera "cerrada" una vez firmado el Contrato. El constructor se compromete a recibir exclusivamente la cantidad ofertada, incluyendo en ella todas aquellas cosas que en su opinión son necesarias para la correcta terminación y funcionamiento de la instalación aunque no estuvieran incluidas en el Proyecto recibido para el estudio de la oferta"**².

² CHILE. CUBICA. Portal de la Construcción. Esta información puede consultarse en la siguiente página web: <http://chilecubica.jimdo.com/fichas-de-inter%C3%A9s/5-contratos-de-construcci%C3%B3n/5-3-contrato-por-suma-alzada/>

Sobre la obra es pertinente citar a **Briceno Balarezo**, quien precisa que **"(...) la obra deberá estar definida por sus planos y especificaciones objeto del contrato principal, es decir, que para contratar bajo esta modalidad debemos tener los metrados exactos, para lo cual se debe contar con toda la ingeniería, ya que sólo se podrán hacer reclamos por las variaciones en el proyecto y/o trabajos adicionales (...)"**³.

Sobre el tema de los ajustes al contrato de obra por suma alzada en la que existan diferencias entre las partes contratantes, apreciamos que el legislador ha establecido una regla en el artículo 1776° del Código Civil, la cual precisa que: **"El obligado a hacer una obra por ajuste alzado tiene derecho a compensación por las variaciones convenidas por escrito con el comitente, siempre que signifiquen mayor trabajo o aumento en el costo de la obra. El comitente, a su vez, tiene derecho al ajuste compensatorio en caso de que dichas variaciones signifiquen menor trabajo o disminución en el costo de la obra"**⁴.

Observamos que en este tipo de contratación los errores, en caso de existir, son asumidos directamente por el constructor. Pero no sólo los errores son asumidos por el constructor sino que también puede presentarse casos en los cuales otros conceptos son asumidos por el constructor.

A manera de ejemplo, podemos mencionar que si recordamos el año 2003 nos percatamos que la tasa del IGV del 18% (que estaba compuesta por el 16% del IGV y el 2% del IPM) sufrió un incremento⁵ de un punto porcentual (1%), elevándose al 19% a partir del 1 de agosto de 2003, lo cual implicaba que si se celebró un contrato de construcción bajo la modalidad de "suma alzada" o "llave en mano" simplemente quien se encargaba de la construcción debía "asumir" ese mayor costo con cargo a perder parte de su margen de utilidad, ello porque no "podría trasladar" dicho incremento al que le encargó la construcción.

³ BRICENO BALAREZO, Omar Orlando. "Implantación del Sistema de Planeamiento y Control de Costos por Procesos para empresas de la Construcción". Tesis Digitales UNMSM. Esta información se puede consultar al revisar la siguiente página web: http://sisbib.unmsm.edu.pe/bivirtual/data/tesis/ingenieria/briceno_bo/cap1.pdf

⁴ Cabe mencionar que este artículo está vigente conforme a la modificación establecida por el artículo único de la Ley N° 25291, publicada el 24 de diciembre de 1990.

⁵ El artículo 1° de la Ley N° 28033 tenía como título la frase "incremento temporal de la tasa del IGV" y precisaba que hasta el 31 de diciembre de 2004 la tasa del IGV se elevaba en un punto porcentual. Posteriormente a esa fecha se ha mantenido dicha prórroga de la tasa por las siguientes normas: (i) Ley N° 28426 hasta el 31.12.05; (ii) Ley N° 28653 hasta el 31.12.06; (iii) Ley N° 28929 hasta el 31 de diciembre de 2007; (iv) Ley N° 29144 hasta el 31 de diciembre de 2008; (v) Ley N° 29291 hasta el 31 de diciembre de 2009; y (vi) Ley N° 29467 hasta el 31 de diciembre de 2010. Esperemos que antes que finalice este año 2010 no se publique otra prórroga que permita "ampliar" una norma de "carácter temporal" como fue el espíritu de la Ley N° 28033.

Apreciamos que ese punto porcentual perjudicó a muchas empresas constructoras al no poder éstas trasladar dicho incremento por el tipo de contratación que habían firmado.

Sobre las desventajas de este tipo de contratación es pertinente citar a Giribaldi quien menciona que: **"La gran desventaja que presenta el contrato de obra bajo el sistema de suma alzada radica en que debido a la invariabilidad del precio concertado con el Estado, el contratista soporta los riesgos de las variaciones de precios de los materiales de construcción y la mano de obra empleados (lo que conllevará a que establezca un precio mayor por la ejecución de la obra, en función a los mayores riesgos asumidos)"**⁶.

4.1. Pronunciamiento del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal al emitir la RTF N° 467-5-2003, de fecha 29.01.03, indica dentro de su argumentación que **"(...) para la existencia del contrato de obra por ajuste alzado es indispensable que se cumplan dos condiciones: (i) un precio global fijado de antemano e invariable para la totalidad de los trabajos previstos en los planos y presupuestos y, (ii) correlativamente, que el empresario nunca podrá sufrir reducción del precio o exigir aumento de este trabajo bajo ningún pretexto"**⁷.

4.2. ¿Existen ventajas por la suscripción de los contratos de construcción por suma alzada?

Aun cuando hemos apreciado en los numerales anteriores ciertas desventajas para la persona que ha firmado un contrato de construcción por "suma alzada", existen también ventajas que se pueden presentar, las cuales pasaremos a detallar:

Ventaja	Motivo
La persona que contrata busca asegurarse un costo de la obra más o menos cierto o al menos que tenga un mínimo porcentaje de variación.	Esto ocurre porque en caso que ocurran variaciones los riesgos son asumidos por el constructor, ya que éstas forman parte del precio final que se estableció en el contrato celebrado.
Quien construye asume la responsabilidad de la medición de la obra.	Por ello puede valorar lo que efectivamente ha efectuado, esta situación le permite eximirse posteriormente de errores ajenos al momento que se evalúan sus propios costos.

⁶ GIRIBALDI PAJUELO, Giancarlo. "Impuesto a la Renta en los Contratos con el Estado". Esta información se puede consultar en la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/item/62509/impuesto-a-la-renta-en-los-contratos-de-obra-con-el-estado>

⁷ VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Óp. cit. Esta RTF es citada en la Página 172.

Ventaja	Motivo
Evita una gran parte el proceso de medición y posterior valoración del trabajo realizado.	Toda vez que la cifra final de cada unidad es conocida con anticipación, motivo por el cual se puede CERTIFICAR, lo cual equivale a poder pagar cada relación mensual de obra realizada, tomando como base de cálculo el porcentaje de cada unidad.
Quien encarga la construcción puede obtener una serie de ofertas, lo que le permite comprobar la fiabilidad económica del Proyecto que encargó anteriormente.	Al poder comparar las distintas ofertas le dan una idea clara de cuál puede ser el precio real de la construcción de su proyecto.

4.3. ¿Existen desventajas por la suscripción de los contratos de construcción por suma alzada?

Al igual que se han observado ciertas ventajas que se ven cuando se han celebrado contratos de construcción por suma alzada, es pertinente también revisar la existencia de desventajas por haber firmado un contrato de construcción por “suma alzada”.

Desventaja	Motivo
Al haberse establecido previamente un precio cerrado obliga a quien encarga la construcción a no poder cambiar nada una vez que se produjo la adjudicación de la obra.	Si el que realiza la contratación de la obra hace un cambio en el precio o las condiciones, ello puede ser aprovechado por quien realiza la obra para poder mejorar su postura contractual y ya no tiene competencia posible, que a su vez permita comprobar lo procedente de su postura.
Se requiere contar con un proyecto que se encuentre bien definido y exacto con pocas o nulas posibilidades de error.	Cualquier variación supone la generación de dificultades seguras entre quien encarga la construcción y quien tiene la calidad de Constructor de la obra.

4.4. ¿En qué casos se puede recomendar la celebración de contratos de construcción por la modalidad de suma alzada?

De acuerdo con la descripción de este tipo de contrato reseñada en líneas anteriores, consideramos pertinente mencionar que este tipo de contratación sería perfectamente aplicable en los siguientes supuestos:

- a. Contratos de obras que tengan una baja cuantía económica.
- b. Obras que desde un inicio puedan ser definidas con total precisión. Para ello, debe evitarse su uso en obras que cuenten con un elevado grado de incertidumbre⁸.

8 Un ejemplo de ello podría ser la realización de obras subterráneas en donde a veces el empresario que realiza la obra desconoce la composición del suelo, no conoce la ubicación de los ductos que trasladan la energía eléctrica, el gas o el agua potable. Otro ejemplo sería en de la construcción de un centro comercial sobre un terreno que al remover capas de tierra se aprecia que existen restos arqueológicos, lo cual retrasaría la ejecución de la obra ya que se requiere la presencia de las autoridades del Instituto Nacional de Cultura – INC (que será fusionado por el actual Ministerio de la Cultura), que hará el levantamiento de la información del contexto hallado y evaluar el posible retiro de los objetos encontrados o si existe importancia mayor se puede inclusive ordenar la paralización total de la obra.

- c. Obras de poca duración o de bajo riesgo de variación de precios⁹.

5. Los contratos de construcción por administración

Bajo esta modalidad de contratación se acuerda que el contratista (que es el constructor, profesional encargado o quizás un empresario) asuma, de manera exclusiva el valor agregado que corresponde a los servicios de construcción, ello sin tener ninguna injerencia en el valor agregado que corresponda a la construcción. Dicho de otro modo, quien construye únicamente aporta los servicios de construcción mas no los materiales con los que va a realizar la construcción de alguna edificación.

En este tipo de modalidad de construcción en parte lo que se prioriza es la experiencia en las tareas destinadas a la edificación, algo así como una especie de fabricación de bienes por encargo, sólo que los bienes estarían representados por las edificaciones.

En palabras de Navarro Sologuren y en aplicación de la NIC 11 para efectos del Impuesto a la Renta, existe como forma de pago el Contrato a base de costos más honorarios: **“En el cual el contratista recibe el reembolso de costos aceptables o de determinados costos, más un porcentaje de éstos o un honorario fijo. (Contrato de Construcción por Administración que de acuerdo a la CIU no califica como construcción sino como servicio, en este tipo de contratos sólo se percibe honorarios, se encuentra dentro de la división 7421)”¹⁰.**

5.1. Pronunciamiento del Tribunal Fiscal

Sobre el tema de los contratos de obra por administración, el Tribunal Fiscal emite la RTF N° 467-5-2003, de fecha 29.01.03 en la cual indica que **“(…) es aquel por el cual el dueño de la obra puede dar mandato; es decir, otorgar un acto de apoderamiento a una persona, quien se encargará de controlar por cuenta y, en general, a nombre de dicho dueño”¹¹.**

5.2. ¿Existen ventajas por la suscripción de los contratos de construcción por administración?

Veamos a continuación las ventajas de la celebración de los contratos de construcción por administración:

9 Por ejemplo en el año 2008 hubo una elevación de los precios internacionales de los combustibles lo cual significó para muchas empresas incrementar sus costos para seguir operando, situación que en la práctica perjudicó tremendamente a las empresas constructoras que habían celebrado contratos bajo la modalidad de “suma alzada”, toda vez que tuvieron que “asumir” la elevación del precio con cargo a la reducción de su utilidad comercial al no poder variar los precios pactados en los contratos celebrados.

10 NAVARRO SOLOGUREN, Enrique. “NIC 11: Contratos de Construcción e Impuesto a la Renta. VII Jornadas Nacionales de Tributación. Tema II: Implicancias de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta”. Esta información puede consultarse en la siguiente dirección web: http://www.ifaperu.org/publicaciones/11_06_CT28_ENS.pdf

11 VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Óp. cit. Esta RTF es citada en la página 173.

Ventaja	Motivo
Permite lograr un acuerdo entre las partes contratantes (quien encarga la construcción y quien la ejecuta), donde se precisan los compromisos y obligaciones a cargo de cada uno.	En este reparto de tareas y/o competencias al existir un reparto de los riesgos que se puedan presentar, implica establecer un plano de igualdad entre las partes, primando la buena fe al firmar el acuerdo.

5.3. ¿Existen desventajas por la suscripción de los contratos de construcción por administración?

Veamos a continuación las desventajas de la celebración de los contratos de construcción por administración:

Desventaja	Motivo
Para que sea medianamente aceptable para quien encarga la construcción, deberá tener estrecha y permanente vigilancia al constructor de la obra, lo cual implica un costo superior.	Al existir una mayor vigilancia de la forma de trabajo del constructor se encarecen los costos con relación a otro tipo de contrato que se utilizara en la edificación de la obra.
La persona que ejecuta el contrato no cuenta con libertades para la toma de decisión, ello porque se requiere el permiso del inspector enviado por la empresa que contrata el servicio de construcción.	En caso de la incorporación de un control en el tema de la revisión del accionar propio de una empresa de construcción, dificulta su accionar, ello debido a la celebración de un contrato de construcción por administración.
En parte se elimina todo tipo de interés relacionado con el rendimiento de la obra al igual que la productividad en el constructor o su contratista.	Ello se debe a que no existen mecanismos de modificación de los parámetros señalados en las bases o cláusulas de los contratos, no existiendo margen alguno para adaptar nuevas situaciones si no se cuenta con el permiso de quien encarga la construcción.

5.4. ¿En qué casos se puede recomendar la celebración de contratos de construcción por administración?

De acuerdo con la descripción de este tipo de contrato reseñada en líneas anteriores, consideramos pertinente mencionar que este tipo de contratación sería perfectamente aplicable en los siguientes supuestos:

- a) Aquellos contratos de obras en donde se detalle la aplicación de la revisión posterior de precios.
- b) Aquellos contratos de obras que busquen regular con cierto grado de precisión la adjudicación de un contrato en el que pueda presentarse el supuesto de la baja temeraria¹².
- c) Aquellos contratos de obras en los que se regulan tanto la constitución y posibilidades de los seguros (alguna fianza o aval) o también las garantías que son exigidas para los contratos.

Continuará en la siguiente edición...

12 La baja temeraria se produce cuando el órgano de contratación presume que la proposición presentada por el empresario no puede ser cumplida como consecuencia de precios desproporcionadamente bajos. En francés se le conoce como la siguiente figura: “Cela veut dire qu’une entreprise, lors d’un appel d’offres, a proposé des tarifs beaucoup trop bas pour être réalistes” Esta información se puede consultar en la siguiente dirección web: <http://forum.wordreference.com/showthread.php?t=108077>