

REGIMEN TRIBUTARIO DE CIERTOS CONTRATOS DE ESPECIALIDADES EN EJECUCION DE OBRAS

Por *SERGIO CARVALLO H.*
Profesor de Derecho Tributario
Departamento de Derecho Económico

I.— INTRODUCCION.

La moderna técnica constructiva ha producido como consecuencia el desarrollo de una serie de nuevas formas que deben ser utilizadas en ciertas obras arquitectónicas. Así, por ejemplo, para levantar torres retransmisoras de televisión es previo efectuar ciertos trabajos técnicos preliminares relacionados con su instalación; otras obras, como puentes o túneles, requieren elementos prefabricados que deben colocarse, a veces, por el contratista general, y otras, por el productor de ellos; la preparación oportuna de enormes cantidades de cemento ha fomentado el desarrollo de empresas que lo transporten en camiones al lugar de las obras, listo para su aplicación inmediata.

Han surgido problemas y dudas desde el punto de vista de los impuestos que deben aplicarse en estos casos, ya que algunos de ellos no aparecen resueltos en la legislación vigente o sólo son tratados en forma accidental o deficiente.

En tal situación se encuentran, por ejemplo, muchos de los denominados contratos de instalación, los productores de elementos especiales, tales como material prensado, estructuras metálicas, viviendas prefabricadas o material precortado, etc.

En Chile, básicamente, todas estas situaciones se rigen por la Ley de Impuesto a las Compraventas de Bienes Muebles y a los Servicios, cuya aplicación puede originar situaciones equívocas que en determinadas oportunidades han sido resueltas, por el Servicio de Impuestos Internos o por los Tribunales de Justicia.

II.— FORMAS QUE PUEDEN REVESTIR ALGUNOS CONTRATOS DE ESPECIALIDADES EN EJECUCION DE OBRAS.

Cuando se trata de materiales que fabrica un subcontratista y que necesitan o no de su instalación total o parcial por el mismo fabricante, se pueden distinguir dos alternativas fundamentales:

a) Entrega de materiales puestos en fábrica o bien en obra, sin ulterior responsabilidad para el fabricante;

b) Entrega de materiales con colocación o montaje parciales sobre obras ejecutadas por otra empresa;

c) Entrega de materiales con colocación o montaje totales por cuenta y a cargo del fabricante.

III.— FORMAS JURIDICAS DE LOS CONTRATOS DE EJECUCION DE OBRAS

El tratamiento tributario de estas formas operativas va directamente vinculado a la forma jurídica que pueden adoptar los contratos de ejecución de obra material inmueble, a los cuales acceden, por lo cual es previo plantear este aspecto.

En términos generales la contratación de una obra material inmueble puede pactarse:

a) Mediante un contrato de construcción por suma alzada u obra vendida, el que admite también una variedad, que es el contrato a precios unitarios.

b) Mediante un contrato de construcción por administración;

c) Mediante un contrato de dirección técnica y administrativa;

IV.— LEGISLACION APLICABLE.

El contrato de ejecución de obra está definido en el Art. 1996 del Código Civil, el cual lo caracteriza como venta (inciso 1º) o arriendo (inciso 4º) conforme a lo que se analizará más adelante.

En materia tributaria rige la Ley N° 12.120, especialmente las siguientes disposiciones:

1.— IMPUESTO A LAS COMPRAVENTAS (Ley N° 12.120).

ART. 1º.—“Las compraventas, permutas o cualquiera otra convención que sirva para transferir el dominio de bienes corporales muebles, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, sea cual sea su naturaleza, pagarán un impuesto del 8% sobre el precio o valor en que se enajenen las especies respectivas”.

ART. 2º (Inciso 6º).—“Estarán afectas asimismo al impuesto del Art. 1º, las entregas de bienes corporales muebles que los partícipes de una asociación o cuentas en participación hagan al gestor de las mismas, salvo que las especies entregadas constituyen bienes de capital no destinados por su naturaleza a ser transferidos a terceros. Esta circunstancia será calificada en forma exclusiva por la Dirección Regional que corresponda del Servicio de Impuestos Internos”.

2.— IMPUESTO A LOS SERVICIOS (Ley N° 12.120).

ART. 15.—“Los intereses, primas, comisiones u otras formas de remuneración que perciban en razón de servicios, prestaciones u otros negocios de igual o

análoga naturaleza, estarán afectos a un impuesto con las tasas que se señalan en el artículo siguiente siempre que provengan de:

b) La actividad ejercida por comisionistas, corredores y mandatarios en general, martilleros, empresas constructoras... etc.”.

DECRETO SUPREMO N° 1669 DE 30 DE NOVIEMBRE DE 1967 (Reglamentado de la Ley N° 12.120).

ART. 7.—“Los actos y contratos que recaen sobre instalaciones de especialidades que adhieren a un bien raíz, quedarán afectos al impuesto del Título I de la Ley, de acuerdo con el artículo 2º, inciso 2º, de la misma y las normas que se indican a continuación”.

Los contratos de instalación o confección de especialidades son aquellos que tienen por objeto la incorporación o confección de elementos que adhieran permanentemente al suelo o edificio y que, cumpliendo una finalidad específica dentro del bien raíz, no pueden subsistir como tales separados de él.

I.—Se considera que el instalador o artífice ha elaborado los bienes corporales muebles que se empleen cuando los elementos que van a ser instalados y/o las partes componentes de la instalación o especialidad sean fabricados o confeccionado por él.

II.—Se considerará, asimismo, que existe elaboración cuando en la instalación o especialidad se empleen elementos, partes o componentes que hayan sido transformados por el instalador o artífice de modo que resulte un bien que sea susceptible de prestar utilidad en algún sentido diferente al de los elementos originales, aun cuando con ello no se haya alterado su composición física o química y sólo se cambie su fisonomía o aspecto externo. No significará transformación, la adecuación, acomodación o adaptación de un elemento o componente de la instalación.

III.—En los casos en que se utilizan elementos, partes o componentes elaborados por un tercero, conjuntamente con elementos, partes o componentes elaborados por el instalador o artífice, sólo se devengará el impuesto cuando el valor de estos últimos sea igual o superior al de los primeros.

El Servicio podrá rectificar la apreciación que se hubiere hecho del valor de los elementos, partes o componentes empleados en la instalación.

Las normas precedentes se aplicarán, tanto a los edificios en ejecución, como a los ya existentes, en que se hicieran instalaciones de especialidad.

El impuesto, cuando fuere procedente, se calculará y pagará sobre el monto total del contrato, siguiéndose las demás normas dadas para los gravámenes establecidos en el Título I de la Ley.

4.— REGLAMENTO PARA CONTRATOS DE OBRAS PUBLICAS (D. S. N° 1340, del Ministerio de Obras Públicas; 12 de Febrero de 1966).

ART. 46.— El contratista sólo podrá subcontratar parte de las obras, “siempre que obtenga autorización de la Dirección, y queda responsable de todas las obli-

gaciones contraídas con el Fisco en virtud del contrato y el reglamento como asimismo del pago de todas las obligaciones para con los obreros, empleados, proveedores u otros que omite pagar el subcontratista, siendo aplicable a ambos lo dispuesto en el artículo 101.

“El subcontratista deberá estar inscrito en el Registro General de Contratista”.

V.—ANÁLISIS.— Con los antecedentes anteriores puede ya hacerse un análisis y obtener conclusiones, para lo cual habrá que estudiar cada uno de los contratos que puede ejecutar una empresa de esta clase, a la luz de las disposiciones vigentes que anteriormente se transcribieron.

1.— Entrega de materiales puestos en fábrica o en obra.

En este caso existe, claramente especificado, un contrato de compraventa sobre bienes muebles, al cual se le aplica la tasa del 8%. Este caso por lo claro no necesita un análisis justificativo.

2.— Entrega de materiales con colocación o montaje total o parcial por contratista.

Previamente debe distinguirse si este contrato se pacta a suma alzada o a precios o valores unitarios, o bien por administración.

a) **Contrato a suma alzada o a precios o valores unitarios.**— Según lo establecido en los incisos 1º y 4º del Art. 1996 del C. Civil, se trata de un contrato de venta y no de arrendamiento de servicios; de manera que cualquiera suma que percibe el contratista será en pago de la obra ejecutada y no remuneración afecta a impuesto, ya que no hay prestación de servicios.

El Servicio de Impuestos Internos estableció que estos contratos y subcontratos quedan afecto al gravamen del Art. 1º de la Ley Nº 12.120, (compraventas) por Circular Nº 101 de 19 de Diciembre de 1958.

Además debe considerarse si los contratos de instalación acceden a uno de construcción, en cuyo caso se rigen por el principal.

El Servicio de Impuestos Internos, respecto a un contrato de remoción de tierras, ha dictaminado lo siguiente: “Los contratos respectivos, de acuerdo a lo dictaminado por el Consejo de Abogados, en el informe que rola en este expediente, deben considerarse análogos a los de construcción, y, por consiguiente, deben aplicárseles las mismas normas tributarias. Esto significa que en el caso consultado, por tratarse de contratos de remoción de tierras, accesorios a una construcción y pactados por suma alzada o precios o valores unitarios, no pagan el impuesto de cifra de negocios”. (1)

Ahondando más en este tipo de contrato, debe establecerse que, si los materiales que se emplean en la instalación y/o confección pactada son elaborados, fabricados o transformados por el instalador o artífice, el impuesto que se aplica es el 8% sobre la compraventa, por expresa disposición del inciso 1º del Art. 7 del Reglamento (D. S. 1669 de 30 de Noviembre de 1967), no incluyendo en el gra-

(1) Véase Boletín Nº 134, de Enero de 1965, pág. 4264.

vamen el valor de la mano de obra necesaria para la colocación de dichos materiales.

Lo anterior está también establecido en el Manual del Impuesto de Cifra de Negocios del Servicio. (2)

Una segunda situación que puede presentarse es que los materiales, elementos o componentes que se utilicen sean en parte elaborados o adquiridos a un tercero, y en parte elaborados o transformados por la empresa contratista, en cuyo caso sólo se aplicará el impuesto del 8% a la compraventa si el valor de éstos últimos es igual o inferior al de los primeros.

Si se produce la situación contraria, es decir, que el valor de los elementos adquiridos a terceros fuere superior al de los fabricados por el contratista, no corresponde pagar ningún impuesto, en conformidad al inciso 5º del Art. 7 del Reglamento citado, que aparece ratificado por el inciso final del mismo artículo.

Es importante destacar que quedó reservada al Servicio de Impuestos Internos la Facultad de rectificar la apreciación que se hubiere hecho del valor de los materiales o elementos empleados en la instalación.

Sobre el particular es interesante el criterio del Servicio de Impuestos Internos en un caso similar, relacionado con los trabajos preliminares para la instalación de torres retransmisoras de televisión. En la parte pertinente se afirma: "El contrato que se suscriba para la realización de ciertos trabajos preliminares relacionados con la instalación de torres de televisión no está afecto al impuesto a los servicios, por constituir de acuerdo con el Art. 1996, del C. Civil —un contrato de confección de obra inmueble que debe calificarse de compraventa por haberse pactado como de obra vendida. Por consiguiente, los ingresos que perciba el contratista corresponden a un precio y no a una remuneración".

"Por otra parte, en la especie no aplicable el tributo a las compraventas establecido en el Art. 2º de la Ley Nº 12.120, que grava los contratos de instalación o corrección de especialidades, ya que no concurre el requisito de la incorporación a la obra de materiales de propia elaboración del instalador Of. Nº 5280, de 3-VII-1969, de la Subdirección de Operaciones, y Of. Nº 1485, de 16-VII-1969, de la III Dirección Regional. (3)

Una situación especial que debe analizarse se presenta cuando los materiales son proporcionados total o parcialmente por el que encarga la ejecución e instalación de las obras.

En principio, si los materiales son proporcionados por el que encarga la obra habría arrendamiento de servicios y este contrato quedaría afecto al impuesto a los servicios, con una tasa del 20%, de acuerdo con la última modificación a la tasa establecida por el Nº 4 del artículo 96 de la Ley Nº 17.654, de 12 de Mayo de 1972. En este sentido, además, ha dictaminado el Servicio de Impuestos Internos por Oficio Nº 9123, de 4 de Agosto de 1955. (1)

(2) Manual del Impuesto de Cifra de Negocios.
Servicio de Impuesto Internos, pág. 112.

(3) Oficios citados en el Boletín Nº 197, de Abril de 1970, pág. 707.

(1) Véase Boletín Nº 22, de Septiembre de 1955, pág. 365.

Sin embargo, puede también suceder que el material que proporciona el que encargó la obra constituya sólo una fracción del total de ella.

Ante esta situación cabe aplicar el inciso 4º del Art. 1996 del C. Civil. Esta disposición establece la hipótesis, precisamente, de que ambas partes, el que encargó la obra y el contratista suministran materiales, y para determinar si el contrato es de arriendo o de venta atiende a la persona que proporciona la "materia principal", sin definir en parte alguna qué se entiende por ello, por lo cual en el caso en análisis, puede deducirse que la "materia principal", conforme a los argumentos anteriormente proporcionados, es suministrada.

Por tanto, según sea la situación o calificación de hecho que se haga de la circunstancia aludida, si la "materia principal" la proporciona el contratista estaríamos en presencia de un contrato de servicios al que se le aplica el correspondiente impuesto; en caso contrario, dicho contrato sería de venta y se regiría por lo tanto por el impuesto a la compraventa del 8%.

b) Contrato por administración.

El contratista que construye por administración actúa por cuenta de quien le ha encargado la ejecución de la obra, recibiendo reembolsos de gastos contra estados de pago y el correspondiente honorario, que será un porcentaje del costo de la obra. De acuerdo con lo establecido en los incisos 3º y 4º del art. 1996 del Código Civil, este contrato es de arrendamiento de servicios o de mandato en el cual el contratista arrienda la prestación de sus servicios técnicos sobre la materia.

En esta situación se paga el impuesto a los servicios con la tasa del 20%.

Sin embargo, para que se aplique este impuesto es necesario que la remuneración corresponda a un ingreso de primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta.

Constituyen rentas clasificadas en Primera Categoría, y, por lo tanto, afectas al impuesto a los servicios, las percibidas por empresas constructoras, por sociedades de personas y asociaciones de profesionales, siempre que estos dos últimos casos no presten sus servicios exclusivamente a través del trabajo directo de sus socios o asociados, conforme a lo que estatuye el art. 20 N° 4 y 36 N° 2 de la Ley de la Renta.

Los ingresos percibidos por personas naturales no organizadas como empresa no quedan afectas al impuesto a los servicios, puesto que constituyen un honorario, esto es, el pago de su experiencia técnica adquirida a través de estudios universitarios. Se trata de una profesión lucrativa, no comercial, y, en consecuencia, clasificada en la Segunda Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta (Art. 36 N° 1).

d) Contrato de Dirección Técnica.

En virtud de este contrato, la labor del contratista se limita a la vigilancia e intervención técnica y administrativa de las obras, recibiendo por su trabajo un honorario determinado de común acuerdo.

Estos contratos son efectivamente de arrendamiento o prestación de servicios de acuerdo al inciso 3º del artículo 1996 del C. Civil.

En este caso se aplica también el impuesto a los servicios y valen aquí los argumentos expuestos precedentemente.

VI.— CONCLUSIONES.

Resumiendo lo anterior se pueden destacar las siguientes conclusiones.

a) Cuando sólo hay entrega de materiales puestas en fábrica o en obra se aplica el impuesto a la compraventa del 8%.

b) Cuando hay montaje o instalación total o parcial deben hacerse distinciones:

1.— Contrato a suma alzada o a valores unitarios, en que los materiales son fabricados totalmente por el contratista; se aplica impuesto a la compraventa del 8%.

2.— El mismo contrato anterior, cuando los materiales que se utilicen sean en parte adquiridos a terceros y en parte elaborados o transformados por el contratista, en cuyo caso sólo se aplicará el impuesto del 8% a la compraventa, si el valor de estos últimos es igual o superior al de los primeros.

Si se produce la situación contraria, o sea, que el valor de los elementos adquiridos de extraños es superior al de los fabricados por el contratista, no corresponde pagar ningún impuesto.

3.— Si el que encargó la obra aporta los elementos "principales", situación de hecho que debe calificarse en cada caso, rige el impuesto a los servicios del 20%, y si la materia "principal" es aportada por el contratista, se aplica el impuesto del 8% a la compraventa.

4.— **CONTRATO POR ADMINISTRACION.**— Generalmente esta gravado por el impuesto a los servicios del 20%.

5.— **Contrato de dirección técnica.**— Igual que el caso anterior.

6.— Debe tenerse en cuenta que el impuesto a los servicios sólo rige si la empresa contratista está afecta a la Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, pues en caso contrario no se aplica este gravamen.