

MATERIA:

En el marco de lo establecido por la Resolución de Superintendencia N.° 293-2010/SUNAT, que incorpora al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) a los contratos de construcción, se consulta lo siguiente:

1. Considerando que la citada norma define a los contratos de construcción en base a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), ¿qué revisión se aplica para el SPOT, la tercera o la cuarta?
2. Si estamos ante una factura emitida en noviembre de 2010 y se paga en diciembre de 2010, ¿se aplica el SPOT?
3. Si dentro de los elementos facturables (valorización) de un contrato de obra la mayor parte (pero no exclusivamente) está compuesta por alquiler de maquinarias y sus operarios, ¿el monto de la detracción a realizar se calcula con una tasa de 5% o 12%?
4. Es común en el sector construcción que el cliente o usuario retenga un porcentaje del precio por concepto de FONDO DE GARANTÍA (por ejemplo 5%). ¿Cuál es la base de cálculo del SPOT: el monto total facturado o el monto neto luego de descontado el fondo de garantía?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).

Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, que establece normas para la aplicación del SPOT a que se refiere el Decreto Legislativo N.° 940, publicada el 15.8.2004, y normas modificatorias.

- Resolución de Superintendencia N.° 293-2010/SUNAT, que modifica la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT a fin de incluir a los contratos de construcción en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, publicada el 31.10.2010.

- Resolución Jefatural N.° 273-93-INEI, publicada el 14.8.1993, mediante la cual se aprobó la Directiva N.° 003-93-INEI/DNEB "Utilización de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU)/Revisión 3 por los Órganos conformantes del Sistema Nacional de Estadística".

- Resolución Jefatural N.° 024-2010-INEI, publicada el 29.1.2010, con la cual se decidió adoptar la Revisión 4 de la CIIU en la elaboración de las estadísticas oficiales por las instituciones integrantes del Sistema Estadístico Nacional.



ANÁLISIS:

1. El inciso q) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, incorporado por la Resolución de Superintendencia N.° 293-2010/SUNAT, establece que para efecto de dicha Resolución, esto es, para fines de la aplicación del SPOT, se entenderá por contratos de construcción a los que se celebren respecto de las actividades comprendidas en el inciso d) del artículo 3° de la Ley del IGV, con excepción de aquellos que consistan exclusivamente en el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario.

Al respecto, el inciso d) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV señala que para efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por construcción a las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

Como se puede apreciar, el citado TUO no hace alusión a una versión en particular de la CIIU para efectos de definir las actividades de construcción.

En ese sentido, dado que mediante la Resolución Jefatural N.° 024-2010-INEI⁽¹⁾ se ha adoptado en el país la Revisión 4 de la CIIU, para efectos de la aplicación del SPOT a los contratos de construcción deberá atenderse a las actividades comprendidas como tal en dicha Revisión 4.

2. En lo que concierne a la segunda consulta, la Única Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N.° 293-2010/SUNAT, vigente a partir del 1.12.2010, establece que dicha Resolución y, por ende, el SPOT será aplicable a aquellos contratos de construcción respecto de los cuales se produzca el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas (IGV) a partir de esa fecha, aun cuando el contrato se hubiera elaborado con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma en mención.

En relación con el nacimiento de la obligación tributaria, el inciso e) del artículo 4° del TUO de la Ley del IGV señala que, en los contratos de construcción, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el Reglamento o en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero.

En ese sentido, si en el supuesto planteado en la consulta, la factura por la operación de construcción fue emitida en noviembre del 2010, es en la oportunidad de la emisión cuando nació la obligación tributaria del IGV, sin importar para dicho efecto que el pago se realice a partir del 1.12.2010, toda vez que la emisión de la factura precedió al pago. Por lo tanto, no resulta aplicable el SPOT al supuesto bajo análisis.

3. En cuanto a la tercera consulta, cabe indicar que el numeral 2 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N.° 293-2010/SUNAT, incluye en la

¹ Publicada el 29.1.2010 y vigente desde el día siguiente de su publicación.

definición de arrendamiento de bienes al arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de bienes muebles dotado de operario en tanto no califiquen como contrato de construcción de acuerdo a la definición contenida en el numeral 9 de dicho Anexo, estableciendo en 12% el porcentaje aplicable para el SPOT.

Por su parte, el numeral 9 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, incorporado por la Resolución de Superintendencia N.º 293-2010/SUNAT, define a los contratos de construcción como los que se celebren respecto de las actividades comprendidas en el inciso d) del artículo 3º de la Ley del IGV, con excepción de aquellos que consistan exclusivamente en el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario, estableciendo en 5% el porcentaje aplicable para el SPOT.

En tal sentido, de acuerdo a lo dispuesto por las normas citadas, en tanto el contrato que se celebre sea exclusivamente de arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario, le corresponderá la aplicación del 12% por concepto del SPOT; mientras que para el caso de aquellos contratos de construcción que no consistan exclusivamente en la referida operación, se les deberá aplicar el 5% por dicho concepto, situación esta última que corresponde a la del supuesto materia de consulta.



Respecto a la cuarta interrogante, partimos de la premisa que el "fondo de garantía" a que alude la misma es un monto que, por estipulación contractual, el cliente o usuario retiene del importe que adeuda al contratista, a fin que dicho "fondo" cubra un eventual incumplimiento por parte del mismo, y que es entregado a éste de no acaecer dicho incumplimiento. Ello, sin perjuicio que el contratista facture por el total del importe adeudado.



Al respecto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N.º 293-2010/SUNAT, el monto del depósito a que obliga el SPOT resultará de aplicar los porcentajes que se indican en el Anexo 3 para los contratos de construcción y para cada uno de los servicios sujetos al Sistema, sobre el importe de la operación.

Ahora bien, el inciso j.1) del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N.º 293-2010/SUNAT, señala que, tratándose de operaciones de venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción, se entenderá por importe de la operación a la suma total que queda obligado a pagar el adquirente, usuario del servicio o quien encarga la construcción, y cualquier otro cargo vinculado a la operación que se consigne en el comprobante de pago que la sustente o en otro documento, incluidos los tributos que graven la operación.

Fluye de las normas glosadas que el SPOT se aplica sobre el importe de la operación, el cual está constituido por la suma total que está obligado a

pagar el cliente por la venta, servicio o contrato de construcción, incluyendo los cargos adicionales y los tributos que graven dicha operación.

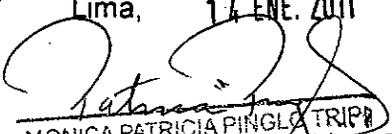
Así, dado que en el supuesto planteado en la consulta, el monto que retiene el cliente o usuario por concepto del "fondo de garantía" forma parte de la suma que está obligado a pagar por concepto del contrato de construcción, el SPOT deberá aplicarse sobre el total facturado por concepto del contrato de construcción, incluido el importe correspondiente al "fondo de garantía".

CONCLUSIONES:

1. Para efecto de la aplicación del SPOT a los contratos de construcción se debe tomar en cuenta la Revisión 4 de la CIU.
2. No resulta aplicable el SPOT a un contrato de construcción respecto del cual se emitió la factura en noviembre del 2010 y el pago se efectuó a partir del 1.12.2010.
3. Si dentro de los elementos facturables de un contrato de obra la mayor parte (pero no exclusivamente) está compuesta por el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario, se aplica el 5% por concepto del SPOT.
4. En el supuesto que, por estipulación contractual, el cliente o usuario retenga del importe que adeuda al contratista una suma denominada "fondo de garantía" destinada a un eventual incumplimiento del mismo y que es entregada a éste de no acaecer dicho incumplimiento, sin perjuicio que el contratista facture por el total del importe adeudado; el SPOT deberá aplicarse sobre dicho total facturado por concepto del contrato de construcción, incluido el importe correspondiente al mencionado "fondo de garantía".



Lima, 14 ENE. 2011


MONICA PATRICIA PINGLO TRIPP
Intendente Nacional Jurisdiccional
INTENDENCIA NACIONAL JURISDICCIONAL

ere/pnr
A0764.1-D10
SPOT - Contratos de construcción.