



*“Interesa resaltar que la regla entonces es que el comitente está obligado a proporcionar al contratista los materiales necesarios para ejecutar la obra”*

## Entrega de Bienes a Contratistas para Autoconsumo y sus Efectos Tributarios

157

Luis Hernández Berenguel\*

### I. INTRODUCCIÓN AL TEMA

Diversos contribuyentes, especialmente titulares de actividades mineras, suscriben contratos de obra con distintos contratistas para que éstos realicen trabajos especializados de exploración, desarrollo y explotación en concesiones mineras de propiedad de dichos titulares. En esos contratos, que son verdaderos contratos de obra, existe el compromiso del propietario de proporcionar a los contratistas explosivos y combustibles, entre otros bienes, sin que opere una transferencia de propiedad. Es decir, los explosivos, combustibles y demás bienes que le serán proporcionados al contratista, le son entregados para ser consumidos por éste al realizar el trabajo especializado para el cual han sido contratados.

El titular minero, en su calidad de propietario de la obra o comitente, asume el costo de dichos bienes, los que, como se acaba de decir, son utilizados exclusivamente en la obra contratada, la que a su vez resulta necesaria para que dicho titular pueda producir bienes que le generan rentas gravadas con el Impuesto a la Renta. A su vez, al asumir el comitente el costo de los bienes suministrados al contratista, el valor de ellos tiene que rebajar el monto que debe facturar el contratista por sus servicios especializados.

Normalmente, el costo de dichos bienes no se incluye en la facturación final emitida por los contratistas por sus servicios. Empero, en muchos casos, hay defectos en la presentación de las liquidaciones previas del contratista, de los presupuestos de la obra y de su facturación, que le permiten a la Administración Tributaria sostener que los bienes entregados al contratista le han sido vendidos por el comitente.

En términos generales, lo que realmente ocurre es lo siguiente. Si el contratista considera que por realizar el trabajo especializado debe cobrar como 100, porque no va a recibir del propietario de la obra explosivos, combustibles y otros bienes necesarios para ejecutar la obra, el contratista va a terminar facturando por su trabajo especializado 100 más

\* Profesor Principal de la Facultad de Derecho de la PUCP, Socio de Hernández & Cía. Abogados S. Civil de R.L. y Past President del Instituto Peruano de Derecho Tributario, del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

el Impuesto General a las Ventas<sup>1</sup>, en una o más facturas producto de una o más liquidaciones previas a través de las cuales va recibiendo, por partes el precio pactado. Sin embargo, si el propietario va a entregar al contratista explosivos, combustibles y otros bienes que éste va a utilizar, y efectivamente se utilizan en su integridad en la prestación del servicio especializado para el cual ha sido contratado; asumiendo a título de ejemplo que el valor de esos bienes ha sido considerado por el contratista por un total de 20 si no le fueran proporcionados por el comitente, el contrato tendría que prever que en tal caso el precio pactado será de 80 y no de 100, pues los bienes entregados al contratista nunca le fueron transferidos en propiedad. En otras palabras, estos bienes fueron consumidos por el propietario de la obra aunque por la vía de su utilización por el contratista en la prestación del servicio especializado.

Siguiendo el ejemplo, las facturas del contratista deberían sumar 80 y el contrato tendría que especificar que aunque el presupuesto de la obra se presenta por un valor de 100, se deberá descontar el valor asignado en dicho presupuesto a los bienes que reciba del contratista. En las facturas no debe figurar que se está procediendo a realizar un descuento —es decir, no se factura por 100 y se muestra un descuento de 20 para llegar al neto de 80—, sino simplemente se factura por 80. Por supuesto que habrá que llevar un control muy detallado y explícito de los bienes recibidos por el contratista y del valor que ellos tienen en el presupuesto inicial del contratista.

Pese a lo expuesto, han sido frecuentes los casos en que por determinadas razones, que generalmente encuentran explicación en la propia redacción de los contratos y/o en problemas de descripción de los documentos que se emiten y de los registros contables, la Administración ha venido considerando que los explosivos, combustibles y otros bienes entregados por el propietario al contratista le han sido vendidos a este último por el comitente, formulando reparos al propietario de la obra por concepto del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta.

## II. ESENCIA DEL REPARO

La Administración Tributaria viene estimando en muchas de sus fiscalizaciones que la referida entrega de bienes constituye una venta a valor de mercado, que normalmente genera una ganancia gravada con el Impuesto a la Renta y que, además, se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas.

## III. NORMAS CONTENIDAS EN EL CÓDIGO CIVIL QUE DEBEN SER INCORPORADAS AL CONTRATO DE OBRA

En el contrato de obra, según el artículo 1771 del Código Civil *“el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución”*.

José León Barandiarán<sup>2</sup> al analizar el contrato de obra establece los siguientes caracteres:

*“Dos son las personas que intervienen en el contrato de obra; el dueño de la obra y el empresario, con sendas prestaciones a su cargo. Así, el contrato es sinalagmático y a título oneroso. Él es comutativo, toda vez que de antemano está previsto o es previsible el monto de las prestaciones. No es solemne: el mero acuerdo de voluntades genera la relación. La obligación del empresario es realizar una obra; la del dueño de dicha obra, el comitente, es pagar su precio en dinero”*.

Es importante tomar en consideración algunas de las normas contenidas en el Código Civil para recogerlas en el contrato entre propietario y contratista, a fin de que los materiales que sean entregados a éste por aquél no sean interpretados como una venta a valor de mercado gravada con Impuesto General a las Ventas y que, además, eventualmente generaría para el propietario ganancias en la transferencia gravadas con el Impuesto a la Renta. Ello claro está, siempre que la documentación sustentatoria correspondiente demuestre que concuerda con las estipulaciones contractuales.

En primer lugar, lo previsto en el artículo 1773 del Código Civil, según el cual es propio de los contratos de obra que los materiales necesarios para la ejecución de la obra sean proporcionados por el comitente, salvo costumbre o pacto distinto. Esta norma claramente se refiere a una entrega de materiales que no puede ser considerado como una venta.

En segundo lugar, la norma contenida en el numeral 3 del artículo 1774 del Código Civil, que establece que el contratista debe pagar los materiales que recibe, si estos, por negligencia o impericia del contratista, quedan en imposibilidad de ser utilizados para la realización de la obra. Resulta evidente que cuando dicho artículo obliga al contratista a pagar al propietario los materiales que de éste recibió, si por su negligencia o impericia no es posible utilizarlos para realizar la obra, asume que tales materiales nunca fueron comprados por el contratista y siguieron siendo de propiedad del titular de actividad minera.

En tercer lugar, lo previsto en el segundo párrafo del artículo 1784, que hace responsable al contratista responsable por la mala calidad de los materiales si él los ha suministrado, siempre que en el curso de los cinco (5) años desde su aceptación la obra se destruye, total o parcialmente, o presente evidente peligro de ruina o

1 Como se sabe, cuando se aplica la tasa actual de 18% sobre el valor de venta de bienes y servicios, se suele considerar que con esa tasa se está aplicando el Impuesto General a las Ventas. Sin embargo, dicho impuesto sólo se aplica con la tasa del 16% y hay un segundo impuesto —el Impuesto de Promoción Municipal— que con la tasa del 2% grava la misma base imponible. Es esa la razón, sumada al hecho de que ambos tributos están sometidos a las mismas reglas, por la que hasta la Administración Tributaria, y por supuesto los propios contribuyentes, identifican los dos impuestos como si fueran uno solo, usando la denominación de Impuesto General a las Ventas.

2 LEÓN BARANDIARÁN, JOSÉ. “Contratos en el Derecho Civil Peruano”. Editado por la Comisión Administradora del Fondo Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 1966, t. I, p.512.

graves defectos por vicios de la construcción. Es decir, si se trata de materiales que no han sido entregados por el propietario para ser empleados en la obra contratada, sino que son materiales de propiedad del contratista, este tiene que responder por la mala calidad de dichos materiales dentro del período que se acaba de mencionar; pero tal responsabilidad no existirá si los materiales fueron entregados al contratista por el comitente con retención de la propiedad por éste.

En cuarto lugar, lo que señala el artículo 1788 del Código Civil, en el sentido que si la obra se pierde sin culpa de las partes, el contrato se resuelve de pleno derecho, pero si los materiales son entregados por el comitente, el contratista está obligado a devolverle los que no se hubieren perdido. Y esto es así porque aquí se trata de materiales que siguen siendo de propiedad del titular de actividad minera y que le han sido entregados al contratista sin transferir la propiedad de los mismos.

En quinto lugar, específicamente en el caso de explosivos, es preciso tener en cuenta, además, que el artículo 4 del Decreto Ley N° 25707 expresamente prohíbe su comercialización por terceros, pudiendo efectuar dicha comercialización únicamente los fabricantes y, por excepción prevista en el artículo 6 de dicho Decreto Ley, el Comando Conjunto de las Fuerzas Armadas.

María del Carmen Tovar Gil y Verónica Ferrero Díaz<sup>3</sup>, comentando el artículo 1773 señalan lo siguiente:

*“Debemos resaltar cómo el artículo 1773, siendo una norma de naturaleza civil, se remite a la costumbre como fuente del Derecho, declarando su aplicación en este tipo de situaciones por encima de la regla recogida en dicha norma. Si bien es lo común que una norma supletoria permita el pacto en contrario y reconozca la primacía de éste, no es usual en el Derecho Civil encontrar una remisión a los usos y costumbres, con aplicación superior a la regla recogida en el Código Civil con carácter supletorio”.*

Interesa resaltar que la regla entonces es que el comitente está obligado a proporcionar al contratista los materiales necesarios para ejecutar la obra. Esta regla no puede ser entendida en el sentido que, cuando el comitente da cumplimiento a esta obligación lo que hace es vender los materiales al contratista. Por el contrario, si la regla obliga al comitente a proporcionar los materiales, el supuesto es necesariamente que en virtud de ello el precio final de la obra será menor que el que se habría pactado sin tal obligación. El Código Civil exceptúa de tal obligación, sólo si los usos determinan que el contratista sea quien proporciona todos los materiales, o que comitente y contratista pacten que no habrá obligación del comitente de proporcionar los materiales al contratista.

El Código Civil no considera que el comitente le esté vendiendo al contratista los materiales que el artículo 1773 le obliga a entregar al contratista. Por eso mismo, porque los materiales entregados por el contratista si-

guen siendo de propiedad del comitente, es que el numeral 3 del artículo 1774 de dicho cuerpo de normas obliga al contratista a pagarle al comitente dichos materiales si éstos quedan en la imposibilidad de ser utilizados para la realización de la obra por causa de la negligencia o impericia del contratista. Si tales materiales hubieran sido comprados al comitente –lo que supondría el pago de un precio al comitente–, la imposibilidad de ser usados para ejecutar la obra por negligencia o impericia del contratista perjudicaría a su propietario, esto es al contratista, que en consecuencia nada tendría que pagar al comitente.

De otro lado, cuando el artículo 1788 del Código Civil trata de la pérdida de la obra sin culpa de las partes, en su segundo párrafo establece lo siguiente: *“Si los materiales son suministrados por el comitente, el contratista está obligado a devolver los que no se hubieran perdido y el comitente no está obligado a pagar la retribución de la parte de la obra no ejecutada”.* Reiteramos que estamos aquí frente a una norma que presupone que los materiales entregados por el comitente al contratista, en cumplimiento de la obligación que establece el artículo 1773, no le han sido vendidos y que continúan bajo la propiedad del comitente. Por eso, frente a un caso de pérdida de la obra el contratista debe devolver al comitente los que no se hubieran perdido.

Resulta pues importante, como primera cuestión a ser tenida en cuenta para evitar que esta entrega sea calificada como una venta, para efectos de la aplicación del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta por la Administración Tributaria, que el contrato de obra incorpore cláusulas en que expresamente se señale que las partes entienden que las reglas del Código Civil son las que prevalecerán.

#### IV. VENTA DE BIENES Y EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Como se ha dicho, en diversos casos la Administración Tributaria ha considerado que la entrega de bienes por el comitente –propietario de la obra– al contratista, constituye una venta gravada con el Impuesto General a las Ventas.

Una de las operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas es la venta en el país de bienes muebles, conforme lo establece el inciso a) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –en adelante, Ley del IGV–.

Como quiera que el comitente es una persona domiciliada en el país y que lo que proporciona al contratista son efectivamente bienes muebles, habría que establecer si de acuerdo con la Ley del IGV la entrega de tales bienes constituye una venta.

El numeral 1 del inciso a) del artículo 3° de la Ley del IGV define la venta como todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pac-

tadas por las partes. Adicionalmente, el numeral 2 del inciso a) de dicha norma también considera como venta el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los retiros que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de las operaciones señaladas por la Ley del IGV y su reglamento. En el caso de venta, la obligación de pago del Impuesto General a las Ventas nace en la fecha de entrega en propiedad de los bienes a un tercero o en la fecha en que se emite el comprobante de pago de acuerdo al Reglamento, lo que ocurra primero, según lo establece el inciso del inciso a) del artículo 4 de la Ley del IGV.

A continuación, la propia Ley del IGV enumera, sin carácter taxativo, algunos retiros o entregas de bienes que, sin embargo no califican dentro del concepto de venta gravada con el Impuesto General a las Ventas.

Esos retiros no gravados con el impuesto que enumera la Ley del IGV son los siguientes:

- a) El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios, utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa.
- b) La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado.
- c) El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble.
- d) El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el reglamento.
- e) El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas.
- f) Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que ello sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros.
- g) El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante ley.
- h) El retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.

En un contrato de obra, en que como se ha dicho el Código Civil establece la obligación del comitente de entregar bienes al contratista necesarios para la ejecución de la obra, se puede concluir que, en la medida que dicha entrega no implique en la práctica el pago de un precio por el contratista, no calificará dentro del primer concepto de venta. Adicionalmente, cabe señalar que tampoco calificaría como retiro gravado con el Impuesto General a las Ventas, por encajar en las excepciones previstas en los literales b) y e) precedentes.

En efecto, encaja en la excepción del literal b) por cuánto los bienes son entregados al contratista para ejecutar una obra que la empresa le ha encargado —ejecución de obra que a su vez encuadra en el concepto amplio de “fabricación” de otros bienes que la empresa hubiere encargado, a tenor de la definición que del término “fabricación” contiene el Diccionario de la Lengua Española, editado por la Real Academia Española.

Allí se define el término “fabricación” como la acción y efecto de fabricar. A su vez, se define “fabricar”, entre otras acepciones, como “construir un edificio, un dique, un muro o cosa análoga” y también, por extensión, es similar el término “elaborar”. Una de las acepciones de este último término es “transformar una cosa por medio de un trabajo adecuado”.

Pero también la entrega de bienes al contratista, sin pago de precio por éste, encuadra en la excepción prevista en el literal e) anteriormente mencionado, por cuanto en definitiva los bienes entregados al contratista son utilizados en beneficio de la empresa propietaria de la obra, por lo que en rigor debe entenderse que tales bienes han sido consumidos por ésta para la ejecución de una obra que es necesaria a los efectos de la obtención de rentas gravadas.

Resulta evidente, como se ha indicado, que en los casos de entrega de materiales al contratista en que no existe un precio pagado por éste al propietario de la obra, dicha entrega no implica una transferencia de bienes a título oneroso y, por lo tanto, no puede incluirse en el concepto de venta previsto por el numeral 1 del inciso a) del artículo 3 de la Ley del IGV. Estamos descartando aquí, obviamente, el caso en que efectivamente hubiera una venta de esos bienes al contratista, porque así lo quisieron las partes, con pago de precio, hipótesis en la cual la operación estaría gravada con el Impuesto General a las Ventas.

En consecuencia, en principio, la citada entrega de bienes al contratista no puede ser afectada con el Impuesto General a las Ventas. Claro está que lo importante es que esa conclusión quede a su vez acreditada a través del contrato de obra, mediante la inclusión en éste de lo dispuesto por el Código Civil en sus artículo 1773, numeral 3 del artículo 1774 y segundo párrafo del artículo 1788, cuyo contenido ya ha sido analizado. Además, la documentación que se expida por el contratista debe corresponder con lo pactado en el contrato de obra y no ser emitida en términos tales que contradigan lo pactado, como por ejemplo ocurriría si el contratista termina facturando por la obra un monto tal que en él se incluya el valor de los materiales recibidos del comitente pues esto demostraría que el contratista los adquirió previamente del propietario de la obra y que, por lo tanto, hubo venta gravada con el Impuesto General a las Ventas.

## V. VENTA DE BIENES Y EL IMPUESTO A LA RENTA

Si la entrega de materiales al contratista constituyera una venta, para efectos tributarios ésta se entendería realizada

a valor de mercado, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta –en adelante, la LIR-. En efecto, dicho artículo 32 expresa que en los casos de ventas de bienes –entre otras operaciones-, a cualquier título, el valor asignado a dichos bienes será el del mercado, para la aplicación del Impuesto a la Renta.

Si en el contrato de obra no se ha incluido de manera expresa lo dispuesto en el artículo 1773, numeral 3, en el artículo 1774 y en el segundo párrafo del artículo 1788 del Código Civil, o habiéndose incluido como aplicables al contrato tales dispositivos la documentación emitida por el contratista es discrepante con lo señalado en el contrato, la Administración Tributaria tendrá elementos suficientes para sostener que lo que ha ocurrido es una venta de bienes a valor de mercado. Probablemente ello conlleve, para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, la generación por el propietario de la obra, que entregó los bienes al contratista, de una ganancia gravada con dicho impuesto y constituida por la diferencia entre el valor del mercado de los bienes y el costo computable que ellos tenían bajo la propiedad del comitente.

En la medida que todo lleve a concluir que no se está frente a una venta, el costo de los bienes entregados al contratista formará parte, finalmente, del costo de la obra que registrará en sus libros de contabilidad el comitente.

## VI. OTRAS CONSECUENCIAS QUE SE DERIVARÍAN DE SER CALIFICADA COMO VENTA LA ENTREGA DE BIENES AL CONTRATISTA

Si el propietario de la obra considerara que dicha entrega no es una venta y resulta que sí califica como tal por la no inclusión en el contrato de obra de las cláusulas pertinentes, o debido a los defectos de la documentación emitida por el contratista, las consecuencias en el tiempo resultarían tremendamente negativas para dicho propietario.

Por los periodos en los que esas entregas se produjeron, el comitente habría declarado un Impuesto General a las Ventas y un Impuesto a la Renta diminutos. Por lo tanto, el comitente estaría adeudando una porción de esos tributos, que a su vez estaría generando intereses moratorios desde el día siguiente a la fecha en que venció el plazo para el pago de esa porción. Adicionalmente, el propietario habría incurrido en la presentación defectuosa de declaraciones juradas mediante las cuales autodeterminó dichos tributos, cometiendo la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, haciéndose acreedor a la sanción consistente en el pago de una multa igual al 50% de cada tributo omitido, más los correspondientes intereses moratorios.

Las deudas tributarias generadas conforme a lo expuesto por el párrafo precedente seguirían incrementándose, hasta el momento en que la Administración Tributaria detectara las omisiones y las notificara al propietario de la obra y éste procediera a su pago, si es que el propietario no hubiera procedido con anterioridad a regularizar sus obligaciones tributarias.

## VII. POSICIÓN ADOPTADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

### Informe de SUNAT N° 082-2006-SUNAT/2B 0000

El Informe N° 082-2006-SUNAT/2B0000 de 20 de marzo de 2006 ha concluido que:

*“En el supuesto de un contrato de obra regulado por el Código Civil, en el cual uno de los materiales necesarios para la ejecución de la obra (combustibles) es proporcionado por el comitente (consumidor directo), de acuerdo a lo previsto en el artículo 1773 del Código Civil, la entrega de dicho combustible a los contratistas de obra, no califica como una operación gravada para efectos del IR y del IGV” (por IR y por IGV el referido Informe está haciendo referencia al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas, respectivamente).*

En su análisis, la Administración Tributaria expresa que, en principio, la evaluación de si la entrega de bienes al contratista califica o no como venta debe efectuarse en cada caso concreto, para lo cual deberá analizarse los términos contractuales acordados entre las partes, la identificación de las contraprestaciones a que estén obligados por dicho efecto y las figuras jurídicas que se evidencien de los términos contractuales. En otras palabras, la respuesta dependerá, en cada caso, de lo que se haya establecido contractualmente y, por supuesto, de que en la realidad se actúe conforme a lo estipulado contractualmente.

En tal sentido, la Administración señala que el contrato podría revelar que la entrega de bienes constituye una dación en pago (pago en especie), o una entrega de materiales en un contrato de obra, entre otras posibilidades. La conclusión adoptada en el Informe N° 082 parte de la premisa de que efectivamente se está frente a un contrato de construcción o contrato de obra regulado por el Código Civil, en el cual uno de los materiales necesarios para la ejecución de la obra (combustibles) es proporcionado por el comitente.

El propio Informe N° 082 cita el numeral 3 del artículo 1774 del Código Civil y el artículo 1788 del mismo cuerpo de normas.

Según el numeral 3 del artículo 1774 del Código Civil, como ya se ha dicho, el contratista está obligado a pagar los materiales que recibe, si éstos, por negligencia o impericia del contratista, quedan en imposibilidad de ser utilizados para la realización de la obra. Esta norma evidencia que esa entrega de materiales no constituye una venta, pues si lo fuera el contratista ya habría quedado obligado a pagar el precio por efecto de la venta y no por la circunstancia posterior de que, por su negligencia o impericia, los materiales quedarán en la imposibilidad de ser utilizados, porque si previamente el contratista fuera su propietario, por efecto de la venta la inutilización de los materiales la hubiera sufrido el propio contratista.

De otro lado, el artículo 1788 del Código Civil se ha visto ya que establece que si la obra se pierde sin culpa de

las partes, el contrato se resuelve de pleno derecho, y si los materiales son suministrados por el comitente, el contratista está obligado a devolverle los que no se hubieren perdido. Esta norma confirma que es propio de un contrato de obra que el propietario le proporcione materiales al contratista para que éste cumpla con la prestación por la que ha sido contratado, sin que ello implique una venta, por lo que si el contrato se resuelve de pleno derecho obviamente el contratista tiene que devolver al propietario los materiales que recibió de éste y que se hubieran perdido. En principio, pues, los materiales entregados por el propietario al contratista para la ejecución de un contrato de obra, siguen siendo de propiedad de aquél.

Si se está pues frente a un auténtico contrato de obra, esta entrega de materiales al contratista no constituye una venta y, en consecuencia, no genera ganancias, por lo que no resulta de aplicación el Impuesto a la Renta ni el Impuesto General a las Ventas, siempre que la realidad encuadre dentro de lo establecido en el contrato.

#### **Carta N° 225-2006-SUNAT/2B0000**

En la referida carta, fechada el 29 de agosto de 2006, se trata sobre la consulta referida al caso de las empresas de construcción que presentan a sus clientes propuestas económicas y valorizaciones cuyos precios fijados en el contrato incluyen partidas como combustibles, alimentación, salud, entre otros.

162

Por motivos de carácter logístico, ambiental o de seguridad, determinados propietarios suministran dichos bienes y servicios al contratista y descuentan el monto de esos bienes y servicios de la valorización del contratista.

En la carta bajo comentario, la Administración Tributaria se remite al Informe N° 082-2006-SUNAT/2B0000. Empero, en concreto, la Administración decidió que no resultaba posible dar respuesta a la consulta pues previamente debían definirse los alcances de la relación contractual entablada entre las partes.

#### **Carta N° 076-2010-SUNAT/2B0000**

En esta carta, fechada el 09 de julio de 2010, igualmente la Administración Tributaria se remite también al Informe N° 082-2006-SUNAT/2B0000, añadiendo que hay que analizar en cada caso los términos contractuales pactados y los medios probatorios involucrados en la operación.

Considera la Administración que como se requiere del análisis de cada situación particular, no puede determinarse mediante la absolución de una consulta la naturaleza de la relación jurídica descrita ni de sus prestaciones.

### **VIII. POSICIÓN ADOPTADA POR EL TRIBUNAL FISCAL**

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre esta entrega de bienes a contratistas en diferentes resoluciones.

#### **Resolución del Tribunal Fiscal N° 05475-4-2003**

En el contrato suscrito entre el titular de actividad minera, como propietario de la obra, y el contratista minero, se había establecido que el precio de las obras incluía leyes sociales, **explosivos**, equipo de perforación, implementos de seguridad, herramientas, **así como cualquier otro concepto no mencionado**. En otras palabras, esta cláusula contractual hacía suponer, ya desde inicio, que si el propietario entregaba explosivos de su propiedad al contratista, se los estaría vendiendo para que finalmente este facturara al propietario el precio pactado que incluía el valor de tales explosivos.

El contrato señalaba, además, que al establecer sus precios el contratista había considerado el hecho de que se abastecería en un 20% de materiales del almacén de la propietaria, en cuyo caso estos últimos tendrían un recargo del 25% para el kerosene, 30% para los explosivos y 35% para el resto de materiales.

En el punto 6.6 de la cláusula sexta del contrato expresamente se señalaba que la propietaria se comprometía a vender materiales de consumo, como explosivos, entre otros, y que el contratista autorizaba también expresamente a la propietaria a retener de la liquidación mensual a pagar por los servicios los costos proporcionados por la propietaria.

En este caso, sin lugar a dudas, el propio contrato permitía concluir que los bienes entregados por el propietario al contratista, inclusive con un incremento de precio por encima del valor en libros, eran evidentemente vendidos al contratista. A esta conclusión llegó el Tribunal Fiscal en la resolución bajo análisis.

Para el Tribunal Fiscal, según la indicada resolución, existe también una venta de materiales gravada con Impuesto General a las Ventas, si el contratista fija el precio de la obra –digamos en un valor igual a 100-, permitiendo que la propietaria descuenta de dicho valor el que corresponde a los materiales proporcionados al contratista, facturando éste únicamente el diferencial. El descuento no manifestaría otra cosa que el monto a pagar como precio a cargo del contratista por la compra de materiales que le eran entregados en propiedad por el titular de actividad minera, compensándolo hasta su límite con el precio pactado por la venta de bienes entregados por el comitente al contratista del servicio especializado.

Creemos que en este caso la conclusión a la cual llega el Tribunal Fiscal está basada en cláusulas contractuales que permiten interpretar que si se presupuestó como valor de la obra un monto bruto y al final se factura un monto neto inferior, consignando expresamente la diferencia como un descuento, ello equivale a admitir que el importe del descuento corresponde al precio de venta de los materiales proporcionados por la propietaria. Sin embargo, en este mismo caso, el contrato pudo estar mejor elaborado, admitiendo de manera expresa, por ejemplo, que el valor bruto de la obra variaría según que hubiera o

no materiales proporcionados por el comitente, señalando de manera expresa que estos materiales no serían en ningún caso vendidos al contratista.

#### Resolución del Tribunal Fiscal N° 07718-3-2007

En otro caso, en la resolución N° 07718-3-2007, el Tribunal Fiscal consideró también que existía una venta gravada con Impuesto General a las Ventas, debido a que el contratista emitía una liquidación por un valor bruto, pero a continuación la propietaria emitía estados de cuenta corriente descontando de ese valor bruto el valor de los materiales proporcionados al contratista, facturando este último únicamente el valor neto sin hacer alusión alguna al valor bruto ni a descuento alguno. Al igual que en el caso anteriormente comentado de la resolución N° 05475-4-2003, la redacción del contrato, pero además la documentación emitida, pudo haber llevado a que el Tribunal Fiscal reconociera la existencia de una venta de materiales gravada con IGV.

Adicionalmente nótese que el Tribunal Fiscal también admite en la resolución N° 07718-3-2007, que si la propietaria

*“se hubiese obligado, como parte de su prestación, a entregar determinados materiales a la recurrente –es decir, a la contratista-, su valor no debería figurar dentro de las liquidaciones efectuadas por la recurrente –contratista- (liquidaciones que sustentan la retribución de sus servicios) ya que ello significaría que éstos materiales formaban parte de su costo, y de considerarse que el valor de estos bienes no fue incluido en estas liquidaciones, no tendría sentido que” la propietaria “efectuara alguna deducción puesto que se supone que los referidos bienes fueron entregados en cumplimiento de la prestación a que se obligó”.*

En buena cuenta, el Tribunal Fiscal admite que no habrá venta gravada con Impuesto General a las Ventas si la obligación de proporcionar materiales al contratista fue establecida como una condición para la prestación del servicio especializado, en cuyo caso el valor de los materiales no puede integrar las liquidaciones formuladas por el contratista ni a van a ser objeto de deducción alguna al momento de la facturación por el contratista.

#### IX. RECOMENDACIONES

La entrega de bienes al contratista por el comitente, en un contrato de obra, para la ejecución de la obra, no constituye una venta gravada con el Impuesto General a las Ventas ni puede dar lugar a la generación por el comitente de una ganancia gravada con el Impuesto a la Renta.

Para evitar que la Administración Tributaria pueda considerar dicha entrega como una venta, en el contrato de obra las partes deben señalar expresamente: i) que el comitente entregará bienes al contratista necesarios para la ejecución de la obra, sin que ello constituya una venta de esos bienes, en aplicación de la regla contenida en el artículo 1773 del Código Civil; ii) que esos bienes, por lo tanto, continuarán bajo la propiedad del comitente, razón por la cual, conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 1774 del Código Civil, si por la negligencia o impericia del contratista no pueden ser utilizados para la realización de la obra, deberán ser pagados al comitente por el contratista; iii) que respecto de los materiales que proporcione el contratista, éste será responsable por la mala calidad de los mismos, conforme a lo expresado en el artículo 1784 del Código Civil, iv) que continuando bajo la propiedad del comitente los bienes entregados por éste al contratista, si la obra se pierde sin culpa de las partes el contratista está obligado a devolver al comitente dichos bienes que no se hubieren perdido, como lo estipula el artículo 1788 del Código Civil; v) que del monto presupuestado por la ejecución de la obra, debidamente detallado en cuanto al costo de los materiales a emplear y demás costos, al formular sus liquidaciones y al facturar al comitente, el contratista no debe incluir el costo presupuestado por los bienes que ha recibido del comitente.

Además, la documentación que se expida por el contratista y el registro de las operaciones, tanto en la contabilidad del comitente como en la del contratista, debe coincidir con lo pactado en el contrato de obra y no ser emitida en términos tales que contradigan lo pactado en el contrato.

En otras palabras, la situación final dependerá, en cada caso, de lo que se haya establecido contractualmente y, por supuesto, de que en la realidad se actúe conforme a lo estipulado entre las partes.