



11 de noviembre de 2008
Nota No.201-01-1313

Licenciado

E. S. M.

**REFERENCIA: ITBMS - REEMBOLSO DE COSTOS.
BASE LEGAL: ARTÍCULO 1057-V, CÓDIGO FISCAL.**

Licenciado XXX:

Nos referimos a su nota del 29 de mayo del año en curso, mediante la cual formula consultas relacionadas con el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), como se detalla a continuación:

CONSULTA 1:

“En un contrato de obra por administración (reembolso de costos más honorarios), en donde se cobrará un porcentaje como administración y los costos incurridos en el desarrollo del proyecto, hasta la culminación del mismo van a ser reembolsados por los dueños del proyecto, ¿Qué debe ser considerado como ingreso gravado por el impuesto del ITBMS?

1. La totalidad del reembolso de los costos incurridos más la administración y sobre el mismo calcular el impuesto del ITBMS.
2. La Administración sobre la cual cobraría el impuesto de ITBMS.
3. ¿Cuál es el tratamiento adecuado para facturar los trabajos si dentro de los costos incurridos en el mes está la mano de obra y prestaciones pagadas al personal contratado para desarrollar dicho proyecto? Debe o no incluirse la mano de obra como parte del monto sobre el cual calcular el impuesto de ITBMS?

Nuestra duda obedece al hecho de que el servicio de ejecución de contratos de construcción está gravada con el impuesto de ITBMS y la mano de obra es parte de este servicio que está dando al igual que los materiales y otros costos.”

RESPUESTA A LA CONSULTA 1.

De acuerdo con el Artículo 9 del Decreto Ejecutivo N° 84 de 2005, por el cual se reglamenta el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), la base imponible será:

- a) En las transferencias de bienes **y prestaciones de servicios de carácter oneroso**, el precio devengado. El mismo se integrará con todos los importes cargados al comprador ya sea que se facturen en forma conjunta o separada, tales como las prestaciones accesorias que realice el contribuyente y beneficie al adquirente. *(lo resaltado y subrayado es nuestro)*

Se entiende por prestaciones accesorias todas aquellas acciones, hechos o bienes que sean inherentes o necesarias para la realización de la transferencia del bien o prestación del servicio, tales como entrega o reparto a domicilio, envases gastos de instalación o ensamblaje e intereses de financiación. ...

La norma antes mencionada que reglamenta la base imponible del ITBMS, establece además, que en todos los casos de intermediación y/o de prestación de servicios, la base sobre la cual ha de calcularse el impuesto será sobre las comisiones, honorarios o sumas pactadas o acordadas, **con total exclusión del reembolso de gastos** y que cuando **en relación de mandato** se realicen pagos por cuenta de terceros vinculados con el servicio que se presta, éstos no integrarán la base imponible hasta el monto del pago realizado por cuenta ajena, **siempre que los mismos se encuentren debidamente respaldados con la documentación legal correspondiente**. Dicha documentación deberá acompañar la factura del servicio prestado y archivarla conjuntamente.

La figura del reembolso de gastos se dispuso en los casos de prestaciones de servicios que incluyen pagos por **trámites legales** necesarios para su realización y que de ninguna forma dichos pagos se configuran como ingresos o rentas brutas de la persona que presta el servicio, razón por la cual no forman parte de la base imponible tanto para el Impuesto sobre la Renta como para el ITBMS.

En los servicios de construcción, la base imponible del ITBMS, recae sobre la totalidad del precio de construcción pactado con el cliente y es obvio que en el precio de construcción se incluyen los costos incurridos, tales como la mano de obra y prestaciones pagadas al personal contratado para desarrollar dicho proyecto, más el margen de utilidad bruta, razón por la cual el servicio de construcción está gravado con el ITBMS, incluyendo la mano de obra, materiales y otros costos.

Si en la contratación del servicio de construcción surge la denominada figura del contrato de obra por administración, por la cual se pretendiera simular la disminución de la base imponible para efectos del ITBMS, la misma no es oponible a las disposiciones legales que regulan en este caso el ITBMS, toda vez que quien presta el servicio de construcción, incurre en costos de planillas, prestaciones laborales y gastos generales y administrativos, que deben ser cobrados por quien presta el servicio para su resarcimiento y documentados para los propósitos de la ley de facturación e incluyendo el ITBMS, a la persona que se le prestó dicho servicio.