

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 3 – RESOLUCIÓN EX. N° 142 DE
2005, N° 42 DE 2018 Y N° 67 DE 2021 (ORD. N° 2680, DE 04.10.2021)**

Requisitos de retención del cambio de sujeto en la actividad construcción y cambio de sujeto de cumplimiento tributario.

De acuerdo con su presentación, la sociedad celebró un contrato de obras de telecomunicaciones por suma alzada [sic] con una empresa constructora.

Agrega que la empresa constructora le comunicó que, en su calidad de agente retenedor, debía retener el IVA, razón por la cual la sociedad solicita aclarar los requisitos para aplicar la retención de impuestos del cambio de sujeto total de derecho para el cumplimiento de IVA.

Tras citar la Circular N° 42 de 2018 [sic]¹, acompañar correos electrónicos entre ambas partes y el contrato de prestación de servicios por suma alzada, solicita aclarar en qué casos los agentes retenedores se encuentran obligados a retener el IVA de un contrato, teniendo presente que la resolución citada establece que los agentes retenedores que se encuentran en la nómina vigente publicada por este Servicio deben realizar la retención del IVA solo a aquellos contribuyentes incluidos en la nómina de sujetos a retención, que no sería su caso, debiendo emitir facturas de venta, recargando el IVA correspondiente.

II ANÁLISIS

La Resolución Ex. N° 42 de 2018 dispuso el cambio de sujeto total de derecho para el cumplimiento de IVA por las ventas y prestaciones de servicios gravados con IVA que realicen ciertos contribuyentes a los contribuyentes adquirentes o beneficiarios de servicios y calificados como agentes retenedores.

La Resolución Ex. N° 67 de 2021 fijó la nómina de agentes retenedores y de contribuyentes sujetos a retención del cambio de sujeto total para el cumplimiento del IVA, vigente para el año 2021. Para estos efectos, se establecieron 2 nóminas:

- 1) Contribuyentes sujetos a retención: los vendedores y prestadores de servicios que hayan sido incorporados a la “nómina de contribuyentes sujetos a retención” y que, por tal motivo, en las ventas que efectúen y/o servicios que presten a agentes retenedores, serán estos últimos quienes deberán retener, declarar y enterar en arcas fiscales el IVA de dichas operaciones.
- 2) Agentes retenedores: contribuyentes incluidos en la “nómina de agentes retenedores” y que, por tal motivo, asumen, desde su incorporación y conforme al inciso tercero del artículo 3° de la LIVS, la calidad de sujeto del impuesto, quedando obligados a retener, declarar y enterar en arcas fiscales el total del IVA de las ventas que les efectúen y/o servicios que les presten contribuyentes sujetos a retención.

Para aplicar este cambio de sujeto tanto el vendedor o prestador de servicios como el comprador o beneficiario de los mismos deben estar incluidos en las nóminas precedentes, sin perjuicio que, además, de acuerdo a lo ordenado en las resoluciones que fijan las referidas nóminas, los agentes retenedores correspondientes, entre otros, al cambio de sujeto de las actividades de la construcción,; deberán efectuar la retención del IVA en las adquisiciones o utilidades de servicios que realicen con los contribuyentes incorporados en la nómina de contribuyentes sujetos a retención de la Resolución Ex. N° 42 de 2018².

El requisito señalado previamente no se cumpliría en la especie ya que, según señala la presentación, el consultante no se encontraría incluido en la nómina de contribuyentes sujetos a retención.

Con todo, este cambio de sujeto es sin perjuicio de los demás casos de cambio de sujeto dispuestos para otras actividades económicas como, por ejemplo, el cambio de sujeto total de derecho del IVA en actividades de la construcción.

¹ Se entiende que debe referir a la Resolución Ex. N° 42 de 2018, que regula el cambio de sujeto indicado en la consulta.

² La última de estas, es la Resolución Ex. N° 67 de 2021.

En efecto, la Resolución Ex. N° 142 de 2005 dispuso el cambio total del sujeto pasivo de derecho del IVA en los contratos de instalación o confección de especialidades respecto de las empresas constructoras que contraten la ejecución de este tipo de servicios para la construcción de las obras y que declaren en primera categoría su renta efectiva mediante contabilidad completa, siempre que cumplan los requisitos para tener la calidad de agente retenedor de acuerdo al resolutivo N° 3 de la citada resolución.

Por su parte, el resolutivo N° 2 de la Resolución Ex. N° 142 de 2005 ordena que la retención se aplique en todos aquellos contratos de instalación o confección de especialidades, ya sea, que se efectúen por administración o suma alzada, que formen o no parte de un contrato general de construcción, por lo que, en el caso consultado, los trabajos de obras de telecomunicaciones contratados por la empresa constructora para el desarrollo de la obra sí califica para el cambio de sujeto.

Sin perjuicio de lo anterior, están excepcionadas³ del cambio de sujeto establecido en la Resolución Ex. N° 142 de 2005 las operaciones de ventas respaldadas con documentos tributarios electrónicos por los contribuyentes autorizados por este Servicio para ser emisores electrónicos⁴, a menos que se trate de contribuyentes incorporados en la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización⁵ publicada por este Servicio.

Finalmente, aun cuando el vendedor no se encuentre en la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización a que se refiere el resolutivo N° 4 de la Resolución Ex. N° 39 de 2008, también será sujeto de retención si no cobra sus servicios con factura electrónica, por aplicación de lo dispuesto el resolutivo N° 2 de la Resolución Ex. N° 142 de 2005.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) No corresponde aplicar el cambio de sujeto total de derecho ordenado en la Resolución Ex. N° 42 de 2018, debido a que, para la aplicación de este cambio de sujeto, ambas partes deben pertenecer a las nóminas de las letras a) y b) de la referida resolución, y según se señala en la presentación, el contratista no se encuentra en la nómina de contribuyentes sujetos a retención, aun cuando la empresa constructora sí tenga la calidad de agente retenedor.

Asimismo, tampoco se configura alguna de las situaciones señaladas en la Resolución Ex. N° 67 de 2021.

- 2) Con todo, conforme la Resolución Ex. N° 142 de 2005, procede el cambio total del sujeto pasivo de derecho del IVA en los contratos de instalación o confección de especialidades, a menos que el servicio se documente con factura electrónica, salvo que el prestador se encuentre en la nómina de difícil fiscalización.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2680, de 04.10.2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

³ De acuerdo con la Resolución Ex. N° 39 de 2008.

⁴ De acuerdo con la Resolución Ex. N° 45 de 2003.

⁵ A que se refiere el resolutivo N° 4 de la Resolución Ex. N° 39 de 2008.