

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 2° N°2 Y N°4, ART.8° -LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA - ART. 20 N°3 Y N°4 (Ord. N° 1058, de 17-05-2017)

LA ENTREGA DE SUBSIDIOS POR PARTE DE LOS GOBIERNOS REGIONALES A LAS EMPRESAS ELÉCTRICAS DE SU RESPECTIVA REGIÓN, PARA LA EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN DE INTERÉS SOCIAL EN EL ÁREA DE ELECTRIFICACIÓN, EN QUE LAS OBRAS EJECUTADAS POR DICHAS EMPRESAS QUEDAN EN BENEFICIO PROPIO, AL NO EXISTIR UN CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN EN LOS TÉRMINOS ESTABLECIDOS EN LA LEY TRIBUTARIA, NO CONSTITUYE UN HECHO GRAVADO CON EL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la tributación referida al Impuesto al Valor agregado (IVA), que debe afectar la ejecución de obras relativas a un programa de electrificación rural, pagadas mediante subsidios financiados con recursos del Fondo Nacional de Desarrollo Regional.

I.- ANTECEDENTES:

1. Esa Dirección Regional señala que como resultado de la revisión practicada al contribuyente Cooperativa XX (XX), se detectó que ésta no recargó el IVA por la ejecución de Proyectos de Electrificación Rural (PER) financiados por el Gobierno Regional de los Ríos, mediante el Fondo Nacional de Desarrollo Regional, emitiendo facturas exentas de dicho impuesto en los periodos de septiembre, octubre y noviembre de 2014.

2. A la luz de los antecedentes del caso, y teniendo presente en particular lo señalado en el Oficio N° 1852, de 20/06/2005, se procedió a citar al contribuyente, quien dio respuesta a dicha citación, en la que expuso que en la ejecución de las obras no se configura ninguno de los requisitos establecidos en el numeral 1 y 2 del artículo 2° del D.L. N° 825 de 1974, por cuanto la naturaleza jurídica de la relación contractual no es la de una prestación de servicio, sino que la misma obedece al otorgamiento de un beneficio o subsidio a la inversión y en ese orden de ideas, de acuerdo a los contratos que se adjuntan, se acuerda que la propiedad sobre las instalaciones construidas es de XX, es decir, de la propia empresa que desarrolla las obras y que no es ejecutada por un tercero, sino que por la propia XX, en cuanto esta última es propietaria de las instalaciones que construyó o construirá. Fundamentando su respuesta, acompaña Oficio Ord. N° 2240 de 26/09/1997.

3. Esa Dirección Regional advierte una contradicción entre dos pronunciamientos emanados del Servicio^[1], la que en su opinión, debiera resolverse de acuerdo a las reglas generales de la legislación ordinaria, según la cual la norma más nueva deroga la más antigua, en todo aquello en que exista contradicción.

4. Agrega que las obras ejecutadas por empresas eléctricas en los proyectos de Programas de Electrificación Rural no se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que los servicios prestados consisten en hechos gravados con el mencionado tributo y, asimismo, no existe norma expresa que establezca alguna exención que le resulta aplicable.

Ello, por cuanto en relación a la naturaleza corporativa y organizativa del contribuyente, el artículo 49°, letra a) de la Ley General de Cooperativas, establece que las cooperativas se encuentran exentas en parte respecto de ciertas contribuciones, impuestos, tasas y demás gravámenes impositivos a favor del fisco; sin embargo, se encuentran afectas al Impuesto al Valor Agregado, de conformidad a lo establecido en el Decreto Ley N° 825, de 1974 (norma que no fue modificada por la Ley N° 20.881 de 06/01/2016, que modificó la Ley de Cooperativas).

Agrega que tampoco se aplica lo señalado en el inciso segundo del artículo 5° del D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, Reglamento de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en el que se establece que no se encuentran gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, por tratarse actividades no comprendidas en los N°s. 3 y 4 del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los servicios relacionados con la actividad cooperativa en sus relaciones entre cooperativa y cooperado, ya que, en este caso, los servicios de instalación son prestados al Gobierno Regional a través de su Intendencia respectiva.

Finalmente, se hace un análisis en relación a Oficio N° 3.129, de 1998, sobre una eventual exención que podría afectar al servicio de electrificación, que tiene relación con el dominio y enajenación de bienes raíces construidos con haberes del Fondo, descartando su aplicación al caso en consulta.

En razón de los antecedentes expuestos, esa Dirección Regional eleva en consulta el caso, con el objeto que esta Dirección se pronuncie sobre:

- a) Si el Servicio de postación o electrificación es una actividad gravada con IVA, y se afecta con independencia del origen de los fondos con los que se financia o paga dicho servicio.
- b) Si en el evento de estimarse que efectivamente es un hecho gravado, se confirme o modifique el criterio vertido en el Oficio N° 1852, de 2005, que señala que a dicho hecho gravado no le afecta ninguna exención.

II.- ANÁLISIS:

En primer término, cabe señalar que el artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, grava con IVA las ventas y servicios. A su vez el N° 2, del artículo 2° del referido decreto define servicio como “La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Por su parte, el N° 4, del artículo 2° del referido decreto ley, define como prestador de servicio “Cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que presten servicios en forma habitual o esporádica”.

Según lo ha señalado este Servicio^[2] los trabajos de electrificación, tales como la construcción de líneas de baja tensión trifásica, postación de concreto armado, construcción de 1 S/E Trifásica , etc., pueden corresponder a un contrato general de construcción, conforme al concepto que este Servicio ha establecido, esto es, una

convención que, sin cumplir con las características específicas de los contratos de instalación o confección de especialidades, tienen por objeto la confección de una obra material inmueble nueva, que incluya a lo menos dos especialidades.

En efecto, la convención en cuestión, tiene por objeto la confección de una obra material inmueble nueva, como es la extensión de la red de suministro de energía eléctrica hasta el predio de una persona, obra que involucra diversas especialidades tales como la excavación, el afianzamiento de postes, el tendido de conductores, etc.

Luego, los contratos de ejecución de una obra de postación o electrificación que celebren las empresas eléctricas se encuentran gravados con IVA, según lo dispuesto en el artículo 8° letra e) del DL 825, por constituir dicha prestación un contrato general de construcción que tiene por objeto la confección de una obra material inmueble nueva, independiente de los fondos con las que se financie.

En cuanto a la segunda consulta planteada, esto es que se confirme o modifique el criterio vertido en el Oficio N° 1852, de 2005, que señala que a dicho hecho gravado no le afecta ninguna exención, hago presente a UD. que oficio mencionado no se refiere al hecho gravado contrato de construcción de obras eléctricas, sino a los ingresos obtenidos por las empresas eléctricas, los cuales se encuentran afectos a IVA, por provenir del ejercicio de la actividad industrial, comprendida en el N° 3 del artículo 20° de la Ley de la Renta.

Efectivamente, tales ingresos, están gravados con IVA y no les beneficia ninguna exención, a menos que el sujeto afectado por el impuesto cuente con una liberación especial de tributo.

Sin embargo, según se puede apreciar de todos los antecedentes acompañados a la presentación, el problema se produce en la ejecución de proyectos de electrificación rural (PER), financiados mediante subsidios del programa de inversiones denominado Fondo Nacional de Desarrollo Regional (FNDR) y ejecutados por empresas eléctricas de la Región, con quienes la Intendencia ha acordado la ejecución de estos proyectos.

De acuerdo a lo publicado en la página web de la SUBDERE, “Lo que hizo el Programa de Electrificación Rural fue otorgar subsidios públicos a la inversión destinada a proyectos de distribución eléctrica para sectores aislados o dispersos que, de otro modo, no se habrían ejecutado por no tener rentabilidad privada...” Concordante con lo anterior, el Reglamento Operativo del Programa de Electrificación Rural, en cuanto al costo de Programa, establece: “Los recursos serán aplicados exclusivamente a los subsidios estatales que corresponda para viabilizar financieramente los diferentes proyectos privados de electrificación rural.”[3]

Aparentemente, y según se aprecia del contenido del “Contrato de ejecución rural” suscrito entre el Gobierno Regional de YY y XX, con fecha 30 de octubre de 2014, las partes estarían celebrando un contrato general de construcción en que el Gobierno Regional actuaría como mandante.

Sin embargo, de una lectura más detallada de dicho contrato se aprecia que se trata de un instrumento que da cuenta de un convenio distinto, ya que, si bien existe el encargo de la construcción de una obra material a una empresa, el financiamiento de la misma es

aportado como subsidio por el FNDR y la propiedad de las obras, pasa a la misma empresa que las construye.

Así las cosas, y como ya lo ha señalado este Servicio^[4] el acto de entrega de subsidios efectuado por la Intendencia Regional con cargo al Fondo Nacional de Desarrollo Regional, a las empresas eléctricas de la Región para la ejecución de proyectos de inversión de interés social en el área de electrificación, no configura un hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado, por no reunirse a su respecto los requisitos exigidos en el artículo 2º, N°s 1 y 2 del D.L. N° 825, de 1974, salvo en el caso que la inversión física pase a propiedad del Estado, ya que en esta circunstancia se trataría de un servicio afecto.

Lo anterior ha quedado refrendado en el Dictamen N° 028403N09 de 01 de junio de 2009, de la Contraloría General de la República, el que, en general, se refiere al otorgamiento de préstamos y/o subsidios para incentivar la inversión privada para proyectos de electrificación rural, que tienen por objeto satisfacer una necesidad mediante la entrega de un incentivo financiero a privados que operan en el área de electrificación, empresas que deben cubrir con recursos propios y/o aportes adicionales de terceros privados, el sobre costo del proyecto, su administración y mantención.

El dictamen deja establecido que los convenios celebrados con las empresas privadas para la ejecución de los proyectos no tienen el carácter de contratos de obra pública, pues tienen por objeto satisfacer una necesidad pública, mediante otorgamiento de un incentivo financiero a privados que operan en el ámbito de la electrificación. Agrega, que es preciso tener presente que los incentivos consisten en subsidios o en la transferencia de recursos a las empresas privadas o cooperativas eléctricas, los que se incorporan a su patrimonio y deben ser destinados exclusivamente a la ejecución de los proyectos aludidos y que lo anterior es corroborado por la cláusula que señala que las instalaciones objeto de los acuerdos quedan de propiedad de la empresa.

III.- CONCLUSIÓN:

La entrega de subsidios por parte de los Gobiernos Regionales a las empresas eléctricas de su respectiva Región, para la ejecución de proyectos de inversión de interés social en el área de electrificación, en que las obras ejecutadas por dichas empresas quedan en beneficio propio, como en el caso que se analiza, al no existir un contrato de construcción en los términos establecidos en la ley tributaria, no constituye un hecho gravado con el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), por no reunirse a su respecto, los requisitos exigidos en el N° 2 del artículo 2º, ni en la letra e), del artículo 8º del D. L. N° 825,

Por otra parte, considerando que la entrega de un subsidio no implica una venta ni un servicio, no procede emitir factura exenta al Gobierno Regional para documentar su entrega, pudiendo emitirse cualquier documento que dé cuenta fehacientemente de la recepción por parte de dichas empresas, de las sumas entregadas por los referidos conceptos, con cargo al Fondo Nacional de Desarrollo Regional.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1058, de 17.05.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Los citados Oficios 1852 de fecha 20/06/2005, y Oficio Ordinario N° 2240 de fecha 26/09/1997.

[2] Oficio N° 195 de 16/01/2003.

[3] <http://www.subdere.gov.cl/documentacion/programa-de-electrificaci%C3%B3n-rural-contrato-de-pr%C3%A9stamo-1475oc-ch>

[4] Oficio Ordinario N° 2240 de 26/09/1997.