VENTAS Y SERVICIOS – DECRETO SUPREMO DE HACIENDA N° 55, DE 1977, ART. 73 – RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 2 N° 2 Y ART. 29 – CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA ARGENTINA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL – ART. 7, ART. 12 Y ART. 14
(ORD. N° 1226 DE 26.06.2020).

Tratamiento tributario de ingresos obtenidos por partícipes de una unión temporal de proveedores.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tributación y documentos a emitir por los ingresos que obtengan los partícipes de una Unión Temporal de Proveedores (UTP) que presten servicios licitados por un organismo público.

I ANTECEDENTES

Expone que la Subsecretaría del Interior aprobó las bases administrativas, técnicas y sus anexos para la licitación pública de la contratación de un sistema de información anticipada de pasajeros a cargo del Ministerio del Interior y Seguridad Pública, la cual fue adjudicada al oferente XXXXX, quien participó como una UTP con las sociedades YYYYY y ZZZZZ[1].

Por otra parte, el contrato entre la Subsecretaria del Interior e XXXXX, en representación de la UTP, se suscribió con fecha ff.ff.ffff, siendo aprobado por el Ministerio del Interior y Seguridad Pública, mediante Decreto N° aa, de gg.gg.gggg.

Respecto del referido contrato, el consultante afirma que las personas jurídicas que conforman la UTP prestan los servicios contratados por la Subsecretaría del Interior de forma directa por cada uno de ellos (pero en forma conjunta), sin que exista subcontratación alguna entre los integrantes de la UTP para dichos efectos, por prohibirlo las bases administrativas del proceso de licitación que le fuere adjudicado[2].

Los servicios prestados por los integrantes de la UTP a la Subsecretaría del Interior consisten principalmente en la venta de equipos computacionales, licenciamiento de programas informáticos, procesamiento automático de datos y diversas prestaciones de suministro, según el detalle aprobado por la Subsecretaría del Interior.

Para la prestación de los servicios que cada uno de los partícipes otorgará en forma particular en este acuerdo de actuación conjunta, los partícipes soportarán individualmente, y por separado, los costos y gastos en que deban incurrir para entregar los servicios descritos.

El ingreso que cada uno de los partícipes de la UTP obtendrá de la operación conjunta corresponderá a un porcentaje del precio pagado mensualmente por la Subsecretaría del Interior (descontado el IVA correspondiente), el cual dirá relación con un nnn,nn% para XXXXX y un mm,mm% para YYYYY y ZZZZZ. La distribución del mm,mm% entre YYYYY y ZZZZZ, efectuará entre ambos partícipes de común acuerdo.

Para efectos de la facturación y atendido que se omitió en las bases administrativas una indicación de el o los partícipes sobre los cuales recae la facturación de las operaciones, de acuerdo a la Directiva de Contratación Pública N° nn, cobraría relevancia la cláusula octava de la escritura pública de constitución de la UTP, en la cual los partícipes designan a XXXXX como representante o apoderado común, debiendo, en dicha calidad, emitir la factura por los servicios prestados por la UTP de proveedores al Ministerio del Interior y Seguridad Pública y recibir el pago de los servicios facturados.

Sin embargo, surgen dudas respecto de la forma de tributar de cada partícipe de la UTP y los documentos tributarios que cada uno de ellos debe emitir para respaldar sus operaciones en la ejecución del contrato adjudicado, razón por la cual solicita un pronunciamiento al respecto.

---

[1] La constitución de la referida UTP consta en escritura pública de fecha tt.tt.tttt.
[2] Bases administrativas N° yy y cláusula qqqq del contrato: "El oferente sólo podrá subcontratar los servicios que impliquen la instalación. No podrán subcontratarse los servicios que impliquen la instalación. No podrán subcontratarse los servicios de configuración, mantenimiento, monitoreo, y soporte de los equipos de acceso y centrales, por tratarse de servicios especiales, en donde se contratará en vista de la capacidad o idoneidad del adjudicatario".

Obtenido de buscadortributario.cl

II ANÁLISIS

Tal como este Servicio ha señalado[3], la UTP, en términos generales y para efectos tributarios, constituye una mera conjunción de proveedores que se unen temporalmente para participar de un proceso de contratación pública o licitación, manteniendo cada integrante su propia individualidad jurídica, sin que medie la constitución de una sociedad.

En consecuencia, exceptuando aquellos casos en que la UTP se materializa a través de una sociedad, cada proveedor mantiene su propia individualidad como contribuyente respecto de los servicios que aquel presta en el marco de la UTP.

De acuerdo con lo anterior, al conservar los proveedores que conforman la UTP su propia individualidad para fines tributarios, cada integrante debe cumplir separadamente con sus respectivas obligaciones tributarias conforme a las reglas generales, independientemente de la solidaridad que exista entre las partes en el cumplimiento las obligaciones que se generen con la entidad licitante y el nombramiento de un representante o apoderado común, para participar en el proceso de licitación

Sin perjuicio de lo expuesto, en virtud del poder otorgado por cada uno de ellos a XXXXX para facturar y recibir el pago de la remuneración del contrato suscrito con el Ministerio de Interior y Seguridad Pública, cada participe radicaría directamente en su patrimonio la renta derivada de dicho contrato, en la proporción que le corresponda a cada parte, conforme a lo acordado entre ellas.

Precisado lo anterior, y de cara a la prestación del servicio, si bien XXXXX actúa como representante de YYYYY y ZZZZZ en la celebración del contrato, ellas tres, en forma conjunta como UTP, prestan el servicio licitado a la Subsecretaria del Interior, de modo que el pago efectuado mensualmente por Subsecretaria del Interior se estaría remunerando tanto la parte del servicio prestado por cada una de ellas (en el porcentaje señalado en su presentación), como la parte por la cual opera el mandato a XXXXX en cuanto representante para facturar.

Conforme lo dicho, y que cada integrante mantiene su individualidad frente a la prestación de los servicios, XXXXX debe emitir dos facturas por el monto pagado mensualmente por la Subsecretaria del Interior: una, dando cuenta del porcentaje que corresponde a su propia remuneración; y, otra, por cuenta de sus mandantes YYYYY y ZZZZZ, por el monto correspondiente a la remuneración de los servicios prestados por éstas.

Respecto del monto facturado por cuenta de YYYYY y ZZZZZ, XXXXX deberá efectuar a éstas, conforme lo dispone el artículo 73 del Decreto Supremo N° 55, del Ministerio de Hacienda, de 1977, dentro de cada período tributario, una liquidación correspondiente al monto de los servicios y al Impuesto al Valor Agregado, facturados por cuenta de cada una de ellas, de forma tal de traspasar la obligación tributaria en lo que dice relación con el Impuesto al Valor Agregado a quien efectivamente prestó los servicios.

En cuanto al Impuesto de Primera Categoría (IDPC), las bases administrativas disponen que los servicios contratados se pagarán en jj cuotas mensuales de igual valor cada una, pagos que comenzarán a efectuarse una vez que los servicios contratados se encuentren plenamente operativos, levantándose un acta firmada por la Jefa de División de Seguridad Pública de la Subsecretaria del Interior. La factura o boleta debe emitirse posteriormente a la fecha de entrega de los servicios requeridos (mes vencido) y su pago se efectuará dentro de los 30 días corridos siguientes a su recepción conforme de la visación del Director del Programa Red de Conectividad del Estado.

Al respecto, a partir del concepto de “renta devengada” del artículo 2°, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y de lo dispuesto en el artículo 29 del mismo cuerpo legal, los ingresos brutos deben considerar, para su afectación con IDPC, el año comercial en que se hayan devengado o, en su defecto, en el año comercial en que se hayan percibido por el contribuyente, con la única excepción de las rentas mencionadas en el N° 2 del artículo 20 de la LIR, y las rentas de fuente extranjera del artículo 12 de la LIR[4], que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.

Ahora bien, en el caso planteado el devengo del ingreso está condicionado a la plena operatividad de los servicios contratados, constatado en el acta que se levantará al efecto, según lo establecido en las bases administrativas y en el contrato suscrito entre las partes, debiendo reconocerse para efectos tributarios

[3] Oficio N° 1713 de 2019.
[4] Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12, el artículo 41 G y en el inciso final del N° 2 del artículo 20 de la LIR.

Obtenido de buscadortributario.cl

íntegramente en dicho ejercicio comercial, en el evento que se levante una sola acta, y en los ejercicios comerciales que correspondan, de levantarse varias actas en caso de una implementación progresiva o por etapas. En este sentido, aun cuando la remuneración no se haya percibido mediante su pago, ella se devengó al suscribirse el acta (o actas) correspondiente que constata la plena operatividad de los servicios.

En consecuencia, y considerando que cada participe mantiene su propia identidad jurídica y tributaria, para aplicar el IDPC a cada uno de ellos le corresponde reconocer la totalidad de las 36 cuotas mensuales a pagar en el ejercicio(s)en que se levante el acta (o actas), en la proporción que corresponda a las rentas devengadas por cada participe en el servicio prestado.

En relación con ZZZZZ, y a falta de otros antecedentes, se debe tener presente que actualmente está vigente el Convenio para evitar la doble imposición con ese país, por lo que su tributación podría quedar sujeta a dicho tratado[5].

En efecto, supuesto que ZZZZZ reciba rentas que provienen del licenciamiento de programas informáticos, procesamiento automático de datos y diversas prestaciones de suministro, éstas quedarían comprendidas, en principio, dentro de lo establecido artículo 12 del Convenio[6].

Sin embargo, el párrafo (4) del referido artículo contiene una excepción en caso que el residente del otro Estado Contratante (en este caso, Argentina) realice su actividad mediante un establecimiento permanente (EP) en el país de la fuente (en este caso, Chile) y el bien o derecho por el que se paga la regalía se encuentre vinculado efectivamente a ese EP (norma de remisión).

De configurarse un EP, cuestión de hecho entregada a las instancias de fiscalización, deberá estarse a lo dispuesto en los artículos 7 o 14 del Convenio, debiendo tributar de forma ilimitada en el país de la fuente por aquellas rentas atribuibles al EP.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente se informa que:

1) En relación con el Impuesto al Valor Agregado por el monto que mensualmente pague la Subsecretaría del Interior, XXXXX debe emitirle dos facturas, una dando cuenta del porcentaje que corresponde a su propia remuneración, y otra por cuenta de sus mandantes YYYYY y ZZZZZ por el monto correspondiente a la remuneración de los servicios prestados por éstas, debiendo efectuar a éstas, dentro de cada período tributario, una liquidación correspondiente al monto de los servicios y al Impuesto al Valor Agregado, facturados por cuenta de cada una de ellas, conforme lo dispone el artículo 73 del Decreto Supremo de Hacienda N° 55, de 1977. Lo anterior, a fin de traspasar la obligación tributaria en lo que dice relación con el Impuesto al Valor Agregado a quien efectivamente prestó los servicios.

2) Para efectos del IDPC, XXXXX, YYYYY y ZZZZZ deben colacionar en los ingresos brutos en conformidad con el artículo 29°, de la LIR, en el ejercicio(s) en que se levante el acta (o actas) manifestando la conformidad con el trabajo realizado, la proporción que le corresponda a cada partícipe por los servicios que cada uno prestó a la Subsecretaria del Interior.

3) Finalmente, en el caso de ZZZZZ debe considerarse, de ser el caso, la posibilidad de aplicarse a su respecto las disposiciones del Convenio vigente con Argentina.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1226 del 26-06-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

[5] En caso que se trate de una persona o entidad residente en Argentina para efectos del Convenio y que tiene derecho a los beneficios del mismo, de acuerdo con sus artículos 3, 4 y 24.
[6] En el caso particular del Convenio con Argentina, el N° 13 de su protocolo define asistencia técnica, ampliando su aplicación a servicios independientes más allá del know-how, pudiendo incluir "todo conocimiento especializado no patentable, de una habilidad o experiencia para un cliente. Ver Oficio N° 2802 de 2019.

Obtenido de buscadortributario.cl