

Reconocimiento de los ingresos derivados de servicios de conservación, reparación y explotación de una obra pública fiscal, según el inciso 8° y siguientes del artículo 15 y el inciso 5° del artículo 29, ambos de la LIR.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita la confirmación de los criterios que expone en relación al reconocimiento de los ingresos provenientes de servicios de conservación, reparación y explotación de una obra pública por concesión, conforme a las normas pertinentes de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I. ANTECEDENTES:

Sintetizando su presentación, expone que, de acuerdo con las bases administrativas que rigen la Concesión XXXXX (en adelante también, las "Bases de Licitación Concesión XXXXX" o las "Bases de Licitación"), como contraprestación por los servicios de construcción, conservación, reparación y explotación de la referida obra pública fiscal, YYYYYY se encuentra autorizada para cobrar una tarifa a los usuarios por el uso de las vías concesionadas (en adelante, la "Tarifa"). En consecuencia, los ingresos ordinarios de la Sociedad provienen de los peajes que genera la operación de la obra o vía concesionada y que son cobrados a los vehículos que circulan por la misma y de la venta de los denominados "pases diarios".

Agrega que, para efectos tributarios, los ingresos han sido reconocidos históricamente por YYYYYY sobre base devengada, conforme a las reglas generales establecidas para los contribuyentes incluidos en la Primera Categoría, por cuanto, ha entendido que la aplicación de las normas específicas que contempla la LIR para el efecto, son de aplicación alternativa, a elección del contribuyente. Así, tratándose de los ingresos provenientes de las transacciones de peaje, el ingreso se devenga en el momento que el vehículo usuario pasa por un punto de cobro, por cuanto es en ese momento que el usuario adquiere la obligación legal de pagar la Tarifa, adquiriendo la concesionaria, como contrapartida, el derecho personal correlativo a exigir su cobro.

Adicionalmente, YYYYYY ha efectuado el castigo de los créditos incobrables, constituidos por aquellas facturas que no han sido pagadas y respecto de las cuales se han agotado prudencialmente los medios de cobro de acuerdo con las normas contenidas en el N°4, del artículo 31 de la LIR y las instrucciones del SII al efecto.

Ahora bien, a partir del año comercial 2017, YYYYYY comenzó a aplicar a los ingresos provenientes de los peajes, el sistema de reconocimiento de los ingresos brutos establecido especialmente para los concesionarios por los servicios de conservación, reparación y explotación de una obra pública fiscal; contenido en los incisos 8° y siguientes del artículo 15 y en el inciso 5° del artículo 29, ambos de la LIR, ajustándose al régimen o estatuto particular que considera el devengamiento de un ingreso al momento de su percepción, conforme a la modificación introducida por la Ley N°19.460.

La adopción del ajuste referido podría generar para algunos casos específicos, la anomalía consistente en que, respecto de los créditos jurídicamente devengados o devengados conforme a las reglas tributarias generales, pero que no han sido pagados en el ejercicio respectivo por el usuario de la autopista, se produzca una eventual doble tributación, pues podría interpretarse que debiese volver a tributar nuevamente al momento de su percepción o pago, si es que ello ocurre.

Al respecto, plantea que la Sociedad haya aplicado el régimen tributario más gravoso para ella y, correlativamente, más beneficioso para el Fisco, no debiese significar, para el caso particular de los créditos insolutos no pagados en el mismo ejercicio, una doble imposición, por lo cual, con base a las consideraciones expuestas en su presentación, solicita se confirme que:

- (i) Tratándose de los ingresos brutos provenientes de los servicios de conservación, reparación y explotación de una obra pública fiscal "Concesión XXXXX " otorgada en concesión, YYYYYY puede aplicar el sistema de reconocimiento de los ingresos brutos contenido en los incisos 8° y siguientes del artículo 15 y en el inciso 5° del artículo 29, ambos de la LIR, esto es,

considerando devengados solo los ingresos efectivamente percibidos, conforme se faculta a dicho tipo de sociedades a partir de la modificación introducida por la Ley N°19.460.

- (ii) La adopción del sistema de reconocimiento de los ingresos anterior, para un ejercicio completo, no debería traer aparejada una doble tributación para YYYYYY, en lo que dice relación con los créditos que fueron incluidos dentro de los ingresos brutos provenientes de años comerciales anteriores, no obstante encontrarse insolutos. De esta manera, los ingresos que hayan sido incluidos dentro de los ingresos brutos por encontrarse "devengados" conforme a las reglas generales, pero que no hayan sido "percibidos", no debiesen volver a tributar en el futuro, en el ejercicio en el que ocurra su percepción, si este evento futuro llegare a ocurrir. Correlativamente, aquellos créditos insolutos por los cuales ya se tributó considerando el régimen general de devengamiento, podrán deducirse como gasto si es que, a su respecto, se agotan prudencialmente los medios del cobro y concurren los demás presupuestos legales y reglamentarios establecidos al efecto para castigarlos tributariamente.

II. ANÁLISIS:

El tratamiento tributario aplicable a los contratos de construcción, conservación, reparación y explotación de obras de uso público cuyo precio se paga con la concesión temporal de la explotación de la obra, se encuentra establecido en los artículos 15, 29 y 30 de la LIR.

El artículo 15 de la LIR, en su inciso sexto, establece que tratándose de los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra, el ingreso respectivo se entenderá devengado en el ejercicio en que inicie su explotación y será equivalente al costo de construcción de la misma, representado por las partidas y desembolsos que digan relación a la construcción de ella, tales como mano de obra, materiales, utilización de servicios, gastos financieros y subcontratación por administración o suma alzada de la construcción de la totalidad de la parte de la obra. En el inciso siguiente regula la misma materia, para el caso que la construcción sea realizada por el concesionario por cesión.

Por su parte, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso octavo del referido artículo, los ingresos provenientes de los servicios de conservación, reparación y explotación de la obra dada en concesión se entenderá devengado en la fecha de su percepción y será equivalente a la diferencia que resulte de restar al ingreso anual percibido por concepto de explotación de la concesión, la cantidad que resulte de dividir el costo de construcción de la obra, descontados los eventuales subsidios estatales, por el número de meses que medie entre la puesta en servicio de la obra y el término de la concesión, multiplicada por el número de meses del ejercicio respectivo.

A continuación, el inciso noveno del mismo artículo, agrega que en el caso que los servicios señalados en el inciso anterior sean prestados por el concesionario por cesión, el ingreso bruto se entenderá devengado en la fecha de su percepción. Dicho ingreso será equivalente a la diferencia que resulte de restar al ingreso total anual percibido por concepto de la explotación de la concesión, la cantidad que resulte de dividir el valor de adquisición de la concesión de explotación por el número de meses que medie entre la fecha de cesión de la concesión y el término de ésta, multiplicada por el número de meses del ejercicio respectivo.

Por otra parte, el inciso final del artículo 29 de la LIR, y en concordancia con lo establecido por el inciso octavo del artículo 15 de la misma ley, establece que el monto del ingreso bruto mensual del contrato de conservación, reparación y explotación de una obra de uso público entregada en concesión, será equivalente a la diferencia que resulte de restar al ingreso total percibido en cada mes por concepto de dicho contrato, la cantidad que resulte de dividir el costo total de la obra, descontado de este los eventuales subsidios pagados por el Estado como aporte a la construcción de la obra, por el número de meses que comprenda la explotación efectiva de la concesión, o alternativamente, a elección del concesionario, por un tercio de dicho plazo. En el caso del concesionario por cesión, el costo total a dividir en los mismos plazos anteriores, será equivalente al costo de la obra en que él haya incurrido efectivamente más el valor de adquisición de la concesión.

A su vez, el inciso penúltimo del artículo 30 de la LIR, establece que en los contratos de construcción de una obra de uso público a que se refiere el artículo 15, el costo representado por el valor total de la obra, en los términos señalados en los incisos sexto y séptimo del referido artículo, deberá deducirse en el ejercicio en que se inicie la explotación de la obra.

Finalmente, en lo que dice relación con los gastos, la norma general no fue alterada, por lo que estos deben ser rebajados de acuerdo con la regla general contenida en el artículo 31 de la LIR, esto es, al momento de ser pagados o quedar adeudados.

Ahora bien, las referidas normas en los artículos 15, 29 y 30, fueron incorporadas a la LIR en el año 1996, por la Ley N° 19.460, la cual, según consta en el Mensaje¹ con el que se inició su trámite legislativo, tuvo por objetivo incorporar en la legislación tributaria un tratamiento específico para los principales impuestos que afectan la construcción, reparación y conservación de obras públicas por concesión, dadas sus particulares características. Respecto de dichas modificaciones este Servicio emitió instrucciones a través de la Circular N° 49, de 1996.

Antes de la citada modificación legal, esto es, de acuerdo a las normas generales de la LIR, los ingresos percibidos por la explotación de la obra y los eventuales subsidios a recibir debían imputarse, en primer lugar, a los ingresos devengados que tenía contabilizado el concesionario por concepto del contrato de construcción de la obra, en la proporción acordada por las partes, hasta su total cobertura o extinción, los cuales no tenían el carácter de tributables, ya que habían sido considerados como tales los ingresos devengados por la construcción de la obra. Una vez agotados dichos ingresos devengados, las sumas que excedían de estos o las que se percibieran posteriormente pasaban a formar parte de los resultados del ejercicio como rentas tributables según las normas generales de la LIR.²

Luego, del objetivo seguido por la Ley N° 19.460, como de las instrucciones emitidas por este Servicio antes de dicha ley, resulta claro, en primer término, que el régimen tributario especial incorporado en la LIR, para los contratos de construcción de una obra de uso público cuyo precio se paga con la concesión temporal de la explotación de la obra, no es de aplicación alternativa a elección del contribuyente, como plantea en su presentación; y, en segundo término, que el tratamiento tributario utilizado por el contribuyente hasta el año comercial 2016, no se ajustaba a la interpretación de las normas generales de la LIR, efectuada por este Servicio con fecha anterior a la dictación de la Ley N° 19.460.

En relación con lo anterior, cabe agregar que en las bases de la licitación referida en la presentación³, se establece expresamente que en los aspectos relativos a la Declaración y Pago del Impuesto a la Renta, el Concesionario se deberá regir por lo dispuesto en el D.L. N°824 de 1974 y sus modificaciones, especialmente por las introducidas en la Ley N°19.460 de 1996 y las demás normas que correspondan.

Ahora bien, precisado lo anterior, cabe señalar que respecto de aquellos ingresos que tributaron al momento de su devengamiento, esto es, al momento del nacimiento del crédito, pero que no se encontraban devengados de acuerdo con lo dispuesto en el inciso octavo del artículo 15, ya citado, la empresa, para evitar que esos ingresos vuelvan a tributar al momento de su percepción, deberá mantener la documentación con el detalle de la situación tributaria de los mismos que permita verificar que en su oportunidad, fueron agregados en la base imponible del I.D.P.C., documentación que deberá ser exhibida en la instancia de fiscalización pertinente.

De igual manera el contribuyente deberá mantener la documentación pertinente respecto de los créditos que resulten incobrables, a fin de evitar que se produzca una tributación indebida de aquellos ingresos devengados de acuerdo al régimen general de tributación de primera categoría y que, en su oportunidad, se sometieron a tributación con el I.D.P.C., para efectos de deducirlos de la base imponible en el periodo que se agoten prudencialmente los medios de cobro.

En consecuencia sólo en la medida que el contribuyente, a través, de la documentación señalada acredite que tributó en la forma indicada, se verá liberado de tener que volver a tributar por los ingresos que reconoció como devengados y de tributar indebidamente respecto de aquellos ingresos que no percibió o que no percibirá, y que deba, por lo tanto, deducir como gasto mediante su castigo.

III. CONCLUSIÓN:

¹https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/6735/HLD_6735_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf. Pág. 7.

² Según oficios SII N°s 2514, 4596 y 127, de fecha 20.07.1993, 28.12.1994 y 12.01.1995, respectivamente.

³<http://www.concesiones.cl/proyectos/Documents/Sistema%20Norte%20-%20Sur/Bases%20de%20Licitacion.pdf>, pág. 83.

Respecto a la primera consulta, tratándose de los ingresos brutos provenientes de los servicios de conservación, reparación y explotación de una obra pública fiscal se deberá aplicar las normas específicas contenidas en los incisos 8° y siguientes del artículo 15 y en el inciso 5° del artículo 29, ambos de la LIR, esto es, considerando devengados solo los ingresos percibidos, no siendo facultativo del contribuyente adoptar otro criterio para efectos tributarios. Las partidas de gasto deben ser rebajadas de acuerdo con la regla general contenida en el artículo 31 de la LIR.

En relación a la segunda consulta, corresponderá a la instancia de fiscalización verificar los efectos tributarios que pudiere generar el cambio de sistema utilizado por el contribuyente, según lo expuesto en el Análisis, tomando los resguardos para que no se genere un perjuicio fiscal ni una doble tributación para el contribuyente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N°1372, de 16-05-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos