

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA -ART. 31°, N°5 - OFICIO N° 2984, DE 2012 - LEY N° 18.502, ART. 6°. (ORD. N° 188, DE 31.01.2014)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE ACUERDO DE OPERACIÓN CONJUNTA

I.- ANTECEDENTES.

De acuerdo a la presentación, XXX S.A., y la Empresa Nacional del Petróleo (en adelante ENAP), cada una de ellas por separado denominadas indistintamente como “Partícipes del Contratista” y ambas en conjunto denominados indistintamente como el “Contratista”, celebraron con el Estado de Chile tres Contratos Especiales de Operación para la Exploración y Explotación de Yacimientos de Hidrocarburos (en adelante CEOPs), en conformidad a lo establecido en el D.L. N° 1.089 de 1975. En virtud de tales contratos, el Contratista se obliga a la realización de actividades de exploración y explotación de hidrocarburos en las siguientes áreas:

a) Contrato de xx.xx.xx; respecto de la zona geográfica denominada BLOQUE FLAMENCO, ubicado en la Provincia de Tierra del Fuego en la XII Región de Magallanes y la Antártica Chilena (en adelante CEOP Flamenco); aprobado por el Ministerio de Energía a través de la xxx; Toma de razón de la Contraloría General de la República cursada el 06.11.2012.

b) Contrato de xx.xx.xx; respecto de la zona geográfica denominada BLOQUE ISLA NORTE, ubicado en la Provincia de Tierra del Fuego en la XII Región de Magallanes y la Antártica Chilena (en adelante CEOP Isla Norte); aprobado por el Ministerio de Energía a través de xxx; Toma de razón de la Contraloría General de la República cursada el 06.11.2012.

c) Contrato de xx.xx.xx; respecto de la zona geográfica denominada BLOQUE CAMPANARIO, ubicado en la Provincia de Tierra del Fuego en la XII Región de Magallanes y la Antártica Chilena (en adelante CEOP Campanario); aprobado por el Ministerio de Energía a través de xxx; Toma de razón de la Contraloría General de la República cursada el 09.01.2013.

A fin de actuar conjuntamente y a través de un solo canal, XXX y ENAP celebraron con fecha xx.xx.xx, un acuerdo de actuación conjunta denominado “JOINT OPERATING AGREEMENT FLAMENCO BLOCK”; De igual forma, con fecha xx.xx.xx, celebraron un acuerdo de actuación conjunta denominado JOINT OPERATING AGREEMENT ISLA NORTE BLOCK (en adelante JOAs), cuyas copias (en inglés) se adjuntaron a la presentación .

A continuación se pasa a describir algunas cláusulas contractuales de los referidos JOAs. Conforme al artículo 3.1, su objeto es establecer los derechos y obligaciones de las partes en relación a las operaciones desarrolladas en virtud de ellos, incluyendo la exploración conjunta, valoración, desarrollo, producción y disposición de hidrocarburos en los denominados Bloques.

En cuanto al interés de las Partes, a partir de la fecha de vigencia del contrato, cada uno de los Partícipes del Contratista tendrá las siguientes participaciones, según se indica en los JOAs tenidos a la vista y en los respectivos Decretos del Ministerio de Energía:

BLOCK ENAP XXX
FLAMENCO 50% 50%
ISLA NORTE 40% 60%
CAMPANARIO 50% 50%

En el artículo SEGUNDO; dos punto seis punto, de los CEOPs, se establece que los Partícipes del Contratista nombrarán a uno de ellos como Operador, encargado de llevar a efecto las Operaciones Petroleras dentro del Área de Contrato.

Con el fin de regular los términos en que se deban realizar las operaciones de exploración y explotación según disponen las normas que rigen los CEOPs celebrados con el Estado de Chile, los que establecen la necesidad de denominar a un Operador que actúe en nombre y por cuenta de los Partícipes del Contratista, las partes han celebrado contratos JOAs, en relación al BLOQUE FLAMENCO y al BLOQUE ISLA NORTE.

En el punto 4.1 de los JOAs, respecto del BLOQUE FLAMENCO y del BLOQUE ISLA NORTE, se nombra como Operador de dichos contratos a XXX. Por la razón indicada en la Nota, no se tiene antecedentes sobre el Operador del BLOQUE CAMPANARIO.

Por su parte, en el artículo DÉCIMO CUARTO de los contratos CEOPs, se establece el régimen de impuestos aplicable al Contratista, a los Partícipes del Contratista y a los subcontratistas, estableciéndose que respecto de aquellos impuestos o gravámenes que no estén contemplados en forma expresa en este mismo artículo, se aplicará el régimen general vigente en el país al momento de su aplicación.

Tras describir los elementos fundamentales de los contratos acompañados y sus anexos, se solicita, que las operaciones conducidas bajo los respectivos CEOPs sean tratadas como Joint Ventures y que la asociación entre los Partícipes del Contratista no sea considerada como un contribuyente separado. Para obtener este efecto, cada Partícipe del Contratista continuará siendo un contribuyente separado que obtiene utilidades separadas e incurre en gastos separados, para lo cual debe mostrar sus gastos reales y mantener contabilidad completa para aquellos gastos en que haya incurrido el Operador, contra la cual pueden ser cotejados los gastos individuales de cada Partícipe del Contratista en el Joint Venture respectivo.

Solicita además que este Servicio autorice a XXX y ENAP para operar como Joint Venture en relación a cada uno de los bloques objeto de esta presentación (Bloque Flamenco, Bloque Isla Norte y Bloque Campanario) de acuerdo a la fórmula solicitada en esta presentación. Al respecto señala que XXX y ENAP están de acuerdo en cumplir los requisitos que indica en su presentación y cumplir con las disposiciones aplicables de la legislación tributaria chilena.

Finalmente, tras exponer todos los antecedentes, solicita confirmar una serie detallada de criterios los cuales, por razones de orden, serán expuestos y resueltos en el análisis de este oficio.

II.- ANALISIS.

Antes de responder el fondo de su consulta, es necesario referirse a algunos criterios que ha establecido este Servicio sobre la materia.

En cuanto al tratamiento tributario aplicable a los llamados contratos “Joint Venture”, este Servicio ha señalado en anteriores pronunciamientos que por tratarse de un contrato innominado, para determinar el régimen impositivo aplicable es necesario analizar las estipulaciones de la convención de que se trate.

En base a esto, en las situaciones concretas que han sido sometidas a conocimiento de este Servicio, se han distinguido aquellos casos en que una persona, actuando en calidad de “Operador” asume el carácter de mandatario de modo que, en relación con el Impuesto al Valor Agregado, cada Partícipe tiene su propio débito fiscal contra el cual imputar el IVA registrado en la “factura-liquidación” que emite el Operador; y otros casos en que el Joint Venture constituye, para efectos tributarios, una verdadera sociedad de hecho o comunidad regida por las reglas de estas últimas. El tratamiento tributario dependerá, como señala el Oficio N° 264 de 2.006, de la situación concreta analizada.

De acuerdo con lo establecido en el Decreto Ley N° 1.089 de 1975, el Presidente de la República, a través de los Decretos del Ministerio de Energía que a continuación se indican, estableció los requisitos, términos y condiciones de los Contratos Especiales de Operación para la Exploración y Explotación de Yacimientos de Hidrocarburos, que el Estado de Chile suscribió con los Contratistas, en los Bloques que en cada caso se señalan:

Decreto Ministerio de Energía Contratista y Bloque
N° 126 de 06.12.2011 ENAP y XXXSpA; Bloque Flamenco
N° 123 de 06.12.2011 ENAP y XXXSpA; Bloque Isla Norte
N° 11 de 03.02.2012 ENAP y XXXSpA; Bloque Campanario

Ahora bien, respecto de su solicitud en cuanto a que este Servicio confirme las normas que indica en su presentación para ser aplicadas al régimen de impuestos o gravámenes del contratista, esta Dirección junto con hacer más adelante el análisis requerido, debe informar que en cada uno de los casos o contratos a los que se refiere su presentación, las reglas aplicables son las contenidas en los Decretos del Ministerio de Energía, precedentemente señalados, en concordancia con lo establecido en el Decreto Ley N° 1.089 de 1975 y sus modificaciones posteriores.

En consecuencia, cabe expresar que en materias de orden tributario, el Contratista respecto de los CEOPs delimitados en los artículos 4° de los citados Decretos del Ministerio de Energía, deberá sujetarse al régimen tributario establecido en los textos legales vigentes a la fecha de la escritura pública en que conste el Contrato. Este régimen tributario sustituirá todo otro impuesto directo o indirecto, que pudiere gravar la retribución del Contratista o a éste en razón de la misma, y será invariable por el plazo del Contrato.

Respecto de todas las materias no establecidas específicamente en el Contrato, en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el Código Tributario u otros textos legales, cabe expresar que el Operador y cada Partícipe deberán llevar su contabilidad en conformidad con los principios contables generalmente aceptados.

Ahora bien, en lo que se refiere a los contratos acompañados cabe expresar que de la lectura de sus cláusulas fluye inequívocamente que no ha sido ni es intención de las Partes constituir ninguna comunidad, sociedad de hecho ni otro ente, con o sin personalidad jurídica, independiente de las Partes. Consecuente con ello, cabe expresar que la

naturaleza de la asociación, considerando los antecedentes expuestos y los referidos acuerdos de operación conjunta (JOAs), configuran para efectos tributarios, en opinión de este Servicio, "Joint Venture" con un Operador (XXX) en carácter de mandatario.

Por consiguiente, respecto del Impuesto al Valor Agregado, cada Partícipe tiene su propio débito fiscal contra el cual imputar el IVA registrado en la 'factura-liquidación' que emita el Operador.

Esclarecido lo anterior, a continuación se hará un análisis desde el punto de vista tributario sobre las materias que señala en su presentación, referidos a los criterios tributarios que deben aplicarse en el desarrollo de tales contratos, análisis que se practicará bajo el siguiente orden o puntuación: a) Solicitud de confirmación de diferentes aspectos tributarios generales de la tributación de los partícipes del contratista; b) Comentario sobre los Acuerdos de Operación Conjunta (Joint Operating Agreement "JOA", celebrados entre las partes; y c) Otros aspectos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado y el impuesto específico al petróleo diésel:

a) Criterio de este Servicio, respecto a solicitud de confirmación de diferentes aspectos tributarios generales de la tributación de los partícipes del contratista.

Establecido que los acuerdos de operación conjunta (JOAs) acompañados, son contratos a través de los cuales no se constituye una persona o entidad, ni un contribuyente de impuestos independiente de las Partes que lo suscriben, es posible confirmar los criterios tributarios señalados en su presentación, en los siguientes términos: (Para los efectos del análisis que sigue a continuación, se guardará el mismo orden de los criterios que señala en las páginas 3 a la 6 de su presentación, bajo el título "I. Aspectos generales de la tributación de los Partícipes del Contratista"):

1. Este Servicio concuerda con lo expuesto, vale decir que los gastos relacionados con el giro que sean anteriores al ejercicio en que se devengue retribución con motivo de la producción de hidrocarburo, constituyen gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en seis ejercicios anuales consecutivos o a partir del primer ejercicio en que se devengue o genere la retribución para el contratista .
2. La depreciación correspondiente a los equipos, instrumentos, herramientas, maquinarias, repuestos, instalaciones y todos los demás bienes o activos fijos que sean usados en el cumplimiento del Contrato y que sean adquiridos antes del año calendario en el cual se genere la primera Retribución del Contratista, forman parte de los gastos de organización y puesta en marcha, por lo tanto, su tratamiento tributario corresponde al indicado para dichos gastos en el número anterior.
3. Se comparte el criterio que señala respecto a que la proporción de cada Partícipe del Contratista en los gastos efectuados con motivo de las operaciones de exploración u operaciones de explotación y los gastos de depreciación permitidos, constituirán gastos de operación del Contratista, los que, junto con las pérdidas de arrastre de años anteriores, podrán ser deducidos de la renta de los Partícipes del Contratista para los efectos de determinar la renta líquida imponible de Primera Categoría. Lo anterior sin perjuicio de señalar que tales gastos deberán cumplir los requisitos genéricos que prevé el artículo 31 de la LIR en su inciso primero.

4. La proporción de cada partícipe del contratista en las pérdidas producidas en un año calendario y no absorbida totalmente durante ese año calendario por la renta de tal partícipe del contratista, podrá ser imputada al siguiente o siguientes años calendarios y descontada en tal o tales años calendarios, hasta que sea totalmente absorbida por dicha renta según el artículo 31 N° 3 de la LIR.

Al respecto cabe aclarar, que el Operador sólo lleva la contabilidad del total de los costos y/o gastos incurridos en las etapas de exploración y explotación que se desarrollen conjuntamente (esto es los desembolsos afrontados en común por los partícipes a través del Operador) y los traspasos de dichos gastos y costos que se hagan a los partícipes. Por su parte, los partícipes deben llevar su contabilidad en forma absolutamente separada de la contabilidad que lleve el operador.

Consecuente con ello, esto es, dada la particular operatoria de estos Joint Venture, los resultados tributarios de cada ejercicio de los partícipes del contratista, se van configurando en la medida en que este último les emite las liquidaciones mensuales sobre los gastos incurridos por éste por cuenta de sus mandantes.

En consecuencia, respecto del criterio en análisis cabe precisar que efectivamente, los resultados tributarios negativos o pérdidas tributarias, determinadas en forma independiente por cada partícipe, se pueden sujetar al procedimiento de absorción o imputación de las pérdidas, establecido en el primer párrafo de este número, vale decir, en lo dispuesto en el N° 3, del artículo 31 de la LIR.

5. Cada parte en el Joint Venture deberá ser considerada como copropietaria y cada una determinará el monto de su depreciación según el artículo 31 N° 5, de la LIR, separadamente y conforme a la proporción de dicha parte en la propiedad de tales bienes.

Cualquier activo inmovilizado adquirido en relación con Operaciones Petroleras será depreciado conforme al método de línea recta sin valor residual y a elección de cada partícipe del contratista podrá usar depreciación acelerada.

Con la autorización previa del Director Regional, cada partícipe del contratista puede elegir el sistema especial de depreciación especificado en el artículo 31 N° 5, de la LIR.

En lo relativo a los bienes del activo inmovilizado adquiridos para el desarrollo de las actividades de exploración y/o explotación, se entiende que siendo copropietarios los Partícipes del Joint Venture, la depreciación deberán hacerla efectiva de acuerdo a la cuota de dominio que cada asociado tenga sobre los bienes. Sin embargo, se hace presente que dicha cuota de depreciación deberá ser consistente con el porcentaje de los ingresos que se estén reconociendo en el mismo periodo. Asimismo, podrán aplicar la depreciación acelerada siempre que se cumplan los requisitos previstos en el N° 5, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En todo caso, cabe entender que los bienes son adquiridos nuevos por los Partícipes cuando efectivamente hayan sido adquiridos en tal calidad por el mandatario u Operador .

Los años de vida útil de los bienes tanto para los fines de la depreciación normal como acelerada, son los establecidos en la Resolución Exenta N° 43 de 2002 de este Servicio.

6. Si los bienes son abandonados o llegan a ser obsoletos y no han sido aun completamente depreciados al momento de tal abandono u obsolescencia, el valor

remanente no depreciado puede ser amortizado íntegramente en el año calendario correspondiente a su abandono y, en el caso de obsolescencia, la cantidad de gasto de depreciación por cada año calendario puede ser duplicada, esto último conforme a lo que expresamente establece la parte final, del inciso segundo, del N° 5, del artículo 31 de la LIR.

7. La proporción de cada Parte en los costos intangibles de perforación para petróleo y gas deberá ser considerada ya sea como costo de la Operación de exploración o como costo de la Operación de explotación, dependiendo del tipo de pozo que se está perforando, y tratada, en el año en que efectivamente se haya incurrido en ellos, ya sea como gasto de puesta en marcha o como gasto de operación. Al respecto cabe hacer presente que este Servicio entiende por costos intangibles los gastos en que incurre el operador o contratista por concepto de mano de obra, combustibles, reparaciones, transporte y suministros usados en perforar y completar el pozo de que se trate.

8. Tal como se indicó en la letra b) de este ANÁLISIS, los referidos acuerdos de operación conjunta (JOAs) configuran, para efectos tributarios, en opinión de este Servicio, "Joint Venture" con un Operador (XXX) en carácter de mandatario.

La asociación entre los Partícipes del Contratista no constituye un contribuyente diferente de cada uno de los Partícipes del Contratista. Cada Partícipe mantiene su calidad de contribuyente individual, toda vez que cada uno de ellos realiza su utilidad por separado. Deberán confeccionarse por separado la contabilidad de los Partícipes entre sí, como la de éstos con el Operador, considerando en cada uno de éstos los gastos individuales que les corresponda; y, en la contabilidad global de éstos, llevada por el Operador, deberá contener los gastos afrontados en común, registro que además servirá para confrontar los gastos particulares de cada miembro del Joint Venture.

b) Criterio de este Servicio, sobre los Acuerdos de Operación Conjunta (Joint Operating Agreement) "JOA", celebrados entre las partes;

Para los efectos del análisis que sigue a continuación, se guardará el mismo orden de los acuerdos que señala en las páginas 6 a la 8 de su presentación, bajo el título "Las partes acuerdan y dejan constancia de lo siguiente:

1. El Operador deberá llevar la contabilidad por el total de los costos y/o gastos incurridos en las etapas de exploración y explotación que se desarrollen conjuntamente. Esta contabilidad deberá registrar además los traspasos de dichos gastos y costos que se hagan a los partícipes. Por su parte los partícipes deberán llevar su contabilidad en forma absolutamente separada de la contabilidad que lleve el operador.

2. El Operador deberá confeccionar por separado y remitir a cada partícipe una liquidación mensual sobre los gastos incurridos, dentro del plazo de los ocho primeros días del mes siguiente al de aquél que los motiva. La citada liquidación deberá efectuarse en dos formularios distintos detallando en uno de ellos todos aquellos gastos en que se soportó el Impuesto al Valor Agregado y además los que traten de adquisiciones de especies o utilización de servicios exentos o no afectos a dicho gravamen, y en el otro formulario los gastos restantes o costos de la operación que por su naturaleza no se encuentren afectados por el Impuesto al valor Agregado. Tratándose de los gastos originados en el pago de remuneraciones, bastará con que se anote en la citada cuenta la

suma global de dichos gastos extrayendo la cantidad en forma proporcional según la convención, del total registrado en el correspondiente libro de remuneraciones.

3. Las Liquidaciones deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Indicar en forma impresa el nombre, RUT, domicilio del operador señalando su actuación por sí y por cuenta del mandante.
- b) Indicar en forma impresa el nombre, RUT, y domicilio del partícipe del joint venture a quien se le rinde la cuenta.
- c) En el caso de adquisiciones de especies o de utilización de servicios realizados a través de la asociación, deberá indicarse el nombre y RUT del proveedor o del prestador del servicio, N° y fecha de la factura, valores netos, gravados o exentos, e impuesto, si procediere, en columnas separadas.
- d) Tratándose de otro tipo de gastos, deberá indicarse el detalle de la operación que los motiva con el máximo de especificaciones.
- e) Tanto en el caso de la letra c) como así de la letra d), deberá acompañarse a la liquidación, fotocopia de la documentación correspondiente.
- f) Señalar la proporción del gasto que corresponda al asociado en particular, con indicación del valor respectivo.
- g) Deberá indicarse que dicha liquidación no da cuenta de una transferencia sino que es emitida en cumplimiento del contrato de mandato celebrado entre las partes.
- h) Los documentos que contienen la liquidación a que se refieren las letras anteriores, deberán estar numerados correlativamente y estar timbrados por el Servicio de Impuestos Internos. Además, en cada uno de las liquidaciones deberá dejarse constancia del número y fecha del presente oficio que autoriza su emisión.

4. Tanto en el caso de la letra c) como así de la letra d), del número anterior, deberá acompañarse a la liquidación, fotocopia de la documentación correspondiente, siendo insuficiente, para tales efectos, que el sustento documental de tales gastos corresponda sólo a una imagen en archivo electrónico.

5. Los libros de contabilidad de la asociación o Joint Venture, deberán llevarse y ser mantenidos en el domicilio del operador.

6. En lo que respecta al uso del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, cada partícipe podrá imputar a su débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado registrado en la liquidación a la que se refieren los números 2 y 3 anteriores, dentro de los plazos legales y en la proporción que le corresponda.

7. En lo relativo a los bienes del activo inmovilizado, adquiridos para la exploración y explotación petrolera, se entiende que siendo los partícipes del Joint Venture copropietarios, la depreciación deberán hacerla efectiva de acuerdo a la cuota de dominio que cada asociado tenga sobre los bienes. Asimismo pueden aplicar la depreciación acelerada a los bienes físicos del activo inmovilizado, supuesto que se cumplan los requisitos previstos en el N° 5, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En todo caso cabe entender que los bienes son adquiridos nuevos por las empresas en cuestión cuando efectivamente hayan sido adquiridos en tal calidad por el mandatario.

8. Respecto de todas las materias no establecidas específicamente en el Contrato, se aplicará lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el Código Tributario u otros

textos legales, el Operador y cada Partícipe deberán llevar su contabilidad en conformidad con los principios contables generalmente aceptados.

9. Por último y sin perjuicio de lo señalado en el punto anterior, XXX deberá actuar en todo caso, en la parte que corresponda a nombre de su mandante, ya que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 2.151 del Código Civil si el mandatario obra a nombre propio en la ejecución del mandato no obliga respecto de terceros al mandante. Lo anterior no será exigible respecto de los contratos de trabajo y otros de similar naturaleza que celebre el Operador por cuenta de su mandante; en otros términos, en la celebración de dichos actos jurídicos podrá actuar a nombre propio.

c) Criterio de este Servicio, sobre otros aspectos que indica en su presentación, relacionados con el Impuesto al Valor Agregado y el impuesto específico al petróleo diésel:

1. El Operador deberá confeccionar por separado y remitir a cada Partícipe una liquidación mensual sobre los gastos incurridos dentro del plazo que se determine. La citada liquidación deberá efectuarse en dos formularios distintos, detallando en uno de ellos todos aquellos gastos en que se soportó el Impuesto al Valor Agregado y además los que traten de adquisiciones de especies o utilización de servicios exentos o no afectos a dicho gravamen, y en el otro formulario los gastos restantes o costos de la operación que por su naturaleza no se encuentren afectados por el Impuesto al Valor Agregado.

En lo que respecta al uso del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, cada Partícipe podrá imputar a su débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado registrado en la liquidación a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los plazos legales y en la proporción que le corresponda.

La Dirección Regional en cuya jurisdicción se encuentre domiciliado el Operador, procederá a registrar las liquidaciones mencionadas precedentemente y a timbrarlas, al igual que los libros de contabilidad necesarios para registrar las operaciones de la asociación, sin perjuicio de otros controles que estime necesarios para el mejor resguardo del interés fiscal.

Junto con el crédito fiscal registrado en la liquidación, el partícipe podrá hacer uso también del crédito fiscal generado en la etapa exploratoria del Contrato Especial de Operación Petrolera, cuando según dicho contrato, el 100% de las inversiones que se realizan por el mismo partícipe en el período de exploración, sean de su cargo.

Al respecto cabe señalar que tal situación no hace excepción a las reglas generales sobre titularidad del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado. En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 23 y 25 del Decreto Ley N° 825, el crédito fiscal corresponde al contribuyente afecto al pago del tributo que acredite que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas, o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones.

Por consiguiente, en respuesta a su consulta, puede informarse que en el marco de los Contratos Especiales de Operación Petrolera a los que se refiere su presentación, en los que conforme a lo señalado en su presentación, los respectivos Joint Ventures celebrados entre XXX y ENAP, establecen en su artículo 3.3, que durante la etapa de exploración todos los gastos costos, obligaciones y responsabilidades serán únicamente de cargo de

XXX, se confirma que no es necesario que el Operador prepare la liquidación mensual señalada, durante la etapa de exploración, lo anterior, siempre que no existan costos ni gastos que prorratar ni tampoco IVA que traspasar, ya que en tal caso, el crédito fiscal correspondería íntegramente a XXX durante la referida etapa de exploración, por lo cual no sería procedente emitir dicha liquidación, bastando en tal caso como sustento del crédito fiscal, sólo las facturas de adquisiciones y servicios emitidas por los proveedores directamente a XXX.

2. Efectivamente, una vez que haya terminado la etapa de exploración, el Operador, vale decir XXX, deberá emitir las correspondientes liquidaciones en los términos precedentemente detallados.

3. El artículo 6°, de la Ley N° 18.502 de 1986, estableció a beneficio fiscal un impuesto a las gasolinas automotrices y al petróleo diésel, el que se devengará al tiempo de la primera venta o importación de los productos señalados y afectará al productor o importador de ellos.

El artículo 7° de la Ley citada, facultó al Presidente de la República para que mediante decretos expedidos a través del Ministerio de Hacienda, estableciera para las empresas afectas al Impuesto al Valor Agregado, que usen petróleo diésel, que no esté destinado a vehículos motorizados que transiten por las calles, caminos y vías públicas en general, la recuperación del impuesto de esta ley soportado en la adquisición de dicho producto, como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado determinado por el período tributario correspondiente.

En uso de tal facultad se dictó el Decreto del Ministerio de Hacienda N° 311 de 1986, el cual determinó en su artículo 2°, que los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado, tendrán derecho a deducir de su débito fiscal, una suma equivalente al impuesto que afecte las adquisiciones de petróleo diésel que realicen en el mismo período tributario en que se determine el débito fiscal respectivo o dentro del plazo que se señala en el inciso final del artículo 24°, del D.L. N° 825.

En consecuencia, en los casos en que en las correspondientes facturas recibidas por el Operador, se recargue el impuesto específico al petróleo diésel establecido por el artículo 6° de la Ley N° 18.502 del año 1986, y éste pueda ser recuperado por los Partícipes del Contratista conforme a las disposiciones señaladas, el Operador también puede trasladar el referido impuesto específico en las liquidaciones mensuales que emita, de forma tal que los Partícipes del Contratista lo puedan recuperar, teniendo como soporte la correspondiente liquidación factura.

III.- CONCLUSIÓN.

En el análisis precedente, se establecen los criterios de este Servicio, en relación con la normativa tributaria aplicable en general a los Contratos Especiales de Operación para la Exploración y Explotación de Yacimientos de Hidrocarburos y en particular respecto de los contratos a los que se refiere su presentación.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 188, de 31.01.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos