

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 15, ART. 29, ART. 30 - LEY SOBRE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ART. 16, LETRA C) - CIRCULAR N° 49, DE 1996 - OFICIO N° 4239, DE 2003. (Ord. N° 2391, de 19-11-2018)

SITUACIÓN TRIBUTARIA DE LAS NUEVAS OBRAS EFECTUADAS POR UNA CONCESIONARIA DE OBRA DE USO PÚBLICO, EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la situación tributaria de las nuevas obras efectuadas por una Concesionaria de Obra de Uso Público, en relación al Impuesto a la Renta (LIR) e Impuesto al Valor Agregado (IVA).

I.- ANTECEDENTES:

Indica que, dando cumplimiento a Contratos de Construcción de Obras de Uso Público cuyo precio se paga con la concesión temporal de la explotación de la obra, suscritos con el Ministerio de Obras Públicas (MOP), las Sociedades Concesionarias se comprometen a realizar nuevas obras en proyectos, cuya obra principal se encuentra en etapa de explotación. Los gastos, costos y mayor inversión incurridos por las Sociedades Concesionarias son compensadas por el MOP mediante:

- 1) Incremento tarifario hasta cierto tope.
- 2) Aumento del plazo de la concesión.
- 3) Pago directo del MOP.

A. Régimen de Impuesto a la Renta en nuevas obras.

Atendido el orden de prelación establecido en el Convenio, según el cual el mecanismo principal de compensación es el aumento tarifario o el aumento del plazo de la concesión, solicita confirmar que la regulación aplicable a este tipo de casos corresponde al régimen tributario especial de concesiones, cuya aplicación se determina y consagra al momento de pactar las nuevas obras con el MOP, no obstante incorporar en forma supletoria el pago directo que pudiere hacer esta institución .

En particular, respecto del reconocimiento de los ingresos, señala que el inciso 8° del artículo 15 de la LIR, establece que los ingresos por concepto de servicio de conservación, reparación y explotación de la obra dada en concesión se entiende devengado en la fecha

de su percepción, es decir los ingresos que genere la obra principal, y en consecuencia los de la obra nueva, se reconocen sobre base percibida.

Respecto de la determinación del costo tributario de las nuevas obras, el artículo 29, inciso final, de la LIR, establece que "(...) si el Concesionario original o el Concesionario por cesión asume la obligación de construir una obra adicional, se sumará el valor de ésta al valor residual de la obra originalmente construida para determinar dicho costo", refiriéndose a la amortización de la obra que debe reconocerse en resultado conjuntamente con los ingresos derivados de la explotación.

En relación a esta disposición, solicita confirmar si es correcto entender que la expresión "valor de ésta" se refiere al costo de construcción de la nueva obra, acotado al precio pagado en el contrato de construcción por suma alzada o por administración, según sea el caso, de tal forma que los gastos asociados al financiamiento de la construcción, tales como intereses y reajustes, son desembolsos en que se incurre durante la etapa de explotación de la obra principal y, como tales, corresponderían a gastos necesarios para producir la renta, deducibles conforme a las reglas generales del artículo 31 de la LIR, en el ejercicio de su adeudo o pago, o amortizables hasta en 6 ejercicios consecutivos como gastos de organización y puesta en marcha.

En otras palabras, solicita confirmar si, por el hecho de estar la obra principal en etapa de explotación, corresponde aplicar un concepto de costo más restringido a la construcción de las nuevas obras, o, por el contrario, corresponde considerar como componentes del costo de las obras nuevas todos aquellos contenidos en el artículo 15, inciso 6° de la LIR referido al costo de construcción de la obra principal, que indica que forman parte del costo de este tipo de contrato la construcción, mano de obra, materiales, utilización de servicios, gastos financieros y subcontratación por administración o suma alzada de la construcción de la totalidad o parte de la obra.

B. Régimen en el Impuesto al Valor Agregado.

Respecto del Impuesto al Valor Agregado, señala que, el tratamiento tributario que corresponde aplicar a la construcción y explotación de las nuevas obras pactadas con posterioridad a la puesta en marcha de una Concesión, y que se compensan mediante el incremento de la tarifa o el aumento del plazo de la Concesión, se somete a las normas especiales contenidas en la ley aplicable a los contratos de construcción de obras de uso público que se pagan con la Concesión temporal de la obra.

Por otra parte, atendiendo a que el inciso 2°, de la letra c), del artículo 16° del D.L. N° 825, prescribe que la base imponible estará compuesta por “el costo total de la construcción de la obra, considerando todas 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 o parte de la obra”, consulta si se debe entender que en el escenario planteado la base imponible de IVA estaría compuesta sólo por el valor del contrato de construcción por suma alzada, cuando dicha construcción no es ejecutada por la propia Concesionaria, sino que es encargada a un tercero.

Agrega que, en este caso, el IVA devengado en la facturación semestral por la construcción de estas nuevas obras por disposición expresa, al parecer contenida en los Convenios Ad Referéndum mencionados en la presentación, no será soportado financieramente por el MOP, sino más bien será compensado posteriormente mediante la explotación de la obra nueva.

En este orden de ideas, manifiesta que el crédito fiscal soportado por la Concesionaria en la ejecución de las referidas obras puede ser imputado al débito fiscal facturado en el mismo periodo, independientemente que el MOP no lo haya soportado económicamente, en la medida que se dé cumplimiento a los requisitos contenidos en el Art. 23, del D.L. N° 825.

Asimismo, sostiene que el IVA resultante en el período tributario respectivo, deberá ser financiado por la propia Concesionaria, pudiendo reconocer el desembolso de dinero asociado como un gasto del ejercicio conforme a las reglas generales.

C. Obras nuevas pagadas directamente por el MOP.

Por último, solicita a este Servicio confirmar la vigencia del criterio sostenido en el Oficio N° 4239, del año 2003, para aquellos casos de obras nuevas compensadas de forma principal o exclusiva mediante el pago directo por parte del MOP, donde se configura un contrato general de construcción cuyo tratamiento tributario difiere del régimen tributario especial de Concesiones.

II.- ANÁLISIS:

En primer término, cabe señalar que no se acompañó copia de las bases sobre las cuales se efectúan las nuevas obras o una minuta explicativa de los pasos a seguir.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 20° del DFL N° 164, del año 1991, sobre Concesiones de Obras Públicas , establece que el Ministerio de Obras Públicas y el Concesionario podrán acordar la modificación de las características de las obras y servicios contratados, a objeto de incrementar los niveles de servicio y estándares técnicos establecidos en las bases de licitación, mediante la suscripción del correspondiente convenio complementario al Contrato de Concesión. Agrega esta norma legal que las compensaciones que se acordaren en favor del Concesionario se regirán íntegramente por lo dispuesto en los incisos sexto y séptimo del artículo 19 ; es decir, las compensaciones económicas referidas deberán expresarse en los siguientes factores: subsidios entregados por el Estado, pagos voluntarios efectuados directamente al Concesionario por terceros a quienes les interese el desarrollo de la obra, modificación del valor presente de los ingresos totales de la Concesión, alteración del plazo de la Concesión, modificación de las tarifas u otro factor del régimen económico de la Concesión pactado. Indica la disposición legal que se podrán utilizar uno o varios de esos factores a la vez.

1.- Régimen de Impuesto a la Renta en obras nuevas.

1) 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, en relación a la LIR, se encuentra establecido en los artículos 15, 29 y 30 de la misma Ley, cuyas instrucciones están contenidas en la Circular N° 49, de 1996.

De acuerdo a lo dispuesto por el inciso sexto del artículo 15 de la LIR, los ingresos provenientes de los contratos de construcción de obras de uso público, se entienden devengados para efectos tributarios en favor del inversionista en el ejercicio en que se inicia la explotación efectiva de la obra por parte de dicha persona. Por lo tanto, en ese ejercicio el concesionario debe registrar como ingresadas las cantidades devengadas por el cumplimiento de dichos contratos, sobre las cuales debe cumplir con las obligaciones tributarias que les afectan, previa deducción de los costos que sean imputables a las referidas sumas, conforme a las normas del artículo 30 de la ley del ramo.

La misma norma legal antes mencionada dispone que el monto de los citados ingresos es equivalente a los costos incurridos por el concesionario en la construcción de la obra, conformado éste, entre otros elementos, por las siguientes partidas o desembolsos efectivos: mano de obra, materiales, utilización de servicios, gastos financieros y subcontratación por administración o sumaalzada de la construcción de la totalidad o parte de la obra.

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.

Por otra parte, de conformidad a lo establecido por 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, 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 éste 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.

Agrega el artículo 29 que, si se prorroga el plazo de la Concesión antes del término del período originalmente concedido, se considerará el nuevo plazo para los efectos de determinar el costo señalado precedentemente, por aquella parte del valor de la obra que reste a la fecha de la prórroga. De igual forma, si el Concesionario original o el Concesionario por cesión asume la obligación de construir una obra adicional, se sumará el valor de ésta al valor residual de la obra originalmente construida para determinar dicho costo.

En este último caso, es decir, si el Concesionario original o el Concesionario por cesión, asume la obligación de construir una obra adicional, en la Circular N° 49 se expresó que esta última (la obra adicional) se sumará el valor residual de la obra originalmente construida para los efectos de determinar los costos de construcción de la obra, lo que deberá efectuarse “a contar de la puesta en servicio de la obra adicional”.

2) De lo dispuesto por las normas legales citadas previamente, se deduce que han tenido por objeto establecer, frente a las normas de la LIR, la oportunidad y la forma de computar los ingresos que los Concesionarios obtienen en cumplimiento del contrato de Concesión, tanto respecto del contrato de construcción de la obra de uso público, como por el contrato de mantención, reparación y explotación de la misma, señalando en cada caso, según el tipo de contrato de que se trate, a qué monto equivalen tales ingresos.

Atendido el texto de dichas normas legales y el objeto que se persigue con el tratamiento especial establecido para los contratos de obra de uso público, que se remunera con la concesión para su explotación, puede concluirse que la circunstancia de que las obras complementarias, que se efectúen conforme a las nuevas obligaciones asumidas por el

Concesionario, sean compensadas o pagadas con el incremento tarifario hasta cierto tope o mediante el aumento del plazo de la Concesión, es decir, a través de la explotación de la obra, trae como consecuencia que, en materia tributaria, el tratamiento de las nuevas obras complementarias deben sujetarse a las mismas reglas y procedimiento aplicables a dichas Concesiones de obras de uso público, contenidas en la LIR para este tipo de contratos.

Por consiguiente, en términos generales la forma de amortizar el costo incurrido por el Concesionario original o por cesión en la construcción de una obra de uso público, adicional a la obra principal, deberá efectuarse en el plazo de duración del contrato, adicionándose el costo incurrido por las nuevas obras, al costo residual de la obra principal que se encontraría en etapa de explotación, de acuerdo al régimen tributario aplicable al contrato; debiendo considerar como parte del mismo, la mano de obra, materiales, utilización de servicios, gastos financieros y subcontratación por administración o sumaalzada de la construcción de la obra adicional; y otros que digan relación a su construcción; conforme lo establecen los artículos 15, 29 y 30 inciso penúltimo, de la LIR; circunstancias todas que deberán ser debidamente acreditadas.

En otras palabras, el costo de la nueva obra deberá determinarse en la misma forma en que se establece el costo de la obra principal, por lo que, por aplicación del principio de lo accesorio, al tratarse de una modificación o complemento del contrato, deberá adicionarse dicho valor al remanente del costo de la obra principal, en los términos antes señalados, a partir de la fecha de su utilización.

En el caso que las nuevas obras sean pagadas en forma conjunta, en el orden de prelación que señala en el requerimiento, esto es, incremento de tarifas, aumento del plazo de la Concesión y pago directo, procederá aplicar lo señalado en este número, solo respecto de la proporción de las nuevas obras que sean pagadas con la Concesión temporal (esto es, incremento de tarifas y aumento del plazo de la Concesión); correspondiendo al propio contribuyente establecer dicha proporción; y en su caso acreditar el procedimiento de amortización efectuada, así como las circunstancias y condiciones de las operaciones, con los documentos fidedignos que den cuenta del cumplimiento del contrato en los términos acordados por las partes.

2.- Régimen en el Impuesto a las Ventas Servicios por la ejecución de nuevas obras.

El artículo 8°, letra e), del D.L. N° 825, grava con Impuesto al Valor Agregado, entre otros a los contratos generales de construcción, sean éstos pactados por administración o bien a sumaalzada.

Por su parte, la base imponible gravada con IVA de este tipo de contratos, se encuentra establecida en el artículo 16°, letra c), del mencionado decreto ley, disponiendo su inciso primero que en los contratos a que se refiere la letra e), del artículo 8°, se entenderá por base imponible, el valor total del contrato incluyendo los materiales.

Sin embargo, en el inciso segundo la referida norma legal, establece una base imponible especial para los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la Concesión temporal del derecho a explotarla, sea que la construcción la efectúe el Concesionario original, el Concesionario por cesión o un tercero, señalando en este caso que la base imponible estará constituida por el costo total de la construcción de la obra, considerando todas 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 sumaalzada de la construcción de la totalidad o parte de la obra.

De las referidas normas legales se desprende que, en el caso de contratos de construcción de obras públicas, independientemente que éstos sean pagados en dinero directamente por el Ministerio de Obras Públicas o bien su precio se pague con la Concesión temporal del derecho a explotar la obra construida, ambos se encuentran gravados con Impuesto al Valor Agregado, en virtud del artículo 8°, letra e), del D.L. N° 825.

La diferencia entre ambos se produce al momento de determinar la base imponible, que por regla general es el valor del contrato incluyendo los materiales, según lo dispuesto en el artículo 16°, letra c), inciso primero, de D.L. N° 825.

No obstante, cuando el contrato general de construcción se paga con el derecho a explotar la obra, la base imponible estará determinada por el costo total de la construcción, considerando todas las partidas y desembolsos relacionados con la construcción, en la forma señalada en el inciso segundo del mencionado artículo 16°.

En el caso en consulta, como las obras que han comprometido realizar las empresas Concesionarias serán pagadas mediante un incremento de la tarifa o el aumento del plazo de la Concesión de la obra original, según lo manifestado en forma expresa en la letra B), de su presentación, se estima que procede aplicar al contrato de construcción, en virtud del cual dichas obras se ejecutarán, las normas de determinación de base imponible, contenida en el inciso segundo del artículo 16, letra c), del D.L. N° 825. No es obstáculo para ello el hecho que las nuevas obras digan relación con proyectos cuya obra principal ya se encuentra en etapa de explotación, ya que para efectos tributarios lo relevante para

aplicar la base imponible antes señalada, es que las obras sean pagadas con la Concesión temporal del derecho a explotarlas.

Si la construcción no es ejecutada por el Concesionario, sino que es encargada por éste en su totalidad a un tercero, la base imponible estará constituida por el total cobrado por el tercero contratista, menos el IVA que éste hubiere recargado al Concesionario, según lo instruido expresamente en Circular N° 44, del año 1996, en su Título V, párrafos cuarto y quinto.

Ahora bien, en caso que las obras pactadas sean pagadas en forma conjunta, en el orden de prelación señalado en su presentación, a saber, incremento tarifario, aumento del plazo de la Concesión y pago directo, procederá aplicar, la base imponible especial contenida en el artículo 16°, letra c), inciso segundo, sólo a aquella parte del contrato pagada exclusivamente con la explotación de la obra, debiendo facturarse recargando el tributo en comento, por aquella parte que el MOP pague en forma directa.

Respecto del impuesto soportado por la Concesionaria en la ejecución de las referidas obras, cabe manifestar que éste puede ser imputado al débito fiscal facturado en el mismo periodo, independientemente que el MOP no lo haya soportado financieramente. Ello siempre que la Concesionaria dé cumplimiento a los requisitos legales, contenidos en los artículos 23° y 25° del D.L. N° 825, para tener derecho y poder hacer uso del crédito fiscal.

Finalmente, en lo que dice relación con lo convenido entre el contribuyente y el MOP, en términos de que el IVA devengado en la facturación semestral por la construcción de estas nuevas obras por disposición expresa contenida, al parecer, en los Convenios Ad Referéndum, no será soportado financieramente por el MOP, sino que por la Concesionaria, cabe manifestar que conforme a las normas establecidas en el artículo 10°, del D.L. N° 825, tributariamente el sujeto del impuesto es la Concesionaria, toda vez que es ella la prestadora de los servicios de construcción que de acuerdo al artículo 8°, letra e), se encuentran gravados con IVA. De este modo, en su calidad de sujeto pasivo del tributo, si bien la Concesionaria tiene la obligación de recargar el impuesto, declararlo y enterarlo en arcas fiscales, dentro de los plazos legales establecidos en el D.L. N° 825, no es la obligada a soportar financieramente dicho tributo.

Como la Concesionaria aceptó soportar financieramente el impuesto -determinación tomada por acuerdo entre las partes, respecto de lo cual este organismo carece de facultades para pronunciarse-, se produce un desembolso de dinero que le significa al prestador del servicio un cargo económico que, a juicio de este Servicio, en relación a la LIR, debe considerarse como un mayor costo de las construcciones a las que se encuentra obligado a realizar. Lo anterior, en consideración a que, como se señala en el requerimiento, el IVA devengado en la facturación semestral por la construcción de estas nuevas obras, si bien no será soportado financieramente por el MOP, será compensado

posteriormente por éste mediante la explotación de la nueva obra; vale decir, podrá recuperarse (compensarse) con los ingresos que se obtendrán durante la vigencia del contrato, hasta el término del mismo, por lo que dicho cargo se encuentra relacionado con la construcción. Por consiguiente, para efectos tributarios, en esta situación específica y respecto del contrato en referencia, este desembolso no puede ser considerado como gasto del ejercicio, ya que debe guardar la debida correlación con los ingresos que genera, con el fin de poder imputar en cada período tributario la utilidad real y efectiva, sobre la cual corresponde cumplir las obligaciones tributarias que establece la LIR.

3.- Obras nuevas pagadas directamente por el MOP.

En cuanto al pronunciamiento contenido en Oficio Ord. N° 4239, del año 2003, se confirma el criterio allí contenido, en términos que aquellas obras complementarias, amparadas en un contrato general de construcción pagadas en dinero directamente por el Ministerio de Obras Públicas al Concesionario y no mediante la explotación de la obra, deben regirse íntegramente por las normas generales aplicables a este tipo de contratos y no por aquellas especialmente contempladas para los contratos de construcción de obras públicas que se pagan con la explotación de la obra.

III.- CONCLUSIONES:

1.- Si las nuevas obras son compensadas por el MOP con el incremento tarifario hasta cierto tope o mediante el aumento del plazo de la Concesión, los gastos asociados a la construcción de las obras complementarias, incluyendo los relativos a su financiamiento, deben considerarse como costo de construcción que deberá adicionarse al costo residual de la obra principal para efectos de darles el tratamiento tributario que corresponda a ese tipo de contratos de acuerdo a la LIR.

2.- En relación al IVA, procederá aplicar al contrato en virtud del cual se ejecutarán las nuevas obras cuyo precio se pague con su Concesión temporal, las normas de determinación de base imponible, contenidas en el inciso segundo del artículo 16, letra c), del D.L. N° 825. En caso que la construcción sea encargada a un tercero, la base imponible estará constituida por el total cobrado por el tercero contratista, menos el IVA que éste hubiere recargado al Concesionario. El impuesto soportado por la Concesionaria en la ejecución de las referidas obras, podrá ser imputado al débito fiscal facturado en el mismo periodo, independientemente que el MOP no soporte financieramente el impuesto que le corresponda. Respecto del IVA soportado financieramente por la Concesionaria, este debe considerarse para efectos de la LIR como un mayor costo de las construcciones.

3.- Si las obras adicionales o complementarias son pagadas en dinero directamente por el Ministerio de Obras Públicas al Concesionario y no a través de la explotación de la obra, constituye un contrato general de construcción, que debe regirse íntegramente por las normas aplicables a este tipo de operaciones, conforme a lo señalado en Oficio N° 4239, del año 2003.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2391, de 19.11.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos