

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 2, N°2, ART. 15, ART. 29, ART. 30 - CIRCULAR N°49, DE 1996. (Ord. N° 2641, de 15-12-2017)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL SUBSIDIO PAGADO POR EL ESTADO AL CONCESIONARIO COMO APOORTE A LA CONSTRUCCIÓN DE UNA OBRA DE USO PÚBLICO, CUANDO EXCEDE DEL COSTO DE ÉSTA.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre el tratamiento tributario del subsidio pagado por el Estado a un concesionario, como aporte a la construcción de una obra de uso público cuyo precio se paga con la concesión temporal de la explotación de la misma, cuando dicho subsidio excede del costo efectivo incurrido en la construcción de ella.

I.- ANTECEDENTES

Expone en su presentación, que en los contratos de concesión de obras públicas consistentes en la construcción y explotación de hospitales y cárceles, suele suceder que el Estado pague a la empresa concesionaria subsidios como aporte a la construcción de la obra ("SC"). También es frecuente que estos sean desembolsados por el Fisco con posterioridad a la construcción de la obra, y en algunos casos, en fechas bastante posteriores al comienzo de la explotación de la concesión. Por este motivo, y como una forma de resarcir a la concesionaria de las pérdidas financieras por dicho retraso, se contempla un SC superior al costo efectivo de la obra.

Sobre esta materia, cita el Oficio N°409, del 2010, emitido por este Servicio a propósito de la construcción de establecimientos hospitalarios, en el cual se aborda el tratamiento tributario que debe darse al SC cuando dicho monto excede de las sumas efectivamente invertidas en la construcción de la obra.

Indica que el oficio citado señala que cuando el SC es superior al costo total de la construcción de la obra, el exceso no califica como un aporte a la construcción de la obra constituyendo un incremento patrimonial comprendido en el concepto de renta que establece el N° 1, del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), sujetándose a las normas comunes de dicha Ley para efectos de su reconocimiento tributario.

Sin embargo, en opinión del consultante, un análisis detallado del oficio y de la situación expuesta llevaría a una conclusión distinta. Plantea que las particularidades que reviste el régimen de concesiones de obras de uso público se han traducido en la existencia de disposiciones especiales en la LIR aplicables solo a estas materias, contenidas en los artículos 15, 29 y 30 de dicha ley.

En lo que respecta al reconocimiento y monto de los ingresos derivados de la construcción de obras de uso público, regulado en el inciso sexto del artículo 15 de la LIR, dicha norma presenta la particularidad de que hace legalmente equivalente el monto del ingreso por la construcción con el costo de la misma. Esta ficción es necesaria, pues en esta clase de contratos no se pacta un precio determinado por la construcción, sino que se entiende que este es igual al costo. Como resultado de esta asimilación, por definición legal en la etapa de construcción no puede haber ni utilidad ni pérdida.

Específicamente en lo que corresponde al SC, indica que el inciso octavo del artículo 15 de la LIR, no considera dicho pago como un ingreso del concesionario para computar el ingreso bruto derivado de los servicios de conservación, reparación y explotación de la obra pública dada en concesión. Señala que en ninguna parte la LIR ha tratado los subsidios a la construcción como un ingreso, sino que siempre lo ha hecho como un “menor costo”, sin hacer distinción sobre si el subsidio es o no superior al costo. Agrega que frente a esta ausencia de reserva no puede el intérprete establecerla, y que la distinción entre subsidios a la construcción y a la explotación no está definida en la LIR, ni dicho cuerpo legal hace acepción de la oportunidad de su pago para distinguir entre ambos. En consecuencia, la diferencia entre ellos está dada solamente por la finalidad atribuida al mismo, de acuerdo a los términos de las bases de licitación y del contrato de concesión.

Finalmente, en cuanto al reconocimiento del costo, cita el inciso sexto del artículo 15 e inciso quinto del artículo 30, ambos de la LIR.

Continúa señalando que la discusión debe centrarse en las siguientes temáticas: (i) precisar si el SC es un mayor ingreso o un menor costo; (ii) determinar qué sucede cuando el SC es superior al costo efectivo de la obra; y (iii) en qué oportunidad debe reconocerse el efecto de la diferencia entre el SC y el costo efectivo de la obra.

Específicamente en lo que respecta al SC, el peticionario considera que al no formar parte del costo, estos subsidios tampoco constituirían un ingreso derivado de la construcción de la obra. Como consecuencia de lo señalado, un “menor costo” de la construcción se traduce necesariamente en un “menor ingreso” por la construcción de la obra pública, lo que deriva en las siguientes consecuencias tributarias, de superar el SC el costo efectivo de la obra:

- Como por definición legal el costo de la construcción de la obra y el ingreso por el contrato de construcción son equivalentes, de superar el SC al costo efectivo, aritméticamente la diferencia constituiría un “costo negativo”.
- Un “costo negativo” equivale a un ingreso por el mismo monto, cuya oportunidad de reconocimiento debe determinarse.
- Al diferir el reconocimiento del “costo negativo” el resultado tributario de la etapa de construcción sigue siendo cero, siguiendo el principio de la LIR consagrado en las normas especiales aplicables a estos contratos. Desde un punto de vista numérico, si a la cifra de ganancia representada por el “costo negativo” se le resta otra cifra igual representada por el mayor ingreso, el resultado es cero. Con ello, se cumple con la exigencia del sistema conforme a la cual en la etapa de construcción no puede haber utilidad ni pérdida.

En cuanto a la oportunidad en que debe reconocerse tributariamente la diferencia entre el SC y el costo efectivo de la obra, estima el peticionario que debe efectuarse durante el período de la explotación de la obra, al calcularse los ingresos brutos de dicho periodo. El “costo negativo” así debe agregarse, y no rebajarse, a los ingresos totales del ejercicio para determinar los ingresos por servicios de conservación, reparación y explotación de la obra, reestableciéndose el equilibrio impositivo al tributar la diferencia entre el SC y el costo efectivo. En esta etapa solamente se agrega el diferencial y no se rebaja el costo efectivo pues este ya se compensó hasta por su monto con el SC.

Estima que esta interpretación impide la distorsión generada por la anticipación del impuesto que se produce al reconocer el ingreso por el diferencial entre el SC y el costo efectivo de la obra, antes de la efectiva recepción de dicho excedente.

Por lo anteriormente expuesto, solicita confirmar que un SC que excede del costo efectivo de la obra generaría los siguientes efectos tributarios:

(i) El excedente del SC por sobre el costo efectivo constituye un “menor costo” de la construcción, el que se vincula a un “menor ingreso” por igual monto. Como consecuencia de ello, el resultado en la etapa de construcción sería neutro, lo que coincide con las normas especiales para este tipo de operaciones contenidas en la LIR.

(ii) Durante el período de explotación, a los ingresos anuales por servicios de conservación, reparación y explotación de la obra se le debe agregar el “costo negativo” representado por el excedente del SC, que resulte asignable a dicho ejercicio conforme al procedimiento establecido en la LIR.

Posteriormente, con fecha 3 de Julio de 2017, complementa la presentación original, solicitando, en subsidio de la petición anterior, que se considere que la aprobación del inspector fiscal constituye una condición suspensiva, que en tanto se encuentre pendiente, impide el devengo del subsidio a la construcción.

Señala que en las bases de licitación, se establece una norma relacionada con la oportunidad del pago del subsidio a la construcción, indicando los meses del año que tal pago se efectuará “previa aprobación del Inspector Fiscal”, aprobación que debe otorgarse en virtud del procedimiento establecido en las mismas bases.

Agrega que esta aprobación constituiría una condición suspensiva, y que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1479 del Código Civil, *“la condición se llama suspensiva si, mientras no se cumple, suspende la adquisición de un derecho”*. En consecuencia, dado que la aprobación fiscal puede ser denegada, sólo cuando ella sea otorgada puede afirmarse que hay un título o derecho sobre tal ingreso, como lo exige el artículo 2 N°2 de la LIR.

II.- ANÁLISIS

Sobre el particular, mediante la Circular N° 49 de 1996, este Servicio impartió instrucciones sobre el tratamiento tributario de los contratos de concesión de una obra de uso público, estableciendo en primer término, que de acuerdo con las normas legales pertinentes, el concesionario desarrolla dos tipos de actividades cuya tributación queda sometida a reglas distintas: (i) la construcción de una obra civil en terrenos de propiedad fiscal, la que constituye un contrato general de construcción, y (ii) labores de conservación, reparación y explotación de la obra, las que constituyen un contrato de servicios mediante la utilización de bienes ajenos.

La determinación del ingreso proveniente de la construcción enumerada en primer lugar, se regula en los artículos 15 incisos sexto y séptimo, y 30 inciso quinto de la LIR. En cuanto a su monto, este equivale al costo de construcción de las obras de uso público, representado por las partidas y desembolsos que digan relación con la construcción de ella, 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. En el caso de que la construcción la realice el concesionario por cesión, la norma ordena efectuar determinados ajustes al ingreso indicado.

En cuanto al reconocimiento de tales ingresos, incluso en el caso de que la construcción la realice el cesionario por cesión, estos se entenderán devengados en el ejercicio en que se inicie su explotación.

Como puede apreciarse, la ley es clara en señalar que el ingreso obtenido en virtud de estos contratos, equivale únicamente al costo real de construcción de la obra de uso público, sin que sea posible alterar el monto del mismo en ningún sentido, como por ejemplo deduciendo el subsidio estatal para la construcción, pues tal regla consta únicamente en el inciso octavo del artículo 15 y quinto del artículo 29 de la LIR, a propósito de la determinación del ingreso proveniente de los servicios de conservación, reparación y explotación de la obra dada en concesión.

A su turno, la determinación del ingreso bruto por concepto de las labores enumeradas en segundo lugar, se regula en los artículos 15 incisos octavo al décimo, y 29 inciso quinto de la LIR. En cuanto a su monto, este equivale 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 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. Dicho plazo podrá, alternativamente y a elección del concesionario, ser reducido a un tercio. Por otro lado, no se considerará ingreso el subsidio pagado por el concedente al concesionario original o al concesionario por cesión, como aporte a la construcción de la obra. De acuerdo a las normas citadas, dicho monto será objeto de algunos ajustes, en el caso de que los servicios sean prestados por el concesionario por cesión.

En cuanto al reconocimiento de dicho ingreso, incluso en el caso de que los servicios sean prestados por el concesionario por cesión, este se entenderá devengado en la fecha de su percepción.

Como puede apreciarse, solamente en este segundo tipo de contratos, la ley establece normas particulares para los subsidios estatales entregados, pero únicamente respecto de aquellos subsidios pagados como aporte a la construcción. En efecto, los extrae del monto del costo de la construcción de la obra, el cual es imputado al ingreso total percibido por concepto de la explotación de la concesión; precisando que el monto de los subsidios extraídos del costo señalado, no deben ser considerados a su vez como un ingreso por dicha actividad. Tales normas no pueden extenderse a las cantidades que superen el monto de los subsidios a la construcción de dicha obra, porque de lo contrario se estarían incluyendo extra legalmente dichas cantidades en el ingreso proveniente de las actividades en comento, el cual se compone esencialmente de las cantidades percibidas por concepto de la explotación de la concesión. De esta manera, el tratamiento señalado queda reservado solo para los subsidios que el Fisco pague a los concesionarios como aporte a la construcción de la obra, no operando respecto de los subsidios que el Estado pague por un concepto distinto al indicado, ya sea en la etapa de la construcción de la obra, o bien en la de conservación, reparación o explotación de ella, los cuales constituyen ingresos tributables afectos a los impuestos generales establecidos en la LIR.

Por ende, y en atención a las conclusiones contenidas por este Servicio en los Oficios N° 5.286 del 2004 y N° 409 del 2010, en la situación planteada en que el subsidio estatal supera el costo total de la construcción de la obra, la parte que excede a dicho costo no podría calificar como un aporte a la construcción de la misma, perdiendo el efecto propio de este tipo de subsidios. Por tal razón, el referido exceso debe ser considerado como un incremento patrimonial que cabe dentro del concepto de renta que establece el N° 1 del artículo 2° de la ley del ramo, el cual para efectos de su reconocimiento no se rige por las disposiciones especiales aplicables a los contratos de concesión de una obra de uso público establecidas en los incisos sexto y siguientes del artículo 15 de la LIR, sujetándose en su lugar, a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 15 de la LIR, esto es, deberá reconocerse tal incremento patrimonial en el ejercicio en que sea percibido o devengado. Al respecto, se hace presente que sólo al término de la etapa de construcción se podrá determinar el monto total del costo de construcción, lo que permitirá a su vez determinar cuál es el monto del subsidio que supera al costo y en consecuencia cuál es el monto que constituirá un incremento patrimonial.

Ahora bien, en el análisis de la petición subsidiaria del contribuyente, se puede señalar que de acuerdo a la definición establecida en el artículo 2 N°2 de la LIR, es renta devengada aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular. En tal norma, la palabra crédito es sinónimo de derecho personal, de manera que supone que el titular de la renta ha obtenido el derecho a cobrar dicha renta, aunque ella pudiera estar sometida a un plazo determinado.

En el Oficio N°409 de 2010, el Servicio indicó que la aprobación del Inspector Fiscal de la obra concesionada sería un mero trámite de control, que no constituiría una condición suspensiva que impidiera el devengamiento de la renta.

Sin embargo, en un nuevo estudio de los antecedentes, ha sido posible advertir que, de acuerdo a la información proporcionada por el contribuyente, si bien las bases de licitación establecen plazos determinados para el pago del subsidio (marzo o septiembre de cada año según fecha de la autorización de pagos de subsidios), dichos pagos sólo pueden efectuarse previa aprobación del Inspector Fiscal, en virtud de un procedimiento previamente establecido en las bases de licitación. En tal caso, la empresa concesionaria no tiene ningún derecho sobre el subsidio, sino hasta que éste es autorizado por el Inspector Fiscal, autorización que podría no ser otorgada si el Inspector Fiscal determina que la concesionaria se encuentra en incumplimiento de alguna de sus obligaciones. De este modo, la aprobación del Inspector Fiscal constituye un hecho futuro e incierto del cual depende el nacimiento del derecho a obtener el pago del subsidio, y por lo tanto, el subsidio no se encontraría devengado sino hasta que se obtenga tal aprobación.

Sobre lo recién señalado se hace presente que no se tuvieron a la vista las bases de licitación particulares de la concesión consultada, ya que no fueron acompañadas por el contribuyente, y sólo se tuvo a la vista bases generales para construcción de hospitales publicadas en la página web de concesiones del Ministerio de Obras Públicas, por lo que lo establecido en las bases de licitación respectivas es un hecho que debe ser determinado en la instancia de fiscalización correspondiente.

III.- CONCLUSIÓN

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 excedente de subsidio a la construcción por sobre el costo efectivo de la construcción, constituye un incremento patrimonial que debe ser reconocido de acuerdo a la regla general establecida en el inciso primero del artículo 15 y en el inciso segundo del artículo 29, ambos de la LIR, esto es, una vez que se encuentre percibido o devengado.

Por otro lado, el tratamiento que las normas contenidas en los artículos 15, inciso octavo y 29 inciso final de la LIR, disponen respecto de los subsidios estatales, no se extiende al excedente del mismo entregado por el Estado, esto es, al monto que supere al efectivamente invertido en la construcción de la obra, de manera que este excedente constituye un ingreso tributable incluido en el concepto de renta del N°1 del artículo 2° de la LIR, cuyo reconocimiento para efectos tributarios debe efectuarse en el ejercicio en que se cuente con los elementos necesarios para su determinación, a saber, el monto total del subsidio convenido y el costo efectivo de la construcción, y considerando el momento de su devengo o su percepción conforme a las reglas generales establecidas en el inciso primero del artículo 15 de la LIR.

Si en las bases de licitación, sus anexos y complementos, se establece que los subsidios se pagarán previa autorización del Inspector Fiscal, debe entenderse que tal autorización constituye una condición suspensiva que impide el nacimiento del derecho a obtener el subsidio hasta la fecha en que dicha autorización sea otorgada, devengándose en tal momento el ingreso por subsidio a la construcción por sobre el costo efectivo de la construcción.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2641, de 15.12.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos