

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 15, ART. 19, ART. 29, ART. 30 - CIRCULAR N° 49, DE 1996. (Ord. N° 2659, de 19-12-2017)

TRATAMIENTO DEL SUBSIDIO PAGADO POR EL ESTADO DE CHILE A UN CONCESIONARIO POR LA CONSTRUCCIÓN DE UNA OBRA PÚBLICA, EN EL CASO EN QUE TAL SUBSIDIO EXCEDE DEL RESPECTIVO COSTO DE CONSTRUCCIÓN.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta acerca del tratamiento de un subsidio pagado por el Estado de Chile a un concesionario por la construcción de una obra pública, en el caso en que tal subsidio excede del respectivo costo de construcción, de acuerdo a los términos de las Bases de Licitación.

I.- ANTECEDENTES GENERALES.

Indica que uno de sus clientes se encuentra participando del proceso de licitación de una obra pública fiscal, cuyas bases de licitación ("BALi") se encuentran aprobadas.

Agrega, que con el objeto de que el Ministerio de Obras Públicas (MOP) aporte al financiamiento de las obras necesarias para la materialización del proyecto, la concesión contempla dos tipos de pagos:

1. 15 cuotas sucesivas por concepto de Subsidio Fijo a la Construcción, en adelante "SFC" o "el subsidio", indistintamente, establecidas en las BALI respectivas, copia de las cuales adjunta. Respecto del SFC, se establece en la cláusula indicada, las condiciones y fecha de pago de las respectivas cuotas.
1. Cuotas anuales y sucesivas, por concepto de Subsidio Fijo a la Operación, en adelante, "SO", el que será pagado mientras dure la Concesión, establecidas en el artículo 1.12.1.2 de las BALI adjuntas. Se establece además que, en el SO, estos pagos comenzarán a partir de la autorización de Puesta en Servicio Provisoria de las Obras.

A continuación, señala que el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Circular N°49 de 1996 y otros pronunciamientos como por ejemplo los contenidos en los Oficios N° 4.786 de 2003, N° 5.286 de 2004 y N° 409 de 2010, conforme a lo dispuesto por los artículos 15, 29 y 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, impartió instrucciones sobre el tratamiento para los efectos de dicha Ley, de los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra, cual es el caso de la concesión en análisis.

Agrega que, en cuanto al tratamiento tributario del contrato general de construcción, el SII ha sostenido que la determinación de los ingresos provenientes se regla por las disposiciones contenidas en los incisos 6° y 7° del artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR"), y en el inciso 5° del artículo 30 de la misma Ley. Conforme a dichas disposiciones legales y la interpretación administrativa del SII, el monto del ingreso para quien construye equivale, en términos generales, al costo de construcción de la obra. Ahora bien, en cuanto a la oportunidad en que se generan tales ingresos, tanto la Ley

como la jurisprudencia han establecido que se entenderán devengados en el ejercicio en que se inicie la explotación de la obra.

Continúa indicando que, respecto de los servicios de conservación, reparación y explotación de la obra, sus efectos para los fines del impuesto a la renta se encuentran reglados por los incisos 8°, 9° y 10° del ya citado artículo 15, y por el inciso 5° del artículo 29, ambos de la LIR. En este caso, se determina como la diferencia entre el ingreso total anual percibido por el concesionario con motivo de la explotación de la concesión y la cantidad que resulte de dividir el costo de construcción de la obra, descontados los eventuales subsidios estatales, ello 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 que corresponda. De acuerdo a la Ley, el concesionario puede optar por reducir a un tercio el plazo referido precedentemente. Además, el subsidio que eventualmente se pague por el Estado al concesionario como aporte a la construcción, no se considerará como ingreso. Finalmente, en cuanto al momento en que el concesionario debe reconocer el ingreso de que se trate, la Ley previene que se entenderá devengado en el momento de su percepción.

Señala que, tratándose de otros subsidios para los cuales la Ley no ha previsto una regla especial, su tratamiento para los fines del impuesto a la renta debe ser resuelto conforme a las disposiciones legales generales tanto para la determinación de su monto como respecto de la oportunidad en que corresponde incluirlos dentro de los ingresos tributables. Tal es el caso, por templo, de aquella parte de los subsidios fijos a la construcción de la obra que eventualmente excedan el costo de construcción de la misma. Dicho exceso, corresponde a una renta en los términos del artículo 2 N° 1 de la LIR, debiendo reconocerse como tal al momento de su percepción o devengo. En cuanto a la determinación del ingreso, no cabe duda que ello solo podrá ocurrir una vez concluida la construcción de la obra, momento a partir del cual será posible determinar el costo de construcción de la misma para ser comparado con el subsidio respectivo.

Para los fines del impuesto a la renta, el artículo 2 N°2 de la LIR, dispone que 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 otras palabras, se trata de un crédito a que tiene derecho el titular de la renta, aun cuando este no sea exigible, por ejemplo, por estar sujeto a un plazo.

En el caso de las BALI a que se refiere esta presentación, se establece que el MOP pagará a la sociedad concesionaria, por concepto de subsidio fijo a la construcción, con el objeto de aportar al financiamiento de las obras necesarias para la materialización del proyecto, 15 "cuotas sucesivas" pagaderas dentro de los plazos máximos señalados en dichas bases, y cuyo valor corresponde al monto de la Cuota SFC solicitado por el licitante adjudicatario en su Oferta Económica, de la forma que se indica en las mismas bases en una "Tabla N° 6 sobre Cuotas de Subsidio a la Construcción".

Adicionalmente, en cuanto al procedimiento para la realización de pagos por el Estado y el concesionario, reglado en las BALI, el MOP y el concesionario realizarán los pagos que corresponden en virtud del contrato de concesión, en los plazos previstos para ello en las bases de licitación.

Con tal objeto, el concesionario deberá presentar, durante el mes de noviembre de cada año, la relación de todos los pagos que tenga que efectuar el MOP al concesionario o éste al MOP, para el año siguiente, indicando el motivo, la cuantía y el plazo en que deberán realizarse. Respecto de los pagos que tenga que realizar el MOP, el concesionario, con un mes de antelación a la fecha prevista para la realización cada uno de estos, deberá reiterar por escrito al Inspector Fiscal la fecha, motivo y cuantía del pago.

Si bien el cuadro de pagos establecido en las BALI se refiere a "Cuotas", lo que en principio podría llevar a la conclusión de que se trata de una obligación sujeta solamente a un plazo, resulta evidente que las expresiones "Cuotas" o "Cuota" comprenden tanto plazos como condiciones suspensivas, atendida la forma en que se define la época de pago en las referidas BALI.

Por ejemplo, respecto de la "Cuota N° 1", las BALI prevén que solo tendrá derecho a ella el concesionario cuando se haya declarado el avance de un 50% de la obra. En otras palabras, la declaración de avance de un 50% de la obra constituye para el concesionario un hecho futuro e incierto del cual depende el nacimiento de la obligación del Estado de pagar la cuota y su consiguiente derecho a obtenerla, momento en el cual se ha producido la renta devengada de acuerdo a lo analizado precedentemente. Sin perjuicio del cumplimiento de esta condición, las BALI fijan adicionalmente un plazo para el pago, el que en este caso es de 180 días contados desde la citada aprobación.

Algo similar ocurre respecto de las siguientes cuotas 2 y 3.

A partir de la Cuota N°4, la condición que establecen las BALI consiste en "que se haya producido el pago de la cuota anterior". Es decir, el concesionario sólo habrá devengado la cuota N°4, en el ejercicio en que se haya producido el pago de la Cuota N°3, y así sucesivamente. En otras palabras, de no producirse el pago de la Cuota anterior, el concesionario no tiene derecho a la siguiente y tampoco es posible computar el plazo de 365 que adicionalmente establece el contrato.

Esta interpretación de las BALI también resulta coherente con las reglas sobre procedimiento establecidas para la realización del pago, en que se señala expresamente que los pagos deben realizarse "en los plazos y condiciones" que ellas establecen.

Adicionalmente, se debe tener presente que respecto de cada uno de los pagos que debe hacer el Estado al concesionario con motivo del SFC, este último debe entregar al Inspector Fiscal los antecedentes que señalan las BALI, quien podrá formular observaciones que eventualmente impliquen la verificación de un incumplimiento de las mismas. Ello, además podría implicar que el referido inspector, conforme a sus funciones, pueda rechazar tales documentos, tanto en la etapa de construcción como una vez puesta en servicio la obra, según sea el caso.

Finalmente, solicita confirmar el tratamiento tributario descrito y, en especial, confirmar que el devengo de las "Cuotas" a que se refiere el Cuadro N°6 de las BALI que acompaña, se produce al momento de cumplirse las condiciones suspensivas que establece.

II.- ANÁLISIS.

El tratamiento tributario del contrato general de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra, se encuentra

establecido en materia de impuesto a la renta, en los incisos 6° y 7° del artículo 15, y en el inciso 5° del artículo 30, todos de la LIR.

Tal como señala el consultante, el Servicio ha instruido este tratamiento en la Circular N° 49 de 1996, y en Oficios N°s. 4786 de 2003, 5286 de 2004 y 409 de 2010, los que en materia de monto del ingreso en este tipo de contratos y oportunidad en que se genera, se encuentran plenamente vigentes.

En cuanto a los subsidios pagados por el Fisco al concesionario, respecto de los cuales la ley no ha establecido una regla especial de tributación, deberán regirse por las reglas generales.

En el caso de subsidios a la construcción de la obra, que excedan el costo de construcción de ésta, dicho exceso constituirá una renta imponible para la concesionaria.

El mencionado exceso, deberá declararse en el ejercicio en que se cuente con los elementos necesarios para su determinación, esto es, el monto total del subsidio convenido y el costo efectivo de la construcción, y considerando también la época en que se entienda percibida o devengada esta renta, según lo disponen los artículos, 15, 19 y 29 de la LIR, todo ello conforme a las bases de licitación y el contrato de concesión respectivo.

Conforme al número 2 del artículo 2° de la LIR, por renta devengada debe entenderse aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular. En esta norma, la palabra crédito es sinónimo de 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.

A su turno, por renta percibida, debe entenderse aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

Pues bien, corresponde entonces dilucidar en qué momento se encuentran devengadas las cuotas de subsidio a la construcción establecidas en la Tabla N°6 contenida en el punto 1.12.1.1 de las BALI acompañadas por el consultante.

De la sola lectura de la definición que se efectúa en dicha tabla de la fecha de pago de las cuotas, se puede advertir que dichos pagos están sometidos simultáneamente a un plazo y una condición suspensiva. En efecto, la cuota N°1 se encuentra fijada para ser pagada *“A más tardar a los 180 días de aprobada la declaración de avance de un 50% de acuerdo a lo señalado en el artículo 1.9.2.6 de las BALI”*. La cuota N°2 está redactada en similares términos, y la cuota N° 3 se pagará *“A más tardar a los 180 días desde la Puesta en Servicio Provisionaria de las Obras”*. Desde la cuota N° 4 en adelante, la fecha de pago será a más tardar 365 días contados desde el pago de la cuota inmediatamente anterior.

Como se aprecia, la primera y segunda cuota están supeditadas a la aprobación del avance de la obra, aprobación que es efectuada por el Inspector Fiscal, en virtud de un procedimiento previamente establecido en las BALI. La tercera cuota está supeditada a que se produzca la puesta en servicio de la obra, la que de acuerdo a las BALI, requiere aprobación del Director General de Obras Públicas, y desde la cuarta cuota en adelante, se requiere que la cuota inmediatamente anterior se encuentre pagada, o cumplida de alguna forma equivalente al pago, de acuerdo a lo establecido en las referidas BALI. Todas

las cuotas suponen el cumplimiento de una condición suspensiva, pues se trata de hechos futuros e inciertos de los cuales depende para la concesionaria, el nacimiento del derecho al pago de cada cuota, ya que podría ocurrir que el Inspector Fiscal no autorice los pagos si determina que la concesionaria se encuentra en incumplimiento de alguna de sus obligaciones, y la falta de esta autorización detendrá la cadena de cumplimiento que se requiere para el devengo de las cuotas.

De este modo, sólo una vez que se produzca el cumplimiento de la condición suspensiva establecida en las BALI, se producirá el devengo de cada cuota.

Además de todo lo anterior, se hace presente que sólo al término de la etapa de construcción, se podrá determinar cuál es el monto del subsidio que supera el costo de construcción y en consecuencia, cuál es el monto que constituirá un incremento patrimonial.

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.

Este incremento de patrimonio, deberá declararse en el ejercicio en que se cuente con los elementos necesarios para su determinación, esto es, el monto total del subsidio convenido y el costo efectivo de la construcción, ya que sólo con estos antecedentes podrá determinarse cuál es el monto que constituye un exceso por sobre el costo, y considerando también la época en que se entienda percibida o devengada esta renta, según lo disponen los artículos, 15, 19 y 29 de la LIR, todo ello conforme a las bases de licitación y el contrato de concesión respectivo.

En el caso que se consulta, las Bases de Licitación establecen en el punto 1.12.1.1 que el subsidio fijo a la construcción se pagará en 15 cuotas, todas las cuales se encuentran sometidas a una condición suspensiva que impide el nacimiento del derecho a obtener el subsidio, esto es, las cuotas sólo estarán devengadas cuando se cumpla tal condición.

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ

DIRECTOR (S)

Oficio N° 2659, de 19.12.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos