

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 27 BIS
(ORD. N° 3194, DE 31-12-2019)

Solicita confirmar que, en su caso, procede la recuperación de remanentes de crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado, originados en la adquisición y construcción de una Planta Desaladora de agua potable en la Región de Atacama, en virtud del Art. 27 bis, del D.L. N° 825.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación del antecedente, mediante la cual solicita confirmar que en su caso procede la recuperación de remanente de crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado, originado en la adquisición y construcción de una Planta Desaladora de agua potable en la Región de Atacama, en virtud del Art. 27 bis, del D.L. N° 825.

I.- ANTECEDENTES:

La “XXXXX”, es una sociedad anónima, filial de la Corporación de Fomento de la Producción, en adelante CORFO, y titular de las concesiones de los servicios públicos sanitarios de producción y distribución de agua potable y de recolección y disposición de aguas servidas que se prestan en gran parte de las regiones de nuestro país.

En este sentido, XXXXX es la sociedad continuadora legal de todas las empresas CORFO creadas por Ley N° 18.885, a saber las siguientes sociedades: a) YYYYYY; b) PPPPP; c) NNNNN; d) LLLLL; e) QQQQQ; f) SSSSS; g) RRRRR; y h) TTTTT.

Cabe hacer presente que XXXXX es continuadora legal de PPPPP, la que, a su turno, absorbió por fusión al resto de las empresas sanitarias CORFO recién mencionadas. Como consecuencia de la fusión por absorción recién indicada, la Sociedad adquirió todos los activos y pasivos, muebles e inmuebles, tangibles e intangibles, permisos, autorizaciones de las empresas antes indicadas, sucediéndolas en todos sus derechos y obligaciones.

Ahora bien, como consecuencia de la Ley N° 19.549, que modificó el marco regulatorio del sector sanitario, el Gobierno de Chile decidió incorporar al sector privado en la propiedad y gestión de las empresas sanitarias Corfo mencionadas, lo que se ha realizado bajo dos principales procedimientos: el primero de ellos por la transferencia de paquetes accionarios que permitían a los inversionistas la propiedad de las mismas, como fue el caso de EEEEE, GGGGG (hoy CCCCC), BBBBB, AAAAA (hoy ambas entidades fusionadas en BBBBB) y DDDDD, y a partir del año 2001, mediante la celebración de contratos de “transferencia del derecho de explotación”, que es el Régimen aplicable para el resto de las concesiones sanitarias de propiedad de XXXXX.

Respecto de los Contratos de Transferencia de Derechos de Explotación, de conformidad a lo expresado en los artículo 7 y 32 de la Ley de Servicios Sanitarios, una empresa concesionaria, como lo es en el presente caso XXXXX, puede a través de cualquier acto jurídico, transferir temporalmente “el derecho de explotación de una concesión”, previa aprobación por la entidad normativa (Superintendencia de Servicios Sanitarios), y que el adquirente cumpla con las condiciones exigidas en la referida ley a las concesionarias de servicio público. Sobre el particular, es útil tener presente que, de acuerdo a las disposiciones legales citadas, la transferencia del derecho de explotación “implica la entrega total de la gestión del servicio, siendo responsable quien explote la concesión sanitaria y el titular de la misma”. A mayor abundamiento la transferencia del derecho de explotación debe formalizarse mediante un decreto supremo otorgado por el Ministerio de Obras Públicas, y sub inscribirse al margen del Registro de Concesiones Sanitarias que lleva la Superintendencia de Servicios Sanitarios (SISS), sin perjuicio de las demás formalidades que establece la normativa sanitaria.

Como puede apreciarse, bajo este procedimiento, que fue el que utilizó CORFO para incorporar al sector privado en la gestión sanitaria, se transfiere onerosamente por un plazo fijo (se estableció en las correspondientes bases de licitación, como un plazo fijo de 30 años) por (i) un pago inicial; y (ii) un canon o pago de renta anual durante la vigencia del contrato, todos los pagos expresamente gravados con IVA, existiendo dos contrapartes, el concesionario por una parte

(XXXXX) y por la otra el titular del derecho de explotación u “Operador” quien desde la transferencia efectúa la gestión e inversión necesarias para la debida prestación de los servicios sanitarios encomendados.

Cabe hacer presente que XXXXX es contribuyente de IVA tanto por los pagos recibidos por la transferencia ya mencionada, las rentas o cánones que percibe de sus operadores, como las actividades que realiza dentro de su giro.

Por otra parte, y de acuerdo a los referidos instrumentos, se incluyeron la totalidad de la infraestructura sanitaria de XXXXX, la que se entregó en comodato al operador. Por su parte los operadores se obligaron a efectuar a partir de la fecha de las transferencias la totalidad de las inversiones y construcciones necesarias para la gestión integral de los servicios sanitarios donde operan, obras que deben transferir al término de los mencionados contratos de transferencia del derecho de explotación.

Ahora bien, respecto de la situación particular de la gestión sanitaria en la Región de Atacama, el contribuyente señala que conforme a los términos recién referidos, mediante escritura pública de fecha 29 de marzo de 2004, el Operador, en este caso la empresa privada HHHHHH, suscribió con NNNNN, (según lo expuesto en el punto 1.1 precedente, hoy XXXXX), un Contrato de Transferencia de Derecho de Explotación (CDT), por un plazo de 30 años, de las concesiones sanitarias de que es titular ésta última en la Tercera Región del país.

En virtud de lo anterior, desde el 29 de marzo de 2004, HHHHHH se constituyó en la operadora de los servicios públicos sanitarios de la Tercera Región de Chile, al adquirir onerosamente del concesionario XXXXX la calidad de titular del derecho de explotación de las concesiones sanitarias de producción y distribución de agua potable y de recolección y disposición de aguas servidas en la respectiva región. De esa manera, y con motivo del CDT, HHHHHH se obligó a explotar, ajustándose a la normativa vigente, las concesiones sanitarias transferidas, garantizando la calidad y la continuidad del servicio. Como contrapartida, HHHHHH adquirió el derecho a cobrar y percibir para sí las tarifas fijadas con motivo de los procesos tarifarios respectivos. En efecto, las concesiones sanitarias tienen por objeto permitir el establecimiento, construcción y explotación de los servicios públicos definidos, por los cuales se entiende: el servicio de producción de agua potable; distribución de agua potable; recolección de aguas servidas, y disposición de aguas servidas.

En este escenario y derivado de la paupérrima realidad hídrica de la Tercera Región del país, que para nadie es extraña, HHHHHH, y en general los usuarios del sistema venían explorando soluciones que significaran nuevas fuentes de abastecimiento de agua potable para las localidades de Tierra Amarilla, Copiapó, Caldera y Chañaral. Con todo, y por implicancias tanto tarifarias como de montos de inversión asociados, el Estado de Chile decidió la ejecución de estudios y proyectos relacionados con la construcción de una Planta Desaladora en Caldera (la Planta). De esta manera se aprobó que CORFO, por intermedio de XXXXX, efectuaría un aumento de capital en la misma, y con esos fondos sería ésta y no su Operador HHHHHH quien ejecutaría las inversiones correspondientes a la construcción de la Planta y sus obras relacionadas, las que posteriormente deberían ser traspasadas a HHHHHH para su operación, mantención y reposición tal como se había realizado al momento de la celebración del CDT con los bienes relacionados con las concesiones sanitarias.

En virtud de lo anterior XXXXX, con conocimiento de HHHHHH, en el año 2017, llamó a una Licitación Pública Internacional para el diseño y construcción de una Planta Desalinizadora de Agua de Mar para la Región de Atacama. En ese proceso, se adjudicó esta Licitación el Consorcio Español “IIIII”, y con fecha 14 de diciembre de 2017 la Empresa Concesionaria de Servicios Sanitarios S.A. e IIIII celebraron el denominado “Contrato para la ingeniería, Suministro y Construcción (E.P.C) de las Obras Marinas y Planta Desalinizadora Atacama”, en adelante referido como el EPC de las Obras Marinas y Planta Desalinizadora. Cabe señalar que el Proyecto considera la obtención de agua de mar por medio de una captación abierta en profundidad y su envío a la Planta Desaladora para su desalación, el almacenamiento de la misma en un estanque de agua producto y la distribución por medio de impulsiones, a los distintos puntos de abastecimiento. Además, incluye la descarga de la salmuera al mar y la alimentación eléctrica a los distintos puntos de consumo.

Atendida la situación excepcional de que la Planta se encuentra siendo construida y financiada directamente por XXXXX, se ha convenido con el Operador como complemento del CDT, la

celebración de un Convenio por el que básicamente se estipula que terminada la ejecución de la misma, la Planta tendrá el mismo régimen que la infraestructura sanitaria entregada en uso a la suscripción del mencionado CDT, es decir, en comodato, debiendo el Operador restituirla con todas las mejoras e inversiones realizadas al término del plazo de vigencia del CDT. Es decir, el tratamiento para efectos del CDT de la Planta será exactamente el mismo que el tenido a la vista al momento de efectuarse la transferencia del derecho de explotación original.

II.- ANÁLISIS:

El inciso primero del artículo 27 bis del D.L. N° 825 dispone en lo pertinente que los contribuyentes gravados con Impuesto al Valor Agregado que tengan remanentes de crédito fiscal determinados de acuerdo con las normas del artículo 23, durante seis o más períodos tributarios consecutivos como mínimo, originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su Activo Fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, podrán imputar ese remanente acumulado en dichos períodos, debidamente reajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27°, a cualquier clase de impuestos fiscales, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República.

De la norma legal, se desprende que para obtener la devolución del remanente de crédito fiscal de acuerdo a las normas del artículo 27 bis, quien lo solicita debe ser contribuyente de IVA; debe mantener remanente acumulado de crédito fiscal por un período mínimo de seis meses; ese remanente debe provenir de la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo, o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste y; que dicho remanente se encuentre determinado con arreglo a las normas del Artículo 23°, del D.L. N° 825, esto es, que el bien adquirido sea destinado a una actividad gravada con Impuesto al Valor Agregado.

Respecto de la propiedad de la Planta Desalinizadora, requisito indispensable para que esta integre el activo fijo de XXXXX, cabe tener presente que según lo manifestado en su presentación y verificado en Convenio pactado entre las partes como complemento al Contrato de Transferencia de Derechos de Explotación, ésta será financiada y construida íntegramente por la consultante, para luego, una vez terminada la ejecución de la misma, aplicarle el mismo régimen al cual fue sometida la infraestructura sanitaria entregada en uso, a la suscripción del Contrato de Transferencia del Derecho de Explotación, es decir, será entregada en comodato al Operador, debiendo éste restituirla con todas las mejoras e inversiones realizadas al término del plazo de vigencia del referido CDT.

Así las cosas, resulta claro, que la propiedad del activo fijo corresponde a XXXXX, toda vez que ésta sólo entrega a HHHHH la cesión temporal del uso y goce de la misma, y no el dominio de ésta, teniendo el Operador sólo un título de mera tenencia y no de propiedad sobre la Planta Desalinizadora.

En cuanto al requisito que el remanente acumulado originado en la construcción de la referida Planta, se encuentre determinado con arreglo a las normas del Art. 23°, esto es, que el bien adquirido sea destinado a la realización de una actividad gravada con Impuesto al Valor Agregado, cabe manifestar que, no obstante entregarse el inmueble en comodato al Operador, se entiende que su destinación está asociada al cumplimiento de la obligación principal del contrato, contenida en la cláusula décimo tercera, a saber, la transferencia del derecho de explotación de las concesiones sanitarias, singularizadas en la cláusula primera del mismo.

Ahora bien, la transferencia onerosa del referido derecho de explotación, se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado, conforme al Art. 8°, letra g), del D.L. N° 825, ya que tanto el pago inicial como el pago anual recibido durante los 30 años de duración de la transferencia del derecho de explotación, remuneran según lo resuelto por este Servicio¹ la cesión temporal del uso o goce de bienes inmuebles con instalaciones que permiten el ejercicio de una actividad comercial o industrial, supuesto que precisamente se cumple en el caso en consulta, toda vez que la cesión de la explotación de la concesión conlleva, la entrega de los activos de la concesionaria para que

¹ Ord. 3796, de 14/9/2001.

el operador pueda precisamente, efectuar la explotación que se le cede, quedando en consecuencia dicho pago afecto al impuesto señalado.

De lo anterior se desprende que, el impuesto soportado en la construcción de la Planta Desalinizadora, propiedad y activo fijo de, se encuentra determinado con arreglo a las normas del Artículo 23°, del D.L. N° 825, ya que el bien adquirido es destinado efectivamente a una actividad gravada con impuesto al valor agregado

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis precedente no puede sino concluirse, que el contribuyente cumple con los requisitos establecidos en el Art. 27 bis, del D.L. N° 825, de 1974, para beneficiarse con la franquicia allí contenida, en virtud de la cual tiene derecho a solicitar la devolución de los remanentes de crédito fiscal acumulados durante seis o más periodos tributarios, originados en la construcción de la Planta Desalinizadora, objeto de esta consulta.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3194, de 31-12-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos