

Tratamiento tributario de la construcción y concesión municipal para la explotación de obras licitadas y adjudicadas al amparo de las Leyes N° 19.865 y N° 18.695.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de los artículos 15, 29, 30 y 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y artículos 16 y 55 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, respecto de la construcción y concesión municipal para la explotación de obras licitadas y adjudicadas conforme con las normas de las Leyes N° 19.865 y N° 18.695.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación¹, se efectuará una licitación para una reurbanización de superficie de vía pública y la construcción, explotación y mantenimiento de una autovía subterránea que se desarrollará principalmente sobre bienes nacionales de uso público, bajo la administración de los Municipios de YYYYY, TTTTTT y XXXXX.

Los municipios involucrados licitarán la construcción y explotación de la obra por un período determinado, a cambio de una contraprestación consistente en la entrega de una concesión que otorgará el derecho a explotar una parte de la obra en cuestión – la autovía – mediante el cobro de una tarifa a los usuarios.

Esta concesión tendrá un plazo determinado de duración, sin embargo, si el concesionario cumple una meta de ingresos definida en las bases de licitación antes de dicho plazo, se producirá la resolución anticipada de la concesión.

Por su parte, el adjudicatario deberá, además de construir la obra, entregar sumas de dinero al órgano licitante para efectuar la expropiación de terrenos necesarios para la construcción de la obra.

El referido proyecto se ajustará a la normativa contenida en la Ley N° 19.865, sobre financiamiento urbano compartido, que regula los contratos de participación, pero al tratarse de una licitación municipal, dicha ley debe aplicarse en armonía con las disposiciones de la Ley N° 18.695 Orgánica de Municipalidades, y la Ley N° 19.886 de bases sobre contratos administrativos de suministro y prestación de servicios.

Sin embargo, eventualmente dicho proyecto se podría desarrollar en el marco de la Ley N° 18.695, que contempla la facultad de otorgar concesiones para la prestación de servicios municipales o para la administración de establecimientos o bienes específicos que posean o tengan a cualquier título.

En este contexto, el régimen tributario aplicable sería el de los artículos 15, 29, 30 y 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que contienen normas especiales sobre contratos de concesión de obras de uso público, y los artículos 16 y 55 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Al respecto, y tras diversas consideraciones, estima que las concesiones contempladas en la Ley N° 19.865 y en la Ley N° 18.695, al afectar bienes de uso público, se ajustan al tratamiento tributario antedicho, solicitando a este Servicio que confirme este criterio

Además, dadas las condiciones particulares del proyecto en cuestión, se solicita un pronunciamiento respecto de las siguientes materias:

- 1) Ante la existencia de un plazo determinado para la duración de la concesión, pero sujeto a una condición resolutoria, el concesionario puede utilizar una fórmula adecuada para la amortización de los costos de construcción, consistente en una amortización proporcional al porcentaje de ingresos de cada período, respecto de la meta acordada. Caso contrario, debe sujetarse al período establecido en el respectivo contrato o bien, a su elección, a un tercio de este último.

¹ xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

- 2) La suma de dinero que debe pagar el concesionario al órgano licitante, previo a la explotación de la obra, constituye un mayor costo de construcción de esta.
- 3) Al término de la construcción, el concesionario tendrá derecho a explotar parte de la obra, lo que lo habilita para efectuar una actividad no gravada con IVA, esto es, la tarifa que el concesionario tiene derecho a cobrar a los usuarios por el uso de la vía urbana.
- 4) Conforme con las bases de la licitación, se contempla que el IVA recargado en la construcción no sería soportado por el concesionario, es decir, el órgano licitante no pagará dicho IVA, pero igualmente el concesionario tendría derecho a imputar el crédito fiscal recargado por la construcción de la obra.
- 5) Dado lo anterior, al soportar financieramente el concesionario el IVA recargado, dicho monto constituye un mayor costo de construcción.

II ANÁLISIS

Como cuestión previa, se hace presente que este análisis se basa únicamente en los antecedentes expuestos en su consulta y en la minuta complementaria a la misma.

Precisado lo anterior, se informa que los artículos 2º y 3º de la Ley N° 19.460² introdujeron modificaciones a la LIVS y a la LIR, estableciendo normas especiales para el tratamiento tributario aplicable a los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra.

Sin embargo, dichas normas tributarias no definen qué es una “obra de uso público” para estos efectos ni contemplan exigencias específicas respecto de los sujetos que contratan u otras condiciones distintas a las señaladas en la propia ley, siempre que se trate, por cierto, de la construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra.

En ese contexto, dado que las municipalidades, conforme su Ley Orgánica Constitucional, Ley N° 18.695, cuentan con atribuciones para suscribir contratos de construcción respecto de obras de uso público y para otorgar las concesiones respectivas³, se estima que el proyecto en consulta, licitado con estricto apego a la referida ley orgánica, podrá acogerse a las normas tributarias especiales antes descritas, siempre que la licitación recaiga en la construcción de una obra de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe anotar que los municipios involucrados plantean como opción licitar el proyecto bajo el sistema de financiamiento urbano compartido, regulado en la Ley N° 19.865, mediante un contrato de participación, cuya naturaleza jurídica es diferente a la de una concesión municipal⁴ regulada en la Ley N° 18.695.

En efecto, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley N° 19.865, el contrato de participación es un acuerdo de voluntades celebrado conforme a las normas de dicha ley, cuya finalidad es contribuir al desarrollo urbano. Mediante aquél las partes se obligan recíprocamente a entregarse una o más de las prestaciones señaladas en el artículo 6º de la ley y una o más de las contraprestaciones señaladas en el artículo 7º, durante un plazo determinado.

Este contrato de participación no solo admite la construcción de obras civiles y la entrega de la explotación total o parcial de uno o más bienes u obras, sino también otro tipo de prestaciones y contraprestaciones de distinta naturaleza, ampliando su ámbito de aplicación.

Luego, no cualquier contrato de participación podrá acogerse a las normas tributarias especiales sino solo aquellos que contemplen exclusivamente la construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de dicha obra, de modo que el contrato de participación que incluya otras prestaciones o contraprestaciones diversa naturaleza se sujeta a las normas generales.

² La Ley N° 19.460 modificó el Decreto con Fuerza de Ley N° 164 de 1991, del Ministerio de Obras Públicas, sobre régimen legal de concesiones de obras públicas, así como introdujo modificaciones a los artículos 15, 29, 30 y 84 de la LIR, y artículos 16 y 55 de la LIVS. Las instrucciones sobre estas materias – respecto de la LIR – fueron impartidas mediante Circular N° 49 de 1996.

³ En particular, los artículos 36 y 37 de la Ley N° 18.695, permiten a estas entidades entregar en concesión bienes municipales o nacionales de uso público que sean administrados por ellas, lo que incluye concesiones para construir y explotar el subsuelo.

Precisado lo anterior y supuesto que a las concesiones municipales en consulta les sean aplicables las normas tributarias especiales, procederá el siguiente tratamiento tributario:

1) Tratamiento tributario frente a la LIR

Los artículos 15, 29 y 30, de la LIR, distinguen entre el contrato de construcción de las obras de uso público propiamente tal y los servicios de conservación, reparación y explotación de la obra dada en concesión, precisando el tratamiento tributario que tendrán los ingresos derivados por cada uno de estos conceptos.

El ingreso por la construcción se entiende devengado en el ejercicio en que se inicie la explotación de la obra y equivale al costo de construcción de esta, el cual está conformado por 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.

Por su parte, el ingreso bruto por los servicios de conservación, reparación y explotación, se entiende devengado en la fecha de su percepción y equivale a la diferencia que resulte de restar al ingreso total anual percibido por concepto de la explotación, la cantidad que resulte de dividir el costo de construcción de la obra, descontados los eventuales subsidios estatales, por el número de meses que media 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 puede, alternativamente y a elección del concesionario, ser reducido a un tercio. Esta elección puede hacerla el concesionario al iniciar la explotación de la obra o bien una vez ya iniciada esta con el sistema normal⁵.

Como se aprecia, el legislador ha previsto de forma expresa cómo debe amortizarse el costo de construcción de la obra, sin que corresponda a Servicio autorizar un mecanismo distinto al establecido por la ley. Por consiguiente, no es posible confirmar la propuesta de amortización indicada en su consulta.

Sin embargo, si se produce la resolución anticipada de la concesión, la parte del costo diferido pendiente de amortización podrá ser rebajada en su totalidad de los ingresos totales anuales, percibidos en el ejercicio en que se produzca esta situación⁶. Igualmente, se reitera que el concesionario puede utilizar la alternativa de reducción del plazo a un tercio, elección que puede hacer en cualquier ejercicio, desde iniciada la explotación de la obra.

Respecto de la suma de dinero que debe entregar quien se adjudique la licitación del proyecto, si es una obligación establecida en las bases de licitación – en el presente caso, para cubrir los gastos de expropiaciones – se entiende que quien se adjudique el proyecto debe, necesariamente, efectuar dicho desembolso. Asimismo, atendido que dicha suma está directamente relacionada con la construcción de la obra, se estima que el monto que se desembolse por este concepto es parte integrante del costo tributario de la misma⁷.

⁴ Dictamen N° 70.786 de 2013, de la Contraloría General de la República.

⁵ Circular N° 49 de 1996.

⁶ En este punto, se utiliza la misma regla aplicable respecto de los gastos diferidos, en los términos señalados, a modo ejemplar, en el Oficio N° 1871 de 2006.

⁷ Dicho criterio es concordante con lo indicado en el apartado IV de la Circular N° 49 de 1996.

Asimismo, respecto del IVA que la concesionaria deba soportar financieramente respecto de los servicios que facture, dado que se refiere a un desembolso que le significará un cargo económico, este también deberá considerarse como un mayor costo de la construcción de la obra de uso público⁸. En efecto, como se indica en el párrafo anterior, tratándose de una exigencia impuesta en las bases de licitación, se estima que dicho desembolso constituye una obligación más que el concesionario debe cumplir para la completa ejecución de las obras licitadas.

2) Tratamiento tributario frente a la LIVA

De acuerdo con el artículo 8º, letra e), de la LIVA, están afectos a IVA los contratos generales de construcción, dentro de los cuales cabe considerar a los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra.

Dadas las características especiales de este tipo de contratos, las letras c) y h) del artículo 16 de la LIVA establece un tratamiento diferenciado para la determinación de la base imponible afecta a IVA, tanto respecto del contrato de construcción de la obra, como de los servicios de conservación, reparación y explotación de la misma.

Por su parte, los servicios que la concesionaria presta a terceros en la etapa de explotación de la obra de uso público se rigen por las normas generales aplicables a todo contribuyente de IVA⁹. En particular, según se indicó en la presentación, la concesionaria tendrá derecho a cobrar una tarifa por el uso de la vía urbana construida, la cual no remunera un hecho gravado con IVA en la medida que el pago efectuado por los usuarios, por el derecho a transitar por vías concesionadas, no constituye la retribución económica a la prestación de ningún servicio¹⁰.

Finalmente, en lo que dice relación con el IVA recargado en las facturas emitidas por la concesionaria por la construcción de las obras de uso público, de acuerdo con el artículo 10 de la LIVA, el sujeto del impuesto es el prestador de los servicios, pero quien soporta financieramente el impuesto es el beneficiario de los mismos.

Luego, que las bases de licitación dispongan otra cosa – quien soportará financieramente el impuesto será el concesionario – no altera las normas legales sobre determinación del IVA, pudiendo imputar los impuestos soportados en la ejecución de las obras al débito fiscal facturado. Lo anterior, en la medida que la concesionaria cumpla los requisitos contenidos en los artículos 23 y 25 de la LIVA para tener derecho y poder hacer uso del crédito fiscal¹¹.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, y respecto de su primera consulta, se informa que las concesiones municipales, sean otorgadas conforme la Ley N° 18.695 o la Ley N° 19.865, pueden acogerse a las normas tributarias especiales, en la medida que califiquen como contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra.

Precisado lo anterior, y respecto de sus consultas particulares, se informa que:

- 1) La ley dispone expresamente la forma en que debe amortizarse el costo de construcción de una obra de uso público. Por consiguiente, no compete a este Servicio autorizar una fórmula distinta a la establecida por mandato legal.

⁸ Conforme con el criterio sostenido en el Oficio N° 2391 de 2018.

⁹ Oficio N° 2647 de 2009.

¹⁰ Oficio N° 1596 de 1996 y N° 977 de 2017.

¹¹ Oficio N° 2391 de 2018.

- 2) La suma de dinero que deba pagar el concesionario al órgano licitante, en cumplimiento de lo exigido en las bases de licitación, constituye un mayor costo de construcción de la obra.
- 3) La tarifa que el concesionario tiene derecho a cobrar a los usuarios por el uso de la vía urbana no se encuentra afecta a IVA.
- 4) El concesionario tiene derecho a imputar el impuesto soportado en la construcción de la obra, respecto del débito fiscal facturado y soportado financieramente por él, y siempre que cumpla con los demás requisitos legales.
- 5) El impuesto soportado financieramente por el concesionario, en cumplimiento de lo exigido en las bases de licitación, constituye un mayor costo de construcción de la obra.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 963, de 16.04.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos