

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 8, LETRA E) – CIRCULAR N° 44, DE 1996 – OFICIO N° 2526, DE 2013. (ORD. N° 2195, DE 23.08.2019)

Aplicación de IVA a los pagos que el Fisco efectúe a una sociedad concesionaria de obras públicas en el caso que indica.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre la aplicación de Impuesto al Valor Agregado a ciertos pagos que el Fisco efectúe a una sociedad concesionaria de obras públicas.

I.- ANTECEDENTES:

Con fecha 15 de febrero de 2010, mediante Decreto Supremo N° 137 del Ministerio de Obras Públicas, publicado en el Diario Oficial con fecha 7 de abril de 2010, se adjudicó a TTTTTT S.A. (en adelante "TTTTTT"), la concesión para la ejecución, reparación, conservación o mantención, explotación y operación de la obra pública fiscal denominada "XXXXXX" (en adelante el "Contrato de Concesión").

Para efectos de cumplir con este fin, por medio de escritura pública de fecha x de xx de xxxx, TTTTTT constituyó la sociedad denominada CCCCCC (en adelante, "la Concesionaria"), cuyo objeto social consiste en "(...) *la construcción, ejecución, reparación, conservación o mantención, explotación y operación de la obra pública fiscal denominada "XXXXXX" mediante el sistema de concesiones, así como la prestación y explotación de los servicios que se convengan en el Contrato de Concesión destinados a desarrollar dicha obra y las además actividades necesarias para la correcta ejecución del proyecto*".

En este contexto y para efectos de cumplir con el Contrato de Concesión, la Concesionaria contrató en el año 2010 a la sociedad TTTTTT Chile SpA, para la construcción de las obras comprometidas, por medio de un contrato de construcción a suma alzada. En atención a la naturaleza de los servicios de construcción que presta, TTTTTT Chile emite facturas afectas a IVA.

Conforme a lo contemplado en las bases de licitación y estudios referenciales entregados por el Ministerio de Obras Públicas (en adelante "MOP") durante el proceso de licitación, el proyecto incluía 207 km de longitud de carretera con sus respectivas luminarias, 29 interrupciones o interferencias, entre cambios de servicios y obras de saneamiento, 2 áreas de servicio (uno en la Ruta 1 y otro en la Ruta 5), y 3 peajes, 2 en Ruta 1 (uno en la troncal y otro en la salida del aeropuerto) y un peaje troncal en la Ruta 5.

Sin embargo, durante la construcción de la obra hubo lugar a retrasos imputables al MOP en la aprobación de la ingeniería y se constataron errores y omisiones en los estudios referenciales preparados por el MOP al momento de licitar el proyecto, a consecuencia de lo cual éste último requirió a la Concesionaria la ejecución de mayores obras que no estuvieron originalmente contempladas en las bases de licitación, ni en los estudios referenciales referidos.

Los costos y gastos asociados a las mayores obras solicitadas por el MOP fueron soportados por TTTTTT Chile SpA, en cumplimiento de las estipulaciones dispuestas en el contrato de construcción a suma alzada suscrito entre ésta y la Concesionaria en el año 2010. En este contrato, las partes acordaron que, en caso de que el MOP solicitara la construcción de mayores obras, TTTTTT Chile SpA asumiría los costos y gastos de dicha construcción y que la Concesionaria procedería a solicitar al MOP el pago de tales costos y gastos para posteriormente pagar dichas sumas a su representada.

Debido a que se llevó a cabo la ejecución de mayores obras por parte de TTTTTT Chile SpA, la Concesionaria solicitó al MOP el pago de los costos y gastos asociados a la construcción de tales mayores obras más IVA, mediante los procedimientos establecidos en la Ley de Concesiones de Obras Públicas.

Sobre esta materia, el artículo 36 de la Ley de Concesiones de Obras Públicas establece que las controversias o reclamaciones que se produzcan con motivo de la interpretación o aplicación del contrato de concesión a que dé lugar su ejecución, se deben elevar al conocimiento de una

comisión conciliadora. Solicitada la intervención de esta comisión y en caso que no se logre una conciliación en el plazo de 30 días, la misma norma otorga al concesionario la posibilidad de solicitar a la comisión conciliadora que se constituya en comisión arbitral y presentar una demanda ante dicha comisión.

En el caso particular, la Concesionaria solicitó la intervención de la comisión conciliadora a fin de obtener el pago o compensación de las mayores obras que se debieron ejecutar durante la construcción de la obra pública fiscal XXXXXX. No habiéndose producido conciliación entre la Concesionaria y el MOP, con fecha xx de xx de xxxx la Concesionaria interpuso una demanda arbitral en contra del MOP ante la comisión arbitral de acuerdo a las normas que se establecen en la Ley de Concesiones, con el objeto de que se condenara al MOP a pagar a la Concesionaria por los costos, gastos y desembolsos incurridos con motivo de la ejecución de mayores obras más IVA.

Con fecha xx de xx de xxxx, la comisión arbitral dictó sentencia definitiva resolviendo condenar al MOP a pagar a la Concesionaria las siguientes cantidades a título de indemnización:

1. La suma equivalente en pesos de xxxx Unidades de Fomento, por las obras adicionales por iluminación LED.
2. La suma equivalente en peso de xxxxx Unidades de Fomento, por concepto de obras adicionales por Cambios de Servicios.
3. La suma equivalente en pesos de xxxxx Unidades de Fomento, por las obras adicionales de Saneamiento.
4. La suma equivalente en peso de xxxxx Unidades de Fomento, por impacto sobre la obra en su conjunto por mayores Obras de Cambios de Servicios y de Saneamiento.
5. La suma equivalente en pesos de xxxxx Unidades de Fomento, por cambio de estándar en Desvíos de Tránsito.
6. La suma equivalente en pesos de xxxxx Unidades de Fomento, por mayores obras por otros Trabajos Adicionales.
7. La suma equivalente en pesos de xxxxx Unidades de Fomento, por mayores costos por atraso del MOP en aprobar las ingenierías.

Respecto de estas cantidades, expone que la comisión arbitral resolvió que debían pagarse sin aplicar IVA. El tribunal fundamentó su resolución en que se estaba condenando al MOP al pago de una indemnización de daño emergente, el cual estaría exento de IVA por tratarse de un ingreso no constitutivo de renta, de conformidad a la primera parte del artículo 17 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y al artículo 12°, Letra E, N°7 de la Ley de IVA. La comisión arbitral apoyó su conclusión en lo señalado en el Oficio N°3228 de 2007.

Hace presente que, conforme al artículo 36 de la Ley de concesiones de obras públicas, la comisión arbitral tiene jurisdicción para resolver las controversias o reclamaciones que se produzcan entre las partes con motivo de la interpretación o aplicación del contrato de concesión. En este sentido, señala que la ley no le otorga facultades a esta comisión para resolver y fallar materias de índole tributaria.

Por tanto, concluye que, al resolver respecto de la aplicación de IVA, la comisión arbitral estaría excediendo sus facultades legales por tratarse de un órgano sin jurisdicción para conocer y fallar este tipo de materias.

Por todo lo señalado, finaliza solicitando un pronunciamiento en cuanto a las siguientes materias:

- a) Tratamiento tributario aplicable en materia de IVA, respecto de los valores que la sentencia arbitral de fecha xx de xx de xx condenó a pagar al MOP en favor de la Concesionaria, teniendo en consideración lo resuelto en la misma sentencia en cuanto a la no aplicación de IVA;
- b) Considerando que TTTTTT Chile SpA, en su calidad de ejecutora de las mayores obras, facturará a la Concesionaria sumas de igual naturaleza que aquellas que ordena pagar la

sentencia bajo análisis, solicitamos confirmar que respecto de estas sumas se aplicará el mismo tratamiento tributario definido en la letra a) anterior;

- c) En caso que se concluya que las sumas que debe pagar el MOP en favor de la Concesionaria a título de indemnización están afectas a IVA, indicar si lo resuelto en la sentencia definitiva bajo análisis, respecto de la no aplicación de IVA, liberaría a la Concesionaria de responsabilidad en caso que el SII fiscalice y persiga el cobro de este impuesto.

II.- ANÁLISIS:

El artículo 6°, inciso primero, de la Constitución Política de la República dispone, en lo pertinente, que los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella. A continuación, los primeros dos incisos del artículo 7° disponen que los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley. Además, ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

En este contexto, cabe tener presente que, conforme al artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos¹, corresponde a este Servicio la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente. Asimismo, conforme al artículo 6°, letra A, N° 1, de dicha ley y al artículo 7°, letra b), del Código Tributario, corresponde al Director de este Servicio interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

En relación a la materia en análisis, a través de la Circular N° 44 de 1996, este Servicio impartió instrucciones señalando que las sumas pagadas por el Fisco al concesionario en calidad de indemnización, no constituyen hecho gravado con IVA solamente en el caso de que dicho resarcimiento haya sido pactado en una cláusula expresa, como condición resolutive del contrato.

Dicho criterio ha sido posteriormente confirmado, en términos análogos, en Oficio Ord. N° 2526 de 2013, encontrándose vigente y siendo plenamente aplicable al caso bajo análisis.

Por otra parte, teniendo presente, como se señala en la presentación, que las partes acordaron que, en caso de que el MOP solicitara la construcción de mayores obras, TTTTTT Chile SpA asumiría los costos y gastos de dicha construcción y que la Concesionaria procedería a solicitar al MOP el pago de tales costos y gastos para posteriormente pagar dichas sumas, es dable considerar que dichas obras adicionales forman parte de los servicios de construcción, no obstante haber un acuerdo especial respecto a su forma de solución.

III.- CONCLUSIÓN:

- a) Las sumas que el Fisco deba pagar a la Concesionaria en calidad de indemnización, no constituyen hecho gravado con IVA solamente en el caso de que dicho resarcimiento haya sido pactado en una cláusula expresa. Esta circunstancia no concurre en el presente caso, de tal manera que todas las sumas indicadas en la sentencia se encuentran gravadas con dicho impuesto.
- b) Las sumas que la Concesionaria deba pagar a TTTTTT Chile SpA, en su calidad de ejecutora de las mayores obras, forman parte de los servicios de construcción requeridos para dar cumplimiento al contrato suscrito con el MOP, encontrándose gravadas con IVA conforme al artículo 8, letra e), del D.L. N° 825 de 1974.

¹ D.F.L. N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda.

- c) Lo resuelto por un órgano jurisdiccional en el ámbito de su competencia de manera alguna puede limitar, incidir o interferir en la labor interpretativa o fiscalizadora que este Servicio efectúe.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2195, de 23.08.2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos