

Consulta sobre oportunidad en que se debe emitir factura en un contrato de concesión de obra pública.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la oportunidad en que se debe emitir factura en un contrato de concesión de obra pública.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, en ffff el XXXXX publicó las Bases Administrativas que rigen la concesión para la ejecución, reparación, conservación y explotación de la obra ZZZZZ, en adelante también las “bases de licitación”.

La sección 1.4.3. de las bases de licitación señala que el presupuesto oficial estimado de la obra es de \$\$\$\$ unidades de fomento, cantidad que no incluye IVA y considera el valor nominal estimado de las obras del contrato de concesión, incluyendo todos los costos del proyecto, gastos generales y utilidades.

Por su parte, la sección 1.13. de las bases de licitación regula las condiciones económicas de la concesión, las que comprenden entre otros, los siguientes pagos del CCCCC a la Sociedad concesionaria

- a. Subsidio fijo a la construcción;
- b. Subsidio fijo a la operación y;
- c. Pagos variables, por conceptos de servicio de alimentación y lavandería.

Con fecha oooo se emitió el Decreto Supremo nnnn, mediante el cual se adjudicó la concesión al YYYYY, el cual constituyó la TTTTT (la “concesionaria”), su representada.

Con fechas tttt y pppp, el inspector fiscal de construcción de la concesión emitió las notas N° 74 al libro de construcción de la obra y N° 11 al libro de explotación de la obra (conjuntamente las “notas”), mediante las cuales instruyó a la concesionaria a emitir diversas facturas afectas a IVA, dos de las cuales no tendrían derecho a pago del IVA por haberse excedido el monto equivalente al 19% del presupuesto oficial estimado de las obras, en concordancia con los numerales 1.13.4. y 1.4.3. de las bases de licitación.

Agrega que, para arribar a la conclusión expuesta, el inspector fiscal basó las notas en lo dispuesto en el artículo 16, letra c), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), norma que se refiere a la base imponible del IVA y no al devengo de la obligación de emitir factura.

En este sentido, plantea si efectivamente corresponde la emisión de las facturas por el monto que no generaría derecho a pago, de acuerdo a lo instruido por el inspector fiscal.

Tras analizar las normas sobre emisión de documentos (establecidas en el artículo 55 de la LIVS), determinación de la base imponible en los contratos generales de construcción y de construcción de obras de uso público (párrafos primero y segundo de la letra c) del artículo 16 de la LIVS, respectivamente), lo resuelto en el Oficio N° 2391 de 2018, y a falta de pronunciamiento expreso sobre la materia, solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1) Que, tratándose del contrato de concesión de obra pública de la especie y en relación con las partidas que exceden del presupuesto oficial de la obra contemplada en las bases, montos que no serán pagados por el fisco de Chile a su representada, no corresponde emitir factura alguna, toda vez que no se ha producido el supuesto descrito en el inciso tercero del artículo 55 de la LIVS, que exige la existencia de contratos generales de construcción cuyo precio se pague mediante la concesión temporal de concesión de la obra, en relación con el artículo 16, letra c), del mencionado cuerpo legal, correspondiendo, por tanto, aplicar la regla general establecida por el artículo 55 de la LIVS respecto de los servicios y los contratos generales de construcción, en el sentido que sólo corresponde emitir factura por los montos efectivamente pagados al prestador del servicio o mandatario;

- 2) Lo anterior teniendo en consideración el criterio del Oficio N° 2391 de 2018, en el sentido que la norma especial de la base imponible contenida en el artículo 16, letra c), sólo aplica respecto de la parte del contrato de construcción que sea pagada mediante la concesión temporal de explotación de la obra, no resultando procedente respecto de las sumas que no serán pagadas a su representada por haberse excedido del presupuesto oficial de la obra a que se refieren las bases de licitación; y,
- 3) Que, incluso en el supuesto que se determinara que corresponde a su representada emitir factura por las sumas o conceptos no pagados, el obligado a efectuar el pago del IVA de la misma es el fisco de Chile, en su calidad de sujeto de hecho sobre el cual pesa la obligación de pagar el impuesto.

II ANÁLISIS

La letra e) del artículo 8° de la LIVA grava con IVA, entre otros, a los contratos generales de construcción, sean éstos pactados por administración o bien a suma alzada.

Por su parte, el párrafo primero de la letra c) del artículo 16 de la LIVA establece que la base imponible de este tipo de contratos corresponde al valor total del contrato, incluyendo los materiales.

La misma disposición establece una base imponible especial para los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal del derecho a explotarla, sea que la construcción la efectúe el concesionario original, el concesionario por cesión o un tercero, disponiendo que, en este caso, la base imponible estará constituida por el costo total de la construcción de la obra, considerando todas 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.

De las referidas normas legales se desprende que los contratos de construcción de obras de uso público se encuentran gravados con IVA en virtud del artículo 8°, letra e), de la LIVA, independientemente que sean pagados directamente por el Estado o bien mediante la concesión temporal del derecho a explotar la obra construida, por lo que la diferencia entre ambos tipos de contrato se relaciona, como ya se señaló, con la base imponible que la ley establece para cada uno de ellos¹.

Precisado lo anterior, y de acuerdo al numeral 1.13.4 “Aspectos Tributarios” de las bases de licitación acompañadas, para los efectos de la LIVA y sus modificaciones posteriores, y en especial el artículo N° 16, letras c) y h), en el presente contrato de concesión se imputará el 100% de los ingresos totales de explotación para pagar el precio del servicio de conservación, reparación y explotación. El servicio de construcción deberá ser facturado por la Sociedad concesionaria al CCCC cada cuatro meses calendarios, y de acuerdo al estado de avance de las obras dentro del período respectivo de cuatro meses calendarios informado.

Luego, la construcción de la obra que se ha comprometido a realizar la empresa concesionaria será pagada directamente por el CCCC, y no a través de la concesión temporal del derecho a su explotación, lo que constituye un contrato general de construcción que debe regirse íntegramente por las normas aplicables a este tipo de operaciones².

De este modo, en el contrato de construcción de obra de uso público adjudicado por su representada, gravado conforme la letra e) del artículo 8° de la LIVA y pagado directamente por el CCCC, la base imponible estará constituida por el valor total del contrato, incluyendo los materiales, conforme al párrafo primero de la letra c) del artículo 16 de la LIVA.

Lo anterior ha sido resuelto por este Servicio³, en el sentido que las normas especiales de base imponible y de emisión de facturas contenidas en el párrafo segundo de la letra c) del artículo 16 e inciso tercero del artículo 55, respectivamente, de la LIVA, sólo aplican respecto de los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal del derecho a la explotación de la obra.

Por lo tanto, y en cuanto a la obligación de emitir factura, esta nace en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de este, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago, de conformidad con el inciso segundo del artículo 55 de la LIVA, por lo que, de no percibirse

¹ Oficio N° 2391 de 2018.

² Oficio N° 4239 de 2003.

³ Oficio N° 788 de 2017.

pago por haber excedido el monto equivalente al 19% del presupuesto oficial estimado de las obras, no corresponde la emisión de factura por el monto que no ha sido efectivamente percibido, no devengándose IVA a su respecto.

Dado lo expuesto, la factura debe ser emitida por el monto efectivamente percibido, el cual deberá tener incluido el IVA correspondiente a dicha suma.

En relación al pago del impuesto que se devengue por la emisión de las facturas, según lo dispuesto en el artículo 10° de la LIVS, el sujeto del impuesto es el prestador del servicio, en este caso la concesionaria, quien tiene la obligación de enterar al fisco, dentro de los plazos legales, el impuesto consignado en los documentos que emita.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de los criterios que solicita confirmar, se informa que:

- 1) Los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se paga directamente por el Estado, y no mediante la concesión temporal del derecho a explotarla, constituyen contratos generales de construcción, por lo que la obligación de emitir factura nace en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago.
- 2) De acuerdo a los criterios sostenidos por este Servicio, cuando la construcción de una obra de uso público no es pagada con la concesión temporal del derecho a explotarla, se aplican a su respecto todas las normas que afectan a los contratos generales de construcción, y no aquellas que en especial se aplican a los contratos de construcción de obras de uso público.
- 3) De acuerdo a la ley, el sujeto obligado a enterar al fisco el IVA devengado por la emisión de las facturas es el prestador del servicio, en este caso la concesionaria.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2996 del 21-12-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Indirectos