

CONFIDENCIAL:  
Para uso exclusivo de cliente y asesores.

Av. Los Conquistadores 1700, Piso 16  
Santiago, Chile  
Tel:(56 2) 22887-2200  
Fax:(56 2) 22887-2299  
[www.asyc.com](http://www.asyc.com)

**MEMORÁNDUM**

Para: Sebastián Godoy  
Coordinación de Concesiones de Obras Públicas  
Ministerio de Obres Públicas

De: Eduardo Lagos  
Javier Velozo  
Aninat Schwencke & Cia

Ref: Argumentos Sociedad Concesionaria Nuevo Pudahuel S.A. en relación con Discrepancia Tarifas Máximas e IVA al Honorable Panel Técnico de Concesiones.

Fecha: 26 de mayo, 2017

---



**I. Objeto del informe.**

El presente memorandum tiene por objeto analizar los argumentos tributarios de la Sociedad Concesionaria Nuevo Pudahuel S.A., (en adelante “La Concesionaria”) en relación con la Discrepancia sobre Tarifas Máximas e IVA (en adelante “La Discrepancia”) presentada al Panel Técnico de Concesiones con fecha 8 de mayo de 2017.

**II. Definición de la Controversia**

El eje central de la discusión, según lo señala la misma Concesionaria en el punto 5 de la Discrepancia, dice relación con la *“forma en que deben entenderse las tarifas máximas definidas en las BALI respecto a los Servicios Regulados sujetos a IVA (“Tarifas Máximas”)”*.

La posición de la Concesionaria es que *“el IVA es un impuesto de recargo que debe aplicarse por sobre la cantidad de dinero expresada en las BALI para las Tarifas Máximas, no encontrándose dicho tributo ya incorporado en las mismas, contrariamente a lo que sostiene en MOP”* (punto 6 de la Discrepancia).

**III. Argumentos Tributarios de la Concesionaria**

1. La Concesionaria sostiene que la postura del MOP configura *“una contravención a la Ley del IVA, que establece que dicho tributo es un impuesto de recargo, que debe ser adicionado a las tarifas, salvo en aquellos casos en que las partes de un contrato expresamente establezcan que el IVA se debe entender incorporado a las mismas”* (punto 10 de la Discrepancia).

CONFIDENCIAL:

Para uso exclusivo de cliente y asesores.

Av. Los Conquistadores 1700, Piso 16  
Santiago, Chile  
Tel: (56 2) 22887-2200  
Fax: (56 2) 22887-2299  
[www.asvc.com](http://www.asvc.com)

2. Agrega además que en el caso particular, las BALI no establecen expresamente que las Tarifas Máximas tengan incorporado el IVA, por lo que debe entenderse que por aplicación de la regla general en esta materia, a las Tarifas Máximas debe adicionarse el mencionado impuesto de recargo. (Punto 11 de la Discrepancia).

3. Añade, asimismo, que a la época de la Licitación la interpretación de la Ley del IVA por parte del Servicio de Impuestos Internos y la Contraloría General de la República era clara y precisa en el sentido que las tarifas por servicios no incluyen el IVA, salvo que las partes de un contrato estipulasen expresamente lo contrario. (Punto 12 de la Discrepancia).

En el Capítulo V de la Discrepancia la Concesionaria detalla estos argumentos analizando las disposiciones de la Ley del IVA y su Reglamento.

Así, señala que “de acuerdo al artículo 15 de la Ley del IVA “la base imponible de las ventas o servicios está constituida por el valor de las operaciones respectivas”. Por lo tanto, el IVA no forma parte del valor de la operación: el valor o precio de la cosa o servicio es la base del tributo. De igual manera, el artículo 26 del Reglamento de la Ley del IVA establece que la base del impuesto está constituida por el valor de los servicios prestados.” (Punto 48 de la Discrepancia).

“A su turno, el artículo 69 de la Ley del IVA establece que el sujeto económico del impuesto, es decir, quien debe soportar su recargo sobre el valor del objeto vendido o del servicio prestado, es el comprador o beneficiario del servicio. Por lo tanto la Concesionaria nunca será el contribuyente del impuesto. Lo anterior, sin perjuicio que la Concesionaria deberá cumplir con las obligaciones de recargo, cobro, declaración y pago del impuesto ante el Fisco chileno. En efecto, al contribuyente o sujeto de derecho –en este caso, la Concesionaria- le corresponde recargar el IVA sobre el valor y recaudarlo junto con éste. Es decir, al momento de emitir la correspondiente factura por la venta o servicio, la Concesionaria debe recargar en forma separada el monto del impuesto IVA respectivo, según la tasa vigente al momento en que se devengue el impuesto”. (Punto 49 de la Discrepancia).

Finalmente, luego de describir brevemente la mecánica de la Ley del IVA y reiterar que de conformidad a su entender para que el IVA formara parte de la tarifa las partes deberían haberlo pactado expresamente, lo que no habría sucedido en las BALI o el Contrato de Concesión, la Concesionaria cita dictámenes del Servicio de Impuestos Internos (Oficio N°1622 de 2013) y de la Contraloría General de la República (Dictamen N°6577 de 1991) que apoyarían su posición.



CONFIDENCIAL:  
Para uso exclusivo de cliente y asesores.

Av. Los Conquistadores 1700, Piso 16  
Santiago, Chile  
Tel: (56 2) 22887-2200  
Fax: (56 2) 22887-2299  
[www.asyc.com](http://www.asyc.com)

#### IV. Análisis

En relación con que la postura del MOP configuraría “una contravención a la Ley del IVA” en cuanto “*ésta establece que dicho tributo es un impuesto de recargo, que debe ser adicionado a las tarifas, salvo en aquellos casos en que las partes de un contrato expresamente establezcan que el IVA se debe entender incorporado a las mismas*” (sic), la verdad es que si bien es claro que el IVA es un impuesto de retención o recargo, ni la Ley del IVA ni su Reglamento señalan lo que dice la Concesionaria.

En efecto, la Ley del IVA solo usa el término “tarifa” en su Art. 12, letra E, N°13, al referirse a remuneraciones o tarifas que dicen relación con la exportación de productos, específicamente a (i) las tarifas por servicios portuarios, fiscales o particulares de almacenaje, muellaje y atención de naves, (ii) las tarifas que los embarcadores particulares o fiscales o despachadores de aduana cobren por poner a bordo el producto que se exporta y, (iii) tarifas por peaje o uso de muelles, malecones, playas, terrenos de playa, fondos de mar o terrenos fiscales, obras de otros elementos marítimos o portuarios, cuando no se presten servicios con costo de operación por el Estado u otros organismos estatales, siempre que se trate de la exportación de productos.

Por su parte, el Reglamento del IVA no tiene ninguna referencia al término “tarifa”.

La razón de ser del uso limitado de la palabra “tarifa” en las disposiciones regulatorias del IVA se encuentra en el significado restringido de dicho término, el que según el Diccionario de la RAE, en la acepción correspondiente significa: “*Tabla de precios, derechos o cuotas tributarias*”, y que etimológicamente deriva de “*informar, dar a conocer*” (Diccionario Etimológico Abreviado de Corominas).

La tarifa, por tanto, corresponde al precio informado al público y en tal carácter constituye un precio final.

Cabe señalar que los precios finales incluyen los impuestos, según está recogido expresamente en nuestra Ley del Consumidor, en cuyo Art. 30 inciso 5° se señala: “*El monto del precio deberá comprender el valor total del bien o servicio, incluidos los impuestos correspondientes*”.

Por otra parte, ni la Ley del IVA ni su Reglamento se refieren a las modalidades que acuerden las partes para regular contractualmente si el IVA se debe entender incorporado o no en el precio que pacten, lo que queda entregado al ámbito de su autonomía de la voluntad, según ha reconocido reiteradamente el Servicio de Impuestos Internos (“SII”),<sup>1</sup> por lo que la aseveración de la Concesionaria en dicho sentido no se ajusta a la realidad.

<sup>1</sup> Ver Oficios 2261 de 2004 y 1622 de 2013, que se citan más adelante.



CONFIDENCIAL:  
Para uso exclusivo de cliente y asesores.

Av. Los Conquistadores 1700, Piso 16  
Santiago, Chile  
Tel: (56 2) 22887-2200  
Fax: (56 2) 22887-2299  
[www.asyc.com](http://www.asyc.com)

En cuanto a la regulación de la base imponible por la Ley del IVA, ésta, en su Art. 15, inciso primero, dispone que “*para los efectos de este impuesto, la base imponible de las ventas o servicios estará constituida, salvo disposición en contrario de la presente ley, por el valor de las operaciones respectivas (...)*”, concepto que obviamente es distinto del precio final o de venta al público, pues este último ya incluye el IVA.

Lo anterior se reitera por el Reglamento de la Ley del IVA, en cuyo Art. 26 se regula que en materia de servicios la base imponible está constituida por el **valor de los servicios prestados**.

En relación con este punto es importante considerar que esta licitación se regula por un sistema de precios máximos, en virtud del cual la autoridad regulatoria fija niveles tarifarios máximos y el concesionario es libre de exigir a los usuarios el pago del precio máximo fijado o un precio menor. Esta modalidad exige que el concesionario sea muy cuidadoso en el análisis de su ecuación económica, pues en la medida que el reduzca sus niveles de costos, su rentabilidad será mayor y viceversa. Dentro de la ecuación económica del concesionario están incluidos los impuestos que gravan su operación. Solo cuando se le otorgan al concesionario garantías de neutralidad tributaria las tarifas afectadas por el establecimiento o la eliminación de un impuesto que altere la ecuación económica se ajustan en más o en menos para lograr que la variación impositiva sea neutra y se traslade al usuario final del servicio. Pero esta situación es excepcional y requiere establecimiento expreso.<sup>2</sup>

En cuanto a que en el caso particular, las BALI no establecen expresamente que las Tarifas Máximas tengan incorporado el IVA, por lo que debe entenderse que por aplicación de la regla general en esta materia, a las Tarifas Máximas debe adicionarse el mencionado impuesto de recargo, según lo señalado precedentemente debemos entender que la regla general en materia de tarifas es que éstas incluyan los impuestos, siendo la excepción que no las incluyan. De esta forma, en ausencia de disposición expresa en contrario en el contrato, debemos entender que las tarifas si incluyen el IVA.

Cabe señalar, que contrariamente a lo señalado por el Concesionario, en las BALI si existió regulación al respecto, específicamente en el Art. 1.10.10, letra A.4, en las que se señaló: “*Serán de cuenta exclusiva del Concesionario las contribuciones e impuestos fiscales, municipales o de cualquier otra naturaleza a que pudiera estar afecta la prestación y explotación de los Servicios Aeronáuticos y No Aeronáuticos señalados en las presentes bases de licitación...*”

<sup>2</sup> Sobre este punto, ver Federico Campolieti, Los Sistema de Retribución de la Prestación de los Servicios Públicos, disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1626/8.pdf>



CONFIDENCIAL:

Para uso exclusivo de cliente y asesores.

Av. Los Conquistadores 1700, Piso 16

Santiago, Chile

Tel: (56 2) 22887-2200

Fax: (56 2) 22887-2299

[www.asyc.com](http://www.asyc.com)

En cuanto a que a la época de la Licitación, la interpretación de la Ley del IVA por parte del SII y la Contraloría General de la República era clara y precisa en el sentido que las tarifas por servicios no incluyen el IVA, salvo que las partes de un contrato estipulasen expresamente lo contrario, planteada en Punto 12 de la Discrepancia y desarrollada en los puntos 54 y siguientes de la Discrepancia, es necesario hacer notar que dicha apreciación es equívoca.

En efecto, se cita en primer lugar para fundar dicha afirmación el Oficio N°1622 de 2013 del SII, el que se pronuncia sobre la inclusión del IVA en la base de cálculo de las multas por incumplimiento de contratos licitados, pero no a tarifas, materia de la presente controversia.

En el caso particular, un contribuyente expuso que con ocasión de los atrasos en la entrega de las especies en un contrato licitado, se le aplicaron las multas cuyos cálculos presentarían un error que en su opinión constituía un acto contrario a derecho, toda vez que en la base de cálculo se incluía el IVA, generándose un enriquecimiento ilícito por parte de la administración.

Señaló que las bases administrativas y contratos celebrados y relacionados con los procesos licitatorios mencionados, establecían que la multa por incumplimiento se calculaba sobre el valor de las especies atrasadas, incluido los impuestos, y que realizar el cálculo incluyendo el IVA, constituía un acto contrario a derecho que debía ser declarado invalidado, para posteriormente disponerse su nuevo cálculo sin considerar este impuesto.

Al pronunciarse sobre la materia, el SII se limitó a confirmar lo que ya hemos señalado en orden a que, en conformidad con el Art. 15 de la Ley del IVA, la base imponible de dicho impuesto está constituida por el valor de las operaciones respectivas, por lo que “el IVA no es parte del precio de la operación sino que es un tributo que se aplica precisamente sobre dicho valor, no obstante la obligación de recargarlo sobre dicho precio que pesa sobre el vendedor o prestador de servicios, y recaudarlo conjuntamente con éste.”

Cabe señalar que en el mismo oficio el SII reconoce la libertad que tienen las partes para acordar una determinada base de cálculo para aplicar el IVA, señalando que dicha circunstancia “*es una situación de índole contractual respecto de la cual este Servicio carece de competencia para pronunciarse...*”

Lo que reitera al concluir: “*Este Servicio carece de competencia para pronunciarse sobre la base de cálculo establecida en los contratos para la determinación de las multas por incumplimiento de los mismos, al ser esta una situación de carácter contractual que ha sido acordada por las partes*”.



CONFIDENCIAL:  
Para uso exclusivo de cliente y asesores.

Av. Los Conquistadores 1700, Piso 16  
Santiago, Chile  
Tel: (56 2) 22887-2200  
Fax: (56 2) 22887-2299  
[www.asyc.com](http://www.asyc.com)

Esta doctrina es concordante con la contenida en el Oficio N°2.261, de 13 de mayo de 2004, en que con motivo de plantearse a que parte correspondía soportar el alza de la tasa del IVA del 18% al 19%, ocurrida entre la celebración del contrato y el pago de la obligación, el SII dictaminó que dicho tema *“es un tema de carácter civil y no tributario y, por lo tanto, que corresponde resolver a las partes de la convención, sin que este Servicio pueda pronunciarse sobre el particular pues se trata de una materia que escapa de sus facultades legales”*.

La raíz de esta doctrina es el propio tenor de las facultades interpretativas contenidas en el Art. 6° letra A, N°1 del Código Tributario, que otorga la facultad interpretativa al Director Nacional del SII, y con el Art. 6°, letra B, N°1, que faculta a los Directores Regionales para absolver consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias, en relación con el Art. 4° del mismo código, en cuanto este último establece perentoriamente que las normas del código solo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna de competencia del SII, y de ellas *“no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.”*

En relación a los dictámenes de Contraloría que se citan en la Discrepancia, esto es, el N°6577 de 1991, el N°29080 de 2015 y el N°13162 de 2002, cabe señalar, en primer lugar, que la Contraloría está facultada para interpretar las normas jurídicas que inciden en el ámbito administrativo<sup>3</sup>, pero el órgano competente para interpretar administrativamente las disposiciones de tributación fiscal interna es el SII, a través de su Director Nacional y sus Directores Regionales.

Por lo demás ninguno de los dictámenes citados dice relación con tarifas.

En efecto, el Dictamen N°6577 se refirió al reembolso del IVA por parte de la Dirección de Vialidad a un contratista que se vio obligado a pagar dicho impuesto en circunstancias que se había omitido incorporarlo al costo de las obras, excluyendo de dicho reembolso los reajustes e intereses por el no pago oportuno de dicho impuesto.

El Dictamen N°13162 se refiere a un caso de cancelación con atraso por parte de MOP a un adjudicatario de una propuesta pública en que el precio se pactó *“a firme, sin ningún tipo de reajuste”* motivo por el cual era improcedente pagarle pérdidas derivadas de diferencias de tipo de cambio y multas por no pago oportuno de impuestos.

Finalmente, el Dictamen N°29080 se refirió a la improcedencia de aplicar IVA a las multas por atraso en entrega de obras, distinguiendo los conceptos *“monto de las obras contratadas”* y *“valor total del contrato”* donde este último abarca la totalidad de los recursos financieros que el organismo público debe egresar por los servicios o bienes

---

<sup>3</sup> Art. 6° de la Ley N°10.336



CONFIDENCIAL:  
Para uso exclusivo de cliente y asesores.

Av. Los Conquistadores 1700, Piso 16  
Santiago, Chile  
Tel: (56 2) 22887-2200  
Fax: (56 2) 22887-2299  
[www.asvc.com](http://www.asvc.com)

que se le suministran, incluyendo por tanto los impuestos que gravan dichas operaciones.

Cabe señalar que este dictamen es de interés para el análisis de la Discrepancia en un sentido exactamente inverso al pretendido por el Concesionario, pues se trata de un caso en que la Contraloría entiende que el valor pactado ya “engloba” el IVA.

Finalmente, creemos que no está demás traer a colación el Art. 61 N°2 del Reglamento de la Ley de Concesiones, el que dispone:

*“El concesionario podrá establecer tarifas, convenios o cobros diferenciados en favor de los usuarios, en atención a la intensidad de uso de la obra, o al sistema de pago de la tarifa, o a compromiso de un uso mínimo en un periodo de tiempo, u otras de similar naturaleza, conforme a lo señalado en las bases de licitación. Dichas tarifas, convenios o cobros, especiales, deberán ser no discriminatorios en el sentido que cualquier usuario que reúna las condiciones necesarias para optar a tales tarifas, convenios o cobros tendrá derecho a acceder a ellos. Con todo, **el concesionario no podrá cobrar bajo ninguna circunstancia a ningún usuario una tarifa superior a la que le autoriza el contrato de concesión.**”*

\*\*\*\*\*

Quedamos a su disposición para aclarar o complementar cualquier aspecto del presente informe.

