

INFORME EN DERECHO

IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS EN TARIFAS DE SERVICIOS REGULADOS

CONCESIÓN AEROPUERTO INTERNACIONAL ARTURO MERINO BENÍTEZ DE SANTIAGO

Juan Manuel Baraona

07 de junio de 2018

INFORME EN DERECHO

Se me ha pedido informar en derecho sobre la materia que se pasa a describir,

I. ANTECEDENTES.

1. El Ministerio de Obras Públicas (en adelante el "MOP") llamó a una licitación pública internacional para la ejecución, reparación, conservación y explotación de una obra pública denominada "Aeropuerto Internacional Arturo Merino Benítez de Santiago".

La citada licitación se ajustó a las normas de la Ley de Concesiones de Obras Públicas contenida en el Decreto Supremo MOP N°900, de 1996, que fijó el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley MOP N°164, de 1991, y sus modificaciones (en adelante la "Ley de Concesiones"), y del Reglamento de la Ley de Concesiones aprobado por Decreto Supremo MOP N°956, de 1997, y sus modificaciones.

Las Bases de Licitación (en adelante las "BALI") se aprobaron mediante Resolución N° 033, de 17 de febrero de 2015, emanada de la Dirección General de Obras Públicas.

2. La Concesión para la ejecución, reparación, conservación y explotación de una obra pública denominada "Aeropuerto Internacional Arturo Merino Benítez de Santiago" (en adelante la "Concesión") fue obtenida por la Sociedad Concesionaria Nuevo Pudahuel S.A. (en adelante la "Concesionaria") y adjudicada mediante el Decreto Supremo del MOP N°105 de 12 de marzo de 2015.

3. Dentro de los términos de las BALI se estableció el derecho de la Concesionaria de cobrar remuneraciones y tarifas por los Servicios Aeronáuticos y No Aeronáuticos Comerciales (en adelante "Servicios Regulados") tales como:

- a) Sistema de embarque y desembarque.
- b) Servicios de Plataforma.
- c) Estacionamientos vehiculares para el público.
- d) Estacionamientos para los trabajadores del Aeropuerto.
- e) Sistema de procesamiento de pasajero/equipaje.
- f) Servicios de gestión de la infraestructura asociada al transporte público.
- g) Servicios de gestión de terminales de carga.

4. Dependiendo de su naturaleza, algunos de estos servicios se encuentran afectos a Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante "IVA") de conformidad a las disposiciones de la Ley del ramo (en adelante "Ley del IVA").¹

5. Ha surgido una discrepancia entre el MOP y la Concesionaria en relación a la forma en que debe determinarse la base del IVA en el caso de las Tarifas Máximas aplicables a los Servicios Regulados afectos a IVA licitadas en las BALI (en adelante la "Discrepancia").

De acuerdo a la posición del MOP, el IVA se encuentra incluido en la Tarifa Máxima licitada por la Concesionaria, en tanto que para la Concesionaria, dicho tributo debe agregarse a la Tarifa Máxima habiendo licitado tarifas netas conforme a las BALI.

6. En la actualidad, la diferencia de opiniones pende de la decisión de la Honorable Comisión Arbitral "Concesión Arbitral Aeropuerto Internacional Arturo Merino Benítez de Santiago" (en adelante la "Comisión") establecida en los artículos 36 bis de la Ley de Concesiones y 109 de su Reglamento.

El objeto del presente Informe es emitir una opinión legal, basada en la normativa tributaria y normas afines que regulan materias tributarias, y si conforme a ellas el IVA que se debe recargar sobre las Tarifas Máximas por Servicios Regulados que se encuentran afectos a IVA, se encuentra incluido dentro de las Tarifas Máximas contempladas en las BALI, o si dicho tributo no se encuentra incluido y corresponde a una suma distinta que se debe adicionar a las Tarifas Máximas licitadas.

II. ALCANCE DE NUESTRO INFORME.

I. Hacemos presente que este informe se ha preparado teniendo exclusivamente en consideración la información arriba indicada, la que ha sido proporcionada por la Concesionaria, y en especial en copia simple de los siguientes documentos:

- a) Bases de Licitación Concesión "Aeropuerto Internacional Arturo Merino Benítez de Santiago".
- b) Solicitud de consideración y pronunciamiento al Honorable Panel Técnico, de fecha 08 de mayo del 2017, sobre la discrepancia entre el MOP y la Concesionaria en relación de la forma en que debe determinarse la base del IVA en el caso las Tarifas Máximas aplicable a los Servicios Regulados afectos a IVA.
- c) Escrito de observaciones a la Discrepancia planteada al Honorable Panel Técnico presentada por el MOP de fecha 02 de junio del 2017.

¹ La Ley del IVA se encuentra contenida en el Decreto Ley N° 825, de 1974 y sus modificaciones posteriores, cuyo texto refundido se encuentra en el Decreto Ley N° 1606, de 1976.

- d) Pronunciamiento del Honorable Panel Técnico frente a la Discrepancia, de fecha 07 de julio del 2017.
 - e) Demanda arbitral en contra del MOP interpuesta por la Concesionaria ante la Honorable Comisión Arbitral.
 - f) Contestación de la demanda del MOP
 - g) Escrito de réplica de la Concesionaria
 - h) Escrito de dúplica del MOP
2. Señalamos además que no hemos tenido acceso a los documentos que puedan haberse emitido o suscrito, o se emitan o suscriban en el futuro, con ocasión de la operación descrita. Como consecuencia de ello, si los documentos en cuestión o las modalidades de la operación que se lleven a cabo, de ocurrir, se apartan de la información proporcionada, nuestra opinión puede cambiar.
 3. No hemos tenido acceso ni hemos practicado revisiones ni auditorías tributarias de ningún tipo a las entidades participantes, motivo por el cual no podemos afirmar ni negar que existan contingencias tributarias que puedan afectar la operación analizada, así como tampoco hacer evaluaciones cuantitativas.
 4. Nuestra opinión se limita a los aspectos tributarios de la materia consultada. En consecuencia, no debe tenerse este Informe como una opinión que agote el tema de los efectos tributarios de la operación que se analiza.
 5. Nuestra opinión no se refiere tampoco a los efectos jurídicos relacionados con los aspectos comerciales, regulatorios o de otro orden de la operación consultada.
 6. Nuestra opinión ha tomado en consideración las disposiciones legales y reglamentarias, así como la jurisprudencia judicial, las instrucciones administrativas y prácticas de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos (en adelante el "SII") vigentes a la fecha. Si tales normas legales o reglamentarias, instrucciones y prácticas cambian en el futuro, nuestra opinión puede necesitar de ser revisada. Sin embargo, no asumimos la obligación de efectuar tal revisión sino a petición de Uds.
 7. Cabe hacer presente que no es posible garantizar las conclusiones de este informe sean compartidas por el SII u otras entidades públicas competentes, sin embargo, somos de opinión que tales conclusiones se encuentran dotadas de buenos fundamentos.

8. Finalmente, debemos señalar que el contenido y conclusiones de este informe están dirigidos a la consideración de la Honorable Comisión Arbitral. Por lo tanto, ellos no deben ser considerados como consejo o asesoría profesional a terceros los que deberán recurrir por asesoría o consejo a sus propios asesores.

III. CONSIDERACIONES GENERALES DEL IVA.

La clásica distinción entre impuestos directos e indirectos es muy útil en términos generales, pero se torna a veces confusa cuando se aplica a disposiciones concretas respecto de cuáles serían los criterios que separa a los unos de los otros.

Así, para algunos, el criterio diferenciador tiene un carácter esencialmente administrativo estando los contribuyentes directos previamente identificados para la autoridad mediante su registro en un rol o catastro, en tanto que en los impuestos indirectos tal identificación previa no existe. Sin embargo, hay impuestos indirectos como aquél que grava los pagos por servicios prestados en el exterior que según el artículo 59 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante la "Ley de la Renta") en el cual no existe tal registro respecto del prestador del servicio, que es jurídicamente el contribuyente. Por el contrario, por lo menos en la legislación chilena, en todos los así llamados impuestos indirectos, como son el IVA y los impuestos específicos, los vendedores o prestadores de servicios están plenamente registrados con anterioridad; más aún, precisamente cuando el vendedor o prestador del servicio, que es el contribuyente natural es de difícil identificación, la Ley o la autoridad fiscal disponen el cambio de sujeto.

Para otros, la diferencia radica en que en los impuestos indirectos el impuesto lo soporta el adquirente o beneficiario del servicio y en los impuestos directos tal carga recae sobre quien obtiene la renta o beneficio. También este criterio es cuestionable en situaciones limítrofes. En efecto, si bien desde un punto de vista jurídico en los impuestos indirectos hay un recargo al adquirente o beneficiario, quién efectivamente soporta el gravamen desde un punto de vista efectivo y económico puede ser total o parcialmente el vendedor, o el prestador del servicio.

Si el precio de mercado antes y después del impuesto sube en el monto del mismo quiere decir que el impuesto lo ha soportado el adquirente, y si se mantiene el impuesto, lo ha absorbido el vendedor o prestador, pudiendo darse situaciones intermedias en que ambos comparten la carga tributaria.

Es el fenómeno de la traslación del impuesto, que depende de las elasticidades de las curvas de oferta y demanda, lo que ocurre independiente del recargo formal desde un punto de vista jurídico. En otros términos, la carga del impuesto puede recaer económicamente en el vendedor o prestador del servicio (sujeto de derecho), en el adquirente o beneficiario (sujeto de hecho), o en ambos dependiendo de los factores indicados. Por su parte, en ciertos impuestos de la Ley de la Renta, que es el típico cuerpo legal que contiene los impuestos directos, se puede producir el fenómeno de la

traslación en aquellos que gravan pagos el exterior como sucede usualmente en el tributo que afecta a los intereses por préstamos externos o por servicios prestados en el exterior.

Con todo, la traslación en algunas ocasiones también se puede presentar como una obligación o un derecho de carácter legal, y no una mera consecuencia económica. Así, por ejemplo, en el Impuesto de Timbres y Estampillas, cuando el sujeto de derecho del impuesto es el beneficiario de los documentos afectos o el acreedor, estos tienen derecho a recuperar el valor del tributo de los obligados al pago del documento o deudor, trasladando la carga económica que representa el mismo.²

De este modo, el recargo y la traslación son dos características que usualmente presentan los impuestos indirectos, pero no exclusiva de ellos, y que no apuntan a lo mismo, que en algunos casos pueden presentarse en forma conjunta o a veces separada.³

Quizás la forma más simple de diferenciarlos consiste en que los impuestos indirectos gravan operaciones de ventas o prestaciones de servicios, en tanto que los directos afectan a las rentas y los patrimonios.

Según el SII, los principales impuestos indirectos en Chile son:

- Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA).
- Impuesto a los Productos Suntuarios.
- Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Productos Similares.
- Impuesto a los Tabacos.
- Impuestos a los Combustibles.
- Impuesto a los Actos Jurídicos (de Timbres y Estampillas).
- Impuesto al Comercio Exterior.⁴

En términos de su importancia en la recaudación fiscal, el IVA representaba el año 2016 un 48,5% comparado con un 39,6% de los impuestos a las rentas.⁵

² Así lo establece el artículo 9 N° 3 del DL N° 3475 de 1980, que contiene el Impuesto de Timbres y Estampillas

³ Por ejemplo, el IVA es usualmente un impuesto de recargo y traslación; también lo sería Impuesto de Timbres y Estampillas; en tanto que el Impuesto a los Cigarrillos Cigarros y Tabaco es un impuesto que es de traslación, pero no de recargo ya que el DL N° 828 de 1974 lo concibe como un impuesto monofásico a la producción, que no se recarga al adquirente, sino que lo soporta el importador o fabricante.

⁴ El SII incluye aquí el IVA a las importaciones y los aranceles aduaneros.

La Ley N°12.120 antecesora de la actual Ley del IVA, a la fecha de su derogación, ya contenía la tributación a los servicios⁶ y se caracterizaba por ser un catálogo que contenía una gran cantidad de tasas diversas para las distintas operaciones gravadas y se trataba de una ley tradicional de "impuesto a las ventas" en que cada transacción se gravaba independiente de lo ocurrido en las etapas anteriores y posteriores del proceso de producción y comercialización de los bienes y servicios.⁷

La versión original de la Ley del IVA tenía como particularidad que se establecían tasas diversas para las ventas y los servicios, y dentro de estos últimos había dos tasas. Además, la integración funcionaba de manera separada para las ventas y los servicios. El texto de la Ley del IVA fue posteriormente sustituido sufriendo numerosas modificaciones, entre ellas la unificación de tasas y de un régimen común de crédito y débito fiscal para todos los hechos gravados.⁸

El IVA está concebido legalmente como un impuesto al valor agregado.⁹ Vale decir, un tributo cuya base en términos globales está constituida por el valor corriente de la producción de los bienes y servicios finales de una economía. En otros términos, el ingreso nacional a costo de factores.

Desde un punto de vista económico hay diversas metodologías para llegar a este resultado, cuales son:

- a) Valor bruto de producción menos ventas intermedias.
- b) Sumatoria de las remuneraciones a los factores productivos.
- c) Sumatoria de los bienes finales producidos por la economía.
- d) Valor bruto de producción menos compras intermedias.

Si bien en términos de cuentas nacionales todas estas metodologías deben arrojar el mismo resultado, en términos de la implementación de un impuesto al valor agregado, las legislaciones han escogido la última de ellas. Vale decir, valor bruto de producción, o ventas totales, menos compras intermedias.¹⁰

⁵ Fuente: Ingresos Tributarios Consolidados. SII.

⁶ El impuesto a los servicios se encontraba contenido en el Decreto Supremo N°2.772 de 1943 y se incorporó la ley 12.120 en su nuevo texto contenido en la Ley N° 16.466 del 29 de abril 1966.

⁷ Para mayor información sobre la historia de la legislación sobre las ventas y los servicios véase. Esteban Escalona Caba. HISTORIA DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO EN CHILE DESDE 1920 Y AL VALOR AGREGADO. Revista de Estudios Tributarios. N° 10/2014.

⁸ El nuevo texto de la Ley del IVA se encuentra contenido, conservando su número original, en el Decreto Ley N° 1606 de 1976.

⁹ Aunque la Ley no lo conceptualiza de esa forma, sino que lo sigue denominando como Impuesto a las Ventas y Servicios, de su mecánica de determinación se desprende que se trata de un sistema que en el largo plazo grava el valor agregado generado en cada etapa de comercialización de bienes y servicios.

¹⁰ Lo mismo se aplica para el caso de los servicios.

Dentro de ese esquema se distingue una modalidad de base real y una modalidad de base financiera. En la primera es preciso vincular temporalmente las adquisiciones con la venta de los bienes o servicios a los cuales se incorporan, lo que genera dificultades de implementación, puesto que exige llevar un control detallado de las compras e identificar cuando se venden o cuando se incorporan a los servicios prestados, lo que resulta engorroso.

En la base financiera, por el contrario, las adquisiciones de un período, que para efectos del IVA se ha considerado de un mes calendario, independientemente de cuándo se utilizarán, se deducen de las ventas del mismo período, independiente de cuándo se produjeron. Si bien este método en el largo plazo da el mismo resultado, mes a mes puede producir algunas distorsiones.

En cuanto a la forma de determinar el monto a pagar mensualmente se distingue una modalidad de base contra base o de impuesto contra impuesto. En la primera, del valor de las ventas o servicios se descuenta el valor de las adquisiciones y a la diferencia se le aplica la tasa del tributo. En la segunda, del impuesto recargado en las ventas se deduce el impuesto soportado en las adquisiciones y la diferencia ingresa en arcas fiscales. En principio ambas metodologías deben arrojar el mismo resultado salvo que las tasas en las distintas etapas de comercialización sean diferentes.

Desde un punto de vista teórico, el impuesto al valor agregado pudiere tener carácter monofásico, gravándose solamente la primera o la última operación. En estos casos, sin embargo, el procedimiento para determinar la base imponible es extremadamente complicado pues sería necesario determinar cuál será el valor agregado a generarse hasta llegar a la operación final, o bien, identificar cuándo la operación será final y cuándo intermedia.¹¹ Por este motivo se ha optado en las legislaciones en que el impuesto se va recaudando en cada etapa del proceso, adquiriendo el carácter de plurifásico.

Producto de lo anterior podemos señalar que en Chile, como en la mayoría de las jurisdicciones, el IVA tiene un carácter plurifásico, de base financiera y de impuesto contra impuesto.¹²

Al efecto el SII, a través de su jurisprudencia, ha señalado que a partir de la Ley del IVA se puede desprender que *"el Impuesto al Valor Agregado se encuentra estructurado legalmente sobre "base financiera" y la determinación del impuesto se realiza por cada período tributario, equivalente a un mes, debiendo considerarse las adquisiciones y las ventas efectuadas en ese mes determinado, sin que sea necesario que en ambas operaciones se trate de la misma especie física, esto es, que no*

¹¹ Hay impuestos indirectos como el Impuesto al Tabaco que es monofásico y se aplica sobre el precio de final venta al consumidor, pero en una etapa anterior o primaria de importación, fabricación o comercialización, lo que lleva al sujeto del impuesto a conocer los precios de venta al público para aplicar correctamente el impuesto, lo cual resultaría complejo de implementar en una generalidad de productos bajo un régimen de libre mercado. Por ello el IVA se aparta de esa forma de determinación y se optó por un sistema plurifásico.

¹² Tal es el caso por ejemplo de España regulado en Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley 37/1992; de Francia; Reino Unido; de Perú, regulado en Texto Único Ordenado contenido en el Decreto Supremo N° 55-99 de 1999; de Argentina, regulado en la Ley N° 23.349, de 1997; de Ecuador regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno; entre muchos otros.

necesariamente debe existir una relación entre los productos comprados en un mes con aquellos vendidos en el mismo período."¹³

También ha señalado el SII que *"es necesario recordar que el mecanismo del IVA establecido en nuestro país ha sido diseñado en base al método de sustracción determinado sobre base financiera, calculándose su cuantía imputando impuesto contra impuesto, de modo que, constituye débito fiscal el IVA recargado en las ventas y servicio efectuados en el período, y crédito fiscal el tributo soportado en las importaciones, adquisiciones y servicios recibidos en el mismo período tributario, sin que sea necesario que exista una relación directa entre los bienes adquiridos y los enajenados en dicho período."*¹⁴

Las características de recargo y traslación que presenta el IVA derivan directamente del mecanismo establecido en la Ley para su determinación, es decir, el recargo y la traslación se presentan como consecuencia de ser un impuesto de base financiera bajo la modalidad de impuesto contra impuesto, en que en cada etapa de comercialización de bienes o servicios el IVA se va recargando y trasladando al adquirente o beneficiario del servicio, generando cadenas de créditos y débitos fiscales hasta el consumidor final, quien soporta el IVA en forma definitiva.

Es por ello que se sostiene que el IVA en la cadena de comercialización de bienes y servicios es de carácter neutro para los contribuyentes, puesto que el IVA siempre se va trasladando al adquirente o beneficiario del servicio mediante su recargo, y en la medida que la cadena de créditos y débitos fiscales no se interrumpa, dicha neutralidad debiera mantenerse hasta el consumidor final.

Esta característica de neutralidad del IVA está presente en la construcción básica de este tributo y se manifiesta en todas las legislaciones que lo contemplan.

En España, en relación al Impuesto al Valor Añadido se ha sostenido que *"El juego repercusión-deducción hace que la carga tributaria se traslade hacia delante pero sin que nadie realmente la soporte hasta llegar al consumidor final. Esto hace que el IVA no actúe como un verdadero impuesto sino un complejo mecanismo de recaudación y control de las transacciones realizadas entre los empresarios"*.¹⁵

*"...la carga tributaria que se traslada al adquirente viene determinada por el precio de venta y el tipo de gravamen, sin que varíe en función del número de fases. El IVA es, por tanto, un impuesto uniforme y transparente."*¹⁶

Al efecto el SII ha señalado lo siguiente:

¹³ Oficio N° 765 del 2015.

¹⁴ Oficio N° 14 del 2005.

¹⁵ Antonio Vázquez del Rey Villanueva. El IVA y el comercio internacional: tendencias y problemas actuales. Revista Crónica Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales de España NUM. 124/2007.

¹⁶ Ídem Nota anterior.

*"Así, si bien la persona legalmente obligada al entero en arcas fiscales del IVA es el vendedor o prestador del servicio en los términos definidos por el artículo 2° N° 3) y 4) del Decreto Ley N° 825, de acuerdo al artículo 69 citado, las personas que realicen operaciones gravadas con dicho impuesto deberán recargar y trasladar a los adquirentes o usuarios del servicio una suma igual al monto del respectivo gravamen, quien por su parte deberá pagarlo y soportarlo en cada operación gravada. De esta forma, en toda compra o servicio afecto a IVA, deberá enterarse por el adquirente al vendedor o al prestador del servicio el respectivo gravamen."*¹⁷

Como analizaremos más adelante, la condición de impuesto de recargo que resulta relevante para los efectos del presente Informe, emana de la Ley, puesto que el propio artículo 69 de la Ley del IVA consagra la obligación de recargar el tributo al comprador o beneficiario del servicio. En tanto el carácter de traslación no se establece expresamente en la ley y se presentará o no, dependiendo de los factores económicos derivados de la elasticidad de las curvas de oferta y demanda.

Conforme a lo anterior, la Ley del IVA contempla un período tributario mensual en que el monto a pagar resulta ser la diferencia positiva entre el débito fiscal (IVA aplicado en las ventas o servicios) y el crédito fiscal (IVA soportado en compras, servicios e importaciones). Si la diferencia es negativa, es decir, si hay exceso del crédito sobre el débito se puede utilizar en los períodos siguientes considerándolo como remanente de periodos anteriores.¹⁸

En el ámbito de los contribuyentes de IVA,¹⁹ conforme a dicho mecanismo, el IVA soportado por un comprador o beneficiario de un servicio no es un gasto, sino que un activo o crédito fiscal, en tanto que el IVA recargado y recibido por el vendedor o prestador del servicio no es un ingreso, sino que un pasivo o débito fiscal. La diferencia positiva entre ambos conceptos es el IVA que mensualmente debe ser enterado en arcas fiscales, puesto que el único titular o sujeto activo del IVA es el Fisco.

De este modo dispone la Ley del IVA que:

a) *"Constituye débito fiscal mensual la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo.*

*El impuesto a pagarse se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, determinado según las normas del párrafo 6°."*²⁰

b) *"Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:*

¹⁷ Oficio N° 1850 del 2016.

¹⁸ Conforme lo establece el artículo 27 de la Ley del IVA.

¹⁹ Es decir, de personas o entidades que realizan operaciones de ventas y servicios sujetas a IVA, conforme lo establece el artículo 3 de la Ley del IVA.

²⁰ Artículo 20 de la Ley del IVA.

1º.- Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o un contrato de arriendo con opción de compra de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8º.²¹

c) "Si de la aplicación de las normas contempladas en los artículos precedentes resultare un remanente de crédito en favor del contribuyente, respecto de un período tributario, dicho remanente no utilizado se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período tributario inmediatamente siguiente. Igual regla se aplicará en los períodos sucesivos, si a raíz de estas acumulaciones subsistiere un remanente a favor del contribuyente."²²

De las disposiciones transcritas se desprende con claridad que el débito fiscal es **recargado** en las ventas, tomando este concepto en su acepción amplia de acuerdo a la Ley del ramo según la cual:

"Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

Por "venta", toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta."²³

En consecuencia, para la Ley del IVA y por lo que interesa a este Informe, venta es toda convención que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles o bienes corporales inmuebles excluidos los terrenos. A ello es preciso agregar que, si bien bajo el texto actual un contrato de construcción de una obra concesionada por suma alzada cae dentro de la definición general de venta, el texto legal mantiene la antigua disposición conforme a la cual:

"El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

[...]

²¹ Artículo 23 N° I de la Ley del IVA.

²² Artículo 26 de la Ley del IVA. El artículo 27 bis del mismo cuerpo legal contiene un mecanismo especial para la utilización de los remanentes de crédito fiscal relacionados en el activo fijo.

²³ Artículo 2 de la Ley del IVA.

07.06.2018
Sociedad Concesionaria Nuevo Pudahuel S.A.
Página 12 de 41

e) Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción; “

[...]”²⁴

A lo señalado es preciso agregar que la legislación impositiva, al igual que en las ventas, da una definición particular de vendedor al disponer que:

“Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

[...]

3º) Por “vendedor” cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad. Para efectos de la venta de inmuebles, se presumirá que existe habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año [...].”²⁵

Preciso es señalar, sin embargo, que las particularidades de la ley tributaria no impiden la aplicación del derecho común, ya que:

“En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.”²⁶

En este caso el derecho común está representado por la Ley de Concesiones, el Código Civil y el Código de Comercio.

Conforme a la ley civil:

“La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquélla se dice vender y ésta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida, se llama precio.”²⁷

Finalmente, en relación a las ventas, el contrato de construcción por suma alzada, es decir, aquel en el cual el artífice suministra los materiales, es considerado una venta para efectos civiles²⁸, sin perjuicio que en la Ley del IVA se contemple en forma especial como hecho gravado.

²⁴ Artículo 8 letra e) de la Ley del IVA.

²⁵ Artículo 2 N° 3 de la Ley del IVA.

²⁶ Artículo 2 del Código Tributario.

²⁷ Artículo 1793 del Código Civil.

²⁸ Conforme al artículo 1996 del Código Civil.

07.06.2018
Sociedad Concesionaria Nuevo Pudahuel S.A.
Página 13 de 41

De lo señalado en la ley tributaria y en el Código Civil resulta palmario que el contrato de construcción de una obra concesionada es una venta y que la Concesionaria es el vendedor en dicha convención y, por lo tanto, es un contribuyente de IVA a la luz de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley del IVA.

Adicionalmente, la Concesionaria en el desarrollo de la explotación de su concesión también presta servicios a terceros que contratan con ella, dentro de los que se encuentran los Servicios Regulados.

Se encontrarán afectos a IVA todos aquellos Servicios Regulados que reúnen las condiciones descritas en el hecho gravado general de servicios establecido en el artículo 2 N° 2 de la Ley del IVA, el cual se define para estos efectos como:

"La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta."

También se encontrarán afectos a IVA aquellos Servicios Regulados que configuren algún hecho gravado especial de los mencionados en el artículo 8) de la Ley del IVA, tales como los servicios de estacionamiento, contemplados en la letra i) del mencionado artículo.

Sobre la materia, el SII en relación a la concesión del Aeropuerto La Florida de la ciudad de La Serena señaló en relación los servicios no aeronáuticos que puede prestar la concesionaria que *"...los actos realizados o los servicios prestados en la explotación comercial de los servicios no aeronáuticos, ya sean administrados directamente por el concesionario, ya sea por un tercero, se encontraran gravados con el impuesto al valor agregado, en la medida que estos actos generadores de ingreso, se encuadren dentro del presupuesto del hecho gravado básico o especial de ventas y servicios, establecidos en el artículo 2 nos. 1 y 2 y artículo 8 del dl no. 825, de 1974, esto es, que den origen a la obligación de pagar el tributo establecido en el referido cuerpo legal."*²⁹

De este modo, la Concesionaria es indudablemente un contribuyente de IVA puesto que realiza operaciones ventas, servicios y hechos gravados especiales, generando débitos y créditos fiscales asociados a sus operaciones.

²⁹ Oficio del SII N° 1532 de 1996.

IV. ASPECTOS TRIBUTARIOS GENERALES DE LAS CONCESIONES DE OBRAS PÚBLICAS CUYO PRECIO SE PAGA CON LA CONCESIÓN TEMPORAL DE LA EXPLOTACIÓN DE LA OBRA.

1. Conceptualmente hablando y desde un punto de vista teórico, la operación mediante la cual el Fisco encomienda a una empresa privada la construcción y posterior explotación de una carretera u otra obra civil de uso público podría tener una estructura bastante simple compuesta de dos contratos distintos, a saber:

- a) El contrato de construcción de la obra, y
- b) El contrato de explotación, conservación y reparación de la obra.

2. Si se consideran ambos contratos separadamente su tratamiento tributario debería ser el siguiente:

- a) El primero es un contrato de construcción por suma alzada o por administración según se pacte, en que el contratista construye una obra civil para el Fisco, normalmente representado por el MOP. Esto, sin perjuicio que el contratista pueda subcontratar total o parcialmente la obra con terceros. A ello hay que añadir que la construcción se hace en terreno de propiedad fiscal.
- b) El segundo es un contrato de prestación de servicios en que el prestador explota, conserva y mantiene la obra a cambio de una remuneración pactada.

3. La estructura jurídica, económica y financiera que se ha dado legalmente al régimen de concesiones en Chile, sin embargo, presenta peculiaridades que dificultaron la implementación del régimen tributario aplicable a las mismas. En efecto:

- a) Tanto el contrato de construcción como de explotación forman parte de una sola unidad contractual y la concesionaria hace las veces de constructora, directamente o a través de subcontrato parcial o total, y de explotadora de la concesión.
- b) La obra concesionada debe ser entregada al final de la construcción al Fisco y no queda de propiedad de la explotadora.
- c) Se parte del principio que en la etapa de construcción no puede haber resultado de ganancia o pérdida para la concesionaria, con lo que se hace una suposición consistente en que el ingreso por la construcción coincide con su costo. Dicho ingreso se entiende devengado en el ejercicio en que comienza la explotación de la obra y lo mismo sucede con la deducción del costo, con lo que el resultado es neutro.

- d) El pago del precio por la construcción no se soluciona conforme a las prácticas normales en estas operaciones, sino que se posterga en el tiempo durante el período de explotación y se lleva cabo mediante la imputación de dicho precio, conforme a ciertas normas establecidas en la Ley de a la Renta, al flujo representado por los peajes, subsidios u otras remuneraciones dependiendo del tipo de concesión.
- e) La remuneración por la explotación de la concesión se financia también con el flujo de los peajes, tasas y otros pagos que efectúan terceros usuarios de la obra concesionada, el que se va imputando, a medida que se reciben los dineros, en parte al ingreso devengado por la construcción y en el remanente a los ingresos de la explotación.
- f) No obstante lo anterior, los peajes y remuneraciones por servicios, en cuando tales, son tasas o ingresos de derecho público y por lo tanto no son, en sí mismos, ingresos de la concesionaria, no obstante que ésta retiene los flujos recolectados por estos conceptos para imputarlo al pago de los ingresos por construcción y explotación. En este sentido, la concesionaria es una recaudadora de los peajes tasas y remuneraciones por servicios, los que imputa al pago de sus ingresos por la construcción y explotación de la obra.
- g) Tanto el precio por la construcción como por la explotación de la obra se encuentran afectos a IVA. Sin embargo, durante la construcción la concesionaria no recibe remuneración del MOP, cuales no sean eventualmente los subsidios a la construcción que son menor costo de la construcción, y los subsidios a la explotación que se consideran como ingresos y la recaudación de los peajes o tasas, de haberlos, que en sí mismos no están afectos a IVA en cuanto a flujos de derecho público, aunque sí lo están los ingresos mismos de la explotación que son pagados por el MOP permitiéndole a la concesionaria hacerse pago con dichos peajes, en parte o en todo a contar de la total amortización del componente de la construcción. A lo que deben agregarse los ingresos que los términos de la concesión permiten a la concesionaria obtener de la explotación de la obra concesionada cuando proceda de acuerdo a la naturaleza de la misma.

Todas estas particularidades generaron inicialmente dudas y confusiones tanto en el tratamiento tributario como contractual de estas operaciones.

Desde un punto de vista tributario, estas dificultades vinieron a ser solucionadas mediante la dictación de la Ley N° 19.460 que introdujo modificaciones, tanto a la Ley de la Renta, como a la Ley del IVA.

Los problemas contractuales y operacionales no se abordaron directamente en la nueva legislación, pero la estructura de éstos se acomodó a las normas tributarias, lo que se logró mediante las cláusulas

contenidas en las BALI, en los Decretos Supremos que otorgan las Concesiones y en los Contratos de Concesión.

4. Desde un punto de vista civil, en su etapa de construcción la concesión adopta la forma de un contrato para la confección de una obra material constitutiva de venta, ya que la Concesionaria suministra la materia para la construcción.³⁰ Tributariamente hablando la operación se denomina contrato general de construcción al cual conforme al Reglamento de la Ley del IVA *“A su vez, se entenderá por contratos generales de construcción aquellos que, sin cumplir con las características específicas señaladas en el inciso precedente, tienen por finalidad la confección de una obra material inmueble nueva que incluya a lo menos dos especialidades.”*³¹

Se trata entonces de un contrato nominado bilateral y oneroso mediante el cual las partes se obligan la una a realizar una obra civil representativa de la obra concesionada y la otra a pagar por ello el precio acordado. Al igual de lo que ocurre en el contrato de compraventa, la consideración monetaria que el artífice tiene derecho a recibir por la confección y entrega de la obra se denomina precio.³² Este precio o remuneración constituye un ingreso para la Concesionaria, entendido en su sentido contable y tributario como un incremento neto de activos o disminución neta de pasivos con abono al resultado de la empresa. Aceptación del todo coincidente con la que da el Diccionario de la Lengua Española conforme al cual ingreso es el *“Caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas”*.³³

De este modo, cuando la Concesionaria factura un estado de pago debita o carga una cuenta de activo denominada cuentas por cobrar, o caja y bancos si el pago es de contado, y acredita o abona una cuenta de resultados denominada ingresos operacionales.

Hasta aquí la contabilización si la factura no lleva IVA. Si la operación está afecta al referido impuesto, en la factura debe recargarse separadamente el IVA respectivo. **Sin embargo, el registro del débito fiscal contenido en la factura no es un ingreso devengado o percibido que se abone al resultado de la Concesionaria, sino que se abona a una cuenta de pasivo llamada débito fiscal pues representa una obligación para con el Fisco.**

Por el contrario, para el adquirente que es contribuyente de IVA el crédito fiscal no es un costo ni un gasto, sino un derecho que le permite imputar el tributo soportado en contra del impuesto recargado. Contablemente el crédito fiscal es un activo, el cual sólo tiene como destino ser imputado

³⁰ Artículos 1996 a 2005 del Código Civil.

³¹ Artículo 12, inciso segundo de del Reglamento contenido en el Decreto Supremo N° 55 de 1975 del Ministerio de Hacienda.

³² Artículos 1997, 1998, 1999 y 2003 del Código Civil.

³³ Contablemente hablando cargo en una cuenta de activo equivale a incrementarla.

al débito fiscal. Sólo por excepción es posible obtener devoluciones en dinero del crédito fiscal,³⁴ en cuyo caso se transformaría en un activo monetario.

Solamente cuando el adquirente no es contribuyente de IVA, o si se trata de un adquirente final, el impuesto que le es recargado se transforma en un cargo al resultado representativo de una pérdida.

Así lo ha resuelto el SII al dictaminar que:

“Con respecto a la obligación de recargar al comprador o beneficiario del servicio el IVA que afecta una determinada transacción, cabe señalar que el legislador no ha efectuado distinción alguna en razón al tipo societario o legal adoptado por una persona jurídica o a si ella persigue o no fines de lucro.

En este sentido, el hecho que el adquirente o beneficiario del servicio sea una persona jurídica sin fines de lucro, no obsta al deber que recae sobre el vendedor o prestador del servicio de cumplir con la obligación legal contenida en el Art. 69 antes citado recargándole el IVA que grava la transacción.

Desde la perspectiva del adquirente o beneficiario del servicio, el IVA recargado solamente podría ser utilizado como crédito fiscal en la medida que aquel sea a su vez un contribuyente de IVA y la adquisición cumpla con los demás requisitos indicados en el Art. 23 del Decreto Ley N°825, de 1974. De acuerdo con la definición amplia de contribuyente contenida en el Art. 3° citado en el apartado anterior, el carácter de contribuyente de IVA que pueda tener o no una entidad legal es consecuencia de que las actividades realizadas por ella sean actos gravados en el Decreto Ley N°825, de 1974, sin atender a la forma societaria adoptada o al hecho que persiga o no fines de lucro. De carecer el adquirente de la calidad de contribuyente de IVA, el impuesto soportado pasa a constituir parte del precio que pagan todos los adquirentes finales de bienes o servicios gravados con el impuesto, sin distinción.

[...]

El IVA que se recarga a una entidad legal, sea que ella persiga o no fines de lucro, cuando adquiera bienes o servicios como consumidor final y no como contribuyente de IVA, forma parte del costo de adquisición que deben soportar todos los adquirentes finales de bienes y servicios gravados con el citado impuesto.’³⁵

En otros términos, para un contribuyente de IVA el tributo recargado en la factura por definición no puede ser precio o ingreso -de la Concesionaria en el caso en análisis- pues el dinero recibido, o la cuenta por cobrar en la operación a plazo, tienen ineludiblemente asignada una obligación correlativa con el Estado.

³⁴ Por ejemplo en el caso de exportadores, o en compras de activo fijo de propiedad de mismo contribuyente.

³⁵ Oficio N° 1773 de 2012.

En tanto que para el receptor de la factura, el IVA soportado podrá ser crédito fiscal, en la medida que ostente la calidad de contribuyente de IVA, o bien un costo o gasto, si no posee dicha calidad.

5. Lo anterior resulta jurídicamente inconcuso de la normativa vigente. En efecto:

a) El artículo 14 de la Ley del IVA señala que “*Los contribuyentes afectos a las disposiciones del presente Título, pagarán el impuesto con una tasa de 19% sobre la base imponible*”. (Énfasis agregado).

b) El artículo 15, inciso primero de la Ley del IVA, 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 [.....].”³⁶(Énfasis agregado).*

Ahora, conforme al Diccionario de la Lengua Española precio equivale a:

“1. Valor pecuniario en que se estima algo.

[...]

4. m. Der. Contraprestación dineraria.”

Entonces, cuando la ley señala que la base sobre la que se aplica la tasa para obtener el débito fiscal es el valor o precio de la operación, se produce el absurdo que en dicho precio, valor o ingreso no puede estar incorporado el IVA pues el impuesto se calcularía sobre el mismo.

El inciso final del artículo 15 de la Ley del IVA es claro en diferenciar totalmente la base imponible del IVA y el tributo que le afecta. Señala dicha norma que “*No formarán parte de la base imponible (Precio de venta o valor de los servicios) el impuesto de este Título (es decir el IVA) los de los Párrafos 1º, 3º y 4º del Título III (impuestos especiales a ciertos productos)...*” (Texto entre paréntesis agregado).

Más explícito es el Reglamento del IVA al prescribir en su artículo 26 que:

“*Para los efectos del Impuesto al Valor Agregado, la base imponible, esto es, la suma sobre la cual se debe aplicar la tasa respecto de cada operación gravada, estará constituida, salvo los casos mencionados en el artículo 16 de la ley, por el precio de venta de los bienes corporales muebles transferidos o el valor de los servicios prestados, [.....]*” (Énfasis añadido).

³⁶ Artículo 9 inciso primero de la Ley del IVA.

Como se sabe, atendida la modalidad del Contrato de Concesión en que la Concesionaria suministra el material, se trata jurídicamente de una venta y, en consecuencia el IVA se calcula sobre el precio de venta, sin que pueda sostenerse en modo alguno que es parte de dicho precio.

Respecto de la base en los contratos de construcción la Ley del IVA dispone que:

“En los casos que a continuación se señalan, se entenderá por base imponible:

[...]

c) En los contratos a que se refiere la letra e) del artículo 8º, el valor total del contrato incluyendo los materiales. En los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra –sea que la construcción la efectúe el concesionario original, el concesionario por cesión o un tercero–, 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 sumaalzada de la construcción de la totalidad o parte de la obra. [...].³⁷

6. El argumento se repite, en los contratos de concesión de obra pública, la base sobre la cual se calcula el impuesto que debe pagar el MOP es igual al precio del contrato, que en este caso la ley supone igual a su costo. En consecuencia, el IVA recargado no puede estar incorporado en esa base.

7. La misma lógica opera respecto de los servicios que puede prestar el concesionario a terceros, sin que sea relevante si estos son o no contribuyentes de IVA.

Ya señalamos que los servicios que el concesionario presta a terceros en la explotación de su concesión siguen las reglas generales del IVA, y podrán estar afectos o no según la naturaleza de cada uno de ellos.

Cuando se realizan servicios afectos, como por ejemplo los de estacionamiento de vehículos, el IVA se aplica sobre la remuneración o valor fijado por las partes. Siendo perfectamente identificable la remuneración del impuesto que le afecta.

Todo lo anterior se ve ratificado con la norma general del artículo 69 de la Ley del IVA, según la cual:

“Las personas que realicen operaciones gravadas con el impuesto de la presente ley, con excepción del que afecta a las importaciones, deberán cargar a los compradores o beneficiarios del servicio, en su caso, una suma igual al monto del respectivo gravamen, aun cuando sean dichos compradores o beneficiarios, quienes, en conformidad con esta ley, deban enterar el tributo en arcas fiscales.”

³⁷ Artículo 16 letra c) de la Ley del IVA.

En consecuencia, el IVA de la factura se carga al comprador o beneficiario el IVA por encima del precio acordado. Distinta es la situación de las boletas respecto de las cuales el IVA ya está incorporado en él, pero como veremos más adelante ello es únicamente por simplicidad para efectos de presentación, ya que el destinatario de una boleta es un no contribuyente de IVA que no tiene derecho a crédito fiscal, pero de manera alguna altera el carácter de recargo del IVA y de la diferencia entre débito fiscal e ingreso del vendedor o prestador del servicio.

8. El SII ha confirmado desde muy antiguo que el IVA es un impuesto de recargo, ya en el año 1976 dictaminó que:

“A su vez, al Art. 69° de la ley establece que las personas que realicen operaciones gravadas con este impuesto deberán recargar a los compradores una suma igual al monto del respectivo gravamen y, en su caso, el impuesto deberá indicarse separadamente en las facturas.”³⁸

También ha opinado la autoridad fiscal que:

“Sobre el particular, cabe tener presente que el Impuesto al Valor Agregado es un tributo que se calcula sobre una base imponible constituida, en términos generales, por el valor de la operación respectiva, esto es, el precio, en el caso de las ventas, y la remuneración acordada, en el caso de los servicios.

En efecto, al artículo 15° inciso primero del citado texto establece 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...”

De esta manera, aparece de manifestó 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 este.”³⁹

9. Conceptos similares han usado los Tribunales de Justicia para caracterizar a los impuestos de recargo como el IVA.

El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Antofagasta ha señalado en sentencia definitiva de 09 de enero del 2012 lo siguiente:

“Undécimo: Que, consta en autos que todos los giros reclamados fueron emitidos solamente respecto a diferencias determinadas en el Impuesto a las Ventas y Servicios. Asimismo, consta que los giros reclamados no han tenido como precedente una citación y liquidación de impuestos. Este hecho no controvertido por las partes, tiene como fundamento directo el ejercicio de la facultad enunciada

³⁸ Oficio N° 6520 de 1976.

³⁹ Oficio N° 1622 de 2013.

en el considerando precedente, la cual para ser pertinente, debe tener como presupuesto indispensable:

- a. *Que se trate de impuestos de recargo, retención o traslación. En esta categoría cabe claramente el Impuesto a las Ventas y Servicios, el cual implica un recargo del 19% aplicado sobre la base imponible de dicho impuesto. Al respecto, existe consenso en la doctrina nacional que el IVA es un impuesto de recargo, así por ejemplo, lo señala el autor Pedro Massone Parodi al indicar que "Estaremos, en cambio, frente a un recargo del impuesto, cuando la persona que realiza una operación gravada, junto con cargar a su cliente el precio o remuneración que le corresponde recibir, hace un nuevo cargo (de allí el nombre de "re" cargo), que aumenta la deuda original en una suma igual al monto del impuesto generado por la operación ... Estas dos últimas figuras (recargo e inclusión en el precio) están presentes en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios ..." (página 379, "Infracciones Tributarias", Ed. Legal Publishing, año 2009). Que, la categoría de impuesto de recargo se evidencia asimismo, en el propio artículo 69 del D.L.N.º 825, en el cual expresamente se señala que "Las personas que realicen operaciones gravadas con el impuesto de la presente ley, con excepción del que afecta a las importaciones, deberán cargar a los compradores o beneficiarios del servicio, en su caso, una suma igual al monto del respectivo gravamen..." agregando en sus dos últimos incisos que "El recargo del impuesto se hará efectivo aun cuando los precios de los bienes y servicios hayan sido fijados por la autoridad, en virtud de disposiciones legales o reglamentarias. Con todo, el impuesto recargado no será considerado para los efectos de calcular otros recargos legales que puedan afectar al precio de las especies o servicios." (Énfasis agregado).*

Por su parte la Excm. Corte Suprema, en relación a los impuestos de recargo ha señalado lo siguiente:⁴⁰

"SEXTO: Que, al efecto, es preciso tener en consideración, respecto de la operación que genera el conflicto, que según lo dispone el artículo 9º y siguientes del Decreto Ley N° 3475, establece que quien debe recargar la operación con este tributo es el acreedor (en este caso el banco), pero a su vez dispone que el sujeto de hecho del impuesto, es decir, quien en definitiva soporta el gravamen en su patrimonio, es el obligado al pago del documento (el deudor).

*Resulta necesario entonces recordar que se ha entendido por **impuesto de recargo**, retención o traslación, aquellos en que la ley obliga al sujeto de derecho del impuesto a trasladar y recargar el impuesto al sujeto de hecho. Al efecto, en conformidad con la norma antes indicada, efectivamente el impuesto de marras corresponde a un impuesto de estas características, pues quien debe recargar la operación crediticia con el tributo es el acreedor, el banco, pero quien lo soporta económicamente es, finalmente, el deudor.*

⁴⁰ Sentencia de Casación ROL N° 5847/2013 (Otros), Segunda Sala (penal) de 12 de mayo de 2014.

Aclarada así la naturaleza jurídica del tributo en cuestión, al tenor de lo dispuesto en el artículo 24 del Código Tributario, constituye una facultad para el Servicio efectuar directamente el giro por diferencias en el pago del impuesto de timbres y estampillas, o por el contrario, efectuar previamente una liquidación. En consecuencia, en el caso sub lite el Servicio estaba autorizado expresamente por la ley para haber procedido inmediatamente al giro, sin liquidación previa, por lo que no pudo incurrir en la nulidad alegada por el reclamante.” (Énfasis agregado).

V. ANÁLISIS DE LAS RELACIONES CONTRACTUALES ENTRE LAS PARTES.

1. Lo señalado anteriormente puede resumirse como sigue:

- a) El IVA es un impuesto al valor agregado de carácter plurifásico, de período mensual, base financiera y de la modalidad impuesto contra impuesto.
- b) El contribuyente de derecho, vendedor o prestador del servicio, debe recargar al contribuyente de hecho, comprador o beneficiario, el impuesto sobre el precio o remuneración pactados.
- c) Para el contribuyente de derecho ni el débito fiscal es un ingreso ni el crédito un costo o gasto deducibles tributariamente.
- d) El débito fiscal o IVA recargado en las facturas es la expresión numérica y cuantitativa de la obligación tributaria emanada del hecho gravado. El titular de ese débito fiscal es el Fisco, en su carácter de sujeto activo de obligación tributaria. El sujeto pasivo del impuesto sólo tiene un deber material en cuanto al impuesto, dar cuenta del mismo, declararlo y cuando corresponda pagarlo, pero nunca forma parte de su patrimonio.

2. Las BALI son documentos en los cuales la autoridad presenta a los postulantes los términos y condiciones de la concesión, los cuales no pueden ser modificados por éstos. Estas disposiciones se vuelcan posteriormente en el decreto supremo que adjudica la concesión.⁴¹

Son dos actos jurídicos, el primero unilateral y bilateral el segundo, que contienen la estructura contractual del negocio. Ello habilita analizar los aspectos contractuales sobre la base de estos actos jurídicos.

3. En cuanto a la legislación aplicable señalan las BALI que:

“Forman parte integrante de las presentes Bases de Licitación, la Ley de Concesiones de Obras Públicas contenida en el Decreto Supremo MOP N°900 de 1996, que fijó el Texto Refundido,

⁴¹ En este caso el Decreto Supremo N° 105 de 2015 del MOP.

Coordinado y Sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley MOP N°164 de 1991 y sus modificaciones; el Reglamento de la Ley de Concesiones aprobado por Decreto Supremo MOP N°956 de 1997 y sus modificaciones; el Decreto con Fuerza de Ley MOP N°850 de 1997 que fija el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Ley N°15.840 de 1964, Orgánica del Ministerio de Obras Públicas y del DFL N°206 de 1960, Ley de Caminos, y sus modificaciones; y la Ley N°16.752, Orgánica de la Dirección General de Aeronáutica Civil, y sus modificaciones así como sus normas complementarias.

En todo caso, ante cualquier discrepancia en la interpretación de los documentos que conforman las Bases de Licitación y la normativa vigente que sea aplicable al Contrato de Concesión, primará lo dispuesto en dicha normativa."

Aun cuando el Contrato tenga el carácter de contrato administrativo de adhesión y formen parte del mismo los textos legales y reglamentarios citados, ello no impide la aplicación de la legislación general en lo no contemplado en dicha normativa.⁴²

A su turno el MOP durante el proceso de licitación de la Concesión, frente a preguntas efectuadas por los licitantes en relación a si las Tarifas Máximas licitadas por los Servicios Regulados incluían o no el IVA, en respuesta a todas ellas se limitó a señalar que se remitía a lo establecido en el D.L. N° 825 y sus modificaciones posteriores, haciendo aplicable los criterios que se desprenden de esta normativa.

4. Como se ha dicho, en el caso de las ventas y servicios la base imponible del IVA está dada por el precio o remuneración recibida por el contribuyente. También se ha señalado, en las operaciones afectas, los conceptos de precio e ingreso son coincidentes.⁴³

En cuanto a la acepción ingresos comerciales que debe darse en el entendimiento del contrato se dispone en las BALI que:

"Ingresos Comerciales: Es el resultado de la suma de: i) todos los ingresos devengados por el Concesionario y sus personas naturales o jurídicas relacionadas en los términos establecidos en el artículo 100º de la Ley N°18.045 de Mercado de Valores dentro del Aeropuerto o con relación a los bienes afectos a la Concesión, provenientes de cualquier actividad, operación, negocio, venta y/o prestación de servicios, realizados; ii) todos los ingresos devengados provenientes de los pagos que realizará la DGAC al Concesionario por concepto de Almacén de Venta Libre o Duty Free Shop definidos en el artículo 1.14.1 de las presentes Bases de Licitación; y iii) todos los ingresos devengados provenientes de las indemnizaciones a que tenga derecho el Concesionario

⁴² Ello ha sido reconocido por la Contraloría General de la República mediante Dictamen N° 26.889 de 1982 en el cual señala que "las cláusulas de los contratos administrativos, a falta de reglas propias contenidas en ellos, pueden y deben interpretarse de acuerdo a normas de interpretación de los contratos contenidas en el Código Civil".

⁴³ Ello, sin perjuicio de ciertas diferencias temporales en cuanto a la oportunidad en que debe reconocerse el ingreso en relación con los impuestos sobre las rentas.

por concepto de contrato de seguro, específicamente el lucro cesante, y de las multas y/o indemnizaciones por incumplimiento de las condiciones económicas de los subcontratos de servicios que se prestan dentro del Aeropuerto.

En particular, tratándose de los servicios regulados en las letras a) y c) del artículo 1.10.9.1 y letras c), d), e), f), g) y j) del artículo 1.10.9.3.1 de las presentes Bases de Licitación, se considerará como ingreso comercial la suma total de los ingresos devengados que se generen como resultado del cobro de las respectivas tarifas por la prestación de dichos servicios.

[...]

No se considerarán como Ingresos Comerciales los siguientes conceptos: i) impuestos de retención y recargo, [...]."⁴⁴

Los Servicios Regulados consignados en las letras c), d), e), f), g) y j) del artículo 1.10.9.3.1 de las BALI son precisamente aquellos respecto de los cuales se debate si las Tarifas Máximas incluyen o no el IVA.

Del texto transcrito se desprende que:

- a) La definición de ingreso es tautológica porque define a los ingresos como todos los ingresos. Frente a ello es lícito entender el ingreso en su sentido contable y tributario como todo incremento neto de activos o disminución neta de pasivos con incidencia en el resultado de la empresa.
- b) Estos ingresos comprenden obviamente todas las Tarifas Máximas a que se refiere este Informe y que tiene derecho a percibir la Concesionaria respecto de los Servicios Regulados.
- c) Tales ingresos no incluyen los impuestos de recargo, cual es el caso del IVA. Tal calificación es indubitada al tenor de lo instruido por el propio SII según el cual:

"Este impuesto consiste en el recargo del 19% al monto del precio final determinado por el vendedor de un bien o servicio. El impuesto actúa en cadena, trasladándose desde el vendedor al comprador, quien descuenta el impuesto pagado y acreditado en las facturas de sus compras (Crédito Fiscal) y agrega el impuesto recolectado en las ventas (Débito Fiscal). El consumidor del bien o servicio es quien soporta por último el impuesto que se ha arrastrado en la cadena desde el productor hasta el consumidor final."⁴⁵

5. La referencia a ingresos se repite en las BALI en el mismo sentido. Es decir, como incremento neto de activos o reducción neta de pasivos con abono a la utilidad de la empresa.

⁴⁴ Artículo 1.2.2 39). Lo destacado está en el original.

⁴⁵ SII. Diccionario Básico Tributario Contable.

En efecto se señala en el documento que:

- I) **Ingresos Netos del Concesionario o Ingresos Netos:** Es aquella proporción de los Ingresos Totales de la Concesión que recibirá el Concesionario en virtud de lo establecido en los artículos 1.14.1.1, 3.1 y 3.2 de las presentes Bases de Licitación.
- II) **Ingresos por Pasajero Embarcado:** Es la suma de los montos recaudados por la aplicación de las Tarifas por Pasajero Embarcado determinadas en el artículo 1.14.1 de las presentes Bases de Licitación.
- III) **Ingresos Totales de la Concesión o Ingresos Totales:** Es el resultado de la suma de los Ingresos Comerciales y los Ingresos por Pasajero Embarcado.”

6. La Ley de Concesiones, en su artículo 11 confirma lo señalado al disponer que:

“El concesionario percibirá como única compensación por los servicios que preste, el precio, tarifa o subsidio convenidos y los otros beneficios adicionales expresamente estipulados. El concesionario no estará obligado a establecer exenciones en favor de usuario alguno.”

La expresión compensación da a entender claramente que se la considera como remuneración, retribución o contraprestación. En síntesis, ingreso.

El IVA recargado en las tarifas no puede ser considerado una compensación pues, como se ha señalado reiteradamente, el débito fiscal no es un ingreso para la Concesionaria, sino que se registra en una cuenta de pasivo pues representa una obligación para con el Fisco, siendo este último su titular exclusivo.⁴⁶

7. Sin perjuicio que el Contrato tiene la calidad de un contrato administrativo de adhesión, resultan claramente aplicables supletoriamente aquellas que contiene el derecho común y en especial los artículos 1560 y siguientes del Código Civil.

En concreto, el artículo 1566 del Código Civil establece que:

“No pudiendo aplicarse ninguna de las reglas precedentes de interpretación, se interpretarán las cláusulas ambiguas a favor del deudor. Pero las cláusulas ambiguas que hayan sido extendidas o dictadas por una de las partes, sea acreedora o deudora, se interpretarán contra ella, siempre que la ambigüedad provenga de la falta de una explicación que haya debido darse por ella.”

Enfrentada esta norma con el texto de las BALI podemos extraer los siguientes comentarios:

⁴⁶ Cabe recordar que conforme al inciso tercero del N° 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la Republica “Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado” de esta forma el único titular de los tributos es el Fisco de Chile.

07.06.2018

Sociedad Concesionaria Nuevo Pudahuel S.A.

Página 26 de 41

- a) Las BALI del Contrato de Concesión que se informa, contienen 95 definiciones de los términos más relevantes de la convención. Sin embargo, si bien la expresión Tarifas Máximas se utiliza en muchas oportunidades, el acápite de definiciones no se ocupa de definir lo que se entiende por tales.
- b) Es un hecho indubitado que las BALI son propuestas por el MOP y no son susceptibles de modificación por los licitantes.
- c) En diversas ocasiones durante el proceso de postulaciones se consultó al MOP sobre la situación de las Tarifas Máximas frente al IVA y en cada oportunidad no respondió derechamente la consulta, sino que se limitó a referirse al texto de la Ley del IVA.
- d) Como se ha señalado, en el IVA el débito fiscal no es un ingreso para quien emite la factura, sino un recargo que el contribuyente debe efectuar sobre el precio acordado.
- e) En otros casos de procesos de concesión⁴⁷ en que el MOP ha querido señalar que las tarifas incluyen el IVA así lo ha señalado expresamente.
- f) La Ley del IVA, al igual que la gran mayoría de las normas tributarias que establecen impuestos, se sustentan en el principio recaudador⁴⁸, es decir, su objetivo es generar la mayor recaudación fiscal posible dentro del marco del hecho gravado establecido por la ley.

Es por ello que muchas veces la base imponible de los respectivos impuestos es de carácter genérica y amplia, abarcando una infinidad de conceptos, de manera que las partes no puedan limitar o entorpecer el alcance de la potestad tributaria utilizando nomenclaturas distintas para regular sus relaciones jurídicas.

⁴⁷ Aquellos señalados en los escritos de Discrepancia sujeta al Honorable Panel Técnico, y en el escrito de demanda arbitral presentada ante la Honorable Comisión Arbitral, tenidos a la vista.

⁴⁸ Si bien los impuestos pueden tener muchos objetivos, como por ejemplo desincentivar el uso o consumo de ciertos bienes, el principal y más relevante es dotar al Fisco de los recursos económicos suficientes para cumplir con sus objetivos. Es por ello que la finalidad principal de los impuestos es la de recaudar, y el IVA es un impuesto esencialmente recaudador. Según el profesor José Yáñez Henríquez, en su estudio sobre "*Impuestos Recaudadores versus Impuestos Reguladores*" publicado en el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, "*El objetivo fundamental de los impuestos es producir la recaudación de recursos que necesita el Estado para financiar los gastos del presupuesto público. Obviamente este debiera ser el propósito primordial de los impuestos recaudadores*" Según el profesor Yáñez "*el primer principio que debe satisfacer un impuesto recaudador es suficiencia. Es decir, debe cubrir las necesidades financieras del Estado.*" Es por ello que los impuestos recaudadores por excelencia son aquellos que presentan una base imponible grande o amplia, y que son estables en el tiempo. El Profesor Yáñez enfatiza en este aspecto que "*La recaudación tributaria para financiar el gasto fiscal debiera ser lo más estable en el tiempo. El logro de este propósito dependerá de la estabilidad de la magnitud de la base del impuesto recaudador*".

Es por ello que el IVA, como principal impuesto recaudador del país, para satisfacer con dicho objetivo, debe reunir las condiciones que permitan asegurar una recaudación importante y estable en el tiempo, lo cual se logra, entre otros aspectos, mediante su generalidad, es decir, abarcando la mayor cantidad de situaciones posibles, con pocas exenciones y con una base imponible lo suficientemente amplia para comprender cuantitativamente el hecho gravado en forma completa, sin exclusiones, salvo las comprendidas en la propia ley.

Así por ejemplo, en materia de impuesto a la renta, se grava principalmente a la renta, definida como cualquier incremento de patrimonio, en el más amplio de los sentidos, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación⁴⁹.

La Ley del IVA en materia de servicios, como Ya hemos expuesto, en su artículo 2 N° 2 configura el hecho gravado como "*la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima comisión o cualquiera otra forma de remuneración...*" (Énfasis agregado).

Como puede advertirse, para la Ley del IVA es totalmente indiferente la forma, nombre o denominación que adopte la remuneración pactada, lo único relevante es que exista.

A su turno, la norma general sobre base imponible contenida en el artículo 15 de la Ley del IVA, en forma genérica considera que el IVA se aplica sobre el "*valor de las operaciones respectivas*" cualquiera que éste sea, y cualquiera sea la forma en que se determina o se denomine por las partes. Sólo se excluyen de dicho valor aquellos montos que en forma expresa señala la Ley en el mismo artículo 15, tales como los impuestos de la propia Ley del IVA, como el Impuesto a las bebidas alcohólicas y el impuesto a ciertos productos suntuarios, y otros impuestos específicos como aquel aplicado a los combustibles.⁵⁰

Incluso en aquellos casos en la remuneración de un servicio es pagada mediante una dación en pago, la Ley del IVA en su artículo 19 entiende que "*se tendrá como precio del servicio, para los fines del impuesto de este Título, el valor que las partes hubieren asignado a los bienes transferidos o el que en su defecto, fijare el Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo*".

En este punto cabe recordar el aforismo jurídico de la no distinción, que en rigor constituye un principio de interpretación de la ley recogido ampliamente por nuestros tribunales superiores de justicia, configurado bajo la frase "*donde la ley no distingue no es dable distinguir al intérprete*".

Si la Ley del IVA en sus diversas normas sobre base imponible no distingue respecto de la denominación que ella adopte, otorgándole en cualquier caso el mismo tratamiento tributario al valor de la operación cualquiera que éste sea, no es por tanto lícito al intérprete efectuar distinciones en esta materia.

⁴⁹ Artículo 2 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁵⁰ Bajo el texto original del D.L. N° 825 de 1974, se permitía la rebaja de la base imponible de ciertos gastos reembolsables cuando eran cobrados por un prestador de servicios al beneficiario, tal y como lo establecía el antiguo artículo 51 del D.L. N° 825 de 1974. Esta norma se derogó en 1977, precisamente por los conflictos que generaba entregar a las partes la calificación de gasto reembolsable susceptible de ser rebajado de la base imponible del IVA en los servicios.

A los ojos del legislador, y basado en el principio de recaudación fiscal, lo relevante es que si una operación reúne los caracteres o condiciones para ser calificada como un hecho gravado con IVA, el tributo en definitiva se aplique de manera uniforme para todas las operaciones afectas, independientemente de las denominaciones o nomenclaturas que utilicen las partes para fijar o determinar el valor de la operación.

De este modo, la Ley del IVA no efectúa distinción alguna en cuanto a la forma o denominación de la remuneración o precio de una prestación de servicios para efectos de la aplicación del IVA, siendo indiferente si se denomina precio; remuneración; honorario; canon, renta, flete, prima, comisión, interés, tarifa, etc. Lo único relevante es que la operación que genera la remuneración cualquiera que sea ésta, cumpla con los requisitos del hecho gravado.

Si ello no fuera así, podría quedar entregada a la voluntad de las partes la fijación o existencia de un elemento básico de la obligación tributaria, cuál es la base imponible, lo que contradice el principio de legalidad de los tributos.

Así las cosas, la Ley del IVA regula en forma genérica la base imponible de este tributo, sin que sea relevante la denominación legal o la que le den las partes a la remuneración o contraprestación acordada. En cualquier caso, el tratamiento tributario que otorga la Ley del IVA es idéntico. La Ley del IVA no establece tratamientos diferenciados dependiendo del "tipo" de remuneración que se percibe por una prestación de servicios específica. **En cualquier caso el IVA se aplica sobre el valor de la operación acordada por las partes.**

Al efecto es posible citar lo resuelto por el SII en respuesta a una consulta sobre el devengo del IVA en el contexto de un contrato de seguro, en el cual las partes convencionalmente han estipulado que el pago de la prima puede efectuarse mediante la cesión de letras de cambio, respecto de lo cual señaló:

"Así, cuando como contraprestación del servicio el beneficiario acepta letras de cambio en favor de la compañía aseguradora, podría entenderse que esta situación constituye una forma de poner a disposición del prestador del servicio la remuneración correspondiente, ello dependerá, en definitiva, de los términos en que las partes hayan contratado, pudiendo haber establecido en la póliza modos alternativos de extinguir la obligación del asegurado o beneficiario, distintos de la solución o pago efectivo, como serían la novación, remisión, compensación, etc.

Debe advertirse, no obstante, que la cesión de los créditos que representan las letras de cambio, o la constitución de cauciones sobre ellas, no alteran el momento que ha fijado la ley para que tenga lugar el devengo del Impuesto al Valor Agregado, en el caso en examen, cuando se entiende cumplida la obligación del beneficiario, sea mediante el pago efectivo de las

*primas, sea a través de otros modos de extinguir obligaciones, de acuerdo con los términos de la respectiva convención.*⁵¹ (Énfasis agregado).

Asimismo, mediante el Oficio N° 2814 del 2004, relativo al IVA aplicable a los servicios de estacionamiento, el SII señaló que:

"Por último, en cuanto a la supuesta naturaleza impositiva de los derechos que son cobrados por el estacionamiento en la vía pública, cabe hacer presente que de ninguno de los contratos de concesión acompañados por la recurrente ni de sus respectivas bases de licitación administrativas y técnicas se puede colegir que lo que se cobra por el estacionamiento en la vía pública es un "derecho municipal" de aquellos definidos en el Título VII de la Ley de Rentas Municipales, sino muy por el contrario, puesto que las rentas provenientes de explotaciones municipales se encuentran reguladas en el Título III de la mencionada ley, siendo consideradas como una tarifa cobrada por la prestación de un servicio y no como un "derecho municipal" propiamente tal.

Confirma lo anterior el hecho de que la expresión que emplean todos los instrumentos que dan cuenta de las concesiones para designar a los pagos que los usuarios deben efectuar por estacionarse en la vía pública es precisamente "tarifa", la cual es sinónimo de precio según el Diccionario de la Real Academia Española, lo que demuestra indubitablemente que dichos pagos carecen de todo carácter impositivo, siendo su naturaleza jurídica una simple remuneración por un servicio prestado". (Énfasis agregado).

De este modo, resulta indubitado que para efectos de la Ley del IVA el concepto de remuneración que emplea la definición del hecho gravado de servicios, es amplio, y abarca a cualquier clase de precio o contraprestación que se pague por un servicio, independientemente de la denominación que la ley o las partes le otorguen, siendo totalmente análogas o sinónimas todas las formas posibles de remuneración, incluso, cuando éstas revisten el carácter de modos de extinguir las obligaciones y operan en forma alternativa al pago o solución.

Cualquiera sea la forma o denominación que adopte la remuneración del servicio, en su carácter de "valor de las operaciones respectivas" constituye la base imponible del IVA, sobre la cual se debe recargar el respectivo tributo, como lo ordena el artículo 69 de la misma Ley.

Como ya se indicó, el Reglamento de la Ley del IVA en su artículo 26 elimina cualquier duda que pudiera existir sobre la materia al prescribir que "Para los efectos del Impuesto al Valor Agregado, la base imponible, esto es, la suma sobre la cual se debe aplicar la tasa respecto de cada operación gravada, estará constituida, salvo los casos mencionados en el artículo 16 de la ley, por el precio de venta de los bienes corporales muebles transferidos o el valor de los servicios prestados". (Énfasis agregado).

⁵¹ Oficio N° 414 de 1984.

En otras palabras, sobre la base imponible, constituida en el caso de los servicios por el valor de los mismos, se debe aplicar la tasa del IVA, de manera que cualquiera que sea la denominación que adopte el valor de la operación, no incluye ni comprende el IVA, tributo que debe aplicarse, recargarse y agregarse sobre dicho monto.

No existe norma legal alguna en nuestro ordenamiento jurídico que otorgue un tratamiento diferente a ciertos tipos de remuneración por prestaciones de servicios que permita entender que dentro de la misma se encuentra comprendido el IVA que le afecta. Así las cosas, para la ley el valor de una operación representado por su remuneración, precio, renta, canon, interés prima o tarifa, siempre debe entenderse neto de IVA.

Las consideraciones anteriores llevan a la conclusión inequívoca e indubitable, que en la especie se cumplen cabalmente las disposiciones del inciso final del artículo 1566 del Código Civil. Entonces, en opinión de este informante resulta lícito recurrir a esta norma interpretativa y concluir que, en ausencia de estipulación en contrario, las Tarifas Máximas pactadas en el Contrato no incluyen el IVA, debiendo este tributo agregarse sobre las cantidades asignadas en las BALI, tal y como ordena la Ley del IVA.

VI. OTRAS CONSIDERACIONES EN RELACIÓN AL IVA COMO IMPUESTO DE RECARGO.

1) *Análisis del artículo 69 de la Ley del IVA.*

La distinción entre el precio, remuneración o valor de la operación afecta a IVA y el tributo recargado se puede apreciar claramente del artículo 69 de la Ley del IVA.

El carácter de recargo del IVA emana no sólo de su estructura de impuesto sobre base financiera de impuesto contra impuesto, sino que el precepto citado es explícito en señalar que los vendedores y prestadores de servicios "*...deberán cargar a los respectivos compradores o beneficiarios del servicio, en su caso, una suma igual al monto del respectivo gravamen, aun cuando sean dichos compradores o beneficiarios, quienes, de conformidad con esta ley, deban enterar el tributo en arcas fiscales.*"

La separación entre precio e IVA se ve claramente en las facturas, documento tributario en el cual se señala en forma separada el precio o remuneración que constituye la base imponible, y el IVA que le afecta.

La Ley ordena que en las facturas se realice esta distinción puesto que ellas otorgan derecho a crédito fiscal, y como medida de control, y para facilitar la fiscalización se ordena separar ambos conceptos.

En el caso de las boletas el tema es más difuso en apariencia, puesto que la boleta no distingue entre valor neto de la operación y el IVA. Ambos se confunden. Ello, sin embargo, no obsta a que la

separación entre ambos conceptos exista, y sea de fácil determinación. Basta con dividir el monto total de la boleta por el factor 1.19, para determinar el valor neto y el IVA.

En el caso de las boletas el legislador no estimó necesaria hacer la distinción entre monto neto e IVA, puesto que al consumidor final (destinatario habitual de la boleta) dicha distinción le es indiferente, puesto que no tiene derecho a usar el IVA como crédito fiscal.

Pero para efectos del vendedor o del prestador del servicio, cualquiera sea el documento tributario que emita, sea boleta o factura, el IVA siempre constituye un débito fiscal, un impuesto que debe declarar y que no forma parte de sus ingresos.

La separación del IVA del precio de la operación se puede apreciar más claramente en el caso de cambios de sujeto del IVA, en los cuales se altera el sujeto de derecho del IVA, mutando hacia el comprador o beneficiario del servicio por razones de resguardo del interés fiscal.

En los casos que el Director del SII ha ejercido la facultad que le otorga el artículo 3 de la Ley del IVA, y traslada la obligación de declarar y pagar el IVA de la operación al propio comprador, el carácter de impuesto de recargo se mantiene y es más fuerte aún, puesto que el IVA que afecta a la operación debe ser directamente enterado en arcas fiscales, sin que sea posible su compensación con crédito fiscal alguno.⁵²

Así las cosas, cuando un vendedor se encuentra afectado por el cambio de sujeto sólo recibe del comprador el precio neto, sin IVA, acordado entre las partes, puesto que el IVA es retenido por el propio comprador quien lo entera en forma directa e integra en arcas fiscales.⁵³

Lo anterior demuestra claramente que el IVA no forma parte del precio de la operación, sino que es perfectamente diferenciable y se encuentra de tal manera separado de él, que la ley no ve problema en que el IVA sea enterado en arcas fiscales por el propio comprador, para resguardar el interés fiscal comprometido, sin que ello lesione de manera alguna los derechos del vendedor a percibir el precio o remuneración pactada.

⁵² Ello es sin perjuicio del derecho a crédito fiscal que pudiera gozar el comprador sobre dicho monto, ya que el cambio de sujeto sólo altera la cadena pagadora del IVA en el sujeto de derecho, pero en para comprador dicho impuesto sigue siendo crédito fiscal.

⁵³ Así por ejemplo, en la Resolución N° 3722, del 2000, que regula el cambio de sujeto parcial en ventas de carne en su numeral 7° señala que "El monto incluido con tasa del 5 % sobre el valor neto de la venta de carne, como el aplicado sobre los servicios de faenamiento de ganado conforme a la determinación de la base imponible establecida en el dispositivo número 2, constituirá para las empresas señaladas en los N°s. 2, 3 y 4 anteriores, un impuesto de retención que deberán declarar y pagar íntegramente en arcas fiscales, no operando contra él ninguna imputación o crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado...". La Resolución N° 7, del 2003, que establece el cambio de sujeto total en venta de chatarra en su numeral 5° señala que "El monto del Impuesto al Valor Agregado recargado y retenido en las "facturas de compra", será para el adquirente un impuesto de retención, que deberá declarar y pagar íntegramente en arcas fiscales, sin que opere, a su respecto, imputación o deducción alguna..." entre otras del mismo tenor.

07.06.2018
Sociedad Concesionaria Nuevo Pudahuel S.A.
Página 32 de 41

El inciso segundo del artículo 69 de la Ley del IVA resulta bastante ilustrativo, puesto que señala que *"El recargo del impuesto se hará efectivo aun cuando los precios de los bienes y servicios hayan sido fijados por la autoridad, en virtud de disposiciones legales o reglamentarias."*

Ello implica que en los casos que la autoridad se encuentra facultada para fijar precios, ellos son valores netos, es decir, que no incluyen IVA, y que el IVA igualmente debe ser recargado, obviamente cuando corresponda.

Claro ejemplo de ello lo podemos apreciar en las tarifas eléctricas, que son constitutivas de los ingresos de las empresas eléctricas.

Al respecto el Decreto Supremo de Energía N° 11, de 24 de agosto del 2017, que fija las tarifas eléctricas aplicables a los suministros sujetos a precios regulados, es claro en su artículo segundo en señalar que *"Las tarifas del presente decreto son netas y no incluyen el impuesto al valor agregado ni otros impuestos o tributos que sean de cargo de los clientes."*

Dicha norma es perfectamente consistente con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 69 de la Ley del IVA, y claramente no distingue si el documento tributario que soporta la operación es una boleta o una factura.

Idéntica situación acontece con las tarifas de servicios de producción y distribución de agua potable, en las cuales se consideran los valores netos que representan ingresos para las diversas compañías sanitarias.

Al efecto el Decreto Supremo de Economía N° 83 del 2015, que regula el tarifado de Aguas Andinas S.A. de la Región Metropolitana, en su numeral 8 señala que *"las tarifas se recargarán con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) exceptuándose de este recargo los aportes de financiamiento reembolsables definidos en el punto 4.3 de este decreto."*

De lo anterior fluye con claridad que cada vez que se regula una tarifa de servicios regulados, ella no considera el IVA que le afecta, sino que la misma debe ser recargada por el monto de este tributo, puesto que las tarifas reguladas determinan los ingresos de las compañías suministradoras de bienes o servicios. En el caso en revisión no existe diferencia, por lo que la Tarifa Máxima fijada en las BALI es la base imponible del IVA que debe ser recargado sobre este valor, en el caso de servicios afectos con dicho impuesto.

El inciso final del artículo 69 de la Ley del IVA señala que el IVA no será considerado para los efectos de calcular otros recargos legales que puedan afectar al precio de las especies o servicios.

Esta disposición es clarísima en distinguir el precio de las especies o servicios, y el IVA que les afecta, haciendo evidente la separación total que existe entre ambos conceptos, puesto que el IVA debe ser excluido al momento de calcular otros recargos que pudieran afectar al precio de una operación.

Por su parte, en la Ley N° 19.496, sobre Protección de los Derechos del Consumidor, también es posible encontrar normas que apuntan a la idea que el IVA no se encuentra naturalmente incluido en el precio de la operación, sino que se debe recargar o adicionar al mismo.

En el artículo 30 de la Ley N° 19.496 se establece que los proveedores de bienes o servicios deberán informar al público los precios de los bienes o servicios. En este sentido la norma en su inciso 5° señala que *"El monto del precio deberá comprender el valor total del bien o servicio, incluidos los impuestos correspondientes"*.

Así las cosas, la Ley N° 19.496, entendiendo que los impuestos indirectos y de recargo no forman parte del precio de la operación, para efectos de entregar al público consumidor un valor único y final a pagar por los bienes y servicios ofrecidos, obliga a incluir los impuestos correspondientes para efectos de su comunicación a los consumidores.

Si los impuestos indirectos de recargo se encontraran conforme a la Ley del IVA o a la Ley que los considere incluidos en el precio de venta o de los servicios, esta disposición de la Ley del Consumidor carecería de todo sentido.

2) *Jurisprudencia del SII sobre el carácter de recargo del IVA.*

Sobre el carácter de recargo del IVA el SII se ha pronunciado en diversas ocasiones siendo consistente en señalar que el IVA es un tributo de recargo.

Más allá de esa afirmación que por lo demás emana de la propia Ley del IVA, en la práctica ello ha implicado que el SII considera que el IVA no forma parte del precio de venta o valor del servicio afecto a IVA, sino que es una suma adicional que debe ser cargada al comprador o beneficiario del servicio.

Muy ilustrativo resulta el Oficio N° 1850 del 2016, mediante el cual se pronuncia respecto a si corresponde incluir el IVA en el monto de la garantía financiera que deben otorgar las empresas mineras, conforme a la Ley N° 20.551 que Regula el Cierre de Faenas e Instalaciones Mineras del 2011.

El SII en respuesta a la consulta, luego de clarificar que carece de facultades para pronunciarse sobre el monto mismo de la garantía que debe extender la empresa minera o el empresario minero para asegurar el íntegro y oportuno cumplimiento del plan de cierre, particularmente si dicha suma debe contemplar el IVA soportado y pagado en la adquisición de bienes y servicios requeridos para el cierre de las faenas mineras, informa lo siguiente a modo referencial al consultante:

*"Para su conocimiento, se informa que en toda adquisición de bienes corporales muebles y servicios afectos a IVA, el adquirente debe pagar el IVA que se recarga en la operación **junto con** el precio del bien o servicio, **lo cual implica que si no se contempla dicho gravamen dentro del monto de la***

garantía, ésta no cubrirá el valor que debe enterar SERNAGEOMIN por los bienes o servicios requeridos para la ejecución del plan de cierre. La constitución de dicha garantía incluyendo el IVA respectivo, es sin perjuicio de la facultad posterior del adquirente o beneficiario del servicio, en este caso de la empresa minera o el empresario minero, en la medida que sea contribuyente de IVA o exportador, de recuperar dicho tributo, sea en la forma de imputarlo como crédito fiscal de acuerdo al procedimiento normal que establece el Decreto Ley N° 825 de 1974, o bien, conforme a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley N° 20.551." (Énfasis agregado).

De acuerdo con la respuesta que entrega el SII considerando el carácter de recargo del IVA, sugiere, que en la garantía requerida para la ejecución del plan de cierre minero, se contemple el IVA en forma expresa, pues de otra forma la garantía no cubriría el valor que debe enterar por los bienes o servicios requeridos.

De este modo, para el SII el IVA se recarga en la operación respectiva junto con el precio, pero no forma parte del mismo, de manera que dicho gravamen deberá considerarse para efectos de la garantía a que alude en la respuesta y así entregar la cobertura total que dicha garantía pretende.

3) *Cálculo del IVA proporcional.*

El crédito fiscal IVA sólo puede ser utilizado por aquellos contribuyentes que realizan operaciones afectas a IVA.

En el caso de contribuyentes mixtos, es decir, que realizan operaciones de ventas y servicios afectas y no afectas o exentas, y que soportan un IVA de uso común asociado indistintamente a todas sus actividades, deben determinar un uso proporcional de dicho IVA común conforme a las normas del Reglamento de la Ley del IVA.

El número 2 del artículo 43 del Reglamento de la Ley del IVA señala que "*Para determinar el monto del crédito fiscal respecto de los bienes corporales muebles e inmuebles y de los servicios de utilización común, indicados en el número anterior, se estará a la relación porcentual que se establezca entre las operaciones **netas contabilizadas**, otorgándose dicho crédito únicamente por el porcentaje que corresponda a las ventas o servicios gravados con el Impuesto al Valor Agregado*" (Énfasis agregado).

En la letra A) del número 3 del artículo 43 del Reglamento de la Ley del IVA se regula la forma de calcular la proporcional del IVA de uso común, para lo cual se debe considerar "*la relación porcentual a que se refiere el número anterior considerando las ventas y/o servicios **netos gravados**, y el total de las ventas y servicios **netos contabilizados**...*" (Énfasis agregado).

Como puede advertirse, el propio Reglamento de la Ley del IVA para el cálculo de la proporcionalidad usa los valores netos contabilizados, excluyendo el IVA que les afecta, precisamente porque se trata de una proporcionalidad basada en los ingresos generados por las operaciones, y en

ese entendido se usan los valores netos que se registran contablemente, es decir, sin el IVA ya que éste no forma parte de los ingresos, y a nivel registral sólo se incluye en el registro de ventas de actualmente lleva el SII respecto de todo contribuyente de IVA, pero no como ingreso en la contabilidad financiera.⁵⁴

4) *La ley impone obligaciones tributarias más estrictas a los impuestos de recargo.*

Existen numerosas disposiciones en el Código Tributario que se refieren a los impuestos de recargo, y todas ellas imponen con mayor severidad, obligaciones o cargas a los contribuyentes.

La razón de ello es una sola. El impuesto que ha sido recargado en la operación no pertenece al contribuyente de derecho, sino que al Fisco. En atención a que el contribuyente de derecho ha recibido de un tercero (contribuyente de hecho) el valor del impuesto respectivo, y debe declararlo y enterarlo en arcas fiscales, no hacerlo supone un mayor reproche, y lo sujeta a variadas obligaciones y cargas.

El inciso cuarto del artículo 24 del Código Tributario señala que *"En los casos de impuestos de recargo, retención o traslación, el Servicio podrá girar de inmediato y sin otro trámite previo, los impuestos correspondientes sobre las sumas contabilizadas..."*.

Si el impuesto es de recargo, como el IVA, en caso de retardo u omisión en la obligación de pago de este tributo, el SII puede derechamente girar, sin necesidad de citación previa, puesto que se asume que la falta del contribuyente de no declarar y enterar un impuesto que le ha sido pagado por un tercero permite su cobro inmediato y sin dilaciones⁵⁵.

Por otra parte existe un conjunto de normas sancionatorias en el Código Tributario que tipifican infracciones tributarias, o delitos tributarios respecto de los impuestos de recargo.

El artículo 97 N° 4 del Código Tributario en su inciso segundo sanciona a *"Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado"*. (Énfasis agregado).

⁵⁴ Anteriormente el libro de ventas que llevaba el contribuyente y que se regulaba en los artículos 59 a 63 de la Ley del IVA cumplían la misma función, y en él se registraba el IVA débito. Este libro de ventas junto al libro de compras, se reemplazaron por la Resolución N° 61 del 2017 por el registro de compras y ventas, que electrónicamente lleva el SII por cada contribuyente, pero que cumple la misma función.

⁵⁵ Ello es sin perjuicio del cumplimiento de las formalidades que establece la Ley N° 18.320, de 1984, sobre incentivo al cumplimiento tributario en relación a las fiscalizaciones de IVA.

07.06.2018
Sociedad Concesionaria Nuevo Pudahuel S.A.
Página 36 de 41

Por su parte el artículo 97 N° 11 del mismo Código establece que "*El retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a **retención o recargo**, con multa de un diez por ciento de los impuestos adeudados. La multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.*" (Énfasis agregado).

De ambas disposiciones es posible apreciar una mayor severidad de la ley tributaria al momento de sancionar los incumplimientos en el pago de impuestos de recargo, en el entendido que el contribuyente de derecho que ha recargado el impuesto, y que por tanto ha recibido el monto del tributo, debe declararlo y enterarlo en arcas fiscales en tiempo y forma, puesto que de lo contrario estaría haciendo uso de recursos fiscales en forma indebida, al no ser parte de su patrimonio, sino que del patrimonio Fiscal.

A su turno, el artículo 128 del Código Tributario, al tratar las devoluciones de impuestos enterados en exceso o indebidamente, señala que "*Las sumas que un contribuyente haya trasladado o **recargado indebidamente o en exceso**, por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo disponerse su devolución sino en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional de Impuestos Internos, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido.*" (Énfasis agregado).

Así las cosas, en los impuestos de recargo, no se autorizarán devoluciones de impuestos en la medida que no se acredite que, a su turno, se han efectuado las devoluciones al contribuyente de hecho que ha soportado el recargo, puesto que él es quien debe obtener la restitución final y no el contribuyente de derecho, ya que este último es sólo el agente responsable de pagar el tributo, pero no quien lo soporta patrimonialmente.

Finalmente, el artículo 147 del Código Tributario en sus incisos quinto y sexto establece que "*Si se dedujere apelación en contra de la sentencia definitiva que rechaza parcial o totalmente una reclamación, en los casos a que se refieren los incisos anteriores, la Corte de Apelaciones respectiva podrá, a petición de parte previo informe del Servicio de Tesorerías, ordenar la suspensión total o parcial del cobro del impuesto por un plazo determinado que podrá ser renovado. Igualmente y también por un plazo determinado renovable, podrá hacerlo la Corte Suprema conociendo los recursos de casación. El informe del Servicio de Tesorerías deberá entregarse dentro de los quince días siguientes de recibida la petición del tribunal, el cual podrá proceder sin él si no se entrega en el plazo señalado.*

*Las normas del inciso anterior no serán aplicables a los impuestos sujetos a retención ni a aquellos que por la ley deban ser materia de **recargo** en los cobros o ingresos de un contribuyente, en la parte que efectivamente se hubiere retenido o **recargado** por el reclamante".* (Énfasis agregado).

Esta norma se encuentra en el contexto procesal de un juicio de reclamación tributaria, ya que conforme al artículo 24 del Código Tributario, el giro de un impuesto supuestamente adeudado se

suspende mientras se encuentre la reclamación tributaria en primera instancia. En segunda instancia la suspensión no opera de pleno derecho y debe ser solicitada y decretada por la Corte respectiva.

Con todo, hace excepción a la suspensión de cobro de impuestos el caso de impuestos de recargo que han sido efectivamente recargados, puesto que frente a un fallo de primera instancia desfavorable, la ley presume que es deber del contribuyente vencido efectuar el entero del impuesto en arcas fiscales, aun cuando el juicio no haya concluido por sentencia firme o ejecutoriada, en consideración a que ha recibido un monto de dinero que no le pertenece, sino que es del Fisco, por lo que debe pagarlo. Si con posterioridad el fallo se revierte en segunda instancia o en casación, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de las sumas pagadas, conforme lo dispone el artículo 126 del mismo Código.

Como es posible desprender, existe una total armonía en las nomas transcritas, en el sentido de imponer mayores cargas al contribuyente de derecho de impuestos de recargo, en el entendido que dicho tributo al momento de recibirlo del contribuyente de hecho, no pasa a formar parte de su patrimonio, sino que siempre es parte del patrimonio fiscal, por lo que cualquier demora en el ingreso en arcas fiscales genera un detrimento patrimonial al Fisco que merece un mayor reproche, ya que el contribuyente de derecho contaba con los recursos monetarios para proceder al pago del impuesto.

5) *Legislación comparada. Caso del Impuesto al Valor Añadido español.*

En el mismo sentido que nuestra Ley del IVA, algunas legislaciones comparadas han reconocido que el impuesto al valor agregado, en su carácter de impuesto de recargo, no se encuentra comprendido en el precio de la respectiva operación afecta al tributo.

Tal es el caso de España en que su Impuesto al Valor Añadido se encuentra estructurado de forma muy similar a nuestro IVA y comparten numerosas características, principalmente el ser un impuesto de base financiera de impuesto contra impuesto.

Dentro de las similitudes, en ambas legislaciones se consagra el carácter de impuesto de recargo o de "*repercusión*", como lo denomina la legislación española.

Para la legislación española, la regla general es que el IVA en su carácter de impuesto de repercusión, no forma parte del precio de la operación y se agrega o añade al mismo.

De este modo, para la ley española que regula el IVA, el carácter de recargo o repercusión del IVA naturalmente conlleva a que su monto no se encuentre incluido en el precio de las operaciones afectas a dicho tributo. Para hacer excepción a esta regla, tuvo que existir un texto legal expreso que así lo señalara para ciertos casos particulares, como acontece con las ventas y servicios efectuados a entidades públicas, ya que la regla general por sí sola no permitía arribar a dicha interpretación.

La repercusión de acuerdo a la Ley de Impuesto al Valor Añadido español supone la traslación del peso económico del impuesto por el sujeto pasivo al destinatario de la operación gravada. La repercusión está configurada como un derecho-deber, por cuanto que la Ley establece que el sujeto pasivo debe repercutir el importe del impuesto sobre el destinatario de la operación gravada.⁵⁶

La repercusión del IVA por parte del sujeto pasivo es la que permite el funcionamiento del tributo, ya que sólo la repercusión del mismo permite el traslado, fraccionadamente, de la carga tributaria hacia el consumidor final y, en consecuencia, el funcionamiento del llamado mecanismo de pagos fraccionados, ínsito al modelo IVA.⁵⁷

Los sujetos pasivos actúan, mediante la repercusión, como agentes recaudadores de la Hacienda Pública y, a su vez, permiten a los perceptores de los bienes o servicios la deducción de tales IVA repercutidos.⁵⁸

De acuerdo con el artículo 88 de la Ley de Impuesto al Valor Añadido española, "*Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.*"⁵⁹

Conforme a la misma norma la repercusión se efectuará mediante factura o documento análogo, en el que la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible. En dichos documentos se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Como puede desprenderse del texto citado, que por lo demás resulta ser bastante parecido al artículo 69 de nuestra Ley del IVA, para la legislación española, la repercusión del IVA implica que el tributo no se encuentra incluido dentro del precio o contraprestación de la operación, (que a su turno configura la base imponible conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto al Valor Añadido española), sino que es un monto separado. Sólo hace excepción a esta regla las ventas o servicios efectuados directamente a entidades públicas españolas cuando ellas actúan como compradoras o beneficiarias de servicios.

Cabe recordar que en el caso bajo análisis las Tarifas Máximas corresponden al precio o remuneración de los Servicios Regulados que la Concesionaria presta a terceros usuarios de las diversas instalaciones aeroportuarias, y no directamente al MOP o al Fisco, a quien le presta el servicio de construcción de la obra pública y explotación, conservación y mantención posterior, materia

⁵⁶ Manual de IVA publicado por la Agencia Tributaria Española en su página Web www.Agenciatributaria.es.

⁵⁷ Repercusión y Rectificación del IVA. Autor Domingo Carbajo. Artículo extraído de VLex España.

⁵⁸ Ídem nota anterior.

⁵⁹ Conforme al texto legal publicado por la Agencia Tributaria Española en su página Web www.Agenciatributaria.es.

regulada en forma especial por nuestra legislación tributaria como analizamos extensamente en capítulos anteriores.

De esta forma, según la legislación española, la posibilidad de repercusión del IVA hace que este tributo no se incluya en el precio o contraprestación pactada de las transacciones afectas, puesto que siempre puede ser utilizado como crédito,⁶⁰ salvo que las partes acuerden expresamente incluirlo o en los casos de ventas y servicios efectuados a entidades públicas en que es la propia Ley la que, excepcionalmente, entiende incluido el IVA.⁶¹

Dada la similitud de la repercusión del IVA español, con el recargo del IVA en Chile, es dable sostener que el entendimiento general que sobre la materia ha tenido la legislación y doctrina española puede extenderse al caso chileno.

De este modo, en nuestra Ley del IVA, al igual como acontece en la legislación española, la normativa general que regula la determinación y aplicación del IVA se sustenta en el carácter de recargo de este tributo, por lo que desde un punto de vista legal debe entenderse que el IVA nunca se encuentra incluido en el precio de la operación, salvo acuerdo expreso de las partes o en el caso de prestaciones enmarcadas en la ejecución de contrataciones públicas cuando así lo digan en forma expresa las Bases de Licitación respectivas, circunstancias que en el caso bajo análisis no ocurrieron.

VII. CONCLUSIONES.

En base a lo expuesto en el cuerpo del presente Informe, podemos concluir lo siguiente:

- 1) El IVA es un impuesto indirecto, que se determina sobre base financiera, bajo la modalidad de impuesto contra impuesto, y de carácter plurifásico, lo que permite que en cada etapa de comercialización de bienes vaya gravando el valor agregado en ellas.

Así las cosas el IVA se determina mensualmente sobre la diferencia entre débito fiscal y crédito fiscal, siendo el valor positivo de esta sustracción el IVA a enterar en arcas fiscales.

Cuando el crédito fiscal es mayor al débito, se genera una diferencia a favor del contribuyente, que es trasladada al mes siguiente.

En tanto que cuando el débito es mayor al crédito dicha diferencia siempre debe ser enterada al Fisco. De permanecer en poder del contribuyente se verificaría un incumplimiento tributario sujeto a las sanciones correspondientes por la mora en la declaración y pago del impuesto.

⁶⁰ O ser "deducido" como lo regula la legislación española, operando en todo caso de forma similar a un crédito.

⁶¹ Repercusión y Rectificación del IVA. Autor Domingo Carbajo. Artículo extraído de la página Web de VLex España.

- 2) Derivado de lo anterior, se presenta como característica del IVA el ser un impuesto de recargo, lo cual implica que la cantidad o monto a que éste asciende en cada caso debe ser agregado o cargado sobre el valor de su base imponible, como lo señala el artículo 14 de la Ley del IVA. En otras palabras, el recargo implica que el monto del tributo es adicionado o cargado sobre las sumas que constituyen su base imponible, independientemente de quien sea el contribuyente de derecho, de manera que el monto total y final que paga el comprador o beneficiario del servicio, es la suma del precio de venta, más el impuesto cargado sobre éste.

Así lo dispone el artículo 69° de la ley del IVA al señalar que el IVA, con excepción del que afecta a las importaciones, "*debe ser cargado a los compradores o beneficiarios del servicio*".

- 3) De los artículos 14; 15 y 69 de la Ley del IVA se desprende inequívocamente que el IVA no forma parte del precio de la venta o servicio afecto, el cual se determina por las partes, sino que el impuesto es una cantidad que se agrega o recarga sobre aquella.

De lo anterior fluye con claridad que el IVA no es parte del ingreso del vendedor o prestador del servicio, sino que él, en cuanto contribuyente de derecho del IVA, debe recargarlo en las facturas o boletas, y luego declararlo mensualmente en el Formulario N° 29.

En otras palabras, el IVA recargado en las facturas o débito fiscal no es un monto de propiedad del vendedor o prestador del servicio, sino que es funcional para la determinación del IVA mensual a enterar en arcas fiscales.

Sólo es ingreso del contribuyente el valor neto de la operación respectiva.

- 4) Dicha mecánica es idéntica cualquiera sea el comprador o beneficiario del servicio, es decir, resulta irrelevante si es un contribuyente de IVA que a su turno utiliza el IVA como crédito fiscal, o es un consumidor final para el cual el impuesto forma parte del costo del bien adquirido o servicio utilizado.

En este sentido la emisión de una boleta o factura no altera el hecho que el IVA sea un impuesto de recargo y que el tributo recargado es un débito fiscal que no es considerado como un ingreso del vendedor o prestador del servicio.

En definitiva la boleta o la factura en este aspecto son idénticos desde la perspectiva del vendedor o prestador del servicio emisor del documento, ya que en todo caso el IVA indicado en forma separada del precio (en las facturas) en conjunto con el precio (en las boletas) es un débito fiscal y no un ingreso para él.

- 5) El carácter de recargo de ciertos impuestos como el IVA, hace más gravosas las obligaciones tributarias asociadas a ellos, pues se trata de impuestos que han sido soportados por un

contribuyente de hecho, y entregados al contribuyente de derecho para su entero fiscal.

Lo anterior se sustenta precisamente el carácter ajeno que posee el impuesto de recargo respecto del contribuyente de derecho, quien sólo tiene obligaciones.

- 6) En las BALI queda perfectamente claro que las tarifas por los Servicios Regulados son consideradas como "*Ingresos Comerciales*" de la Concesionaria.

Y las propias BALI, en el numeral 39 del artículo 1.2.2 excluyen de los ingresos comerciales a los impuestos de retención o recargo.

Por su parte la Ley de Concesiones en su artículo 11 apunta al mismo sentido al señalar que el concesionario "*percibirá como única compensación por los servicios que preste, el precio, tarifa o subsidio convenidos y los otros beneficios adicionales expresamente estipulados.*"

- 7) De este modo, en opinión de este informante, conforme a los textos legales analizados, y a falta de una indicación expresa en sentido contrario en las BALI, las Tarifas Máximas por Servicios Regulados fijadas para la Concesión sólo pueden corresponder a ingresos netos, es decir, valores que no incluyen el IVA, pues como se ha dicho, el IVA no es ingreso para ningún contribuyente de este tributo y conforme a la Ley del ramo no forma parte del precio de venta ni del valor de los servicios que constituyen su base imponible. Por lo tanto, el IVA debe ser recargado sobre la Tarifa Máxima regulada en las BALI para cada caso, por constituir ésta el valor de la operación estipulado o acordado por las partes para cada prestación, conforme lo disponen los artículos 14, 15 y 69 de la Ley del IVA y 26 de su Reglamento.

* * * * *


BARAONA FISCHER SPIESS – ABOGADOS
Juan Manuel Baraona