

[Home](#) | [Ventas y Servicios - 2004](#)

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2º, NºS 1, 2, 3 Y 4, ART. 3º, ART. 8º, LETRA E), ART. 9º, LETRA F), ART. 52º. (ORD. Nº 2.465, DE 27.05.2004)

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN OBRAS COMPLEMENTARIAS A UN CONTRATO DE CONCESIÓN MUNICIPAL – ESTACIONAMIENTO PÚBLICO SUBTERRÁNEO – CONCEPTOS DE VENTA, SERVICIO Y VENDEDOR – LOS CONTRATOS DE INSTALACIÓN O CONFECCIÓN DE ESPECIALIDADES Y LOS CONTRATOS GENERALES DE CONSTRUCCIÓN, SE CONSIDERAN COMO VENTA – OBLIGACIÓN DE FACTURAS Y/O BOLETAS – OBRAS COMPLEMENTARIAS EJECUTADAS A TRAVÉS DE UN CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN – HECHO GRAVADO ESPECIAL – EL DEVENGO DEL IMPUESTO SE PRODUCE AL MOMENTO DE EMITIRSE LA CORRESPONDIENTE FACTURA, LO QUE DEBERÁ OCURRIR EN EL MOMENTO EN QUE SE PERCIBA EL PAGO DEL PRECIO DEL CONTRATO, O PARTE DE ÉSTE – SUJETO DEL IMPUESTO.

1.- Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación del antecedente, mediante la cual consulta acerca del tratamiento tributario y la forma de documentar el precio de las obras complementarias convenidas con fecha 30 de octubre de 2003, entre la Municipalidad de XXXXXX y la concesionaria YYYYYY S.A., titular del Contrato de Concesión de Construcción, Explotación y Mantenimiento de Estacionamientos Subterráneos, otorgado el 06-07-2000, ante el Notario de Santiago, Sr. XXX

Señala el Sr. Director del Área Urbana de la Municipalidad de XXXXXX, que ese municipio mediante Licitación Pública asignó la concesión de construcción, mantención y explotación del Estacionamiento Subterráneo 21 de mayo, emplazado en la misma calle, a YYY, hoy YYYYYY S.A., según Decreto Alcaldicio Nº 000; y que entre las Bases Administrativas de la Licitación se encontraban las condiciones del IVA de la construcción (numeral 1.16.5), como así también, las condiciones de restitución de la superficie de calles 21 de mayo y Diagonal Cervantes, a ejecutarse una vez terminada la construcción del edificio de estacionamientos.

Manifiesta que la Municipalidad de XXXXXX, dentro de su plan de mejoramiento urbano del sector centro, solicitó a la concesionaria durante la etapa de construcción, la remodelación de las calles 21 de Mayo y Diagonal Cervantes, según proyecto desarrollado por el municipio, suscribiendo para tal efecto un "Acuerdo de Obras Adicionales", en que se indica el valor de las modificaciones producidas por las mayores obras, descontando las obras no ejecutables por la concesionaria y el aporte de la propia concesionaria, el cual se fija en UF 0,000 ajustándose ese valor a los presupuestos de las obras solicitadas. Agrega que para su cálculo se convinieron precios unitarios entre el municipio y la concesionaria en base a los costos de la constructora, aceptándose por ambos para la fijación del precio del convenio, valores a los cuales se les descontó el IVA.

Señala que la concesionaria está cobrando a la Municipalidad, como primer pago según lo convenido en ese Acuerdo, la suma de \$ 000000. -, la que respalda acompañando el Estado de Pago del contratista que ejecutó las obras, en el cual consta que se pagaron los ítems establecidos en el Acuerdo y el IVA según factura emitida por el contratista. Agrega que el concesionario ha considerado el pago efectuado a la constructora como gastos, por lo que se entendería que lo cobrado al municipio sería una devolución de gastos, en que el concesionario no debería emitir factura; de no ser así, la entrega de factura le significaría pagar una alta suma de IVA, entre el tributo recargado en la factura emitida por la constructora y el tributo recargado en la factura que el concesionario emitiría al municipio.

Por lo anterior, el Sr. Director del Área Urbana de la Municipalidad de XXXXXX, solicita a este Servicio, indique el tratamiento tributario a esta operación y el documento que debiera emitirse.

2.- Acerca de lo consultado es necesario tener presente que según lo establecido en el artículo 8º del DL Nº 825, de 1974, el Impuesto al Valor Agregado afecta a las ventas y servicios. El artículo 2º del mismo texto legal, en sus Nºs. 1, 2, 3 y 4, define para los efectos de la aplicación de esa ley, qué se entiende por "venta", "servicio", "vendedor" y "prestador de servicios".

El artículo 6º del mismo texto legal, establece que los impuestos de la referida ley afectarán también al Fisco, instituciones semi-fiscales, organismos de administración autónoma, municipales y a las empresas de todos ellos, o en que ellos tengan participación, aún en los casos en que las leyes por que se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros.

Por su parte, el artículo 8º letra e), del mismo DL Nº 825, de 1974, establece que para efectos de la aplicación del IVA, se considerarán como ventas y servicios, según corresponda, los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción.

El artículo 52º y siguientes del referido texto legal establece la obligación de emitir facturas y/o boletas, por las operaciones que efectúen a las personas que celebren cualquier contrato o convención de los mencionados en los Títulos II y III de esa ley.

De modo que, acorde con las disposiciones señaladas, toda persona, incluidas las Municipalidades, se afectará con el Impuesto al Valor Agregado tanto en la adquisición de bienes como en la contratación de los servicios gravados con el referido tributo.

3.- De los documentos acompañados a su presentación, entre otros, Bases de Licitación, Decreto Alcaldicio N° 000, de 30-05-2000, Circulares Aclaratorias y Contrato de Concesión, se ha podido establecer que se adjudicó la licitación para la construcción, conservación y explotación de las obras municipales denominadas "Estacionamientos Públicos Subterráneos 21 de Mayo/Diagonal Cervantes", a la Empresa Estacionamientos YYY S.A., sociedad modificada como, "YYYYY S.A.", según contrato de concesión otorgado el 06-07-2000, ante el Notario de Santiago, Sr. XXX

En las Bases Administrativas se establece, que para efectos de una correcta interpretación, se entenderá por Contrato de Concesión, "al contrato que establezca la I.M. XXXXXX. con el Licitante que se adjudique la concesión, del cual formarán parte integrante las presentes Bases de Licitación y sus aclaraciones o modificaciones emitidas durante el proceso licitatorio. En Circular Aclaratoria N° 3, se establece que "con cargo al concesionario, se terminará el tramo de paseo peatonal entre.....El resto del tramo será repuesto en mismas condiciones actuales...".

Con fecha 30 de octubre del año 2003, se suscribió el Acuerdo de Obras Adicionales a "Estacionamiento Público Subterráneo 21 de mayo", entre la Ilte. Municipalidad de XXXXXX y la sociedad concesionaria, hoy YYYYYY S.A., acordándose la incorporación de una serie de obras con el objeto de lograr la Remodelación Arquitectónica y Extensión del Paseo 21 de Mayo. El precio de las obras adicionales se fija en la cantidad de UF 0,000 aportando la concesionaria UF 0000, soportando el municipio la diferencia de UF 0000, que se obliga a pagar en la forma que allí se establece.

4.- Como puede advertirse, el contrato de concesión originalmente pactado sólo contenía la reposición del paseo peatonal 21 de Mayo en las mismas condiciones en que éste se encontraba al momento de la celebración del señalado contrato y la obra consistente en la remodelación arquitectónica y extensión de dicho paseo fue encargada a través de un acuerdo posterior e independiente del primitivo contrato de concesión, al cual le es aplicable un estatuto jurídico diverso.

En efecto, de acuerdo a lo señalado en el acuerdo de obras adicionales, la Municipalidad encarga a YYYYYY obras que consisten en la prolongación del Paseo 21 de Mayo, considerando un nuevo diseño de la pavimentación superficial, saneamiento de aguas lluvias, alumbrado público y ornamental, mobiliario urbano, etc., por un precio acordado en Unidades de Fomento.

De esta manera, el nuevo acuerdo suscrito entre la Ilte. Municipalidad de XXXXXX y la empresa YYYYYY S.A., en virtud del cual la primera encarga a la segunda la Remodelación Arquitectónica y Extensión del Paseo 21 de Mayo, constituye un contrato de construcción, afecto al impuesto al valor agregado de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 8º letra e) del D.L N° 825, de 1974, sin que obste a tal calificación el hecho de que el concesionario encargue la ejecución de la obra a un tercero, por cuanto los contratos gravados por la citada disposición, sea que se ejecuten por sumaalzada o por administración, no requieren ser celebrados por una empresa constructora para ser gravados con impuesto al valor agregado, exigencia que sólo se plantea en el caso de los contratos de venta de inmuebles gravados con IVA.

Por consiguiente, siendo las obras complementarias ejecutadas a través de un contrato de construcción, especialmente gravado por el artículo 8º letra e) del D.L. N° 825, el Impuesto al Valor Agregado que grava la operación se devengará, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 9º letra f) del referido cuerpo legal, al momento de emitirse la o las facturas correspondientes, lo que deberá ocurrir, según lo establecido en el artículo 55 de la misma ley, en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera sea la oportunidad en que se efectúa el pago, siendo obligación de la sociedad concesionaria emitir la factura respectiva a la Ilte. Municipalidad de XXXXXX, recargándole el impuesto al valor agregado. Por otra parte, no es posible sostener que el cobro que se está efectuando a la Municipalidad constituya un reembolso de gastos, ya que la empresa YYYYYY S.A ha suscrito el respectivo contrato a nombre propio, contratando a su vez con un tercero, de quien no es mandatario, la construcción de la obra encargada.

Finalmente, y en relación a lo expresado en la cláusula tercera del Acuerdo Complementario, según la cual, el pago de los impuestos y/o cumplimiento de obligaciones tributarias serán de cargo de la concesionaria, informo a Ud. que las normas que establecen el sujeto del impuesto se encuentran contenidas en el artículo 3º del D.L N° 825, de 1974 y no pueden ser alteradas por voluntad de las partes. Sin embargo, la determinación del contratante que deba soportar financieramente el impuesto al valor agregado es un tema

que corresponde resolver a las partes de la convención, sin que este Servicio pueda pronunciarse sobre el particular, pues se trata de una materia que escapa a sus facultades legales.

JUAN TORO RIVERA
DIRECTOR

Oficio N° 2.465, de 27.05.2004.
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos