

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2, N°2 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 20, N°3 Y N°4. (ORD. N° 1438, DE 03.06.2021)

IVA en el servicio de disposición y tratamiento de residuos sólidos domiciliarios e industriales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación del IVA al servicio de disposición y tratamiento de los residuos sólidos domiciliarios e industriales asimilables.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, su representada “TTTTT” (“consorcio”) es una empresa dedicada al rubro de disposición y tratamiento de residuos sólidos domiciliarios e industriales asimilables, la cual se adjudicó el proceso de licitación iniciado por la Empresa XXXXX (“XXXXX”) sobre disposición intermedia y final de residuos sólidos domiciliarios administrados por XXXXX en la Región Metropolitana, firmando un contrato de construcción, operación y cierre de estación de transferencia (“contrato de transferencia”) y un contrato de construcción, reparación y cierre de relleno sanitario (“contrato de disposición final”), ambos adjuntados a la presentación.

En virtud del contrato de transferencia, el consorcio asume como principal obligación recibir los residuos sólidos domiciliarios y/o asimilables, los que sólo puede rechazar por causales calificadas. La recepción de los residuos responde a una obligación de carácter complejo que debe realizarse bajo la oferta y propuesta del contratista, que comprende una serie de servicios.

El objeto del contrato de disposición final es el diseño, construcción y operación de relleno sanitario, con la finalidad de recibir los residuos provenientes de la estación de transferencia.

Indica que el servicio de disposición intermedia se encuentra afecto a IVA y que el precio de los servicios de disposición final excluye dicho tributo, por lo que ambos servicios habían sido facturados de manera separada.

Con todo, en marzo de 2020 XXXXX solicitó que, a contar de ese mes, se emitieran facturas exentas por ambos servicios, adjuntando copia de un pronunciamiento¹ emitido por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur, donde se indica que los servicios de disposición intermedia prestados por el consorcio no se encuentran afectos a IVA, situación que, en su opinión, no corresponde porque los referidos forman parte de un proceso mucho más complejo e industrializado que lo meramente señalado en los contratos.

Agrega que este Servicio se ha pronunciado en diversas oportunidades² en el sentido que las prestaciones de procesamiento de la basura para eliminarla, que constituyen el llamado relleno sanitario, no se encuentran afectas a IVA porque la actividad desarrollada no está clasificada en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR).

Dichos pronunciamientos han destacado, agrega, que para estar afectos a dicho impuesto necesariamente debe existir un producto emanado de la actividad ejecutada por el prestador, criterio que consideran no aplicable a el consorcio porque el proceso de tratamiento de residuos que se genera en el relleno sanitario es un proceso complejo, en el cual los residuos se transforman materialmente de manera tal que los lixiviados que estos generan son tratados para producir gas y posteriormente, electricidad, constituyendo este último el producto de la actividad desplegada.

Tras citar jurisprudencia administrativa de este Servicio relativa al concepto de industria³ y al nuevo párrafo segundo⁴ del N° 2°) del artículo 2° de la LIR, concluye que el proceso

¹ Oficio Ordinario N° 16.0036 de fecha 24.01.2020,

² Oficio N° 606 de 2017.

³ Oficio N° 4987 de 1975.

⁴ Oficio 1873 de 2020.

denominado “relleno sanitario” cumple con todas las características que conforman el concepto de actividad industrial⁵ y que los servicios de transporte forman parte del servicio de disposición intermedia y son necesarios para la posterior etapa de disposición final, solicita confirmar que:

- 1) De acuerdo con la normativa, los servicios de disposición intermedia están sujetos en su totalidad a IVA, al tenor de la jurisprudencia administrativa que cita⁶.
- 2) No obstante que el consorcio ha facturado exentos de IVA los servicios prestados en la etapa de relleno sanitario existen argumentos para sostener que es una actividad industrial y que por tanto podría estar afecta a IVA.
- 3) De manera subsidiaria, si no se considera la totalidad de los servicios prestados por el consorcio afectos a IVA y, en especial, los de disposición intermedia, se solicita un pronunciamiento sobre la aplicación del párrafo segundo del N° 2°) del artículo 2° de la LIRS, relativa a la divisibilidad de los servicios y los parámetros que se consideren razonables para la asignación de su valor.

Finalmente, hace presente se requirió la presencia de funcionarios del Servicio en terreno para que puedan dar fe de que la descripción de los servicios efectuada en su presentación es efectiva y que, además, resulta razonable se consideren gravados con IVA.

II ANÁLISIS

El N° 2°) del artículo 2° de la LIRS define el hecho gravado servicio como una acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR.

El nuevo párrafo segundo⁷ del N° 2°) del artículo 2° de la LIRS, establece que cuando un servicio comprenda conjuntamente prestaciones afectas como no afectas o exentas, sólo se gravarán aquellas que, por su naturaleza, se encuentren afectas, por lo que cada prestación será gravada, o no, de forma separada y atendiendo a su naturaleza propia, para lo cual se deberá determinar el valor de cada una independientemente.

Agrega que, si un servicio comprende un conjunto de prestaciones tanto afectas, como no afectas o exentas, que no puedan individualizarse unas de otras, se afectará con el impuesto de esta ley la totalidad de dicho servicio.

Dicho lo anterior, y respecto de las actividades relacionadas con el tratamiento de la basura, este Servicio ha sostenido reiteradamente⁸ que, para determinar si están gravadas con IVA, se debe analizar cada caso en particular.

Así, por ejemplo, se ha resuelto que los servicios de procesamiento de basura para su eliminación⁹ como también la disposición de la basura para obtener un relleno sanitario u otro fin que no implique la obtención de un producto¹⁰ no se encuentran gravados con IVA, por provenir del ejercicio de actividades no comprendidas en los numerales 3 o 4 del artículo 20 de la LIR.

En cambio se ha considerado que en los servicios de tratamiento intermedio de desechos en las denominadas estaciones de transferencia, si la empresa presta un servicio que permita seleccionar, clasificar y/o compactar automática o mecánicamente los desperdicios, o extraer fluidos por los mismos medios antes de transportarlos hasta el relleno sanitario, mediante el uso de un sistema que posibilite dichas tareas, tales servicios provendrían del ejercicio de una actividad industrial y, en consecuencia, afectas con IVA de conformidad con el N° 2°) del artículo 2° de la LIRS, en

⁵ Agrega que en los servicios prestados:

i) Se disponen residuos municipales y asimilables,

ii) Los residuos atraviesan un proceso tecnológico, para la obtención de electricidad.

iii) Constituye un sistema para evitar la contaminación ambiental y el daño a la salud de la población.

⁶ Oficios N° 4339 de 2000 y N° 852 y N° 3149, ambos de 1998.

⁷ Incorporado por la letra b. del N° 1 del artículo tercero de la Ley N° 21.210

⁸ Por ejemplo, Oficio N° 606 de 2017.

⁹ Oficio N° 528 de 1999.

¹⁰ Oficio N° 2186 de 2000.

relación al N° 3 del artículo 20 de la LIR¹¹. Si los servicios prestados en la estación de transferencia no cumplen los presupuestos señalados, no se encuentran afectos al IVA¹².

Luego, y respecto de lo consultado, corresponde establecer si los servicios de disposición intermedia y aquellos prestados en la etapa de relleno sanitario constituyen servicios afectos a IVA.

Respecto de los servicios de disposición intermedia prestados en la “YYYYY”¹³, se aprecia que, en su conjunto, consistirían fundamentalmente en el traspaso de la basura por gravedad desde camiones recolectores a contenedores de mayor tonelaje, los cuales son trasladados posteriormente al relleno sanitario, aplicando ciertos controles o mediciones propios del proceso, sin prestar un servicio que permita seleccionar, clasificar y/o compactar automática o mecánicamente la basura que se recibe o extraer los fluidos por los mismos medios, mediante un sistema que posibilite dicha labor.

En consecuencia, y como ha señalado este Servicio¹⁴, las prestaciones que envuelve el servicio antes indicado no se encuentran afectas a IVA, en los términos del N° 2° del artículo 2° de la LIRS, por no provenir del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR.

Sin embargo, el transporte que efectúan los camiones contratados por el consorcio para el traslado de los semirremolques con basura desde la estación de transferencia hasta el lugar de su disposición final se encuentra gravado con IVA por corresponder a una actividad del N° 3 del artículo 20 de la LIR, en concordancia con el N° 2° del artículo 2° de la LIRS.

Ahora bien, tal como señala la Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur, el contrato no establece un precio por separado para el traslado de los semirremolques con basura en caso que su destino final sea el relleno sanitario. En consecuencia, conforme al párrafo segundo del N° 2° del artículo 2° de la LIRS, en caso que un servicio comprenda prestaciones de distinta naturaleza, y en la medida que se trate de prestaciones que pueden separarse, se debe asignar a cada una de ellas un valor en forma independiente y aplicarle a cada una el tratamiento tributario que corresponda de acuerdo a su naturaleza propia, en este caso, determinar el valor del servicio de transporte en forma independiente de los demás servicios que se prestan en la estación de transferencia intermedia, para afectarlo con IVA. Para efectos de la determinación de los valores respectivos el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo establecido en el artículo 64 del Código Tributario.

En cuanto a los servicios prestados en el “BBBBB”¹⁵, este Servicio ha sostenido reiteradamente¹⁶ que el servicio consistente en la disposición de la basura para obtener el denominado “relleno

¹¹ Oficio N° 3149 de 1998 y N° 4339 de 2000.

¹² Oficio N° 4339 de 2000.

¹³ Que envuelve las siguientes prestaciones:

- (i) Ingreso a la Estación de Transferencia
 - Servicio de pesaje de los camiones recolectores que traen la basura (báscula especializada)
 - Registro automático del pesaje en sistema computarizado., el que arroja ticket con datos de camión y municipio.
- (ii) Proceso de descarga en la plataforma del edificio de transferencia:
 - Descarga gravitacional de los camiones en el lugar asignado recibiendo los residuos el semirremolque dispuesto en el respectivo módulo.
 - Descarga de los residuos sólidos especiales en “patio voluminoso”, donde se descargan a piso para poder distribuir y cargar correctamente los semirremolques.
 - El proceso anterior requiere enganchar los camiones a un receptor para realizar volcamiento de residuos (descarga), utilizando un software para el control del tiempo de ingreso y salida de camiones de bodega.
- (iii) Transporte de los residuos desde la Estación de Transferencia al Relleno Sanitario. Una vez realizada la descarga de los residuos en los semirremolques, éstos deben posicionarse en la zona de encarpado, para taparse debidamente. Luego, los semirremolques son pesados en la báscula de salida y trasladados con camiones contratados por el consorcio, desde la estación de transferencia YYYYY a relleno sanitario.
- (iv) Control Ambiental de la Estación de Transferencia
 - Captura de los líquidos lixiviados en cámaras y ductos enterrados que los deriva a estanque especialmente construido, los que posteriormente se cargan con bombas a camiones aljibes para su transporte al relleno sanitario.
 - Control del material particulado que se produce con las descargas, mediante un sistema de aspersores, extractores y filtros mangas.

¹⁴ Oficio N° 3149 de 1998 y N° 4339 de 2000.

¹⁵ Que envuelve las siguientes prestaciones:

- (i) Descarga y control Ambiental Sistema Manejo de los Residuos Sólidos:
 - Ingreso de camiones con su pesaje en báscula, registro de toneladas de residuos y traslado al relleno sanitario propiamente tal.
 - Descarga de residuos y posterior esparcimiento, disgregación y compactación de residuos a través de maquinarias específicas (Bulldozer D8 o D9).
 - Control de compactación, midiendo la densidad en forma periódica. Cobertura y sellado de las celdas con material térreo, con maquinaria contratada: excavadoras, camiones tolvas y bulldozer D-6.

sanitario” u otro fin que no implique la obtención de un producto, a través de un proceso industrial, no constituye un hecho gravado con IVA, aun cuando se trata de una prestación remunerada que una persona realiza para otra, porque no proviene del ejercicio de ninguna actividad incluida en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR.

Expuesto lo anterior y en relación con lo solicitado en su presentación, en el sentido de confirmar que existen argumentos para sostener que los servicios prestados en el relleno sanitario (disposición final) corresponden a un actividad industrial y, en consecuencia, afectos a IVA, cabe tener presente que la extracción y captura de biogás para producir energía eléctrica que luego conduce por líneas de transmisión para su conexión con el SIC, si bien es un proceso que podría calificarse de industrial, se produce en provecho del propio prestador del servicio de modo que no se trata de la prestación que una persona realiza para otra en los términos del N° 2°) del artículo 2° de la LIR. Luego, no se afecta a IVA, sin perjuicio que su posterior comercialización se encuentra afecta a dicho impuesto.

Finalmente, del análisis independiente de los demás servicios que se prestan en el relleno sanitario, ninguna de dichas prestaciones, corresponden al ejercicio de actividades que clasifiquen en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR. En consecuencia, no se encuentran gravados con IVA, en concordancia con el N° 2°) del artículo 2° de la LIR.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, se dará respuesta a sus consultas en el mismo orden en que ellas fueron planteadas:

- 1) El servicio de disposición intermedia de la basura realizado por la empresa en la estación de transferencia no se encuentra afecto a IVA, por no clasificar dicho servicio en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR.

Sin embargo, el transporte que efectúan los camiones contratados por el consorcio para el traslado de la basura se encuentra afecto a IVA.

- 2) El Servicio de disposición final de la basura en relleno sanitario, en el cual se obtiene un producto a través de un proceso industrial en beneficio del prestador del servicio, no se encuentra gravado con IVA, por no constituir un servicio en los términos del N° 2°) del artículo 2° de la LIR.
- 3) En la medida que un servicio comprenda prestaciones de distinta naturaleza, es posible aplicar lo dispuesto en el párrafo segundo del N° 2°) del artículo 2° de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1438, de 03.06.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

-
- (ii) Impermeabilización y control ambiental de manejo de los lixiviados:
- En esta etapa se debe reparar terreno, instalación, certificación y aprobación de las 5 capas de geo sintéticas que deben instalarse para el manejo del relleno.
 - Construcción de pozos de captación de lixiviados, incluye la instalación y preparación de bombas y conductos al sector de tratamiento orgánico.
- (iii) Control ambiental de biogás:
- Construcción y operación de pozos de extracción y captura de biogás, medición y conducción a su planta de tratamiento dentro del relleno. Posterior quema de biogás para producir energía eléctrica con motores de combustión interna
 - Conducción de la energía generada por líneas de transmisión para conectar al SIC

¹⁶ Oficio N° 2186 de 2000, N° 4356 de 2002, N° 2996 de 2007, N° 606 de 2017, N° 528 de 1999, N° 2953 de 1998, N° 851 de 1998, N° 315 de 1998 y N° 128 de 1998