

VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2 N° 2 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 20 N° 3 – CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 166 – LEY N° 21.420, ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO – OFICIO N° 122 DE 2023, OFICIO N° 832 DE 2023 Y OFICIO N° 161 DE 2024 (ORD. N° 1640, DE 16.08.2024)

IVA en servicios relacionados con la disposición de residuos tras modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420.

De acuerdo con su oficio, en 1996 la Municipalidad de XX celebró con YY S.A un contrato para el tratamiento intermedio y disposición final de deshechos o residuos sólidos municipales.

Según describe, conforme al contrato que acompaña, la Municipalidad pagará por la prestación del servicio de recepción de los residuos sólidos en la estación de transferencia, el transporte de los residuos al relleno sanitario y/o la disposición final de los mismos residuos sólidos domiciliarios (RSD), el precio que se detalla en las tablas incluidas en el contrato que expresarán los valores netos, sin IVA (al menos conforme indica su presentación), al que deberá agregarse el monto de dicho impuesto y sufriendo modificación única y exclusivamente por la vía del reajuste del IPC cuando este incremento acumulado sea igual o superior al 5%.

Tras algunas consideraciones relativas al tratamiento tributario de los servicios de procesamiento de residuos sólidos domiciliarios en estaciones de transferencia (servicio de disposición intermedia de la basura) y de transporte de residuos¹, y referir a los Oficios N° 122 de 2023 y N° 161 de 2024², formula una serie de consultas relativas a los efectos que, frente al IVA, tendrían dichos servicios a la luz del inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

Al respecto, y previo a responder sistemáticamente lo consultado, es preciso señalar lo siguiente:

- a) Conforme a la reiterada jurisprudencia administrativa de este Servicio, y en base la definición anterior del hecho gravado “servicio”³, contenida en el texto vigente a la época del N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), era necesario analizar cada uno de los diversos servicios vinculados con la disposición y tratamiento de residuos domiciliarios para determinar su tratamiento tributario frente al IVA⁴.
- b) Luego, más allá de la forma en que los contribuyentes determinen cómo se expresan los valores (valores netos, sin IVA, debiéndose agregar el monto del IVA), la aplicación del IVA emana de la ley y depende de que en la especie se configure el hecho gravado, general o especial, y no de lo que declaren las partes.

En ese sentido, a partir de lo señalado en la letra a) anterior y la jurisprudencia administrativa de este Servicio, es importante considerar los siguientes oficios:

- (i) Oficio N° 832 de 2023, el cual resuelve que un contrato donde las especies trasladadas eran de propiedad de la misma empresa que las trasladaba no configuraba un servicio de transporte –gravado con IVA– en los términos del artículo 166 del Código de Comercio.

Lo anterior, considerando que el traslado de residuos se encontraba (y encuentra) gravado con IVA, aún antes de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420 (analizadas más adelante), siempre que efectivamente configurase un servicio de transporte.

- (ii) El Oficio N° 161 de 2024 señala que los servicios de disposición intermedia pudieron encontrarse gravados con IVA desde el año 1996, supuesto que se verificaba a su respecto el hecho gravado básico “servicio”, según su definición vigente a la época, en cuanto implicara la prestación de un servicio industrial.

- (iii) El Oficio N° 122 de 2023 precisa que el servicio consistente en la disposición final de basura para relleno sanitario, hasta el 31 de diciembre de 2022, no se encontraba afecto a

¹ Cita los Oficios N° 1438 de 2021, N° 832 de 2023, N° 122 de 2023 y N° 161 de 2024.

² Oficios N° 122 de 2023 y N° 161 de 2024, emanados de las Direcciones Regionales Santiago Centro y Santiago Oriente, respectivamente.

³ 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 números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁴ Oficios N° 3149 de 1998, N° 528 de 1999, N° 2186 de 2000, N° 4339 de 2000, N° 606 de 2017 y N° 1438 de 2021.

IVA atendido que su remuneración no provenía del ejercicio de ninguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR⁵.

- c) La Ley N° 21.420 modificó⁶, a contar del 1° de enero de 2023⁷, la definición contenida en el N° 2°) del artículo 2° de la LIRS, pasando a gravar con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración⁸.

Luego, conforme la definición vigente del hecho gravado “servicio”, todos los servicios relacionados con la disposición de basura se encuentran gravados con IVA.

- d) Sin perjuicio de lo anterior, se debe tener presente, a propósito de lo consultado, lo dispuesto en el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, en el sentido que la modificación efectuada al N° 2°) del artículo 2° de la LIRS no se aplica respecto de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023⁹.

Por cierto, esta regla transitoria está supeditada a la calificación tributaria que poseían los servicios respectivos antes de las modificaciones legales¹⁰. De este modo, si los servicios se encontraban afectos a IVA antes de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420, mantienen dicha calidad con posterioridad al 1° de enero de 2023. En cambio, si no se encontraban afectos a IVA, pueden mantener dicha calidad en la medida que se cumplan los requisitos legales¹¹.

Precisado lo anterior y respecto de lo consultado, se informa lo siguiente, en el mismo orden de presentación:

- 1) Cumpliendo las demás exigencias legales¹², las licitaciones o compras, adjudicadas o celebradas a plazo indefinido antes de 2023 y aquellas suscritas en dicha época con carácter de renovables o prorrogables, estarán cubiertas por el tratamiento especial contenido en el artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

Lo anterior, siempre que, a partir del 1° de enero de 2023, las partes no realicen cambios sustanciales a la licitación o compra, hecho que deberá ser determinado en el correspondiente periodo de fiscalización.

- 2) En términos generales, los servicios contratados con anterioridad al 31 de diciembre de 2022, de carácter renovable o prorrogable, que se no encontraban afectos a IVA, mantienen durante el periodo de su renovación o prorroga el tratamiento tributario que tenían con anterioridad al 1° de enero de 2023¹³.

El mero ajuste de precios como consecuencia de actualizar las condiciones contractuales no constituye un cambio sustancial a la licitación o compra.

- 3) Al menos de la lectura del contrato acompañado, no aparece que el proveedor de la Municipalidad sea propietario de los residuos que traslada desde la estación de transferencia hasta su lugar de disposición final, de modo que el servicio de transporte de residuos que

⁵ Esto es, no se cumplía el requisito indispensable para configurar el hecho gravado “servicio” contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIRS, según su redacción anteriormente vigente.

⁶ El N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 eliminó de la definición de “servicio” la exigencia que la remuneración proviniera del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁷ Artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

⁸ En caso que el servicio comprenda conjuntamente prestaciones tanto afectas como no afectas o exentas, el párrafo segundo del N° 2°) del artículo 2° de la LIRS establece que sólo se gravarán aquellas que, por su naturaleza, se encuentren afectas. En consecuencia, prosigue la norma, 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. No obstante, 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. 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. Ver Oficio N° 1873 de 2020.

⁹ Conforme las instrucciones impartidas por este Servicio contenidas en el apartado III N° 2 de la Circular N° 50 de 2022 respecto de la expresión “Estado”, se debe tener presente lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 18.575, de Bases Generales de la Administración del Estado, al prescribir que la administración de Estado está constituida, entre otros organismos, por las Municipalidades.

¹⁰ Ver Oficio N° 205 de 2024.

¹¹ Apartado III N° 2 de la Circular N° 50 de 2022. Ver oficios N° 3033 de 2021 y N° 1413 de 2023, entre otros.

¹² Oficios N° 832 y N° 897, ambos de 2023.

¹³ Apartado III N° 2 de la Circular N° 50 de 2022

contempla el contrato acompañado se encontraría, en principio, gravado con IVA, conforme fuera señalado en el Oficio N° 161 de 2024, siendo inaplicable, en consecuencia, el Oficio N° 832 de 2023.

- 4) Sobre la procedencia del cobro del IVA por concepto de tratamiento intermedio y transporte de residuos desde la planta de transferencia al lugar de disposición final en las denominadas “estaciones de transferencia”, según lo expuesto en las letras a) y b) precedentes, proviene del ejercicio de la actividad industrial, señalada en el N° 3 del artículo 20 de la LIR, en la medida que comprenda la compactación de los residuos sólidos y su selección, o la extracción de fluidos.

En tales circunstancias, se trataría de un servicio afecto a IVA tanto antes como después de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1640, de 16.08.2024
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos