

Calificación como activo fijo de servicios que indica para efectos del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Se ha solicitado un pronunciamiento sobre el carácter de activo fijo de los servicios que indica en el contexto de una devolución por artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con los antecedentes, YY SpA solicitó en esa Dirección Regional una devolución por artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), por la adquisición de buses eléctricos en el marco de un contrato suscrito con el Ministerio de Transportes, donde dicha empresa se obliga en calidad de “suministradora” de buses eléctricos para el transporte de pasajeros de comunas.

Agrega que, para efectos de cumplir con tal obligación, la solicitante adquirió los buses por compra efectuada a la empresa Comercial XX SpA, ambas pertenecientes al mismo grupo empresarial, mediante contrato suscrito en 2022, cuyo objeto, de acuerdo con el numeral segundo de la cláusula segunda, en lo que interesa a la presente consulta, consiste en:

- a) Vender, ceder y transferir al suministrador los buses y suministrarlos oportunamente al sistema;
- b) Garantizar la calidad de los buses y corregir los defectos que éstos presenten en la oportunidad y forma regulada en los contratos de suministro;
- c) Poner los buses a disposición de quien designe el Ministerio de Transportes;
- d) Realizar el servicio de “overhaul” o mantenimiento de media vida de los buses (a los 7 años);
- e) Brindar el servicio de soporte local que los operadores le soliciten al suministrador.

Conforme a lo anterior, y tras citar los Oficios N° 2219 de 1997 y N° 1636 de 2020, explica que el suministro de buses no sólo contempla la entrega de los vehículos eléctricos, sino que también los servicios anexos descritos anteriormente, por lo que consulta si aquellos se comprenden o no dentro del concepto de activo fijo, o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, para efectos de la devolución por artículo 27 bis de la LIVS.

II ANÁLISIS

El artículo 27 bis de la LIVS dispone, en lo pertinente, que los contribuyentes de IVA que tengan remanentes de crédito fiscal durante dos o más períodos tributarios consecutivos como mínimo, originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo, o en la utilización de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, pueden optar por imputar dicho remanente a cualquier clase de impuestos fiscales o bien a solicitar que dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República.

A partir de lo anterior se ha precisado que:

- a) El concepto de activo fijo comprende todos aquellos bienes que han sido adquiridos o contruidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación¹.
- b) En cuanto a los servicios que deban integrar el valor de costo de los activos fijos, debe tratarse de servicios efectivamente afectos a IVA, además de corresponder a desembolsos por servicios que han incidido directamente en la adquisición o construcción de tales bienes en la

¹ Oficio N° 2219 de 1997.

medida que se incorporen como elementos permanentes a éste, o desembolsos por servicios que permitan habilitar el bien para su correcto funcionamiento, de manera que quede operativo para la empresa².

Sin perjuicio que corresponde esa Dirección Regional verificar los requisitos de procedencia de la solicitud de devolución³, se observa que la adquisición de los buses se enmarca en el contexto de una licitación de buses eléctricos para el transporte público de la Provincia de Santiago y las comunas aledañas, realizada por el Ministerio de Transportes, la cual fue adjudicada a la empresa solicitante de la devolución, habiéndose suscrito el respectivo contrato con fecha julio de 2021, aprobado mediante Resolución de fecha agosto de 2021, de la Subsecretaría de Transportes.

De acuerdo con la cláusula 2.1 de dicho contrato, la empresa se obliga a la prestación del servicio complementario⁴ de suministro de buses para el sistema de transporte público metropolitano, lo cual comprende, entre otros, la obligación de “suministrar” oportunamente al sistema los buses requeridos por el Ministerio, además de otras obligaciones adicionales, como garantizar la calidad de los buses y corregir los defectos que éstos presenten, realizar el servicio de “overhaul” o mantenimiento de media vida del bus⁵, certificar el mantenimiento de los buses, y a brindar el servicio de soporte local que le soliciten los operadores de buses respectivos.

En ese contexto, la solicitante, YY SpA, suscribió un contrato de compraventa con Comercial XX SpA para adquirir los buses de esta última, y así cumplir con la obligación de “suministro” asumida en el proceso de licitación, contemplando el contrato de compraventa, además de la entrega de los buses, los otros servicios adicionales que fueron detallados en los Antecedentes y que resultan ser similares a los indicados en el párrafo anterior a propósito del contrato de suministro⁶.

A su turno, el contrato de compraventa establece en la cláusula cuarta que el precio a pagar por cada bus incluye el IVA y todos los servicios descritos en el numeral dos de la cláusula segunda, es decir, la entrega de los buses y los servicios adicionales, emitiéndose las respectivas facturas por el total.

Por otra parte, según lo informado por esa Dirección Regional –a propósito de otra solicitud de devolución del mismo grupo empresarial en el contexto de una licitación similar– el precio se desglosaría en: el vehículo propiamente tal, el servicio de “overhaul” o mantenimiento de media vida, y en “otros servicios”.

Luego, a partir de los antecedentes acompañados, aun supuesto que se trate de servicios afectos a IVA, no se desprendería que tales servicios adicionales –distintos a la entrega de los buses– correspondan a desembolsos que deban integrar el valor de costo de los activos fijos en los términos del artículo 27 bis de la LIVA, en tanto no serían servicios que inciden directamente en la adquisición de los vehículos incorporados como elementos permanentes a éste, o que permitan habilitarlos para su correcto funcionamiento, o que correspondan a mejoras del bien.

Por ejemplo, el servicio de “overhaul” correspondería a un desembolso de mantenimiento mayor de media vida de los buses, realizado por regla general a los 7 años desde la adquisición de los buses, además del servicio de recambio o reparación de baterías. En este sentido, desde el punto de vista tributario, tales servicios tendrían la naturaleza de un gasto y no de un costo directo incurrido en la adquisición de los vehículos, en tanto consistirían en un mero servicio de reparación o mantenimiento posterior.

Por su parte, respecto de los “otros servicios”, si bien no se aclara a qué servicios se refiere, en la medida en que correspondan a desembolsos de una naturaleza similar al servicio de “overhaul”, como los descritos en el contrato –esto es, servicios adicionales para garantizar la calidad de los buses y corregir los defectos que pueda presentar, servicios de mantenimiento, o servicios de

² Oficio N° 1636 de 2020. En un sentido similar, Oficio N° 2395 de 2018.

³ Oficio N° 1636 de 2020.

⁴ Entendiendo por “servicios complementarios” los servicios distintos al transporte de pasajeros, conforme a la cláusula 1.38 del contrato.

⁵ A efectos de garantizar la calidad de los buses, conforme a la cláusula 9 del contrato.

⁶ A mayor abundamiento, en la cláusula cuatro del referido contrato de compraventa, se estipula expresamente que las bases de licitación y los contratos de suministro se entienden forma parte integrante de ese contrato.

soporte local, entre otros– corresponderían a gastos y no a costos que deban integrar el valor de costo de los activos fijos, para fines tributarios.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que los desembolsos por servicios adicionales estipulados en el contrato de compraventa de los buses distintos de aquellos correspondientes a los vehículos, tales como servicios de “overhaul” o mantenimiento mayor de media vida y otros servicios de similar naturaleza, no corresponderían a desembolsos por servicios que deban integrar el valor de costo de los activos fijos (buses eléctricos) para efectos de la devolución por artículo 27 bis de la LIVA, sino se considerarían como gastos para fines de dicho cuerpo legal

Con todo, se hace presente que corresponde a esa Dirección Regional verificar los antecedentes de hecho y establecer si un contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1684, de 09.06.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos