

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2,
Nº2, ART. 8 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 – OFICIO Nº 2996, DE 2007.
(ORD. Nº 1873, DE 31.08.2020)**

IVA en la concesión del servicio de operación y manejo de residuos sólidos domiciliarios e industriales asimilables a residuos domiciliarios.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la procedencia de gravar con el Impuesto al Valor Agregado los servicios que presta su representada “Sociedad Constructora y de Servicios XXXXXX SpA”.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, su representada es parte de TTTTTT que, con fecha xx de xx de xxxx, suscribió con la I. Municipalidad de AAA, el contrato denominado “Concesión del Servicio de Operación y Manejo de Residuos Sólidos Domiciliarios e Industriales Asimilables a Residuos Domiciliarios de la Comuna de AAA y Otras Comunas de la Provincia de AAA en el Vertedero BBB”.

Son parte del mencionado contrato las bases administrativas; las bases técnicas y modificaciones posteriores de ambos documentos; la oferta presentada por el contratista; las aclaraciones; especificaciones técnicas y restantes antecedentes que forman parte de la propuesta. El valor del contrato se expresa exento de impuesto.

En las bases técnicas de la propuesta se describen los servicios que debe prestar el adjudicatario, los cuales son, en general, trabajos de operación y manejo de residuos sólidos domiciliarios y/o asimilables proveniente de la comuna de AAA y otras comunas de la Provincia de AAA en el Vertedero BBB.

Los servicios que comprende el contrato son los siguientes:

- a) Llevar registro de ingreso de los camiones que accedan de la comuna de AAA y de otras comunas de la Provincia, con indicación de hora de ingreso y de salida, cubicación de los residuos ingresados, tipo, marca e identificación de los vehículos;
- b) Mantención de los caminos interiores del vertedero;
- c) Descargar los camiones, sean estos municipales o particulares con la maquinaria existente en el vertedero;
- d) Trabajar las canchas de acopio a nivel de superficie y, en altura hasta el nivel máximo de 10 metros;
- e) Realizar la cobertura diaria de los residuos con una capa de tierra de por lo menos 15 cm de espesor, esta tierra será extraída del terreno colindante de propiedad municipal. La Dirección de Medio Ambiente Aseo y Ornato indicará el polígono exacto donde se debe extraer la materia de cobertura y el ITS indicará el cronograma de extracción.
- f) El concesionario deberá evacuar los gases mediante la construcción de chimeneas distribuidas en el terreno;
- g) Debe presentar alternativas de manejo de los líquidos percolados crudos o mezclados con aguas lluvias, para evitar que se transformen en un obstáculo en la operación del vertedero y debe reinyectar los lixiviados que se encuentren en la piscina natural de contención de estos líquidos. Además, deberá mantener en perfecto estado equipos de Motobomba impulsoras de líquidos, para la reinyección;
- h) El concesionario con su maquinaria, deberá apoyar el Programa de Reciclaje, en lo que se refiere específicamente, al proceso de carga (desde la bodega de acopio, ubicada en el vertedero), al camión que efectúe el retiro de materiales (programa de reciclaje) y descarga (desde el camión que efectúa el retiro del reciclaje a la bodega de acopio), además de limpiar y nivelar la zona de acceso a la bodega de acopio de materiales. Dichas labores serán coordinadas con la debida antelación por personal del Departamento de Medio Ambiente. Lo anterior, se solicitará solo cuando sea necesario.

- i) La zona de operación se ubicará coordinadamente con el municipio a través de su inspector técnico y el Concesionario.
- j) En la eventualidad de cancelarse en el vertedero el derecho municipal por el ingreso, dicho valor deberá ser ingresado en su totalidad al día siguiente hábil al Municipio.
- k) Eventualmente el concesionario deberá facilitar a terceros la ejecución de trabajos u obras en el vertedero con el objetivo de mejorar sanitariamente su operación o con el fin de iniciar su cierre progresivo o final, independiente de la concesión de la operación contratada bajo esta licitación, lo que no tendrá costo para el concesionario. El ITO indicara oportunamente las respectivas coordinaciones con la ejecución de estas eventuales obras.

Señala que, de acuerdo a la Municipalidad, los servicios prestados no constituirían hechos gravados con IVA fundándose, entre otros, en el Oficio N° 2996¹ de 2007, cuestión que el peticionario no comparte porque, a su juicio, el servicio que presta su representada no sería disposición final de residuos en un relleno sanitario, sino que se trataría, en términos generales, del control de acceso a un recinto municipal, mantención de caminos al interior del mismo recinto, manejo de maquinarias conforme a las instrucciones de la misma Municipalidad, movimiento de tierras e instalación de ductos, entre otros servicios ya descritos.

Agrega que algunas de las actividades realizadas por su representada se encuentran afectas a Impuesto al Valor Agregado (IVA), como la mantención de caminos interiores del relleno y la construcción de chimeneas para evacuación de gases que corresponderían a actividades propias de una empresa de construcción de bienes inmuebles por adherencia, en los términos del N° 20 del artículo 3° del Código de Comercio, actividad que se encontraría comprendida en el N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y, por tanto, gravada con IVA.

Además, sería un servicio complejo al estar compuesta por diversas labores, pero única e indivisible, ya que la licitación fue adjudicada como un todo, por lo que se factura con un solo documento, sin que pueda distinguirse qué montos corresponden a cada actividad. La facturación por ítems no es factible ni desde el punto de vista contractual ni de la operación de la empresa, ya que existen múltiples costos y gastos de utilización común, por lo que se debe entender como un todo, gravada con IVA por no ser posible la distinción de los servicios.²

Tras citar el inciso final del artículo 3° de la LIRS concluye que habrían entidades exentas de este tributo, lo que no sería óbice a que el servicio esté afecto a IVA, todo en el marco de servicios con distinto régimen tributario, entre los cuales hay algunos afectos a IVA pero que no se pueden distinguir de los exentos por compartir costos y, por tanto, todos deben ser gravados como afectos

II ANÁLISIS

El artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIRS), grava con IVA las ventas y los servicios.

Por su parte, el párrafo primero del N° 2) del artículo 2° de dicho cuerpo legal define “servicio” como la 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 Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹ El Oficio N° 1996 de 2017 interpreta que “el servicio consistente en la disposición de la basura para relleno sanitario u otro fin que no implique la obtención de un producto para quien contrata el servicio no constituye hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado, en cuanto, aun cuando se trata de una prestación remunerada que una persona realiza para otra, no proviene del ejercicio de ninguna actividad incluida en los N°s 3 ó 4, del artículo 20° de la Ley de la Renta”.

² Cita oficio N° 440 de 2012, en el cual se señala “en este caso, no obstante que algunas de las actividades o prestaciones comprendidas en dichos servicios puedan aisladamente considerarse no gravadas con IVA, tal distinción no puede efectuarse para fines tributarios por tratarse de un servicio integral y único y formar parte del acto de comercio afecto al tributo”. Cita además el artículo 2 N° 2 de la LIRS modificado por la Ley N° 21.210 que establece: “Tratándose de un servicio que comprenda conjuntamente prestaciones tanto afectas como no afectas o exentas del impuesto establecido en esta ley, sólo se gravarán aquellas que, por su naturaleza, se encuentren afectas. En consecuencia, 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”

Finalmente, el párrafo segundo del N° 2) del referido artículo 2° de la LIVA, incorporado por la Ley N° 21.210³, establece que, si un servicio comprende conjuntamente prestaciones tanto afectas como no afectas o exentas, 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.

Es importante señalar que, con la incorporación de este párrafo segundo al N° 2) del artículo 2° de la LIVA, queda sin efecto la jurisprudencia administrativa de Servicio sobre el tratamiento tributario de los servicios que contienen prestaciones tanto gravadas como exentas o no gravadas con IVA.

En efecto, una diferencia fundamental es que, en virtud de este párrafo segundo al N° 2) del artículo 2°, supuesto que un servicio comprenda varias prestaciones de diversa naturaleza (afectas, no afectas o exentas), corresponde a las partes, en primer término, separarlas de acuerdo a su naturaleza propia, debiendo determinar el valor de cada una de ellas en forma independiente y en consecuencia, afectarlas o no con IVA según corresponda. Sin perjuicio de ello, en la determinación de los valores respectivos, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar los valores establecidos por las partes, de conformidad con el artículo 64 del Código Tributario.

Si el servicio comprende un conjunto de prestaciones tanto afectas, como no afectas o exentas, y las partes contratantes no pueden individualizarlas para afectarlas con el impuesto según su naturaleza, se afectará con IVA la totalidad de dicho servicio.

Precisado lo anterior, cabe señalar que, de acuerdo a la jurisprudencia administrativa de este Servicio⁴, el servicio concesionado de disposición de residuos domiciliarios o asimilables a residuos domiciliarios para relleno sanitario u otro fin que no implique la obtención de un producto, a través de un proceso industrial, para quien contrata el servicio (en este caso, la I. Municipalidad de AAA), si bien comprende diversas prestaciones⁵, 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.

En consecuencia, a menos que las prestaciones puedan ser individualizadas por las partes y efectivamente se separen las diversas prestaciones y se acredite que son de naturaleza afecta, como no afecta o exenta, se informa que los servicios prestados por su representada, de acuerdo a la jurisprudencia administrativa de este Servicio, no se encuentran gravados con IVA, por no clasificar en los números 3 o 4 de la LIR.

³ Párrafo segundo agregado por la letra b) del N° 1, del artículo tercero de la Ley N° 21.210

⁴ Oficio N° 2996 de 2007, Oficio N° 4356 de 2002, Oficio N° 2186 de 2000, Oficio N° 528 de 1999, Oficio N° 2953 de 1998, Oficio N° 851 de 1998, Oficio N° 315 de 1998 y Oficio N° 128 de 1998

III CONCLUSIÓN

De acuerdo a la jurisprudencia administrativa de este Servicio, el servicio concesionado de disposición de residuos domiciliarios o asimilables a residuos domiciliarios para relleno sanitario u otro fin que no implique la obtención de un producto, a través de un proceso industrial, para quien contrata el servicio, si bien comprende diversas prestaciones, no se encuentra gravado con IVA, por no clasificar en los números 3 o 4 de la LIR.

De acuerdo al nuevo párrafo segundo del N° 2 del artículo 2° de la LIRS, supuesto que un servicio comprenda varias prestaciones de diversa naturaleza (afectas, no afectas o exentas), corresponde a las partes, en primer término, determinar si se trata de prestaciones que pueden separarse, asignarles un valor y aplicarles a cada una el tratamiento tributario (impuesto) que le corresponda.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1873, de 31.08.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

⁵ Por ejemplo, recepción, preparación y transporte de basura hacia el vertedero y actividades de disposición final clasificadas como “relleno sanitario”, Oficio N° 2996 de 2007.