

**VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 23, ART. 27 BIS –
LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 31 N° 9 – CIRCULAR N° 53 DE 2020 –
OFICIOS N° 2413 DE 2018, N° 1636 DE 2010, N° 2219 DE 1997
(ORD. N° 1251, DE 19.06.2024)**

Beneficio contenido en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en relación a los servicios que deban integrar el valor de costo de un activo fijo.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la procedencia del beneficio contenido en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en relación a los servicios que deban integrar el valor de costo de un activo fijo.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un grupo empresarial proyecta construir una planta destinada a la producción de hidrógeno verde que incluye una serie de elementos para conformar un todo unitario¹.

Tras señalar que el proyecto se encuentra en su fase de “ingeniería conceptual” –desarrollada en forma preliminar para definir los aspectos más relevantes de un proyecto, permitiendo efectuar las estimaciones iniciales de inversión y medir, entre otros aspectos, las capacidades requeridas para instalaciones, ubicaciones, estudios de acceso de caminos, etc.– y analizar las normas aplicables, en lo fundamental solicita confirmar que dichos servicios, particularmente aquellos contenidos en la muestra de contratos acompañados a la presentación –incluso antes de la recepción total o parcial de las obras– cumplen con los requisitos para acogerse al beneficio contenido en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (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.

El mismo inciso agrega que, tratándose de bienes corporales inmuebles, se entenderán como destinados a formar parte del activo fijo desde el momento en que la obra o cada una de sus etapas es recibida conforme por quien la encargó.

A partir de lo anterior, se desprende que la ley permite recuperar el remanente de crédito fiscal soportado en la utilización de servicios que se destinen a formar parte del activo fijo y por tanto no respecto de cualquier servicio. En efecto, dichos servicios deben integrar el costo del referido activo, el que naturalmente debe existir y ser adquirido por el contribuyente.

¹ Esto es un parque eólico, una red eléctrica subterránea, una planta desaladora de agua de mar, una planta de proceso de producción de amoníaco, un área de almacenamiento y un puerto.

En consecuencia, los servicios que deban formar parte del costo de los respectivos activos fijos no darán derecho a devolución en virtud del artículo 27 bis de la LIVA, sino hasta que el contribuyente se haga dueño de dichos bienes, cuyo valor se debe integrar –en parte– por el costo de dichas prestaciones².

Precisado lo anterior, para establecer si el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de los remanentes de crédito fiscal originados en servicios que deben integrar el costo del activo, de acuerdo con el artículo 27 bis de la LIVA, en las respectivas instancias de fiscalización³ se deberá acreditar que:

a) Se trate de servicios efectivamente afectos a IVA y de créditos generados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 23 de la LIVA;

b) Los servicios formen parte del costo directo del respectivo bien. Esto es, el desembolso por un servicio que ha incidido directamente en la adquisición o construcción de bienes del activo fijo de la empresa deberá integrar el costo del bien, en la medida que dicho servicio se incorpore como elemento permanente al respectivo bien. Es así como –por ejemplo–, tratándose del montaje e instalación del bien, quedarán comprendidos todos aquellos desembolsos en que se incurra con motivo de servicios que permitan habilitar el bien para su correcto funcionamiento, de manera que quede operativo para la empresa.

Por su parte, el costo de los bienes del activo fijo o inmovilizado se conforma por el valor realmente invertido en su adquisición o construcción, incluyéndose el valor de adquisición conforme a factura o contrato, fletes o seguros contratados para trasladar el bien hasta la propiedad del contribuyente, gastos de montaje o instalación, mejoras útiles, entendiéndose por estas aquellos desembolsos necesarios y considerables, que tienen por objeto acondicionar o remodelar el bien dejándolo en mejores condiciones de funcionamiento o utilización, agregándole un valor importante que le aumenta su duración y productividad, entre otros. Lo anterior, siempre que hayan incidido directamente en la adquisición o construcción de los referidos bienes⁴.

Precisado lo anterior, de acuerdo a lo señalado por el peticionario y los documentos tenidos a la vista, los servicios de ingeniería conceptual tendrían por objeto definir, en forma preliminar y “gruesa”, algunos aspectos relevantes del proyecto respectivo como lo son las capacidades requeridas para las instalaciones y equipos, su disposición, ubicaciones, diagramas de flujos de procesos principales y estudio de accesos de caminos. Asimismo, permitiría realizar una estimación de la inversión que requiere el proyecto y cumplir con las exigencias del sistema de evaluación de impacto ambiental en nuestro país. Finalmente, también incluiría los servicios relacionados con la instalación de ciertas torres que proveerán datos e información relativa a las condiciones de viento y que permitirá en el futuro de forma precisa, la ingeniería para la instalación del parque eólico que formará parte del proyecto.

A partir de lo anterior, y sin perjuicio de verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27 bis de la LIVA es una cuestión de hecho entregada a la revisión de las respectivas instancias de fiscalización, se estima que los servicios consultados constituirían propiamente gastos de organización y puesta en marcha⁵, que no forman parte del costo directo de los bienes del activo fijo de la empresa, ya que no inciden, como elementos permanentes, en la adquisición o construcción de la referida planta destinada a la producción de hidrógeno verde.

Luego, dichos desembolsos, en la medida que cumplan con los requisitos que establece el N° 9 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), podrán deducirse de la renta de la empresa que incurrió en tales sumas, en la forma prescrita por dicha disposición.

² En este sentido, oficio N° 1230 de 2021.

³ Ver Oficio N° 1636 de 2010.

⁴ Ver Oficio N° 2219 de 1997.

⁵ Ver Oficio N° 2413 de 2018 y apartado 3.11 de la Circular N° 53 de 2020.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que, respecto de los servicios que deban formar parte del costo de los activos fijos, sólo se podrá impetrar la devolución conforme al artículo 27 bis de la LIVS cuando se adquiriera el inmueble en cuestión, cuyo valor se compone –en parte– por el costo de dichos servicios.

Sin perjuicio que se trata de una cuestión entregada a la revisión de las respectivas instancias de fiscalización, los servicios de “ingeniería conceptual” consultados no son de aquellos que integran el costo directo del proyecto de construcción, de modo que no cumplirían con los requisitos para acogerse a lo dispuesto en el artículo 27 bis de la LIVS.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1251, de 19.06.2024
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos