

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 27 BIS
(ORD. N° 433, DE 27-02-2020)

Aplicación del Artículo 27 bis del D.L. N° 825, a situación que indica.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre Aplicación del artículo 27 bis del D.L. N° 825, a remanente originado en la adquisición de insumos agrícolas.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que los antecedentes que se detallan a continuación, han dado origen a una inquietud respecto a cómo proceder ante una solicitud de devolución por activo fijo (27 bis), efectuada por la contribuyente XXXXX Rut N° xxxxx:

- 1° La contribuyente efectuó plantación de árboles avellanos europeos, en el Fundo YYYYY, Comuna de ZZZZZ(563,76 hectáreas) los años 2016 a 2018.
- 2° En mayo de 2018 solicitó una devolución por 27 bis por dichas plantaciones, por un monto de \$872.929.076, a la cual se accedió en su totalidad.
- 3° En el mes de septiembre de este año, presentó una nueva solicitud de devolución por activo fijo, por los períodos que median entre marzo 2018 y agosto 2019, ambos meses inclusive, por la suma de\$ 380.359.379.
- 4° Dicha solicitud se funda en:
 - a) La adquisición de maquinaria.
 - b) Construcción de un Galpón.
 - c) Desembolsos inherentes a la primera plantación, es decir gastos de mantención y conservación de la primera plantación, en atención a que según el reglamento agrícola establece que mientras no entren en producción los árboles frutales, los desembolsos por el crecimiento y mantención de éstos hasta el momento de la producción, forman parte del costo del activo fijo y no constituirían un gasto de explotación.
- 5° Las interrogantes, surgen respecto a los desembolsos referidos en la letra c) del numeral anterior.

Con relación a esta solicitud, en opinión de la Dirección Regional que consulta, existirían dos opciones en el tratamiento de estos desembolsos.

En una primera interpretación, los desembolsos por conservación y mantención de la plantación primitiva, que fundamentan la última petición de la contribuyente, formarían parte del costo del activo, tomando en consideración lo señalado por el Reglamento Agrícola. Lo anterior, se aplica tanto para efectos de Impuesto a la Renta como para la solicitud de devolución del artículo 27 bis, tomando en consideración que todo gasto de mantención y conservación, va en directa aplicación a la planta, transformándose de un bien mueble a un bien inmueble por adherencia. Por otra parte, el artículo 27 bis señala que es procedente la devolución también por la adquisición de servicios que deban integrar el valor de costo del activo fijo, como bien podrían ser los abonos, pesticidas y similares relacionados con la conservación de la planta (artículo 8°, D.S. N° 1139 /1990), además de los servicios de poda en que incurrió la contribuyente.

Por el contrario, los desembolsos por conservación y mantención de la plantación primitiva, que fundamentan la última petición de la contribuyente, formarían parte del costo del activo, tomando en consideración lo señalado por el Reglamento Agrícola, lo cual sólo se aplica para efectos de impuesto a la renta, ya que mientras los activos a los que acceden dichos desembolsos, no entren en producción forman parte del costo de las plantaciones. Lo anterior, no significaría que se trate

de una adquisición o construcción de un activo fijo para efectos de la devolución por el artículo 27 bis y de acuerdo al texto expreso de éste, la solicitud de devolución sería improcedente.

En cuanto a la oportunidad de la Solicitud de Devolución por activo fijo se expone que no existe límite en el número de veces en que el contribuyente puede pedir esta devolución, ya que de acuerdo al texto del artículo 27 bis, existen solo dos requisitos copulativos, a saber, que exista remanente de crédito fiscal por seis o más períodos consecutivos y que dicho remanente se origine en adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo, o de servicios que deben integrar el valor de costo de su activo fijo.

Lo anterior, considerando que se trata de árboles frutales, respecto de los cuales se deben efectuar constantemente actos de conservación, antes de su explotación, como ocurre en este caso. De esta forma, resulta perjudicial para este rubro establecer un límite temporal para poder impetrar la solicitud de devolución ya referida, más aún cuando no existe disposición legal, ni reglamentaria ni administrativa que indique aquello. Se considera que, para estos efectos, es importante tener presente la naturaleza del rubro y de los bienes que se están produciendo, lo que recién podrá ocurrir en un promedio de 5 años.

Otra opción planteada es que sólo se puede pedir devolución por activo fijo en el caso de las plantaciones de árboles frutales, por una sola vez, cuando el bien entre en producción. Lo anterior considerando, que mientras esto no suceda la plantación, se entendería en estado de "obras en construcción", haciendo un símil, con el tratamiento de la construcción de inmuebles.

II.- ANÁLISIS:

Sobre el particular, este Servicio se pronunció¹ sobre el tratamiento contable de determinados desembolsos incurridos en plantaciones frutales, para efectos de la aplicación del artículo 27 bis del D.L. 825 de 1974, señalando que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8° del Decreto Supremo de Hacienda N° 1139 de 1991, y Párrafo N° III de la Circular N° 22, de 1991, para efectos de determinar el costo de estos activos debe distinguirse entre aquellas plantaciones frutales en explotación y las nuevas plantaciones, es decir, aquellas que aún no están en producción.

Así, respecto de las plantaciones frutales en explotación, constituyen costo del activo todas aquellas partidas en que se incurra directamente para su crecimiento y mantención, como la preparación del terreno, mano de obra semillas e insumos, etc., debiendo considerarse como gastos de la explotación los necesarios para la conservación de las mismas, como abonos, herbicidas y servicios de poda.

En cuanto a las nuevas plantaciones, en tanto ellas no entren en producción y por consiguiente no generen ingresos, en atención a que ellas no estarán en explotación sino hasta dentro de un plazo determinado de crecimiento y maduración, todos los gastos relacionados a la misma se deben considerar como costo de las plantaciones, procediendo en consecuencia respecto de ellos, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 bis del D.L. 825.

Así las cosas, tratándose de plantaciones frutales que no se encuentran en explotación los gastos destinados a la conservación y crecimiento de la plantación darán derecho a recuperación de acuerdo al artículo 27 bis del D.L. N° 825. De 1974, en la medida en que puedan ser identificados directamente con las plantaciones que aún no entran en producción.

III.- CONCLUSIÓN:

Los gastos destinados a la conservación y crecimiento de una plantación darán derecho a la recuperación dispuesta en el artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974, en la medida en que puedan ser identificados directamente con las plantaciones que aún no entran en producción.

¹ Ord. N° 096 de 20 de enero de 2010.

RICARDO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR SUBROGANTE

Oficio N° 0433, de 27-02-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos