

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2, N°2, ART. 8, ART. 5 – OFICIOS N° 858 DE 2014 Y 2118 DE 2018. (ORD. N° 2100, DE 09.08.2019)

Solicita reconsiderar o aclarar Oficio N° 2118 de 2018, sobre arrendamiento de bienes corporales muebles en caso que indica.

Se ha solicitado a este Servicio reconsiderar o aclarar el Oficio N° 2118 de 2018, sobre arrendamiento de bienes corporales muebles en caso que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, una sociedad residente en Chile opera en el negocio de leasing de bienes a clientes domiciliados en el extranjero, específicamente en Colombia.

Los bienes objeto del contrato (equipos médicos en este caso), previamente solicitados por el cliente, son adquiridos en el exterior y enviados directamente desde el país de origen al cliente en Colombia. En ningún caso y bajo ninguna circunstancia, los bienes objeto del contrato, ingresan temporal o definitivamente a Chile y de manera alguna se someten a la potestad aduanera chilena.

Al respecto, y tras algunas consideraciones de orden legal, concluye que la operación no configuraría un hecho gravado con IVA, por no concurrir el requisito de territorialidad exigido por el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Hace presente que el Oficio N° 163 de 2005 aplicaría el mismo criterio a un caso similar, al concluir que “el contrato de arrendamiento internacional de maquinarias... no cumpliría con los requisitos de territorialidad... puesto que desde el punto de vista del sujeto activo, esto es, el arrendador, el servicio sería prestado en el extranjero, toda vez que la actividad que lo genera así como todas las acciones destinadas a dar cumplimiento con el respectivo contrato, tendrán lugar en el extranjero y desde el punto de vista del sujeto beneficiario, es decir, del arrendatario, la utilización del bien arrendado que se materializa en el uso y goce del mismo, también ocurriría en el extranjero...”.

Con todo, mediante Oficio N° 2118 de 2018, en el contexto del hecho gravado especial contenido en el artículo 8°, letra g), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, este Servicio habría modificado ese criterio, concluyéndose que el arrendamiento de generadores eléctricos con empresas relacionadas en el exterior se encuentra afecto, cumpliéndose el requisito de territorialidad establecido en el artículo 5° de la ley, por tratarse de un servicio prestado en Chile, en tanto se entiende que es aquí donde la empresa desarrolla efectivamente su actividad.

Luego, solicita se reconsidere la conclusión del Oficio 2118 de 2018 o, en su defecto, se aclare su alcance, en términos que solamente resulta aplicable al arrendamiento que recae sobre bienes que al momento de celebrarse los respectivos contratos se encontraban situados en Chile y que son enviados al exterior a través de distintos certificados de exportación temporal emitidos por el Servicio Nacional de Aduanas.

II ANÁLISIS

De acuerdo a su presentación, junto con describir una operación concreta, solicita reconsiderar o aclarar lo interpretado en el Oficio N° 2118 de 2018, cuestión que, a su turno, exige algunas precisiones iniciales, según se expone a continuación.

Por de pronto, debe distinguirse el hecho gravado general “servicio” (definido en el artículo 2° N° 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios) de los hechos gravados especiales (contenidos en el artículo 8° de la citada ley) y que se reputan o consideran como “servicios” según corresponda.

Respecto de los primeros, el “servicio” envuelve el ejercicio o despliegue de ciertas “actividades” por las cuales se percibe una remuneración. En cambio, “para efectos tributarios” y por mandato legal, las hipótesis del artículo 8° se “consideran” servicios gravados, según corresponda, interpretándose que, en el caso específico del artículo 8° letra g), “el contrato de arrendamiento de bienes corporales inmuebles sólo obliga a entregar el goce de una cosa, pero no a desplegar ninguna actividad, por ello, si la ley lo considera “servicio”, es sólo por una ficción tributaria que, en ningún caso, es suficiente para calificar a este contrato como una prestación de servicios... [que] requieren de la realización de una actividad por parte del prestador.”¹

¹ Oficio N° 3325 de 2005

Lo anterior es relevante, según se explicará, para determinar las reglas de territorialidad aplicables en función de la naturaleza de la “prestación” en el caso específico del arrendamiento de bienes corporales muebles.

En lo que respecta a las reglas de territorialidad en materia de “servicios”, el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios establece como regla general que el impuesto en comento grava “los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.” Se entenderá, agrega la norma, “que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.”

A partir de lo anterior, este Servicio ha entendido² que la potestad tributaria en materia de Impuesto al Valor Agregado se erige sobre dos principios alternativos:

- a) desde el punto de vista del prestador del servicio, disponiendo que, si la actividad que genera el servicio se realiza en Chile, la prestación se encontrará gravada con IVA; y
- b) desde el punto de vista del usuario, disponiendo que se encuentran gravados los servicios utilizados en territorio nacional.

Dicho lo anterior, y ahora sobre las reglas de territorialidad aplicables en función de la naturaleza de la “prestación”, es necesario tener presente lo instruido por la Circular 34 de 1980, sobre la tributación aplicable al arrendamiento celebrado en el extranjero de bienes corporales muebles que se internan y utilizan en Chile.

Al respecto, analizada la territorialidad como elemento de jurisdicción, el punto 3 de la referida circular precisó qué debe entenderse por “prestación” y “utilización”, instruyendo que la “prestación” del servicio por parte del arrendador consiste en poner el bien arrendado a disposición del arrendatario y consentir el uso y goce por este, para concluir que la “prestación” tiene lugar en el extranjero, por ser en ese caso el arrendador una empresa sin domicilio ni residencia en Chile.

En la situación inversa y utilizando el mismo criterio, este Servicio estimó gravado el arrendamiento de bienes corporales muebles cuando el arrendador es una empresa con domicilio o residencia en Chile, por entenderse que la “prestación” se verifica en nuestro país, aun cuando los bienes corporales muebles se trasladen desde Chile para su utilización en el extranjero. En este caso, la obligación de poner el bien a disposición del arrendatario consiste en trasladar los bienes corporales muebles desde Chile al extranjero, de modo que la “prestación” se verifica en Chile, sin considerar el lugar o época en que se celebra la convención.

Así se desprende de los Oficios N° 858 de 2014 y 2118 de 2018, en que la empresa – contribuyente con domicilio o residencia en Chile – arrienda bienes corporales muebles, trasladando – para cumplir la prestación – los referidos bienes desde el territorio nacional hacia el extranjero.

En cambio, cuando se trata del arrendamiento de bienes corporales muebles adquiridos y arrendados en el extranjero, que jamás ingresan al territorio nacional, este Servicio ha entendido que la “prestación” no se verifica en Chile, a pesar que el arrendador sea un contribuyente con domicilio o residencia en Chile³, atendido que la obligación de poner el bien a disposición del arrendatario (la prestación) no se ejecuta en Chile.

Como se aprecia, en materia de arrendamiento de bienes corporales muebles se ha utilizado un concepto de “prestación” que atiende tanto a la naturaleza específica de las obligaciones del hecho gravado especial (artículo 8°, letra g), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas u Servicios), como a la ubicación física del bien y el domicilio o residencia del prestador del servicio (arrendador).

En resumen, tratándose específicamente del hecho gravado especial que afecta al arrendamiento de bienes corporales muebles efectuado por un “prestador” (arrendador) con domicilio o residencia en Chile, habrá de distinguirse:

- 1) Si los bienes corporales muebles se encuentran situados en Chile y se trasladan al extranjero, en cuyo caso su arrendamiento se grava por considerarse que el servicio se presta en Chile.

² Oficio N° 858 de 2014

³ Por ejemplo, Oficio N° 163 de 2005.

- 2) Si los bienes corporales muebles jamás se han encontrado situados en Chile y se mantienen en el extranjero, en cuyo caso su arrendamiento no se grava por considerarse que el servicio se presta en el extranjero.

Con todo, en este segundo caso, si los bienes corporales muebles ingresan a territorio nacional para su arrendamiento en Chile, el arrendamiento se encontrará gravado porque el servicio se entenderá utilizado en Chile. Lo anterior, excepto cuando los bienes corporales muebles ingresen a Chile bajo un régimen aduanero de admisión temporal, por entenderse situados fuera del territorio nacional de acuerdo con la legislación aduanera. Lo anterior ocurrirá, por ejemplo, cuando los bienes se encuentren en régimen aduanero de tránsito o trasbordo, también cuando ingresen para su reparación o mantenimiento.

Conforme lo expuesto, no se estima necesario reconsiderar lo resuelto en el Oficio N° 2118 de 2018 sino, en cambio, tener por aclarado o precisado su alcance en los términos señalados precedentemente.

Sin perjuicio de lo anterior, y en el contexto general de sistematizar de modo general la jurisprudencia administrativa sobre la materia, es necesario todavía precisar el aparente cambio de criterio contenido en el Oficio N° 2118 de 2018.

En efecto, el Oficio citado declara cambiar el criterio contenido en los Oficios N° 163 de 2005 y N° 540 de 1976. Sin embargo, la situación de hecho descrita en el Oficio N° 163 de 2005 no es la misma que en el Oficio N° 2118 de 2018.

En el caso del Oficio N° 163 de 2005, y de acuerdo al Antecedente, se trata de la “adquisición en el extranjero, por parte de una sociedad chilena, de diversos bienes muebles los que posteriormente dará en arrendamiento, también en el extranjero. Esto es, los bienes mencionados serían adquiridos fuera de Chile y, sin que medie importación alguna...”. Luego, de acuerdo a la sistematización anotada más arriba, el arrendamiento no puede entenderse gravado porque el servicio se “presta” en el extranjero.

En cambio, en el caso del Oficio N° 2118 de 2018, la empresa “posee una segunda línea de negocios consistente en el arriendo de los mismos generadores eléctricos mencionados, a empresas relacionadas en el extranjero; los equipos arrendados a las empresas relacionadas fueron adquiridos en el extranjero y se encuentran en el exterior a través de distintos certificados de exportación temporal emitidos por el Servicio Nacional de Aduanas.” Vale decir, los bienes corporales muebles – una vez importados – se trasladan temporalmente al extranjero para su arrendamiento.

A su turno, a pesar que el Oficio N° 540 de 1976 no precisa la situación de hecho, de tratarse de bienes corporales muebles que se arriendan (trasladan) desde Chile hacia el extranjero, el criterio contenido en el citado debió entenderse dejado sin efecto en virtud de la Circular N° 34 de 1980.

Finalmente, esclarecido lo anterior, y respondiendo derechamente a la situación descrita en su presentación, se comparte que el arrendamiento de bienes corporales muebles adquiridos y arrendados en el extranjero, que jamás se ingresan a Chile, no se encuentra gravado en la medida que la prestación no se verifica en Chile, a pesar de encontrarse el prestador (arrendador) domiciliado o residente en nuestro país.

III CONCLUSIÓN

- 1) Conforme lo expuesto, no se estima procedente reconsiderar lo resuelto en el Oficio N° 2118 de 2018 sino, en cambio, aclarar o precisar su alcance en los términos señalados precedentemente.
- 2) Esto es, independientemente de la época o lugar donde se celebre la convención, tratándose específicamente del arrendamiento de bienes corporales muebles efectuado por un “prestador” (arrendador) con domicilio o residencia en Chile, habrá de distinguirse:
 - a) Si los bienes corporales muebles se encuentran situados en Chile y se trasladan al extranjero, en cuyo caso su arrendamiento se grava por considerarse que el servicio se presta en Chile.
 - b) Si los bienes corporales muebles jamás se han encontrado situados en Chile y se mantienen en el extranjero, en cuyo caso su arrendamiento no se grava por considerarse que el servicio se presta en el extranjero.

Con todo, en este segundo caso, si los bienes corporales muebles ingresan a territorio nacional para su arrendamiento en Chile, el arrendamiento se encontrará gravado porque el servicio se entenderá

utilizado en Chile. Lo anterior, excepto cuando los bienes corporales muebles ingresen a Chile bajo un régimen aduanero de admisión temporal, por entenderse situados fuera del territorio nacional de acuerdo con la legislación aduanera. Lo anterior ocurrirá, por ejemplo, cuando los bienes se encuentren en régimen aduanero de tránsito o trasbordo, también cuando ingresen para su reparación o mantenimiento.

- 3) Finalmente, respondiendo la situación descrita en su presentación, se comparte que el arrendamiento de bienes corporales muebles adquiridos y arrendados en el extranjero, que jamás ingresan a Chile, no se encuentra gravado en la medida que la “prestación” no se verifica en Chile, a pesar de encontrarse el prestador (arrendador) domiciliado o residente en nuestro país.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2100, de 09.08.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria