

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 12,
LETRA A), N°1 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 4° BIS, ART. 26 BIS – CIRCULARES N° 65,
DE 2015 Y N° 41, DE 2016. (ORD. N° 1227, DE 26.06.2020)**

Tratamiento tributario aplicable a situaciones que detalla, producto de una eventual reorganización.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario aplicable a situaciones que detalla, producto de una eventual reorganización.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, una sociedad de responsabilidad limitada (la sociedad), constituida conforme a la ley chilena desde el año 2014 tiene por objeto social el arrendamiento y gestión de flotas de vehículos, maquinarias y otros equipos, además de realizar cualquier actividad relacionada con lo anterior.

La sociedad se dedica al negocio del arrendamiento con opción de compra de vehículos motorizados – también denominado leasing operativo – principalmente con clientes que tienen la calidad de empresas cuyo giro se encuentra afecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), pero también con personas naturales cuyas actividades están exentas o no quedan afectas a dicho tributo.

Bajo esta razón social se adquieren los vehículos nuevos directamente de los concesionarios de las marcas en el país, luego se celebran los contratos de leasing operativo con los clientes y, una vez devueltos los vehículos por los clientes, esta misma sociedad se encarga de venderlos en el mercado nacional a terceros.

Desde el punto de vista del IVA, la compañía ejecuta los siguientes hechos gravados:

- a) Adquiere vehículos motorizados (bienes corporales muebles), configurándose el hecho gravado básico venta contenido en el artículo 2°, N° 1, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS),
- b) Arrendamiento de dichos bienes corporales muebles, artículo 8°, letra g), de la LIVS;
- c) Venta de los bienes corporales muebles que forman parte de su activo inmovilizado- artículo 8°, letra m), de la LIVS.

En ese mismo orden, la sociedad – al comprar los vehículos – paga el IVA asociado a su adquisición, teniendo derecho a utilizar ese impuesto como crédito fiscal. Por otro lado, al arrendar los vehículos a terceros, las cuotas de arrendamiento son recargadas con el IVA correspondiente, durante el lapso de duración del contrato.

Al finalizar los contratos de leasing operativo sobre los vehículos, estos son devueltos a la sociedad. Una vez recuperados, son vendidos a terceros, afectos a IVA, dado que forman parte de los bienes de su activo fijo y la sociedad tuvo derecho a crédito fiscal por el IVA soportado al momento de su adquisición.

Teniendo en consideración lo expuesto precedentemente, con el objeto de hacer más eficiente sus operaciones, el propietario de la sociedad – un grupo empresarial transnacional (el grupo) – pretende reorganizar su funcionamiento, separando las operaciones de financiamiento en la adquisición de vehículos, de arrendamiento operativo y de reventa de los vehículos usados, radicando cada giro en tres entidades diferentes.

Atendido lo anterior, los supuestos de la reorganización empresarial que se consulta serían los siguientes:

- a) Una sociedad, domiciliada en Chile, se encargaría de conseguir financiamiento en Chile o en el extranjero para la compra de vehículos motorizados con el objetivo de entregarlos a una empresa relacionada bajo la modalidad de leasing financiero (la financiera).
- b) La actual sociedad se convertiría en una sociedad (“operativa”) cuyo giro incluiría la celebración de contratos de leasing financiero con la financiera (empresa relacionada) con el objeto de obtener los vehículos necesarios para darlos en leasing operativo a sus clientes, terceros ajenos al grupo, usuarios efectivos de tales automóviles.

- En términos generales, estos contratos de leasing financiero serían celebrados por un término de 24 a 36 meses y contendrían una opción de compra del vehículo a favor de “operativa”. Asimismo, los contratos de leasing operativo que se celebrarían entre “operativa” y sus clientes tendrían una duración similar.
 - Tanto la financiera como la “operativa” celebrarían contratos afectos a IVA, dado que la financiera compraría vehículos motorizados afectos a IVA y utilizaría como crédito fiscal el IVA soportado en dicha adquisición y, por otro lado, recargaría el impuesto correspondiente en las cuotas de arrendamiento que cobraría a sus clientes respecto de los contratos de leasing financiero suscritos, generando un débito fiscal IVA.
 - Por su parte, “operativa” utilizaría como crédito fiscal el IVA soportado en las cuotas de leasing financiero cobradas a ésta por la financiera y, como contraparte, generaría un débito fiscal IVA equivalente al impuesto recargado a sus clientes en las cuotas de leasing operativo.
- c) Una vez que el contrato de leasing financiero celebrado entre la financiera y “operativa” finalice, se verificarían las siguientes situaciones:
- (i) Un primer escenario bajo el cual el cliente usuario del vehículo manifiesta su intención de adquirir el automóvil, en cuyo caso “operativa” le cedería su opción de compra contenida en el contrato de leasing financiero.
- El valor de la cesión se determinaría teniendo en consideración el valor residual del vehículo a la fecha de tal cesión, descontando el precio que luego debería pagarse a la financiera al ejercer la opción de compra.
- Dado lo anterior, y teniendo en cuenta que la cesión de derechos no es un hecho gravado con IVA, si se cediese la opción al cliente y éste la ejerciera directamente, dicho cliente se haría dueño del vehículo, y el ejercicio de tal opción sería un hecho gravado con IVA, cuya base imponible sería el precio a pagar a la financiera con motivo del ejercicio de la opción.
- (ii) En un segundo escenario, la reorganización prevista comprendería la constitución de una tercera sociedad, que se dedicaría a comercializar los vehículos usados (la comercializadora) y concentraría el equipo de fuerzas de ventas, comercial y de marketing relacionados con dicha actividad.
- d) Luego, y para que comercializadora pueda finalmente traspasar dichos vehículos a terceros no relacionados, se contemplan dos alternativas:
- (i) Alternativa A. La comercializadora ceda al tercero la opción de compra del contrato de leasing financiero previamente adquirido a “operativa”.
- En el caso que la opción de compra sea cedida a un tercero, el precio por adquirir la opción de compra debería ser equivalente al valor de mercado residual de los vehículos usados, menos el monto que deberá pagar este tercero por el ejercicio de dicha opción a la financiera, afecto a IVA, para hacerse finalmente propietario del vehículo.
- El precio por la cesión de la opción de compra no estaría afecta a IVA, pues implicaría la transferencia de derechos, o sea, de bienes incorpóreos.
- (ii) Alternativa B. La comercializadora ejerza la opción de compra frente a la financiera, pagando dicha opción y adquiriendo el vehículo afecto a IVA.
- El costo de adquisición del vehículo para comercializadora correspondería al precio pagado a “operativa” por la cesión de la opción de compra (exenta de IVA) más el valor del ejercicio de la opción de compra pagado a la financiera (gravado con IVA).

Expuesto lo anterior, en términos de la reorganización que se pretende realizar y considerando lo dispuesto en el artículo 64 del Decreto Supremo N° 55, de Hacienda, de 1977, que contiene el Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (Reglamento), debe entenderse por “vehículo usado”, para efectos de la exención contenida en el artículo 12, letra A), de la LIVS, solicita confirmar el tratamiento tributario, que, en su concepto, resulta aplicable a las siguientes situaciones:

- 1) En cuanto a la reestructuración descrita, consistente en separar los negocios actualmente desarrollados por la sociedad en tres entidades legales diferentes, solicita confirmar que dicha reorganización no sería calificable – ni en todo, considerando la secuencia de operaciones, ni en parte, considerando cada operación individualmente – como una hipótesis de simulación o abuso de las formas jurídicas constitutiva de elusión tributaria y, por tanto, no sería aplicable a su respecto las facultades contenidas en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario.
- 2) En cuanto a los contratos de leasing financiero que serían celebrados entre la financiera y “operativa”, a su juicio, tales operaciones no constituyen una hipótesis de simulación o abuso de las formas jurídicas que pudiera constituir elusión tributaria y, por tanto, no sería aplicable a su respecto las facultades del Servicio contenidas en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario.
- 3) En cuanto a las cesiones de posición contractual que serían celebradas entre “operativa” y comercializadora, entiende que ésta operación estaría exenta de IVA por implicar una cesión de bienes incorporeales.
- 4) Respecto al eventual ejercicio por la comercializadora de la opción de compra adquirida de manos de la “operativa” y la posterior reventa de los vehículos a terceros (alternativa B), entiende que la primera operación constituiría una venta gravada con IVA, cuya base imponible sería el monto del precio de la opción pagado a la financiera, mientras que la reventa posterior a terceros sería una operación exenta de IVA, en la medida que constituiría una operación sobre vehículos usados, aun considerando lo señalado en la nueva redacción del artículo 64 del Reglamento y los casos expuestos en la Circular 21 de 2018.

Lo anterior, considerando que, aunque comercializadora no tiene el carácter de consumidor final del vehículo en un sentido literal y obvio, sí se trata de un vehículo usado porque es adquirido con IVA, sin que la comercializadora tenga derecho a crédito fiscal IVA por el impuesto soportado. Por consiguiente, su posterior reventa se encontraría exenta de IVA.

- 5) Finalmente, respecto de la eventual cesión de la opción de compra por la comercializadora a un tercero, para el posterior ejercicio de la misma por dicho tercero frente a la financiera (alternativa A), entiende que la cesión de la opción de compra sería una operación exenta de IVA, en la medida que constituiría la venta de un bien incorporal, en tanto el ejercicio de la opción de compra por el tercero frente a la financiera constituiría una venta gravada con IVA, cuya base imponible sería el monto del precio de la opción pagado a la financiera.

II ANÁLISIS

Como cuestión previa, y analizada la consulta, se observa que el petionario solicita confirmar criterios normativos de interpretación, sin formular estrictamente una consulta al amparo del artículo 26 bis del Código Tributario.

Al respecto, se debe tener presente que las consultas que formulen los contribuyentes y que digan relación con la eventual aplicación de la norma general anti elusión contenida en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, deben ceñirse al procedimiento establecido en el citado artículo 26 bis.

Dicho lo anterior, desde el punto de vista normativo es necesario despejar algunos aspectos deslizados de su consulta.

Por de pronto, el artículo 2°, N° 1, de la LIVS define “venta” como toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles o inmuebles.

A su vez, el artículo 2°, N° 3, define “vendedor” como cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros.

Por tanto, toda convención que sirva para transferir el dominio, en este caso, de un bien corporal mueble, efectuada por quien tenga la calidad de vendedor, según lo dispuesto en el artículo 2°, N° 3, citado precedentemente, se encuentra afecta a IVA. Ello, con independencia de la calidad de nuevo o usado del bien que se transfiere

Sin embargo, en el caso de los vehículos, el artículo 12, letra A), N° 1, de la LIVA, libera de IVA la venta de vehículos usados, salvo cuando se configure el hecho gravado especial previsto en la letra m) del artículo 8°; en el caso de los vehículos que se importen y los que se transfieran en virtud del ejercicio, por el comprador, de la opción de compra contenida en un contrato de arrendamiento con opción de compra de un vehículo.

Por su parte, el artículo 64 del Reglamento dispone que, para los fines previstos en el artículo 12, letra A), N° 1, se entenderá que los vehículos motorizados tienen la condición de “usados” cuando han sido transferidos al consumidor final y no son de propiedad, por tanto, del fabricante o armador, de los distribuidores o concesionarios o de sus subdistribuidores establecidos, de los importadores habituales de los mismos o de empresas que incorporen el vehículo a su activo fijo.

Para estos efectos, prosigue el inciso segundo del citado artículo 64, se considerará como consumidor final aquel que haya adquirido uno o más vehículos motorizados sin haber soportado IVA o que, habiendo soportado el impuesto, no haya tenido derecho a utilizar el crédito fiscal.

Como se aprecia, al menos para los efectos del IVA, la calidad de “usado” no dice relación con las cualidades propias del vehículo sino con los atributos asociados a su adquirente: el vehículo es usado cuando su adquirente no haya soportado IVA en su adquisición o que, habiéndolo soportado, no haya tenido derecho a utilizarlo como crédito fiscal.

Lo anterior es consistente con la idea de tener, quien lo adquirió, la calidad de consumidor final conforme lo dispuesto en el inciso primero del citado artículo 64, para los efectos de favorecerse con la exención contenida en el artículo 12, letra A), N° 1, de la LIVA.

En efecto, el adquirente (la comercializadora en la especie) va a imputar el crédito fiscal al débito fiscal de la operación, atendido que la frase del Reglamento (“que, habiendo soportado el impuesto, no haya tenido derecho a utilizar el crédito fiscal”) se refiere a personas que en ningún caso y bajo ninguna circunstancia van a generar débito fiscal al cual imputar ese crédito. Es decir, a personas naturales que adquieran vehículos con IVA y los revendan, que no es el caso de la comercializadora la cual es contribuyente de IVA respecto de esos vehículos que adquiere para revender.

Aclarados esos aspectos normativos, en caso que los clientes decidan no ejercer la opción de compra y, por tanto, no adquirir el vehículo arrendado, la comercializadora que se pretende constituir vislumbra dos alternativas (letra d) del Antecedente).

Al respecto, a pesar que no se señala expresamente, se asume que en ambas alternativas la comercializadora adquiere la posición contractual de la “operativa”, con la diferencia que, en la primera alternativa (alternativa A), la comercializadora ceda al tercero la opción de compra del contrato de leasing financiero; en tanto que en la segunda alternativa (alternativa B) la comercializadora ejerce la opción de compra frente a la financiera y adquiere el vehículo para venderlo al tercero.

Al respecto, se comparte el tercer criterio señalado en su presentación, en el sentido que, para ambas alternativas, la cesión de la posición contractual celebrada entre la “operativa” y la comercializadora no se encuentra gravada¹ con IVA, por implicar una cesión de bienes incorpóreos.

Dicho lo anterior, y respecto del cuarto criterio que solicita confirmar, referido a la segunda alternativa (alternativa B), se informa que la venta del vehículo que efectúe la empresa comercializadora no se favorecerá con la exención contenida en el artículo 12, letra A), N° 1, de la LIVA, por no tener el vehículo la calidad de usado conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Reglamento, toda vez que la sociedad comercializadora no es un consumidor final para los efectos legales, en la medida que soportó IVA al adquirir el bien, mediante el ejercicio de la opción de compra, y tiene derecho a utilizar dicho impuesto como crédito fiscal contra el débito generado en la venta del vehículo, por tratarse de un vendedor habitual de ese tipo de bienes.

¹ Se precisa, a diferencia de lo señalado en su consulta, que esa cesión de bienes incorpóreos propiamente constituye un hecho no gravado, no una operación “exenta”.

III CONCLUSION

En base a lo señalado precedentemente, se dará respuesta a sus consultas en el mismo orden que fueron efectuadas:

- 1) Los criterios en materia de elusión que el petionario solicita confirmar en su consulta, en relación con la eventual aplicación de la norma general anti elusión contenida en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, deben sujetarse a lo dispuesto en el artículo 26 bis del Código Tributario, cuyas instrucciones se encuentran contenidas en la Circular N° 65 de 2015 y Circular N° 41 de 2016, vigentes.
- 2) Se comparte que, para ambas alternativas (alternativas A y B) de su presentación, la cesión de la posición contractual celebrada entre la “operativa” y la comercializadora no se encuentra gravada con IVA, por implicar una cesión de bienes incorporeales.
- 3) En cuanto a la segunda alternativa (alternativa B), no se comparte el criterio señalado en su presentación en el sentido que la venta del vehículo que efectúe la empresa comercializadora al tercero no se favorecerá con la exención contenida en el artículo 12, letra A), N° 1, de la LIVA, por cuanto la comercializadora no es un consumidor final para los efectos legales.
- 4) Finalmente, respecto de la eventual cesión de la opción de compra por la comercializadora a un tercero, para el posterior ejercicio de la misma por dicho tercero frente a la financiera (alternativa A), constituiría una venta gravada con IVA.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1227, de 26.06.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos