

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 2º, N°1 Y 3, ART.8º, LETRA M) - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 31º, N°5 - OFICIO N°360, DE 2007. (ORD. N° 1428, DE 28.05.2015)

SOLICITA RECONSIDERACIÓN Y ENMIENDA DE CRITERIO EXPUESTO EN OFICIO N° 360, DE 12 DE FEBRERO DE 2007, RESPECTO DE ENAJENACIÓN DE BIENES CORPORALES MUEBLES QUE FORMAN PARTE DEL ACTIVO FIJO DEL CONTRIBUYENTE, EN VIRTUD DE EJERCICIO DE UNA OPCIÓN DE COMPRA POR UN TERCERO.

I.- ANTECEDENTES:

El contribuyente plantea en su presentación que en el Oficio N° 360 de 2007 se sostiene que los bienes corporales muebles adquiridos con el fin de ser arrendados, forman parte del activo fijo del contribuyente y, en consecuencia, su afectación o no con IVA se rige por lo dispuesto en el artículo 8º, letra m) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, salvo que la venta del bien se produzca en virtud del ejercicio de una opción de compra por parte del arrendatario, en cuyo caso se señala que el activo adquiere la calidad de “realizable” y, por lo tanto, su enajenación queda gravada con IVA conforme a las reglas generales.

El consultante señala que la norma de la letra m) del artículo 8º de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios establece una regla excepcional o hecho gravado especial, en virtud del cual, la venta de bienes que componen su activo fijo, queda gravada con IVA, cuando se cumplen ciertas condiciones, como son: i) Que el bien corporal mueble se venda antes de que haya terminado su vida útil normal o de que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición; ii) Que el bien no forme parte del activo realizable del contribuyente; y iii) Que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción del bien respectivo. Señala que, a contrario sensu, si el activo se vende luego que haya expirado la vida útil normal, o luego de transcurridos cuatro años desde su primera adquisición, lo que ocurra primero, dicha venta no quedará gravada con IVA. Al margen de las condiciones antes señaladas, la norma citada no establece ninguna otra condición o requisito atinente a la calidad de activo, o a la forma a través de la cual se proceda a su enajenación.

También indica que en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios no se contempla una definición del concepto de activo fijo, como tampoco en la Ley de la Renta ni en el Código Tributario. Para esos efectos, hace presente lo señalado en el Boletín Técnico N° 33 del Colegio de Contadores de Chile, que indica que “el activo fijo está formado por bienes tangibles que han sido adquiridos o contruidos para usarlos en el giro de la empresa, durante un período considerable de tiempo y sin el propósito de venderlos”. En atención a lo anterior, lo que caracterizaría a la noción de “activo fijo” es que se trata de un bien que se adquiere sin el propósito inmediato de destinarlo a la venta. Lo anterior no significaría que el activo no pueda venderse, sino que el propósito inmediato o directo del contribuyente al adquirir el bien de destinarlo a la venta. Sin embargo, el activo fijo puede ser objeto de venta, ya sea porque cumplió su vida útil y se hizo obsoleto, porque es necesaria su renovación, por necesidad o liquidez de la empresa, o por algún otro motivo.

Agrega que los bienes que una empresa adquiere con ánimo de entregarlos en arrendamiento, conforme al concepto de activo fijo ya aludido, forman parte del mismo, puesto que el propósito inmediato o principal de dichos bienes no es su venta o enajenación, sino su entrega a título de mera tenencia a terceros. De acuerdo al análisis que realiza, los bienes adquiridos por una empresa para ser entregados en arrendamiento forman parte de su activo fijo, independientemente de su venta posterior, y de cómo se lleve a cabo esta última, puesto de que se trata de bienes destinados a un fin distinto a la venta.

Por último, señala que si la intención de venta del bien por parte de la empresa existiera a la fecha de adquisición, o a la fecha de celebración del contrato de arrendamiento, el bien debiera ser parte del activo realizable desde el primer día en que fue adquirido o arrendado. Agrega que no se condeciría con la naturaleza de las cosas que el activo mute su calidad por el acaecimiento de un hecho que no depende de la voluntad de la arrendadora.

II.- ANÁLISIS

Sobre el particular, en primer lugar se debe tener presente que el contrato de leasing no se encuentra expresamente definido dentro de nuestro ordenamiento jurídico, ni se han establecido normas que lo regulen, salvo en lo relativo al arrendamiento de viviendas con promesa de compraventa, cuyas disposiciones se contienen en la Ley N° 19.281, publicada en el Diario Oficial de 27 de diciembre de 1993, y sus modificaciones posteriores.

En general, este tipo de contrato se ha asimilado al contrato de arrendamiento y, en virtud de ello la empresa de leasing, como arrendadora, entrega al arrendatario el uso y goce de un bien por un plazo estipulado de común acuerdo, pagando este último una renta determinada por dicho uso y goce. Al final del período del arrendamiento el arrendatario tiene la opción de adquirir dicho bien, conjuntamente con el pago de la última cuota, o bien, restituirlo al arrendador si no se interesa en comprarlo.

Ahora bien, si el arrendatario opta por ejercer la opción de compra al final del período, indudablemente se debe entender que a dicha venta le son aplicables las normas del artículo 2°, N° 1 y 3 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, ya que el bien pasó a formar parte del activo realizable del vendedor producto de una mera reclasificación de tipo contable.

Recordemos que el concepto de activo fijo es de carácter contable, por lo que en cualquier momento puede cambiar su destino en conformidad a la misma voluntad del contribuyente a la luz de los principios que rigen en nuestro ordenamiento jurídico y que dicen relación con la autonomía de la voluntad, pudiendo al efecto renunciar por su sola voluntad a un derecho establecido en su beneficio, con tal que mire a su interés individual y que la ley no prohíba su renuncia. En este sentido, el contribuyente arrendador al momento de estipular en el contrato de leasing la posibilidad cierta de enajenar el bien mediante el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario al final del período, está manifestando su intención concreta de vender el activo, que en ese instante, es decir al momento de ejercer la opción de compra y producto de la mera voluntad de las partes contratantes, pasa a considerarse como parte del activo realizable del contribuyente, situación que en caso de concretarse, tendrá que ser analizada de acuerdo a las normas del artículo 2°, N° 1 y 3 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Por otra parte, la norma de la letra m) del artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios establece una serie de requisitos o condiciones esenciales que deben cumplir los bienes del activo fijo para que su venta sea considerada como hecho gravado con IVA. Dicho precepto dispone “El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

m) La venta de bienes corporales muebles que realicen las empresas antes de que haya terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el N° 5 del artículo 31° de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. La venta de bienes corporales inmuebles o de establecimientos de comercio, sin perjuicio del impuesto que afecte a los bienes de su giro, sólo se considerará comprendida en esta letra cuando ella se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda”.

Dentro de los requisitos que exige la norma para gravar con IVA en el caso de la venta de bienes del activo fijo se encuentra aquél que señala que el bien en cuestión no forme parte del activo realizable del contribuyente, situación que en el caso planteado por quien consulta no ocurriría en el entendido que el bien que se vende sí forma parte de su activo realizable al momento de realizar la venta, de acuerdo a lo señalado anteriormente, motivo por el cual en ningún caso tendría aplicación la norma en cuestión, rigiéndose por ende por las normas generales.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado en el análisis contenido en el presente documento se confirma el criterio expuesto en el Oficio N° 360 de 2007, emitido por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, respecto de la enajenación de bienes corporales muebles que forman parte del activo fijo del contribuyente, en virtud del ejercicio de la opción de compra por un tercero.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1428, de 28.05.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos