

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 12, LETRA B), N°1 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 26 BIS - CIRCULARES N°
65, DE 2015 Y N° 41, DE 2016. (Ord. N° 1788, de 09-08-2017)**

**APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A DIVERSOS ASPECTOS
RELATIVOS A UN CONTRATO CELEBRADO CON EL EJÉRCITO DE CHILE Y SU
POSTERIOR CESIÓN.**

I.- ANTECEDENTES

Expone que una “empresa A”, constituida y domiciliada en el exterior, perteneciente a un determinado grupo empresarial, dedicado a la venta de aeronaves y la prestación de servicios de post venta sobre este mismo tipo de bienes, ha suscrito un contrato con el Ejército de Chile, quien a su vez es propietario y operador de aeronaves cuya marca vende la empresa A y respecto de las cuales está en condiciones de proveer servicios de post venta, las que constituyen material esencial para las operaciones aéreas del Ejército.

Dentro del referido contrato se incluyen, en lo pertinente, el servicio de reparación y suministro de repuestos asociados, el cual comprende la venta (punto que representa una parte importante del valor o precio asignado al servicio integral), reparación y/o uveral, standard Exchange o cambio estándar, inspecciones mayores, retrofits o upgrades referidos a componentes, partes y piezas, ya sea para mantenimientos programados y no programados.

Señala que en el referido contrato se estipula que la empresa A podrá ceder los derechos allí establecidos a favor de cualquier sociedad de su grupo empresarial. En relación a esto, expone que se encuentra constituida en Chile una “empresa B”, quien también tiene la capacidad operativa para poder prestar los servicios acordados en el contrato original.

Al respecto, solicita a esta Dirección Nacional confirmar o, en su defecto, pronunciarse sobre la interpretación de los siguientes criterios:

1. En caso que la empresa A cediera a la empresa B los derechos en el contrato suscrito con el Ejército de Chile, la posterior venta efectuada por esta última sociedad, de componentes, partes y piezas que se encontrarían ubicadas fuera del territorio nacional y que a la fecha de venta no estarían embarcados en el país de procedencia, no se encontrarían gravados con el Impuesto al Valor Agregado.
2. Que se encuentra vigente lo señalado por este Servicio en el Oficio N° 1438 de 2011, en el sentido que no se encuentra gravada con IVA y debe ser documentada con una factura de ventas y servicios no afectos o exentos de IVA, la posterior venta de los componentes, partes y piezas no nacionalizadas y ubicadas en zona primaria aduanera, efectuada por la empresa B al Ejército de Chile, quien posteriormente importará legalmente las mercancías ubicadas en la citada zona primaria.

La venta referida se llevaría a cabo bajo modalidad CIP (carriage and insurance paid to) en que el vendedor entrega las mercaderías al transportista designado por él, pero, además, debe pagar los costos del transporte necesario para llevarlas al destino convenido, en este caso, la zona primaria aduanera. El vendedor también debe conseguir un seguro contra el riesgo de pérdida o daño de las mercaderías durante el transporte. En

este caso, el Ejército asume todos los riesgos y cualquier otro costo ocurrido después de que las mercaderías hayan sido así entregadas en la zona primaria aduanera.

1. Que, en los casos indicados en lo precedente, dichas cesiones de derechos en el contrato, no serían consideradas como elusión en los términos establecidos en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario.

Los puntos en consulta se analizarán, en el orden expuesto, en el título siguiente de este oficio.

II.- ANÁLISIS Y CONCLUSIONES

1. Venta de componentes, partes y piezas que se encontrarían ubicadas fuera del territorio nacional y no embarcadas en el país de procedencia, efectuada por la empresa B (cesionaria) con posterioridad a la cesión del contrato por parte de la empresa A (cedente).

El N° 1, del artículo 2° del D.L. N° 825, de 1974, considera como venta para efectos de la ley, en lo atinente, toda convención destinada a transferir el dominio de bienes corporales muebles realizadas por un vendedor.

Por su parte, el artículo 4°, del Decreto Ley N°825, de 1974, fija el ámbito territorial de aplicación del Impuesto al Valor Agregado al señalar que se encuentran gravadas con el citado tributo las ventas que recaigan sobre bienes que se encuentren ubicados en el territorio nacional; las ventas de bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón haya sido otorgado en Chile; y las ventas que recaigan sobre especies que a la fecha de celebrarse el contrato de compraventa se encuentren embarcados en su país de procedencia, cuando hayan sido adquiridas por una persona que no tenga el carácter de vendedor o prestador de servicios.

Por regla general esta exigencia debe cumplirse al momento de celebrarse la respectiva convención por la cual se transfiere el dominio, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo, del artículo 4° citado, respecto de los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón haya sido otorgado en Chile.

Considerando lo anterior, la situación geográfica de los bienes objeto de la compraventa cobra relevancia para poder dar respuesta a la consulta formulada. En la medida en que concurren efectivamente las circunstancias expuestas en su presentación, esto es, que las especies en cuestión se encuentren ubicadas fuera del territorio nacional y no embarcadas en el país de procedencia, la venta respectiva no se encontrará gravada con Impuesto al Valor Agregado al carecer del requisito de la territorialidad exigido por la Ley para la aplicación del impuesto.

Bajo estos supuestos, en materia de IVA no resultaría relevante la existencia de una eventual cesión del contrato entre la empresa A (extranjera) a la empresa B (nacional).

1. Documento tributario que corresponde emitir con motivo de la venta de componentes, partes y piezas no nacionalizadas y ubicadas en zona primaria aduanera, efectuada por la empresa B (cesionaria del contrato) al Ejército de Chile, quien posteriormente importará legalmente las mercancías ubicadas en la citada zona primaria. Vigencia del Oficio N° 1438 de 2011.

El artículo 52° del Decreto Ley N°825, prescribe que las personas que celebren cualquier contrato o convención de los mencionados en los Títulos II y III de dicho cuerpo legal, deberán emitir facturas o boletas, según corresponda, por las operaciones que efectúen. Dicha obligación rige aun respecto de operaciones en que no se apliquen los impuestos contenidos en el Decreto Ley N° 825, de 1974, o versen sobre bienes y servicios exentos de dichos impuestos. Por su parte, de acuerdo al artículo 53°, letra a), deberán emitir facturas los contribuyentes del Decreto Ley N°825 respecto de las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores o prestadores de servicios.

La Resolución N° 6080, de 1999, que regula la emisión de facturas y boletas de ventas y servicios no afectos o exentos de IVA, y sus modificaciones, a su vez establece que las personas naturales o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica que deban tributar de acuerdo con las normas del artículo 20°, N°1, letras a) y b), y números 3, 4 y 5 del mismo artículo, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y aquellas personas que sean contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado deberán otorgar Facturas de Ventas y Servicios no Afectos o Exentos de IVA por las ventas o servicios no afectos o exentos que realicen con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios. Ello, siempre que se trate de ventas o servicios que no hayan sido efectuadas por medio de instrumentos públicos o privados firmados ante Notario.

Por su parte, la Resolución N° 5007, de 2000, dispuso la emisión de Facturas de Venta de Mercaderías Situadas en el Extranjero o Situadas en Chile y no Nacionalizadas (en adelante “FVME”) como documentos que permitirán acreditar las ventas correspondientes a la realización de convenciones sobre mercaderías situadas en el extranjero o situadas en Chile y no nacionalizadas y deberán cumplir con los siguientes requisitos.

Este Servicio mediante Ord. N° 1438 de 2011, así como en pronunciamientos anteriores^[1], ha señalado que para que sea procedente la emisión de una FVME, es requisito esencial que los bienes objeto del contrato de compraventa no ingresen legalmente al territorio nacional, o bien en el caso que ingresen, ocurra al amparo de un régimen de admisión temporal suspensivo de derechos aduaneros hasta el momento de su salida al país de destino, según se desprende del considerando segundo de la Resolución N° 5007, de 2000, concluyendo que la venta de mercancías no nacionalizadas ubicados en zona primaria efectuada por un contribuyente chileno a un comprador chileno, quien posteriormente importará legalmente las mercancías compradas a nuestro país, debe ser documentada con una Factura de Ventas y Servicios no Afectos o Exentos de IVA.

Cabe señalar que el criterio contenido en dicho pronunciamiento se encuentra vigente.

1. Situación de las operaciones descritas en lo precedente en relación a la norma general antielusiva, artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario.

Sobre el particular, cumpla con hacer presente a usted que, en base a los antecedentes descritos, no resulta posible analizar cabalmente la situación planteada ni fundar una respuesta al respecto. En principio, no se aprecia claramente que las operaciones descritas produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, distintos de aquellos meramente tributarios, especialmente en relación a la exención de IVA dispuesta en el Artículo 12°, letra B, N°1 del D.L. N° 825, de 1974.

En lo sucesivo, se sugiere al contribuyente aportar mayores antecedentes para la resolución del caso y dar cumplimiento a las instrucciones dispuestas para el procedimiento de consulta pública en materia de medidas anti elusión del artículo 26 bis del Código Tributario, tanto en su carácter vinculante como no vinculante, contenidas en las Circulares N° 65 de 2015 y 41 de 2016, y en la Resolución Exenta N° 69 de 2016.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1788, de 09.08.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[\[1\]](#) Oficios N° 2837 de 2001, N° 4651, de 2005 y N° 782 de 2007.