

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ART. 8, LETRA G), ART. 5 - CIRCULAR N° 34, DE 1980 - OFICIOS N° 858, DE 2014, N° 163, DE 2005 Y N° 540, DE 1976. (Ord. N° 2118, de 12-10-2018)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL ARRENDAMIENTO DE BIENES CORPORALES MUEBLES EN EL EXTRANJERO.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre el tratamiento tributario que debiera aplicarse al arrendamiento de generadores eléctricos, a empresas relacionadas en el extranjero.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que su representada (en adelante la Empresa), tiene como actividad comercial principal el arrendamiento de bienes reales en Chile, específicamente, el arriendo de generadores eléctricos y otros bienes conexos (como transformadores eléctricos, tableros de control, etc.).

Adicionalmente, 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.

Dentro de ese contexto, solicita la confirmación de este Servicio en el sentido de que el arrendamiento de generadores eléctricos prestado íntegramente en el extranjero, toda vez que la actividad que lo genera, así como todas las acciones destinadas a prestar el servicio, tienen lugar en el exterior; y utilizados en el extranjero, dado que el uso o goce de los equipos arrendados también ocurre en el exterior, se encontrarían exentos o no afectos del Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante IVA), tomando en consideración el criterio expuesto por esta autoridad tributaria en los Oficios N° 540 de 1976, y N° 163 de 2005.

En vista de los antecedentes y fundamentos expuestos en el análisis que realiza de las normas aplicables, solicita confirmar la vigencia de los criterios expuestos en los Oficios N° 540 de 1976, y N° 163 de 2005, en el sentido que el arriendo de generadores eléctricos - servicio que es prestado y utilizado en el exterior - se encontraría no afecto o exento de IVA.

Con fecha 1° de marzo de 2018, hace una presentación complementaria, solicitando se tenga en consideración en el caso que se establezca un cambio de criterio respecto a los pronunciamientos incluidos en la presentación original, se cumpla con lo señalado en el artículo 26 inciso 3° del Código Tributario.

II.- ANALISIS:

El artículo 8°, del D.L. N° 825 de 1974, grava con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) las ventas y servicios. Para estos efectos, se consideran también como ventas y servicios una serie de hechos especiales establecidos en las letras a) a la m) del referido artículo. En particular, la letra g) grava “El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimiento de comercio”.

A su vez, el artículo 5° del citado cuerpo legal establece que “El impuesto establecido en esta ley gravará 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 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”.

Por su parte, el contrato de arrendamiento de conformidad con el artículo 1915 del Código Civil, es aquel en virtud del cual dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.

En el caso del arrendamiento de bienes corporales muebles, la obligación del arrendador no es ejecutar una obra ni prestar un servicio, encontrándose obligado sólo a entregar el uso y goce sin que ello implique realizar alguna actividad; por ello el artículo 8°, letra g) del D.L. N° 825, grava en forma especial dichos contratos, que para efectos tributarios se asimilan a servicio.

Ahora bien, para determinar si el arrendamiento de generadores eléctricos que hará la empresa a empresas relacionadas en el extranjero, se encuentra gravado con IVA, es necesario determinar si se cumplen las normas referidas precedentemente.

En primer término, de conformidad con el artículo 8°, letra g), del D.L. N° 825, el arrendamiento de bienes corporales muebles constituye un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado, y como se señaló, para efectos de la aplicación de las normas del referido decreto ley, dichos contratos se asimilan a servicio.

En segundo término, desde la perspectiva de la territorialidad establecida en el artículo 5° de la ley, en la situación particular del arrendamiento de bienes corporales muebles, en que no existe la obligación de prestar un servicio, sino que tan solo la de entregar el uso y goce del bien arrendado, resulta complejo establecer cuál es la actividad que genera el “servicio”, a fin de determinar en qué lugar tuvo su origen la prestación.

Al respecto, en la Circular N° 34, de 16 de mayo de 1980, sobre “tributación aplicable a las remuneraciones que se paguen con ocasión del arrendamiento celebrado en el extranjero de bienes corporales muebles que se internan y utilizan en Chile”, emitida con posterioridad al Oficio Ord. N° 540, de 2 de febrero de 1976, a que hace referencia en su presentación, este Servicio se pronunció señalando que “la prestación por parte del arrendador consiste en poner la cosa arrendada a disposición del arrendatario y consentir en su uso y goce por éste”.

Además, en el análisis que se hace en el punto 3 de la Circular, sobre la territorialidad como elemento de jurisdicción, en particular sobre lo que debe entenderse por “prestación” y “utilización”, se establece que en esta operación la “prestación” del servicio por parte del arrendador, consiste en poner la cosa arrendada a disposición del arrendatario y consentir en su uso y goce por éste, para concluir que la “prestación” tiene lugar en el extranjero, por ser el arrendador una empresa sin domicilio ni residencia en Chile.

Bajo el mismo análisis sobre la territorialidad, a que se refiere el punto 3 de la Circular N° 34, de 1980, este Servicio en Oficio Ord. N° 0858, de 26 de mayo de 2014, en respuesta a consulta de un contribuyente sobre el arrendamiento de bienes corporales muebles al extranjero que salen del país bajo régimen de exportación temporal, certificado por el Servicio Nacional de Aduanas, concluye que la “prestación” del servicio se realiza en Chile, por cuanto el arrendador de la maquinaria tiene su domicilio o residencia en Chile, siendo en este país donde la empresa desarrolla efectivamente su giro, y por lo tanto, la actividad que genera el servicio (de arrendamiento en este caso), se desarrolla en Chile.

Así las cosas, según lo señalado en el párrafo anterior, tratándose del arrendamiento de bienes corporales muebles al exterior, efectuado por una empresa que tiene domicilio y residencia en el país, se entiende para efectos de su tributación con el Impuesto al Valor

Agregado (IVA), que dicho servicio es prestado en Chile, por ser en este país donde la empresa desarrolla efectivamente su giro, aun cuando el servicio se utilice en el extranjero.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado precedentemente, no resulta posible confirmar lo solicitado en su presentación, en vista del cambio de criterio establecido por este Servicio en Oficio Ord. N° 0858, de 26 de mayo de 2014, el cual se ratifica, por lo que se concluye que en el caso de los contratos de arrendamiento de generadores eléctricos que celebrará su representada con empresas relacionadas en el exterior, se encuentran afectos al Impuesto al Valor Agregado (IVA), por tratarse de un hecho gravado contemplado en la letra g) del artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, 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.

Al constituir esta interpretación un nuevo criterio respecto de la doctrina contenida en el Oficio N° 540, de 02 de febrero de 1976, y en el Oficio N° 163, de 18 de enero de 2005, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 26°, inciso tercero, del Código Tributario, en relación con el artículo 15° del mismo código, el presente Oficio será publicado en el Diario Oficial.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2118, de 12.10.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos