

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 2, N°1, ART. 3, N°3, ART. 18 - OFICIO N° 1747, DE 2016. (Ord. N° 430, de 23-02-2017)

SOLICITA ACLARACIÓN DE CRITERIO REFERIDO A OPERACIONES DE MUTUO O PRÉSTAMO DE CONSUMO DE GAS NATURAL LICUADO.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional reconsideración o aclaración del Oficio 1.747, de 17 de Junio de 2016, emanado de este Servicio, mediante el cual se dio respuesta a una presentación efectuada por el contribuyente TTTT, actualmente XXXXX.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que mediante presentación de fecha 25 de septiembre de 2014, TTTT, actualmente XXXXX, solicitó la confirmación de ciertos criterios en relación a las operaciones de mutuo o préstamo de consumo de gas natural licuado ("GNL"), que se llevarían a cabo entre los distintos usuarios de un terminal de propiedad de Sociedad YYYY, dentro de los cuales se encuentra su representada, la cual presta servicios de almacenamiento y regasificación de GNL, todo ello de conformidad a los términos y antecedentes contenido en dicha presentación.

Uno de los criterios respecto de los cuales solicitaron confirmación, fue que los mutuos o préstamos de consumo de GNL efectuados por XXXXX a otros usuarios constituían hechos gravados con IVA. Lo anterior en base a lo estipulado en el artículo 18 de la Ley del IVA, que aplica a los préstamos de consumo el mismo tratamiento que a las permutas. Respecto de estas últimas, dicho artículo señala que se considerará que cada parte que tenga el carácter de vendedor, realiza una venta gravada con IVA, teniéndose como base imponible de cada prestación, si procediere, el valor de los bienes comprendidos en ella.

Como antecedente adicional mencionan que el GNL objeto de los referidos préstamos, sería utilizado por XXXXX como combustible para la generación de energía.

Mediante Oficio Ord. N° 1747 de fecha 17 de junio de 2016, este Servicio dio respuesta a la consulta señalada precedentemente concluyendo, en relación a los mutuos o préstamos de consumo, que éstos no estarían gravados con IVA en el caso particular de XXXXX. Como fundamento a dicha conclusión, el referido Oficio sostiene que es un requisito para la aplicación del artículo 18 antes citado, que las partes involucradas tengan la calidad de "vendedor" al tenor de lo dispuesto en la Ley del IVA, para lo cual resulta necesario revisar las normas sobre "habitualidad" contenidas en el Reglamento de dicha Ley.

En relación a la calificación de habitualidad y luego de remitirse a la definición establecida en el Reglamento como también al giro de su representada, el Oficio concluye que XXXXX requiere el mencionado gas GNL como combustible para la prestación de sus servicios, con lo cual *“el ánimo que guía al contribuyente para adquirir el gas no es su posterior reventa sino su uso en la generación de energía eléctrica, siendo la venta del gas sólo una consecuencia de la estructura de su negocio, razón por la cual, para efectos de la aplicación del artículo 18 del D.L. 825, y considerando lo establecido en el artículo 4° del Reglamento del IVA, no puede ser considerado como vendedor del mencionado combustible, al no configurarse la habitualidad requerida y de esta manera gravar con IVA al préstamo de consumo que se pacte con los demás clientes del Terminal”*.

En resumen, y de conformidad a los razonamientos anteriores, el Oficio concluye que *“la operación consistente en la celebración de préstamos de consumo por medio de los cuales se transfiere el dominio de GNL entre los clientes de la llamada Terminal, no está afecta a IVA, ya que no se cumple con el requisito previo establecido en el artículo 18 del D.L. 825, de 1974, esto es, que las partes contratantes tengan la calidad de vendedores de los bienes que serán objeto de los respectivos préstamos de consumo”*.

Es del caso que los antecedentes de hecho que dicen relación con la importación y uso del GNL por parte de XXXXX como además la actividad que esta compañía realiza, llevan a concluir -a juicio de esa parte- que su representada sí tendría la calidad de “vendedor” de dicho combustible en los términos exigidos por la Ley del IVA y, en particular, con la definición que para dicho término establece el número 3 del artículo 2 de la referida Ley.

Expresa el consultante que tal como se indica el Oficio, el artículo 18 de la Ley del IVA, del cual se desprende que los mutuos o préstamos de consumo puede ser operaciones gravadas con IVA, presupone que el interviniente en la respectiva operación tenga la calidad de “vendedor” en los términos de la Ley del IVA, respecto de los bienes o productos que son objeto de dichas operaciones. Sólo en este caso, eso es que el contribuyente tenga la calidad de “vendedor”, resultaría que el mutuo o préstamo de consumo pasaría a estar gravado con IVA.

A su turno, el mismo Oficio reconoce que XXXXX requiere del mencionado GNL como combustible para la realización de su giro, es decir, el referido GNL tendría la calidad de “insumo” para la producción y generación de electricidad.

Atendido lo anterior, a juicio del contribuyente, resultaría plenamente aplicable a XXXXX lo dispuesto en el inciso segundo del N° 3 del Art. 2 de la Ley del IVA que define el concepto de “vendedor” para efectos de dicha normativa. De acuerdo a dicha disposición: *“Se considerará también “vendedor” al productor, fabricante, o vendedor habitual de*

bienes corporales inmuebles que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos”.

Efectivamente, XXXXX tiene la calidad de productor de energía eléctrica. Así da cuenta el artículo cuarto de sus estatutos que señala: *“El objeto de la sociedad será la producción, transporte, distribución y suministro de energía eléctrica;...”*. A su vez, tanto la Ley General de Servicios Eléctricos (DFL N° 4 de 2006), como la regulación y normativa dictaminada por la Comisión Nacional de Energía, Centros de Despachos Económicos de Carga y otras entidades vinculadas a la generación, transporte y distribución de electricidad, tratan a las empresas generadoras de electricidad como productores. A mayor abundamiento, el propio SII en Oficio N° 609 de 2003 se refiere en reiteradas oportunidades a las empresas generadoras de energía como “productoras” o que se dedican a la “producción” de energía eléctrica.

Por su parte, y tal como se ha explicado en su presentación de septiembre de 2014 que dio lugar al Oficio, XXXXX importa un buque completo de GNL, utilizando sólo una parte de dicho combustible en su proceso productivo, por lo que transfiere aquellas cantidades que no utilizará en su proceso a otros usuarios del terminal que en ese momento requieren del GNL. La referida transferencia de GNL se efectúa a través de un mutuo o préstamo que recae sobre un bien fungible que de conformidad al Código Civil transfiere el dominio de dicho bien, con lo cual dicho préstamo tiene la calidad de “venta” en los términos del N° 1 del Art. 2° del D.L. N° 825. Luego, ocurre la misma situación cuando otro usuario del terminal importa su propio barco de GNL y realiza préstamos a los demás usuarios del terminal.

Como puede apreciarse, y considerando que el GNL tiene la calidad de “insumo” de XXXXX para su proceso productivo, toda vez se utiliza como combustible para sus unidades de generación a gas o ciclo combinado, no puede sino concluirse que resulta plenamente aplicable a su representada la disposición del inciso segundo del N° 3 del artículo 3 de la Ley del IVA. A consecuencia de ello fluye, que por expresa disposición de la Ley del IVA, XXXXX si tiene la calidad de “Vendedor” en relación al GNL que transfiere a terceros (constituyendo dicha transferencia una venta en los términos del N° 1 del Art. 2 de la Ley del IVA), por tratarse de un insumo que no utiliza en sus procesos productivos, independientemente de cuál sea la causa para ello.

Así las cosas, es forzoso concluir que, al tener la calidad de “vendedor” de GNL, a XXXXX le resulta plenamente aplicable la norma del Art. 18 de la Ley del IVA, que considera como hecho gravado con IVA a los préstamos de consumo efectuados por quien tiene la calidad de vendedor de bienes que son objeto de los referidos préstamos.

Adicionalmente a lo señalado anteriormente, es necesario agregar que la actividad y giro ordinario de XXXXX contempla la venta habitual de toda clase de combustibles líquidos, sólidos o gaseosos, dentro de los cuales se encuentra evidentemente el GNL.

En primer término así lo dan cuenta ciertos antecedentes formales como son el estatuto social y el código de actividades registrado por ese contribuyente en el SII.

El artículo cuarto del estatuto social de XXXXX establece: *“El objeto de la sociedad será la producción, transporte, distribución y suministro de energía eléctrica; **la compra, venta y transporte de toda clase de combustible, ya sean éstos líquidos, sólidos o gaseosos;...**”*.

Indica que dentro de los códigos de actividad registrados por su representada ante el SII se encuentran:

Generación Hidroeléctrica, código 401011

Generación en Centrales Termoeléctricas de Ciclos Combinados, código 401012

Generación en Otras Centrales Termoeléctricas, código 401013

Transmisión de Energía Eléctrica, código 401020

Distribución de Energía Eléctrica, código 401030

Venta al por mayor de Combustibles Líquidos, código 514110

Venta al por mayor de Combustibles Sólidos, código 514120

Venta al por mayor de Combustibles Gaseosos, código 514130

Adicionalmente a esos elementos de orden formal, y aun cuando no se trata de su giro o actividad principal, cabe mencionar que XXXXX sí realiza con habitualidad compras y ventas de combustibles, dentro de los cuales se encuentra el GNL. Sobre el particular es útil aclarar que las adquisiciones de GNL efectuadas por su representada no están circunscritas únicamente a aquellas realizadas en su calidad de usuario del terminal de Sociedad YYYY y que fueron objeto de consulta a esta superioridad. Existen otras adquisiciones de GNL, como también de otros combustibles, que finalmente se destinan a ser vendidas a otras entidades, tanto dentro como fuera del rubro eléctrico, ello por razones de orden comercial, operativas, logísticas u otras.

Entienden que no resulta posible a este Servicio verificar la naturaleza, cantidad y frecuencia con que se realicen las ventas de GNL por parte de XXXXX, toda vez que ello es

materia de la actividad fiscalizadora del SII, pero al menos debe considerarse para los alcances de su presentación que existe una presunción de habitualidad y las transferencias de ese producto por parte de XXXXX, toda vez que dichas transferencias se realizan dentro de su giro o actividad.

Así lo establece el inciso final del At. 4° del Reglamento del IVA al señalar: *“Se presume habitualidad respecto de todas las transferencias y retiros que efectúe un vendedor dentro de su giro”*.

Por último y en lo que se refiere al ánimo que guía a este contribuyente al importar GNL en su calidad de usuario del mencionado terminal de GNL (y que no corresponden a las únicas adquisiciones de dicho combustible como se ha dicho), no puede desconocerse que desde el inicio de la operación el contribuyente es guiado por la intención de utilizar sólo una parte del mencionado gas como insumo y transferir lo que no se utilizará a los demás usuarios del terminal (en lo que es propiamente una reventa), todo lo cual ha sido debida y previamente acordado entre los partícipes mediante abundante documentación contractual (que fue acompañada a su consulta original).

Por consiguiente el ánimo que ha tenido XXXXX al efectuar la importación ha sido precisamente efectuar una reventa del gas en la forma de préstamo de bien fungible, lo que da cuenta nuevamente de la calidad de vendedor habitual del mencionado producto.

Atendidas las consideraciones indicadas anteriormente, resulta necesario concluir que XXXXX tiene la calidad de “vendedor” de GNL en los términos exigidos por la Ley del IVA. A consecuencia de anterior, los mutuos o préstamos de GNL que efectúe a terceros – también usuarios del terminal de GNL- deben corresponder a operaciones gravadas con IVA, todo ello de conformidad a lo dispuesto en el artículo 18 en relación a los números 1 y 3 del artículo 2, todos del D.L. N° 825, Ley del IVA.

Por consiguiente, solicitan reconsiderar y/o aclarar el Oficio 1747 de 17 de junio de 2016, mediante el cual se dio respuesta a una consulta de ese contribuyente, en el sentido de confirmar que atendidas las consideraciones efectuadas en su presentación, el contribuyente XXXXX tendría la calidad de “vendedor” de conformidad al D.L. N° 825, de 1974, y por consiguiente, los mutuos o préstamos de GNL que se efectúen a otros usuarios del terminal de Sociedad YYYY y que fueron objeto de su consulta de 22 de octubre de 2014, son hechos gravados con IVA.

II.- ANÁLISIS Y CONCLUSIÓN:

El artículo 2º, N° 1 del D.L. N° 825 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, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”.

Por su parte, el N° 3 de la citada disposición define vendedor como “cualquiera 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. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad. Para efectos de la venta de inmuebles, se presumirá que existe habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año. Con todo, no se considerará habitual la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias así como la enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado; y los demás casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial. La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.

Se considerará también “vendedor” al productor, fabricante o vendedor habitual de bienes corporales inmuebles que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos”.

Por su parte, el artículo 4º del D.S. N° 55, Reglamento del IVA señala: “Para calificar la habitualidad a que se refiere el N° 3 del artículo 2º de la ley, el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trate, y con estos antecedentes determinará si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa.

Corresponderá al referido contribuyente probar que no existe habitualidad en sus ventas y/o que no adquirió las especies muebles con ánimo de re-venderlas.

Se presume habitualidad respecto de todas las transferencias y retiros que efectúe un vendedor dentro de su giro”.

De todos los antecedentes expuestos en la presentación y documentos acompañados aparece de manifiesto que el objeto de la sociedad es, entre otros, la producción de energía eléctrica y que el GNL tiene la calidad de “insumo” para la producción y generación de electricidad, integrando el gas natural en la matriz energética del país.

Por otra parte, según se señaló en la presentación original, XXXXX utiliza sólo una parte de dicho combustible en su proceso, transfiriendo, mediante mutuos o préstamos que recaen sobre bienes fungibles, las cantidades que no utilizará a otros usuarios del terminal que en ese momento lo requieren.

Así las cosas, se configuran en la especie los elementos requeridos en el inciso segundo del N° 3 del artículo 3 de la Ley del IVA para considerar vendedor al productor que venda insumos que por cualquier causa no utilice en sus procesos productivos.

A mayor abundamiento, según lo expresado por el propio contribuyente, lo señalado en sus Estatutos y la descripción que hace en su página web de sus actividades, la empresa tiene dentro de sus giros la venta de combustibles.

En efecto, en la mencionada página web se señala *“En E-CL nos dedicamos, principalmente, a la producción, distribución y suministro de energía eléctrica a clientes industriales y empresas mineras establecidas en el Norte Grande de Chile.*

Además, en nuestra política de contribuir a la diversificación de las fuentes energéticas del país, participamos en el negocio de compra, venta, distribución y comercialización de gas y sus derivados; así como en la compra, venta y transporte de toda clase de combustibles.

Dentro de nuestra política de diversificación energética, compramos, vendemos y transportamos gas natural y toda clase de combustibles”.

En base a lo expuesto, la empresa XXXXX tiene el giro de vendedor de combustibles por lo que también se aplica a su respecto la presunción de habitualidad contenida en el inciso final del artículo 4° del Reglamento del IVA.

Consecuencialmente, al tener la calidad de vendedor, a XXXXX le resulta aplicable la norma contenida en el Art. 18° del D.L. N° 825 que considera como hecho gravado con IVA a los préstamos de consumo efectuados por quien tiene la calidad de vendedor de bienes que son objeto de los referidos préstamos.

En base a lo expuesto, se modifica el criterio contenido en el Oficio 1.747, de 17 de junio de 2016 y por el cual se señaló que las operaciones de mutuo o préstamo de consumo de gas natural licuado (“GNL”), que se llevarían a cabo entre los distintos usuarios de un terminal de propiedad de Sociedad YYYY, dentro de los cuales se encuentra su

representada, no constituyen hechos gravados con IVA, y se establece que dichas operaciones, al ser realizadas por vendedores habituales se encuentran gravadas con el referido tributo.

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ

DIRECTOR SUBROGANTE

Oficio N° 430, de 23.02.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos