

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - LEY IMPUESTO A LAS - ART. 2° N° 1, ART. 8°, LETRA G) Y M), ART. 55° - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 20°, N° 3 Y N° 4. (ORD. N° 4639, DE 23.12.1999)

Cesión del arriendo y de la opción de compra en contrato de arrendamiento de un bien en leasing financiero - Corresponde a una operación mercantil de financiamiento compleja compuesta de tres contratos diversos - Dos califican como hecho gravado en la ley del IVA, arrendamiento de cosa mueble y compraventa - Cualquiera sea la forma jurídica de la convención de opción no califica como hecho gravado - Para determinar situación tributaria que se produce al sustituirse alguna de las partes, habrá de estarse al momento preciso del iter negocial del leasing - En caso planteado no habría una modificación contractual del sujeto de derecho del impuesto - Se modifica criterio sustentado en Oficio N° 1.640, de 19.07.98- Cesión del arrendamiento o de la opción de compra que componen operación de leasing: Cedente debe documentar pago de la renta de arrendamiento o de la venta final al cesionario respectivo - Sin perjuicio de facultad de tasar que asiste al Servicio, en caso que precio asignado a cesión es notoriamente inferior al corriente en plaza o al que normalmente se cobre en convenciones de similar naturaleza.

- 1.- La Sociedad XXXXXX, auditora y consultora, solicita un nuevo pronunciamiento acerca de la situación frente al Impuesto al Valor Agregado de aquellos casos en que opera una sustitución subjetiva en el contrato de arrendamiento de un bien mueble entregado en leasing, situación respecto de la cual, esta Dirección Nacional ha sostenido que, siendo la normativa tributaria de derecho público, las eventuales modificaciones subjetivas o sustituciones de las partes en el arrendamiento que forma parte de la operación denominada leasing, no serían relevantes desde este punto de vista. Así, ante una cesión de la calidad de arrendatario o sustitución en ella por parte de un tercero, sólo el primitivo arrendatario tendría derecho a beneficiarse con el uso del crédito fiscal I.V.A, debiendo seguirse emitiendo a éste la correspondiente factura, no obstante las referidas modificaciones convencionales.
- 2.- Sobre el particular debe precisarse que el leasing de cosa mueble que aparece descrito en la consulta, es aquel denominado por la doctrina como "leasing financiero", el cual corresponde a una operación mercantil de financiamiento compleja, en tanto está compuesta de tres contratos diversos como lo son el de arrendamiento, el de opción de compra y la compraventa.

De estos tres contratos, sólo dos califican como hecho gravado en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, el arrendamiento de cosa mueble y la compraventa de dicho bien, no así la convención de opción que se encuentra intermediando entre los contratos antes referidos.

En efecto, el arrendamiento de cosa mueble constituye un hecho gravado especial, expresamente contemplado en la letra g) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Por su parte, la compraventa del bien mueble es un hecho gravado en virtud de lo dispuesto en el N° 1 del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

En relación a la opción de compra, debe precisarse que ésta puede revestir la forma de un contrato de promesa unilateral de venta, por la cual el arrendador se obliga a vender el bien al arrendatario; bien de una oferta irrevocable de contrato, al cual para ser perfecto sólo faltará la aceptación del adquirente; o de un contrato preparatorio de opción. Cualquiera sea la forma jurídica de la opción, ésta no califica como hecho gravado en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, por cuanto la obligación de hacer, cuya causa eficiente es el contrato de promesa o de opción, no es de aquellas prestaciones que constituyen servicio para dicha ley, y tampoco lo es la oferta de contrato, en cuanto sólo genera para el oferente la obligación de no revocarla.

Así las cosas, para determinar la situación tributaria que se produce al sustituirse alguna de las partes de dicho negocio, habrá de estarse al momento preciso del iter negocial del leasing en que ello ocurra. Lo anterior, por cuanto quien usa del bien, puede ser sustituido en el contrato de arrendamiento o en la convención de opción una vez extinto el primero.

Lo mismo cabe mencionar respecto de la empresa de leasing, pues puede ésta ser substituida por un tercero, en tanto arrendadora, promitente vendedora u oferente irrevocable, según el momento negocial del leasing en que ello ocurra.

- 3.- Debe además aclararse que la cesión de créditos nominativos reglada en el Código Civil, en los artículos 1901° a 1910°, no es el medio idóneo para producir el efecto descrito en la consulta, por cuanto, dicha cesión, es sólo un modo de transferir derechos personales, esto es, sólo créditos, pero no deudas, y, como es sabido, el crédito del arrendatario, que le da derecho al uso y goce de la cosa, conlleva la obligación correlativa de pagar la renta convenida. De esta forma, el cesionario de un crédito tiene el carácter de causahabiente intervivos en el derecho personal, pero respecto de él no hay asunción de deuda ajena.

En tal sentido la convención sustitutoria a que alude el consultante se encuadra más propiamente en una cesión de contrato, la que supone la cesión de la relación jurídica completa, no sólo de las calidades de acreedor o deudor (cesión de créditos nominativos o asunción de deudas de manera aislada), sino de la totalidad de la relación jurídica emanada de un contrato.

La referida cesión de contrato, es, a su vez, un contrato instantáneo, en tanto su ser se agota en el acto mismo de la transferencia, enmarcándose en la sucesión traslativa, pues el cesionario, al investirse de los derechos del cedente, asume la posición de éste y sólo se modifica subjetivamente el régimen contractual originario, desapareciendo la figura del cedente. Lo anterior, para distinguirlo de la figura del subcontrato, que es un hecho gravado especial considerado en la letra g) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

En materia de arrendamiento, resulta perfectamente lícito que el arrendatario ceda el contrato a virtud de la norma del artículo 1946° del Código Civil, siempre y cuando medie autorización expresa del arrendador y el uso y goce de la cosa se haga en los mismos términos que los estipulados con el arrendatario primitivo. Respecto de una eventual cesión de la calidad de arrendador, la ley ha guardado silencio, sin embargo, nada impide que tal convención sustitutoria pueda efectuarse a virtud del principio de la autonomía de la voluntad que informa el derecho privado.

- 4.- Para determinar los efectos tributarios de la cesión, en el caso de los arrendamientos de cosa mueble, debe tenerse presente que lo que la ley grava no es el contrato per se, sino la acción o acto de arrendar, esto es, el contrato en su ejecución misma o desde una perspectiva dinámica. Así, para que exista este hecho gravado especial, debe existir una real y efectiva cesión onerosa del uso o goce temporal de la especie mueble, no bastando un mero contrato pendiente de ejecución.

La aseveración anterior se ve reforzada por los mismos términos del inciso primero del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, al señalarse en la norma que los hechos gravados especiales serán considerados "también como ventas o servicios, según corresponda". Luego, lo gravado es la acción o prestación, remunerada mediante una renta, que el arrendador hace en beneficio de alguien -el arrendatario- y que consiste en la concesión del uso y goce de la cosa mueble objeto del contrato, de suerte tal que, si por modificaciones convencionales del contrato del que deriva el hecho gravado, operadas por las partes de éste, cambia la figura del beneficiario, tributariamente se estará en presencia de un nuevo hecho gravado, independiente y desligado del anterior, en tanto se modifica precisamente el sujeto de la prestación, por más que civil o comercialmente éste no sea sino un sucesor en el contrato directo.

Siendo el arrendamiento de cosa mueble un contrato de ejecución diferida o de tracto sucesivo, cuando ocurren modificaciones convencionales subjetivas, como lo es el cambio de arrendatario, resulta identificable el sujeto de derecho del Impuesto al Valor Agregado, esto es, el arrendador, quien se mantiene invariable desde el prisma civil y tributario; la acción o prestación consistente en proporcionar el uso y goce de la especie corporal mueble, y el beneficiario, es decir, el obligado a la remuneración, consistente en la renta.

- 5.- Así, en el caso planteado por la consultante, no habría una modificación contractual del sujeto de derecho del impuesto, lo cual por regla general no es permitido al contribuyente, sino la cesación en el hecho gravado de un beneficiario del uso y goce de la cosa cedida onerosamente, generándose instantáneamente uno nuevo, no obstante que, contractualmente, este último suceda traslativamente al anterior. En consecuencia, en el caso del cambio de arrendatario que se opera en virtud de una cesión de contrato, no procede que se siga emitiendo factura o boleta a quien ya ha cesado en el hecho gravado, dejando de ser sujeto de recargo del impuesto ni tampoco que éste siga siendo beneficiario de crédito fiscal. Así, deberá emitirse la correspondiente factura o boleta en el momento indicado en el artículo 55° de la Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios, al sucesor del arrendatario primitivo, actual beneficiario del arriendo de la cosa y nuevo sujeto de recargo que pague o ponga de cualquier forma, a disposición del arrendador o prestador del servicio la renta convenida.
- 6.- En el evento de que lo que se ceda sea el derecho en el contrato de opción o de promesa unilateral de venta a un tercero, debe precisarse que tal cesión no es un hecho gravado por la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en tanto que el objeto de la convención es una cosa incorporeal, consistente en un mero derecho personal, razón por la cual no es subsumible en el hecho gravado general "venta"; ni importa una prestación o acción remunerada que provenga del ejercicio de alguna de las actividades contempladas en los N° 3 y 4 de la artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

- 7.- Por otra parte, si el arrendador del "bien leasing", cede su contrato de arrendamiento a un tercero, en la práctica, tal cesión involucra también la venta de la cosa mueble objeto del leasing, por cuanto el sucesor intervivos en el arrendamiento, también debe estar en condición jurídica de transferir la propiedad de la cosa al momento de hacerse efectiva la opción, por lo que la venta del "bien leasing", celebrada con el propósito de cumplirse con la obligación derivada del ejercicio de la opción, se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado, en la medida que concurren los requisitos establecidos en la letra m) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- 8.- Finalmente, en el caso que a la empresa de leasing le suceda onerosamente un tercero en la propiedad del bien corporal mueble, una vez consumado el arrendamiento, con el pasivo convencional de enajenarla, esto es, existiendo una cesión del pasivo u obligación de cumplir con la oferta unilateral de contrato, promesa unilateral de venta o con el contrato de opción; la compraventa que el nuevo obligado celebre con quien ejerce la opción se encontrará siempre gravada con Impuesto al Valor Agregado, en tanto que dicho bien habrá sido adquirido con el ánimo de ser revendido, calificando la convención en el hecho gravado venta, tal cual se desprende de lo dispuesto el artículo 2° N° 1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y del artículo 4° de su reglamento.

Lo anterior encuentra explicación en que para el adquirente del "bien leasing" u obligado convencional a la enajenación, dicho bien formará parte de su activo realizable, pues, como se ha dicho, la cosa se encuentra destinada únicamente a la enajenación, en tanto que el arriendo ha expirado y, en esta etapa del "iter negocial" del leasing, sólo queda el ejercicio de la opción de compra por parte del hasta ese entonces arrendatario.

- 9.- En conformidad a las consideraciones expresadas en los párrafos precedentes, se modifica el criterio sustentado en el Oficio N° 1.640 de 19 de Julio de 1998 y se establece en consecuencia que, en el caso de cesión del arrendamiento o de la opción de compra que componen la operación de leasing, el cedente debe documentar el pago de la renta de arrendamiento o de la venta final, según corresponda, al cesionario respectivo, lo cual se entiende sin perjuicio de la facultad de tasar que le asiste a este Servicio al tenor del inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario, en caso de que el precio asignado a la cesión sea notoriamente inferior al corriente en plaza o al que normalmente se cobre en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

Oficio N° 4.639, del 23.12.1999
Subdirección Normativa
Dpto. Impuestos Indirectos