

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 8 LETRA G), ART. 27 BIS - OFICIOS N° 2019, DE 2011 Y N° 2931, DE 2012. (Ord. N° 122, de 18-01-2018)

CONSULTA SI PROCEDE QUE EL CONTRIBUYENTE RESTITUYA DEVOLUCIÓN DE IVA OBTENIDO EN VIRTUD DEL ART. 27 BIS, POR COMPRENDER EL CÁLCULO DE DICHA DEVOLUCIÓN EL IMPUESTO SOPORTADO EN LA ADQUISICIÓN DE BOXES DE ESTACIONAMIENTO, QUE SE ARRENDARON AFECTOS A IVA, EN VIRTUD DE ORD. N° 2019, DE 2011.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre la procedencia que un contribuyente restituya devolución de IVA obtenida en virtud del Art. 27 bis, del D.L. N° 825, de 1974, por comprender el cálculo de dicha devolución el impuesto soportado en la adquisición de boxes de estacionamiento, que se arrendaron afectos a IVA, en virtud de Ord. N° 2019, de 2011.

I.- ANTECEDENTES:

Su representada, la sociedad XXXXX, cuyo giro corresponde al arrendamiento de inmuebles amoblados e inversión en bienes raíces, con fecha 28 de noviembre de 2014 celebró contrato de compraventa de inmuebles con la sociedad Constructora TTTT, adquiriendo dos oficinas, doce estacionamientos y dos bodegas correspondientes al proyecto inmobiliario Edificios XXXXX, ubicados en xxxxxxxx.

Los inmuebles adquiridos, según consta en la Cláusula Segunda del Contrato de Compraventa que se adjunta, fueron los siguientes:

- Oficinas N° xx y xx.
- Estacionamientos N° xx; xx; xx; xx; xx; xx; xx; xx; xx; xx; xx; xx.
- Bodegas N° xx y xx.

Dado que dicha compra se efectuó directamente a la empresa constructora, ésta se afectó en su totalidad con Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante "IVA"), siendo por tanto facturada recargando el IVA correspondiente. Dicho IVA, en principio debía ser considerado como crédito fiscal para XXXXX puesto que los inmuebles adquiridos serían destinados a su arriendo, debidamente alhajados y dotados de instalaciones que permiten su uso inmediato. Las condiciones de los inmuebles fueron verificadas por este Servicio de Impuestos Internos. Incluso parte del IVA crédito fiscal sobre cuyo remanente se solicitó la devolución se encontraba conformado por las obras de habilitación de las instalaciones de las oficinas arrendadas.

Fue así como en los meses de enero de 2015 y diciembre de 2015, cada una de las oficinas individualizadas fue arrendada a terceros, cada una de ellas en conjunto con una cantidad de estacionamientos y una bodega, formando una sola unidad inseparable y sujetos a un canon de arriendo único y común por cada conjunto de bienes.

Dichos contratos de arrendamiento fueron gravados con IVA en su totalidad generando en consecuencia débito fiscal, siguiendo el criterio de este Servicio, expuesto en el Oficio Ord. N° 2.019, de 2011.

Sin perjuicio de generar débitos mensuales por el arriendo de los inmuebles adquiridos, la Sociedad acumuló una cantidad importante de remanente de crédito fiscal IVA por compra de activo fijo y la habilitación de las respectivas oficinas, respecto del cual con fecha 10 de julio de 2015 solicitó su devolución al Servicio, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27 bis de la Ley del IVA.

Conforme a lo anterior, con fecha 9 de septiembre de 2015, la Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, tras una revisión exhaustiva de las instalaciones, contratos de arriendo y su tratamiento tributario, a través del ordinario N° xxxxxx determinó que de los antecedentes y documentación presentada por la solicitud de devolución de crédito fiscal por adquisición de bienes destinados al activo fijo, debía concederse la devolución por el monto de xxxxx UTM, equivalente a una suma aproximada de xxx millones de pesos.

Finalmente, con fecha 18 de octubre de 2016 y 6 de diciembre de 2016, la Sociedad recibe las notificaciones N° 201 y N° 421 respectivamente, a través de las cuales el Servicio requirió antecedentes relativos a las operaciones afectas a IVA realizadas por la Sociedad en los periodos tributarios de octubre de 2014 a noviembre de 2016.

En ese contexto, la unidad fiscalizadora- que fue la misma que revisó y autorizó la devolución del IVA por remanente de activo fijo- comunicó verbalmente a la Sociedad el cambio de criterio con efecto retroactivo relativo a la aplicación de IVA al arriendo de oficinas con estacionamientos, contenido en el Oficio N° 2.931 de 2012, en virtud del cual, a su entender el arrendamiento de estacionamientos ubicados en edificios de oficinas no se encontraría afecto a IVA, por lo que, la devolución del IVA por el artículo 27 bis asociado a dichos estacionamientos habría sido efectuada de manera incorrecta puesto que sólo estaba destinada a generar operaciones no afectas a IVA, debiendo el contribuyente, a juicio de la Dirección Regional, reintegrar la totalidad del IVA previamente restituido asociado a dichos estacionamientos por no haber tenido derecho a pedir su devolución en un principio por asociarse a operaciones no afectas a IVA.

Por lo anterior, actualmente la Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente estaría pretendiendo aplicar a la devolución otorgada a la Sociedad hace más de un año y medio, un cambio de criterio interpretativo con efecto retroactivo, basado ahora en el Oficio N° 2931 de 2012, en sustitución del criterio contenido en el oficio 2019 de 2011. Basado en la aplicación de este cambio de criterio interpretativo la unidad fiscalizadora solicita a la Sociedad la restitución de una suma cercana a los 19 millones de pesos por concepto de IVA correspondiente a la adquisición de los estacionamientos.

Finalmente, se solicita al señor Director confirmar los siguientes criterios:

i) Que en el caso expuesto, los contratos de arrendamiento de oficinas que incluyen estacionamientos y bodegas del edificio XXXXX, están gravados con IVA en su totalidad, conforme al criterio del Oficio N° 2019, del año 2011 dado que, el arrendamiento de las oficinas, bodegas y estacionamientos han sido entregados como una sola unidad indivisible, bajo un canon de arrendamiento único, los cuales en su conjunto están destinados al desarrollo de una actividad profesional y/o comercial del arrendatario, habiendo las partes suscrito los referidos contratos, en el entendido que sin los estacionamientos el contrato no se habría suscrito por ser éstos esenciales para el arrendatario. De este modo el objeto arrendado en cada caso es una oficina en conjunto con sus estacionamientos, de manera que siendo aquella un inmueble con instalaciones, conforme al artículo 8°, letra g), del D.L. N° 825, el canon total del arriendo debe quedar sujeto a dicho tributo.

ii) En subsidio a la petición anterior, en caso de considerarse que de acuerdo a los argumentos y antecedentes acompañados a esta presentación que el arrendamiento de los estacionamientos no se encontraría afecto a IVA, solicita ratificar que en este caso no procedería la restitución completa e inmediata del remanente de IVA por activo fijo devuelto por esa Dirección Regional asociado a los estacionamientos, puesto que la Sociedad se encontraba amparada por el principio de buena fe consagrado en el artículo 26 del Código Tributario, sino que lo que correspondería es realizar hacia el futuro las restituciones adicionales al débito fiscal indicadas en el inciso segundo del artículo 27 bis, de acuerdo a lo indicado en Ord. N° 1.426, de 2015, en razón que la Sociedad no sólo se ha acogido de buena fe a la interpretación de las leyes tributarias sustentada por el Servicio, sino que además al momento de la solicitud de devolución del remanente crédito fiscal IVA, la Sociedad fue fiscalizada y expuso ante el Servicio todos los antecedentes solicitados dentro de los cuales se encontraban los contratos de arriendo de oficinas con estacionamientos suscritos a la fecha de la solicitud de devolución, por lo que, siempre hubo buena fe de parte de la sociedad y conciencia de que el tratamiento tributario aplicado se sustentaba en el criterio contenido en el Oficio N° 2019, del 2011 y por ende, la conducta llevada a cabo se ajustaba a derecho.

II.- ANÁLISIS:

Sobre el particular, cabe manifestar que de acuerdo al Art. 1915, del Código Civil, el contrato de arrendamiento 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 a 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 inmuebles la obligación consiste en entregar el goce de una cosa. Por lo tanto, y sin perjuicio que por requerimientos comerciales la entrega de la oficina y de los estacionamientos se encuentre pactada en un solo contrato, para efectos tributarios subsisten allí dos convenciones independientes, por una parte, aquella que entrega el goce de los estacionamientos y por la otra aquella que entrega el goce de las oficinas.

Ello ha sido reconocido así en Ord. N° 2931, de 2012, el cual resulta plenamente aplicable al caso en consulta. En atención a ello no es posible acceder a lo solicitado en la letra i) de su presentación.

Respecto de lo argumentado en la letra ii) de la consulta, cabe manifestar que este Servicio se pronunció sobre un caso similar, citado en su presentación, en que un contribuyente solicitó el año 2013, devolución de remanente de crédito fiscal, en virtud del Art. 27 bis, del D.L. N° 825, por la adquisición de un inmueble compuesto de oficinas, bodegas y estacionamientos que posteriormente arrendó gravado con Impuesto al Valor Agregado, en su totalidad, en atención a criterio contenido en Ord. N° 2019, de 30/8/2011, en virtud del cual se dictaminó que el arrendamiento de estacionamientos, cuando se hace conjuntamente con el arrendamiento del inmueble, se constituye en un contrato accesorio al contrato principal de arrendamiento, en cuyo caso dicho contrato seguirá, para efectos de su afectación con IVA, la suerte del contrato principal.

Sin embargo, la Dirección Regional denegó la devolución argumentando que el arrendamiento de los estacionamientos se encontraba no afecto al tributo, según lo dispuesto en criterio contenido en Ord. N° 2931, de 29/10/2012, razón por la cual no procedía la devolución del impuesto soportado en la adquisición de dichos estacionamientos, en virtud del Art. 27 bis, del D.L. N° 825.

Ante ello, el contribuyente manifestó que se acogió de buena fe, conforme a lo dispuesto en el Art. 26, del Código Tributario, a la interpretación contenida en pronunciamientos anteriores al Ord. N° 2931, de 2012, concluyendo que la totalidad de su crédito fiscal por la adquisición del inmueble se afectaría a operaciones gravadas con IVA, por lo que, a su juicio, procedía a su respecto la devolución presentada en virtud del Art. 27 bis, por todo el remanente de crédito fiscal soportado en la adquisición de dicho inmueble.

En esas circunstancias y en base a los antecedentes particulares contenidos en dicha presentación se determinó que, en virtud del principio general de buena fe, del cual el artículo 26, del Código Tributario constituye una manifestación, procedía en ese caso admitir la buena fe del contribuyente al gravar con IVA el arrendamiento de los estacionamientos basado en Ord. N° 2019, de 2011, razón por la cual correspondía otorgar la devolución del remanente de crédito fiscal considerando la doctrina del referido oficio, sin perjuicio que desde que el contribuyente tomó conocimiento del criterio contenido en Ord. N° 2931, de 2012, debía comenzar a realizar restituciones adicionales conforme al inciso segundo del Art. 27 bis, del D.L. N° 825.

Como puede observarse la situación en el caso bajo análisis discurre sobre la misma problemática, solo que en este caso esa Dirección Regional le autorizó al contribuyente la solicitud de devolución presentada el año 2015.

Ahora bien, revisado los antecedentes se observa que los contratos que dan cuenta del arrendamiento de las oficinas y de los estacionamientos por los cuales se solicitó el año 2015, la devolución de crédito fiscal soportado en su adquisición, en virtud del Art. 27 bis, del D.L. N° 825, en ninguna parte señalan que las oficinas se hayan entregado en arrendamiento amobladas, indicando solamente uno de los contratos que el arrendamiento incluye también los artefactos e inmuebles por adhesión que existen en el inmueble arrendado. Sin embargo, esa Dirección Regional mediante Ord. N° xxxxxx autorizó la mencionada devolución, en virtud de la verificación previa de los antecedentes presentados por el contribuyente

Teniendo presente que el hecho gravado contenido en el Art. 8°, letra g), pende de una situación de hecho, a saber, que el inmueble se encuentre amoblado o bien cuente con instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial, situación verificada según consta en la documentación emitida por esa Dirección Regional al autorizar la devolución de crédito fiscal, en virtud del Art. 27 bis y considerando que el contribuyente argumenta que aparentemente tomó conocimiento del criterio contenido en Ord. 2931, de 2012 sólo cuando fue informado verbalmente por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, en el marco de las notificaciones efectuadas en octubre y diciembre de 2016, esto es un año después que se le autorizó la solicitud de devolución, es que se estima, salvo que en la instancia fiscalizadora se demuestre lo contrario, que el contribuyente actuó de buena fe al gravar con IVA el arrendamiento de los estacionamientos, en virtud del criterio contenido en Ord. N° 2019, de 30/8/2011. Como consecuencia de ello, la devolución de crédito fiscal asociada a su adquisición se encontraría correctamente efectuada, sin perjuicio que desde el periodo tributario en que el contribuyente tomó conocimiento del criterio contenido en Ord. N° 2931, de 2012, debió comenzar a realizar restituciones adicionales conforme al inciso segundo del Art. 27 bis, en caso de estimarse que el arrendamiento de los estacionamientos no se encuentra gravado con IVA.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis de los antecedentes se concluye que, de no existir prueba en contrario, procede admitir que el contribuyente actuó de buena fe al gravar el arrendamiento de los estacionamientos conforme al criterio sostenido en Ord. N° 2019, de 2011, razón por la cual la devolución del crédito fiscal asociado a la adquisición de los mismos se encontraría correctamente efectuada.

En atención a ello, no procedería que el contribuyente restituya las sumas devueltas por dicho concepto, debiendo solamente comenzar a realizar restituciones adicionales conforme a lo dispuesto en el inciso segundo del Art. 27 bis, desde el período en que tomó conocimiento del criterio contenido en el Oficio Ord. N° 2931, de 29/10/2012.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 122, de 18.01.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos