

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 15°, ART. 26° - OFICIOS N°'S 2931, DE 2012 Y 510,
DE 2013. (ORD. N° 1426, DE 28.05.2015)**

**DEVOLUCIÓN DE IVA, EN VIRTUD DEL ART. 27° BIS, POR LA ADQUISICIÓN DE
UN INMUEBLE QUE COMPRENDE ESTACIONAMIENTOS.**

Se ha solicitado a este Servicio, un pronunciamiento respecto de la determinación de un criterio de valorización de determinados estacionamientos que forman parte de un edificio de oficinas que fue adquirido por un precio total único.

I.- ANTECEDENTES

Con fecha 30/9/2013, el contribuyente XXXXX S.A., presentó en esa Dirección Regional una solicitud de devolución de remanente de crédito fiscal, en virtud del Art. 27° bis.

El monto del IVA solicitado como devolución se encuentra relacionado en su mayoría con facturas referidas a un contrato de compraventa suscrito con fecha 01.02.2013, entre el contribuyente XXXXX S.A. e Inmobiliaria TTTT, según escritura pública repertorio N° xxx, otorgada en Notaría YYY, estableciéndose como precio final de venta el monto de xxxxxx UF más IVA, por la adquisición del inmueble "YYYYY", consistente en una torre de 10 pisos compuesta de una placa de oficinas con posible uso comercial (primer piso), oficinas (piso dos al diez), bodegas y cinco pisos de estacionamientos subterráneos, según planos y especificaciones de arquitectura.

Según lo señalado por esa Dirección Regional el contrato de compraventa se efectúa como una universalidad en la que no se separan o distinguen los valores de las oficinas, bodegas ni estacionamientos.

En relación al destino del inmueble, éste habría sido entregado en arrendamiento por pisos, incluyendo en los respectivos contratos los estacionamientos, contratos que fueron gravados en su totalidad con Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto, esa Dirección Regional, cita el Oficio Ord. N° 2931 de 2012, mediante el cual este Servicio se pronunció sobre el arrendamiento de dos boxes de estacionamiento, desprovistos de instalaciones, ubicados en el mismo edificio en que se arrienda una oficina y celebrado por las mismas partes que suscribieron el contrato de arrendamiento de la oficina, señalando que el arrendamiento de los mencionados estacionamientos no se encuentra gravado con Impuesto al Valor Agregado.

En atención a ello, concluye que parte del crédito fiscal solicitado en la devolución presentada por el contribuyente en virtud del Art. 27° bis, estaría destinado a generar operaciones no gravadas con IVA, por lo que desde la perspectiva jurídica, no procedería su devolución total.

Finalmente, el peticionario retiró su solicitud de devolución y manifestó su ánimo de presentar en el futuro una nueva solicitud fundada en los mismos hechos y disposiciones legales, pero subsanando el error de haber incorporado la totalidad del IVA crédito fiscal soportado en las facturas de adquisición del "YYYYY" que incluye estacionamientos, a la espera de contar con una instrucción precisa de este Servicio que le indique qué criterio

utilizar para la valoración de los estacionamientos y con ello determinar el monto del crédito fiscal, que en la especie no procedería utilizar.

Conforme a lo expuesto, solicita un pronunciamiento sobre el procedimiento o criterio a aplicar para determinar el valor de los estacionamientos.

Se adjunta Informe N° xxx de xx.xx.xxxx, sobre auditoría practicada al contribuyente.

II.- ANÁLISIS:

Al respecto, cabe manifestar que el contribuyente XXXXX S.A., después de retirar la solicitud de devolución de remanente de crédito fiscal, efectuada en virtud del Art. 27° bis en esa Dirección Regional, efectuó una presentación a esta Dirección Nacional, señalando que con fecha 30/9/2013 presentó la referida solicitud por el total de crédito fiscal soportado en la adquisición del inmueble destinado al arrendamiento conjunto de oficinas y boxes, el cual gravó en su totalidad con Impuesto al Valor Agregado, atendiendo al criterio contenido en Ord. N° 2019, de 30/8/2011, mediante el 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, con fecha 27/12/2013, esa Dirección Regional le habría señalado verbalmente que la solicitud de devolución sería denegada, en virtud de una nueva interpretación sobre esta materia, contenida en Ord. N° 2931, de 29/10/2012, mediante la cual se resolvió sobre el Impuesto al Valor Agregado que afectaba al arrendamiento de dos boxes de estacionamiento cuyo uso se cedía conjuntamente con el arrendamiento de una oficina en un mismo contrato. Allí se determinó que el arrendamiento de los boxes no constituía un contrato dependiente de otro principal, siendo éste una convención autónoma que no está supeditada a otro contrato al cual accede. De forma tal que para determinar la afectación con IVA de dicho arrendamiento se analizó si éste se enmarcaba dentro de alguno de los hechos gravados con IVA, concluyendo que al encontrarse el box destinado a estacionamiento desprovisto de instalaciones que posibiliten el desarrollo de una actividad comercial o industrial, no se configuraba el hecho gravado especial contenido en el Art. 8°, letra g), del D.L. N° 825, así como tampoco el establecido en el Art. 8°, letra i), del mismo texto legal, por lo tanto, dicho arrendamiento no se encontraba afecto a IVA.

En atención a ello, el contribuyente se desistió de la solicitud de devolución presentada en esa Dirección Regional.

Sin embargo, en presentación efectuada a esta Superioridad, el contribuyente señala que tomó conocimiento de dicho criterio en la instancia fiscalizadora y que un extracto del Oficio que cambiaba el criterio sostenido por la autoridad tributaria no fue publicado en el Diario Oficial de acuerdo a lo señalado en el Art 15°, del Código Tributario.

Dado lo anterior, manifiesta que se acogió de buena fe, de acuerdo a lo señalado en el Art. 26°, del Código Tributario, a la interpretación contenida en pronunciamientos anteriores al Ord. N° 2931, de 29/10/2012, concluyendo que la totalidad de su crédito fiscal por la adquisición del YYYYY se afectaría a operaciones gravadas con IVA, las cuales han sido facturadas y enterado el tributo correspondiente cada mes.

Al respecto, es importante señalar que el artículo 15 del Código Tributario, dice relación con la inserción en el Diario Oficial de “actuaciones de carácter general que deban publicarse”; regla que, en principio, no alcanza a los Oficios Ordinarios destinados a absolver consultas específicas formuladas por los contribuyentes, funcionarios del Servicio u otras autoridades, salvo que dichos oficios ordinarios –entre otros documentos oficiales– se relacionen con la situación descrita en los incisos primero y final del artículo 26 del Código Tributario.

Por tanto, a pesar que la argumentación del contribuyente alude al artículo 26 del Código Tributario, debe entenderse que su presentación pretende invocar el citado artículo 26, en el sentido que “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular”.

Lo anterior atendido que, de acuerdo al inciso final de la referida norma, “En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1°, sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que han sido publicadas de acuerdo con el Art. 15°”.

En consecuencia, y sin perjuicio del “principio” de buena fe que pudiera contener el artículo 26 del Código Tributario, lo primero que corresponde determinar es si efectivamente se configura en la especie un “cobro” con efecto retroactivo de impuestos, de suerte que la falta de publicación en el Diario Oficial del aparente cambio de criterio tuviere algún sentido.

Al respecto, la doctrina ha señalado que “debe tratarse, en consecuencia, de un cobro formulado por el Fisco al contribuyente, en conformidad con los procedimientos que señala al efecto el Código Tributario. Pero la disposición no alcanza a las reclamaciones que formulen los contribuyentes solicitando que se les restituya lo pagado indebidamente por concepto de impuestos. La garantía que hemos estado analizando jugará sólo en los casos en que la iniciativa del cobro emane del Fisco” .

Dicho lo anterior y dada la mecánica de devolución establecida en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no existe posibilidad actual ni teórica que la aplicación del criterio contenido en Ord. N° 2931, de 2012, redunde en un cobro retroactivo de impuestos. Por el contrario, dado que el Impuesto al Valor Agregado es impuesto de determinación mensual estructurado sobre base financiera , el criterio contenido en el Ord. N° 2931 de 2012 podría significar, por una parte, un menor monto a recuperar por concepto de activo fijo y, por la otra, una devolución de IVA en virtud del Art. 126, del Código Tributario en concordancia con el Art. 128, del mismo texto legal, correspondiente al impuesto recargado indebidamente, por el arrendamiento de los boxes de estacionamiento y bodega.

En la medida que el presente caso no configura una hipótesis de cobro con efecto retroactivo de impuestos, parece innecesario determinar si acaso el aparente cambio de criterio debió publicarse mediante un extracto en el Diario Oficial, como se señala en la presentación amparándose en el artículo 15 del Código Tributario.

Sin embargo, en función de lo expuesto más adelante, cabe precisar que no es requisito que los documentos en que se manifieste un cambio interpretativo sean publicados de acuerdo con el Art. 15, del Código Tributario. Ese acto de publicidad sólo constituye una presunción de pérdida de la buena fe, entendiéndose conocidas dichas modificaciones desde que han sido publicadas. Por tanto, constando fehacientemente que el contribuyente ha tomado conocimiento efectivo de un cambio de criterio en un determinado momento, desde ese mismo momento se pierde a su respecto la buena fe en materia tributaria. En el caso analizado, salvo que en la instancia de fiscalización respectiva se acredite otra cosa, y de acuerdo a lo señalado en la presentación del contribuyente, consta fehacientemente que el peticionario tomó conocimiento efectivo del aparente cambio de criterio en la audiencia de fecha 27.11.2013, oportunidad a partir de la cual el ya no puede desconocer la existencia del Ord. N° 2931 de 2012.

Sin perjuicio de lo anterior, resta determinar si acaso el peticionario puede esgrimir la buena fe, como principio general, al menos durante el periodo que va desde la adquisición del activo fijo (01/02/2013), pasando por la presentación de la solicitud de devolución de remanente de crédito fiscal de IVA (30/09/2013) y hasta la fecha en que tomó conocimiento del Oficio Ord. N° 2931 de 2012 (audiencia de fecha 27.11.2013).

Al respecto, y a partir del artículo 706 del Código Civil, la buena fe en materia tributaria puede definirse como la conciencia que tiene el contribuyente que su conducta tributaria se ajusta a Derecho, en la forma que éste ha sido interpretado por la Dirección.

En consecuencia, y en virtud del principio general de buena fe, del cual el artículo 26 del Código Tributario constituye una manifestación, puede admitirse que:

- a) Al momento de adquirir el inmueble (y salvo que en la instancia de fiscalización pertinente se llegue a una apreciación distinta de los hechos) el contribuyente de buena fe pudo entender que el arriendo de estacionamientos y bodegas, anexos al arriendo del inmueble principal (oficinas), estaba afecto a IVA para constituir su remanente de crédito fiscal por adquisición de activo fijo conforme al Oficio Ord. N° 2019 de 2011.
- b) Que, transcurridos los seis meses desde la adquisición del activo fijo, necesarios para solicitar la devolución del remanente del crédito fiscal, y hasta el momento de presentar la solicitud, el peticionario aún se encontraba de buena fe respecto de la interpretación contenida en el Oficio Ord. antes citado.
- c) Por esta razón, la resolución que en definitiva se dicte debe otorgar la devolución del remanente del crédito fiscal considerando la doctrina del oficio Ord. N° 2019 de 2011.
- d) Sin perjuicio de lo anterior, atendida la mecánica del Impuesto al Valor Agregado, otorgada la devolución del remanente de crédito fiscal por adquisición de activo fijo en los términos antes indicados, a partir del periodo tributario en que tomó conocimiento fehaciente del Oficio Ord. N° 2931 de 2012 (audiencia de fecha 27.11.2013), el contribuyente debió realizar restituciones adicionales en caso de estimarse que el arrendamiento de estacionamiento y bodegas, en su caso particular, está no afecto al IVA.

III.- CONCLUSIÓN:

Conforme al análisis precedente, cabe concluir que en el caso bajo estudio no se configura una hipótesis de cobro de impuestos con efecto retroactivo, de suerte que ninguna incidencia tiene la falta de publicación mediante su inserción en extracto del Oficio Ord. N° 2931 de 2012, que aparentemente habría contenido un cambio de criterio, por

aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 en relación a los incisos primero y final del artículo 26, ambos del Código Tributario.

No obstante lo anterior, en virtud del principio general de buena, del cual el artículo 26 del Código Tributario constituye una manifestación, puede admitirse dicha buena fe al menos durante el periodo que va desde la adquisición del activo fijo (01/02/2013), pasando por la presentación de la solicitud de devolución de remanente de crédito fiscal de IVA (30/09/2013) y hasta la fecha en que tomó conocimiento del Oficio Ord. N° 2931 de 2012 (audiencia de fecha 27.11.2013).

En consecuencia, la resolución que en definitiva se dicte deberá otorgar la devolución del remanente del crédito fiscal considerando la doctrina del oficio Ord. N° 2019 de 2011, sin perjuicio que, a partir del periodo tributario en que tomó conocimiento fehaciente del Oficio Ord. N° 2931 de 2012 (audiencia de fecha 27.11.2013), el contribuyente debió realizar restituciones adicionales en caso de estimarse que el arrendamiento de estacionamiento y bodegas, en su caso particular, está no afecto al IVA.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1426, de 28.05.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos