

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 27° BIS - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 26°, ART. 15° - OFICIO N° 2931, DE
2012. (ORD. N° 1427, 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 esta Dirección Nacional confirmar que el crédito fiscal correspondiente a la adquisición de un inmueble, se encuentra correctamente determinado, considerando que a la fecha de adquisición del mismo, el contribuyente se acogió de buena fe a los pronunciamientos emitidos por este Servicio sobre la materia, estableciendo que el arrendamiento de las oficinas amobladas, las bodegas y los estacionamientos constituían hechos gravados con IVA.

I.- ANTECEDENTES:

XXXXX S.A. (en adelante “el contribuyente”) adquirió con fecha 01./02/2013 el inmueble señalado en el párrafo anterior. El objetivo de esa compra fue la posterior explotación del edificio mediante la celebración de contratos de arrendamiento de inmuebles amoblados.

En la fecha de suscripción del contrato de compraventa, se le cedieron a XXXXX, en cumplimiento de lo dispuesto en la cláusula quinta del contrato de promesa de compraventa, diversos contratos de arrendamiento de oficinas amobladas, bodegas y estacionamientos, que el vendedor mantenía con los arrendatarios, también en cumplimiento de la condición establecida en la cláusula cuarta, N° ii), de la referida promesa de compraventa, que obligaba al vendedor al momento de la celebración de la compraventa a tener arrendados, al menos un 80% de los metros cuadrados útiles de oficinas, Bodegas y Estacionamientos.

Posteriormente, con fecha 30/09/2013, el contribuyente presentó una solicitud de devolución de remanente de crédito fiscal de IVA, correspondiente al crédito fiscal soportado en la adquisición del inmueble destinado al arrendamiento conjunto de oficinas y boxes de estacionamiento, los cuales se afectaron con IVA, en virtud de oficio 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 27/11/2013, la Dirección Regional Santiago xxx le señaló 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 el cual se resolvió sobre el Impuesto al Valor Agregado que afecta al arrendamiento de dos boxes de estacionamiento cuyo uso se cede 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.

Consecuente con el referido criterio, se le informó en la instancia fiscalizadora que el crédito fiscal por adquisición de activo fijo sujeto a devolución, conforme al Art. 27°, bis, no estaría dado por la totalidad del crédito fiscal sino sólo por aquella parte destinada al arrendamiento de oficinas y bodegas amobladas excluyendo los estacionamientos.

Considerando lo anterior, con fecha 28/11/2013, el contribuyente se desistió de la solicitud de devolución presentada en dicha Dirección Regional.

Sin embargo, en esta presentación, el contribuyente argumenta sobre esta situación, señalando 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 Edificio XXXXX se afectaría a operaciones gravadas con IVA, las cuales han sido facturadas y enterado el tributo correspondiente cada mes.

En atención a ello, el contribuyente solicita se confirme que el crédito fiscal correspondiente a la adquisición del activo fijo se encuentra correctamente determinado y por lo tanto procede la solicitud de devolución presentada en virtud del Art. 27° bis por todo el crédito fiscal soportado en su adquisición.

II.- ANÁLISIS:

En cuanto a la presentación de fecha xx/xx/xxxx, es importante señalar que el artículo 15 del Código Tributario –citado en ella– 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 su argumentación alude al artículo 26 del Código Tributario en una simple nota al pie, 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 propia presentación, 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 él 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° 1427, de 28.05.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos