

CODIGO TRIBUTARIO - NUEVO TEXTO - ART. 26 BIS (ORD. N° 2769, DE 21-12-2018) (Ord. N° 2769, de 21-12-2018)

SOLICITA APLICAR LAS NORMAS DEL D.L N°825 EN BASE A LA NATURALEZA JURIDICA DE LOS HECHOS ECONOMICOS REALES QUE SE EJECUTAN

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento, al amparo de lo dispuesto en el artículo 26 bis del Código Tributario, en el sentido si los hechos económicos que describe, están correctamente definidos y calificados, y que la aplicación de las normas tributarias, legales y administrativas, son correctas a la luz de la naturaleza jurídica de los hechos económicos ejecutados.

I. ANTECEDENTES

Se expone en la presentación, que el contribuyente es propietario de un total de “X” estacionamientos, de los cuales ha decidido dar en arrendamiento “XX” de ellos bajo la modalidad anual o mensual y los restantes “YY” estacionamientos, serán explotados como servicio de estacionamientos por horas o fracción.

De acuerdo a lo anterior, el contribuyente afirma que se estarían ejecutando “dos clases de hechos económicos distintos”, éstos serían:

1. Arrendamiento de estacionamiento según contrato a plazo anual o mensual

El consultante afirma que no se encuentran gravadas con IVA “*las rentas de arrendamiento de los estacionamientos, pactadas en contratos de arrendamiento a plazos anuales o mensuales*”.

Para llegar a la conclusión anterior, señala que este acto sería de naturaleza civil y no constituiría un acto de comercio en los términos del artículo 3 del Código de Comercio, ya que en su numeral 3 se refiere a “[e]l arrendamiento de cosas muebles hecho con ánimo de subarrendarlas”, y no al arrendamiento de bienes inmuebles, como sería el caso de los estacionamientos.

Continúa señalando que el artículo 2 del Decreto Ley N° 825, de 1974 (“D.L. N°825”), en su numeral 2 dispone que se entiende por “[s]ervicio, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. Por ello, el consultante afirma que el hecho económico ejecutado se encontraría gravado en el N°1 del artículo 20 N°1 y no en los números 3 ni 4, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”), no aplicándose el hecho gravado general contenido en el artículo 2 N°2 del D.L. N°825.

A su vez, agrega, la letra g) del artículo 8 del D.L. N°825, establece como hecho gravado especial “[e]l arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”.

Según el contribuyente, el arrendamiento de estacionamientos a plazos anuales o mensuales no cumple con los supuestos contenidos en este hecho gravado especial - relacionado con el arrendamiento de inmuebles- pues se trata del arrendamiento de inmuebles no amoblados, ni tampoco con instalaciones ni maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial.

2. Servicio de estacionamiento por hora o fracción

Según el consultante, lo que denomina como servicio de estacionamiento por hora o fracción, se encuentra afecto a IVA en virtud del hecho gravado especial contenido en el artículo 8 letra i) del D.L. N°825, entendiendo que se trataría de *“un servicio de estacionamiento asimilable a una playa de estacionamiento”*.

En este sentido, señala que la naturaleza jurídica de este acto sería similar al contrato de depósito civil, regulado en nuestra legislación en los artículos 2.211 y siguientes del Código Civil, puesto que en el contrato de estacionamiento por hora o fracción el proveedor tiene la obligación de guardar la cosa, en cambio en el contrato de arrendamiento a plazo anual o mensual, no existe tal obligación siendo el cliente quien se hace responsable de custodiar su vehículo.

Continúa señalando que la letra i) del artículo 8 del D.L. N°825, establece como hecho gravado especial *“[e]l estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin”*. Por ello, el contribuyente reconoce que su servicio de estacionamiento por hora o fracción, se encontraría gravado con IVA, por disposición expresa del citado artículo.

De la presentación del consultante, se desprende que cuando el artículo 8 letra i) del D.L. N°825, se refiere a *“[...] u otros lugares destinados a dicho fin”*, debiera, a su juicio, entenderse como otros lugares equivalentes al concepto de *“playas de estacionamiento”*. Como consecuencia de lo anterior, el contribuyente plantea que el servicio de estacionamiento por hora o fracción sería un hecho jurídico - económico diverso al arrendamiento de estacionamientos según contrato a plazo anual o mensual, y en consecuencia existiría en el primer caso una razón jurídica para aplicar el hecho gravado especial mencionado, la cual no existiría respecto del segundo supuesto, el cual no debiera estar afecto a IVA.

Luego de hacer esta distinción entre ambos tipos de contrato, plantea que este Servicio, ha tenido una serie de interpretaciones respecto a los hechos gravados de las letras g) e i) del D.L. N°825, cometiendo el error de confundir - a su juicio- el arrendamiento de estacionamiento anual o mensual con el servicio de estacionamiento por hora y fracción.

El consultante concluye su presentación citando el artículo 4 bis del Código Tributario y señalando que este artículo obliga a revisar la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios más que la formalidad de ellos, para exigir el cumplimiento del hecho gravado, tal como se ha realizado en su presentación al analizar la *naturaleza jurídica de los hechos económicos ejecutados*, esto es, por un lado, el contrato de arrendamiento de estacionamiento a plazo anual o mensual y por otro, el contrato de servicios de estacionamiento por hora o fracción, llegando a la conclusión inequívoca, de que son distintos y que el propio legislador habría distinguido al regularlos primero en la letra g) y el segundo en la letra i) ambos del artículo 8° del DL N°825.

En razón de lo anterior, solicita se apliquen las normas del D.L N°825 en base a la *naturaleza jurídica de los hechos económicos reales que se ejecutan*, aplicando la norma de la letra g) del artículo 8° DL N°825 al contrato de arrendamiento de estacionamiento a plazo anual o mensual y la letra i) del mismo artículo, al contrato de servicio de estacionamiento por hora o fracción.

Por último, el contribuyente señala que efectúa su presentación según lo dispuesto en el artículo 26 bis del Código Tributario. Del tenor de ella, se advierte que se trata de una consulta no vinculante de acuerdo a lo instruido en el resolutivo 1° de la Resolución N° 69, del año 2016 de este Servicio.

II.- ANÁLISIS

En primer lugar, cabe señalar que, en el marco de las medidas preventivas orientadas a regular las conductas elusivas, el artículo 26 bis del Código Tributario permite a los contribuyentes efectuar consultas al Servicio sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, contratos o actividades económicas que, para tales fines, indiquen adecuadamente. Asimismo, el referido artículo 26 bis establece que cualquier persona puede formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado.

En tal sentido, y como se indica en la Circular N° 41 de 2016, de este Servicio, “*se establece un mecanismo de consulta que incluye un pronunciamiento general sobre la interpretación de las normas jurídicas y sobre los efectos eventualmente elusivos o no de ciertos actos, contratos o serie o conjunto de ellos, materia de la misma*”. Respecto a las materias a consultar, la Circular citada es clara al indicar que, en las consultas sin efecto vinculante: “*Los interesados podrán consultar si los actos, contratos, negocios o actividades económicas que expongan ante el Servicio, podrían configurar o no alguna de las hipótesis de abuso de forma jurídica o simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.*”

Por lo tanto, las consultas no vinculantes que se realicen en virtud del artículo 26 bis del Código Tributario, deben tener por objeto que se determine, si los actos, contratos, negocios o actividades económicas indicadas son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

En este caso particular, analizada la consulta se observa que el peticionario estrictamente no formula una consulta al amparo del artículo 26 bis del Código Tributario, sino que se trata de una petición de carácter normativo, la cual debe resolverse ejerciendo la facultad interpretativa contemplada en el artículo 6, letra A, N° 1 del Código Tributario.

Al respecto, la Circular N° 71 de 11 de octubre de 2001 impartió instrucciones sobre la oportunidad y forma de presentar consultas a la Dirección Nacional, sobre interpretación de las disposiciones tributarias o de otras normas legales o reglamentarias que se relacionen con las funciones del Servicio, procedimientos, etc.

En consecuencia, las consultas que formulen los contribuyentes y que digan relación con interpretación y aplicación de ley, deben ceñirse a las instrucciones impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 71 de 2001, actualmente vigente.

III.- CONCLUSIÓN

1. Las consultas no vinculantes que los contribuyentes realicen en virtud del artículo 26 bis del Código Tributario, deben tener por objeto que se determine, si las operaciones indicadas son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme los artículos 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.
1. En razón de lo expuesto, los criterios de interpretación y aplicación de disposiciones tributarias que el peticionario solicita confirmar en su consulta no son materia del artículo 26 bis del Código Tributario, sino que deben sujetarse a las instrucciones contenidas en la Circular N° 71 de 2001, actualmente vigente, por lo que su consulta será resuelta en el marco de la facultad contenida en los numerales 1° y 2° de la letra A del artículo 6 del Código Tributario.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2769 de 21.12.2018

Subdirección Fiscalización

Oficina Análisis de Elusión