

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 8, LETRA G) - ART. 17, ART. 22, ART. 23 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 128.
(Ord. Nº 3000, de 03-11-2016)**

**SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE DERECHO A CRÉDITO FISCAL EN
ARRIENDO DE INMUEBLE.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre el derecho a crédito fiscal por arriendo de un inmueble amoblado, cuya factura no consigna la rebaja del 11% proporcional del avalúo fiscal del bien raíz, de conformidad al inciso primero del artículo 17° del D.L. Nº 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I.- ANTECEDENTES:

Señala en su presentación que es de su interés confirmar cierto criterio tributario relativo al uso del Crédito Fiscal del IVA, respecto de uno de sus clientes, arrendatario de un inmueble arrendado. Las partes en el contrato de arriendo son personas jurídicas no relacionadas patrimonialmente.

Expresa que constituyendo el arriendo antes referido un hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo dispuesto en el literal g), del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, a su cliente mes a mes, el arrendador le emite la factura correspondiente recargándole el Impuesto al Valor Agregado (IVA), sin el descuento o deducción a la base imponible del IVA al que se refiere el inciso primero, del Art. 17° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, por lo que su cliente habría soportado un gravamen en exceso en consideración a lo cual solicita se confirme que, no obstante lo anterior, éste puede utilizar como crédito fiscal del IVA el total del impuesto recargado.

En apoyo de su presentación expone las siguientes consideraciones jurídicas:

El artículo 128 del Código Tributario dispone que: “Las sumas que un contribuyente haya trasladado o recargado indebidamente o en exceso, por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo disponerse su devolución sino en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional de Impuestos Internos, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido”.

De la norma transcrita se desprende que el Fisco de Chile tiene título para exigir el tributo recargado o trasladado aun cuando el recargo o traslado haya sido excesivo o incluso indebido. En efecto, la ley dispone que las sumas trasladadas recargadas excesiva o indebidamente “deberán ser enteradas en arcas fiscales”.

De lo anterior se sigue que, desde el prisma de su cliente, salvo que el tercero emisor de la factura solicite la devolución del tributo enterado en exceso, previa restitución a quien soportó económicamente el gravamen indebido, el pago que recibe el Fisco es procedente y plenamente válido y éste tiene un título para su cobro y percepción.

En concordancia con lo anterior y en materia específica del IVA, el artículo 22° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, itera similar precepto, al establecer que “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, los contribuyentes que hubiesen facturado

indebidamente un débito fiscal superior al que corresponda de acuerdo con la disposición de esta ley, deberán considerar los importes facturados para los efectos de la determinación del débito fiscal del período tributario, salvo cuando dentro de dicho período hayan subsanado el error, emitiendo nota de crédito extendida de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 57”.

Sostiene que en los casos de un IVA facturado en exceso, desde el punto de vista de quien soportó económicamente el exceso de IVA recargado en la factura respectiva, no puede privársele de la integridad del crédito fiscal de ese impuesto, pues mientras las restituciones a que alude el Art.128 del Código en comento no acontezcan, el Fisco tiene título para el cobro y para retener lo pagado por concepto del tributo aludido o en exceso y por lo tanto, en forma correlativa, al crédito fiscal del IVA de quien soportó el recargo excesivo es procedente. De no ser así, se produciría un doble enriquecimiento indebido para el Fisco, pues, por un lado, habrá percibido un mayor tributo que el debido y, por el otro, pretenderá una deducción equivalente del crédito fiscal de quien soportó económicamente el gravamen, habida consideración de que este último por ley carece de la titularidad para solicitar al fisco la devolución de ese exceso.

Agrega que de conformidad al artículo 128 del Código Tributario, su cliente, en su carácter de arrendataria del inmueble amoblado, no dispone de una acción restitutoria en contra del Fisco para solicitar la devolución del IVA soportado en exceso, en tanto no es el sujeto pasivo de derecho del tributo indicado y sólo sufre de detrimento económico.

Agrega que de acuerdo al artículo 23° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, relativo al caso de facturas que adolecen de ciertas irregularidades, incluso falsedad, el crédito fiscal del IVA no se pierde para el receptor del documento, acreditando que el impuesto recargado ha sido enterado en arcas fiscales por el emisor.

En vista de los antecedentes expuestos y consideraciones jurídicas formuladas, solicita se emita un dictamen interpretativo sobre la materia, confirmando los criterios antes formulados, específicamente en cuanto a que a su cliente tendría derecho íntegramente al crédito fiscal del IVA, aun cuando el impuesto le hubiere sido recargado en exceso por su arrendadora.

II.- ANÁLISIS:

La letra g) del artículo 8° del D.L. 825, de 1974, grava con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otros, el arrendamiento de inmuebles amoblados.

Por su parte, y en lo relacionado con la determinación de la base imponible afecta al impuesto, el inciso primero del artículo 17° de la ley, señala que en el caso de arrendamiento de inmuebles amoblados, se podrá deducir de la renta el 11% del avalúo fiscal anual o la proporción correspondiente, si el arriendo fuere parcial o por períodos distintos a un año.

Con relación a la rebaja de la base imponible señalada cabe hacer presente que este Servicio se ha pronunciado[1] en el sentido que ella no es una facultad del arrendador, ya que la expresión “puede” utilizada en la redacción no tiene el alcance de hacer elegible para éste dicha rebaja sino que se explica por el simple hecho de que la norma en referencia es descriptiva de la forma de determinar la base imponible del hecho gravado

de que se trata, y es por ello que su redacción no es imperativa. Además, escaparía notoriamente al principio constitucional de legalidad de los tributos, el que un particular pudiese determinar discrecionalmente el monto de un impuesto trasladable a un tercero, situación que se daría si se entendiera que la norma en cuestión es facultativa.

En el caso en consulta, el arrendatario de un inmueble amoblado utilizado en su actividad, recibe mensualmente de parte de su arrendador la factura correspondiente a la renta del período en la cual no se realiza la rebaja del 11% del avalúo proporcional establecida en el inciso primero del artículo 17° del D.L. N° 825, de 1974, lo que ha significado que ha soportado un IVA en exceso, sin perjuicio que ha utilizado el crédito fiscal por el monto total consignado en las respectivas facturas.

El artículo 128° del Código Tributario, establece que las sumas que un contribuyente haya recargado en exceso, por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo disponerse su devolución, salvo que se acredite fehacientemente, a juicio del respectivo Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, que las sumas fueron restituidas a la persona que soportó el gravamen.

A su vez, el artículo 22° del Decreto Ley N° 825, de 1974, señala que los contribuyentes que hubiesen facturado un impuesto superior al que corresponda de acuerdo a las disposiciones de la ley, deberán considerar las sumas facturadas para la determinación del débito fiscal, salvo que dentro del mismo período subsanen el error emitiendo nota de crédito extendida de acuerdo al artículo 57°.

De acuerdo a su presentación, las facturas recibidas por su cliente por concepto de arriendo de inmueble amoblado consignan un monto de IVA recargado en exceso, el cual sólo puede ser corregido por el emisor de dichas facturas, a través de los procedimientos establecidos en las normas señaladas en los párrafos anteriores. En caso que el arrendador no hubiera hecho uso de dichos procedimientos, el IVA consignado en las facturas debió enterarse por el monto total en arcas fiscales, no siendo posible que el exceso del impuesto recargado en las facturas, sea requerido directamente por quien soportó el recargo, en este caso el arrendatario.

Ahora bien, de conformidad con las normas establecidas en los artículos 23° y siguientes del D.L N° 825, de 1974, los contribuyentes sólo pueden usar como crédito fiscal el monto del IVA consignado en las facturas recibidas por concepto de arriendo del inmueble, no existiendo la posibilidad de registrar una suma distinta.

En efecto, el artículo 23°, del D.L. N° 825, establece que los contribuyentes afectos al pago del impuesto al valor agregado tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que será equivalente, según lo establece el inciso primero del referido artículo, al impuesto al valor agregado recargado en las facturas por adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo o el relacionado con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

A mayor abundamiento, el inciso cuarto del N° 5 del artículo 23°, del D.L. N° 825, permite conservar el derecho a crédito fiscal, aun el recargado en facturas irregulares, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

Por lo tanto, siendo el arrendamiento de inmuebles en las condiciones mencionadas en la letra g) del artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, un hecho gravado especial, procede, conforme a las normas del artículo 23° del mismo texto legal, el derecho a usar como crédito fiscal el impuesto soportado en el arrendamiento del inmueble destinado a su actividad.

En el caso en consulta, tratándose de un contribuyente que posee el original de una factura que cumple con todos los requisitos fijados en la Ley, Reglamento y disposiciones administrativas fijadas por el Servicio, no se produce la pérdida del derecho a crédito fiscal por el hecho de haber incurrido el emisor de la misma en un error al determinar la base imponible afecta a impuesto. No existe disposición legal que lo establezca expresamente ni esta situación se encuentra dentro de los casos en que la norma legal correspondiente, esto es, el artículo 23° del D.L. N° 825 niega el derecho a crédito fiscal.

Así las cosas, si respecto de este impuesto, no obstante haber sido determinado por el arrendador en forma errónea, se acredita que ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales, y en la medida que no se haya corregido por éste a través de la emisión de nota de crédito, en el mismo período tributario de la factura según lo indicado en el artículo 22° del D.L. N° 825, de 1974, o no se haya solicitado su devolución, dando cumplimiento a lo establecido en el artículo 128 del Código Tributario, no aparece razonable que el contribuyente arrendatario, receptor de la factura, quien no tuvo responsabilidad en el incumplimiento de su contraparte, deba perder el derecho a crédito fiscal por el monto que le fue efectivamente recargado, en la medida que se haya dado cumplimiento a todas las exigencias señaladas en los artículo 23° al 25° del D.L. N° 825.

III.- CONCLUSIÓN:

Atendido a que, en la situación que se analiza, el contribuyente no puede registrar un crédito fiscal distinto del consignado en las facturas recibidas por concepto de arriendo de inmueble amoblado, y, en la medida que el impuesto se haya enterado efectivamente en arcas fiscales y que el crédito fiscal se haya conformado en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 23° al 25° del D.L. N° 825, de 1974, esta Dirección estima que procede el uso por total del crédito fiscal consignado en las facturas recibidas por concepto de arrendamiento de inmuebles amoblados, sin perjuicio de la responsabilidad que le cabe al arrendador por el incumplimiento de la normativa vigente para efectos de la determinación de la base imponible del IVA, por cuanto la rebaja del 11% del avalúo fiscal no es una facultad sino que una obligación que el inciso primero del artículo 17° del D.L. N° 825 le impone.

Finalmente, debe hacerse presente que lo señalado previamente sólo resulta procedente y tiene aplicación en la medida que el IVA facturado en exceso sea imputado como crédito de ese impuesto al débito fiscal del comprador o usuario del servicio. Ello, por cuanto la norma del artículo 22° del D.L. N° 825, de 1974, es clara en disponer que, respecto del vendedor o prestador del servicio el importe facturado en exceso debe considerarse para los efectos de la determinación de su débito fiscal y, por ende, lo mismo ha de ocurrir para efectos de computar el crédito fiscal correlativo del comprador o usuario del servicio.

Sin embargo, el crédito fiscal del IVA que resulta como consecuencia de computar una factura en la cual se ha recargado en exceso el IVA, cuando se trata de la determinación de dicho crédito fiscal para los efectos de cuantificar el monto de un derecho personal

contra el Fisco, como acontece por ejemplo con el derecho personal o crédito que reconoce el Art. 27 bis de la Ley en comento, no puede ser considerado dicho exceso, toda vez que ya no se está imputando contra el débito fiscal y se estaría haciendo una restitución de un tributo recargado en exceso a una persona distinta del sujeto de derecho del tributo, a saber, el vendedor o prestador del servicio, vulnerándose la norma contenida en el Art. 128 del C.T.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 3000, de 03.11.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Oficio N° 3003, de 25/10/1996.