

Norma: Oficio N° 3844/04."

Descriptor: Tratamiento Tributario de las Inversiones efectuadas en terreno Ajeno.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 31, Inciso 1

CL_LL_OFI_5002_20040813_3844

Oficio No. 3844/04 Tratamiento Tributario de las Inversiones efectuadas en terreno Ajeno.

Oficio No. 3844/04 Tratamiento Tributario de las Inversiones efectuadas en terreno Ajeno.

10/08/1993OFI1993

OFICIO N°3.844, DE 13.08.2004

1.- Por Ordinario indicado en antecedente, plantea la siguiente situación relacionada con el Programa de Operación Renta:

a) Con fecha 17.05.02 la Sociedad Agrícola XXXXX Ltda. , da en arrendamiento un terreno eriazo a la distribuidora Automotriz YYYYYY.

b) El inmueble objeto del arrendamiento fue destinado a la instalación de un establecimiento comercial dedicado al giro de la arrendataria, la cual construyó el inmueble a su costa mediante un contrato general de construcción por suma alzada, suscrito con la Sociedad Constructora ZZZZZZ Ltda. por la suma de \$ 0000000.

c) El plazo de vigencia del contrato es de 10 años a contar de la fecha de la suscripción de éste y la renta mensual será el equivalente a 5 UF; una vez finalizado el presente contrato, YYYYYY quedará obligada a restituir el inmueble arrendado en forma inmediata, poniéndolo a disposición de la arrendadora la que en definitiva, será la propietaria de dicho inmueble.

d) YYYYYY por el año comercial 2002 cargó a gastos la cantidad de \$ 000000. -correspondiente al gasto incurrido por la construcción indicada en la letra b) anterior, dicha imputación al año indicado se basó en la Circular 53, del 04.05.78, mediante la cual dicha erogación fue considerada como

una mejora útil (punto N° 3 de la presente circular), y dado que ésta la efectuó como arrendataria no puede darle el carácter de un bien del activo fijo, pues el dominio del inmueble no le pertenece, aún cuando aproveche o se beneficie con él durante el período de vigencia del contrato, dándole en definitiva el carácter de gastos de organización y puesta en marcha, norma contenida en el Art. 31 N° 9 de la LIR, los cuales según la norma vigente se deben amortizar en un período de uno a seis años, optando la arrendataria por la primera alternativa.

e) Producto de esta imputación a XXXXXX S.A. se le originó por el año tributario 2003 una pérdida tributaria de \$ 00000.- originándose como consecuencia un pago provisional por impuesto de Primera Categoría por utilidades absorbidas de \$ 66.133.962.

f) Una de las dudas de esa Dirección Regional dice relación con el carácter de las mejoras indicadas precedentemente, pues el desembolso efectuado en la construcción de un inmueble totalmente nuevo, en terreno ajeno no sería de aquellas indicadas en el N° 3 de la Circular 53/78, dado que ésta las define como aquellas necesarias y considerables que tienen por objeto habilitar, remodelar o acondicionar un inmueble, agregando un valor importante al mismo; es más la Circular señala que este mayor valor que adquiere el inmueble aparece representado por instalaciones de muros o paredes divisorias para separar ambientes, cambios de ventanales, arreglo de pavimentos interiores y exteriores, etc., situación que no ocurriría en el presente caso, dado que la arrendataria construyó un inmueble nuevo en un sitio eriazo ajeno.

g) Esa Dirección Regional es de opinión que si se acepta la tesis de que el citado desembolso para la arrendataria es de aquellos mencionados en el artículo 31 N° 9 de la LIR; para la empresa arrendadora, sería un incremento patrimonial, surgiendo la duda desde qué fecha se considera ese incremento patrimonial. De ser así, también estima que este activo fijo para el arrendador no podría ser de aquellos susceptibles de ser depreciado de conformidad a la ley.

2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la renta efectiva en dicha categoría la renta líquida imponible la determinan deduciendo de los ingresos brutos percibidos o devengados todos los costos y gastos que incurran en la generación de los citados ingresos, conforme a las normas de los artículos 29, 30 y 31 de la Ley de la Renta.

Ahora bien, para la deducción de los costos y gastos de los referidos ingresos brutos, dichas

partidas, además, de cumplir con todos los requisitos que exigen las normas legales que las regulan, en la especie los artículos 30 y 31 de la ley del ramo, deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan, con el fin de poder imputar en cada periodo tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir las obligaciones tributarias que establece la ley, sin la posibilidad de postergar el pago de los impuestos a los ejercicios siguientes, situación que no se ajustaría con el ordenamiento jurídico que reglamenta el sistema tributario de la Ley de la Renta.

3.- Por su parte, el inciso primero del artículo 31° de la Ley de la Renta, dispone que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30° de la misma ley, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio.

En relación con lo anterior, se hace presente que el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta, por lo que para la determinación de su sentido y alcance se debe recurrir al significado que respecto de dichas palabras contiene el Diccionario de la Lengua Española, texto que consigna en su segunda y tercera acepción que el término necesario denota aquello que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo, y también se utiliza en el sentido de lo que es menester, indispensablemente, o hace falta para un fin, contraponiéndose en este sentido a superfluo.

De lo anteriormente expuesto, esta Dirección Nacional a través de diversos pronunciamientos emitidos sobre la materia, ha establecido para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;

b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha

sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;

c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.

d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y

e) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

4.- Ahora bien, esta Dirección Nacional efectivamente mediante la Circular N° 53, de 1978, impartió las instrucciones pertinentes respecto del tratamiento tributario que deben tener los desembolsos incurridos por el arrendatario en bienes raíces o inmuebles que no son de su propiedad, es decir, aquellas erogaciones efectuadas en inmuebles arrendados.

5.- De acuerdo a los antecedentes descritos en la presentación de esa Dirección Regional, se puede apreciar que en la especie se trata de la construcción de un establecimiento comercial en un terreno eriazo por parte de una empresa arrendataria de dicho inmueble, edificación que se efectúa con la debida autorización o consentimiento del arrendador o propietario del bien raíz según estipulaciones del respectivo contrato de arrendamiento celebrado entre las partes. La citada inversión por su naturaleza no queda amparada en ninguno de los conceptos de mejoras a que alude la Circular N° 53, de 1978, ya que éstas se refieren a inversiones que se efectúan en inmuebles ya construidos, cuyo desembolso tiene por objeto dejarlos en mejores condiciones de funcionamiento y utilización, situación que no se da en el caso en consulta, atendido a que el arrendatario procedió a construir totalmente un edificio nuevo, que en ningún caso puede ser calificado de una mejora de aquellas definidas en la citada Circular N° 53, de 1978.

6.- En la especie, y de acuerdo a los antecedentes aportados, las inversiones efectuadas por el arrendatario en el bien raíz que no es de su propiedad, tienen el siguiente tratamiento tributario:

a) Respecto del arrendatario tales inversiones atendido a que fueron efectuadas en un bien raíz que no es de su propiedad y con la debida autorización o consentimiento del arrendador según contrato celebrado entre las partes, no pueden calificarse de bienes del activo inmovilizado, sino un costo diferido como una especie de renta de arrendamiento pagada en forma anticipada, según se señala en la letra b) siguiente, sujeto a amortización, y atendido al principio básico comentado en el N° 2 precedente, en cuanto a la correlación que debe existir entre los ingresos y gastos, éste debe amortizarse en el período de duración del contrato de arrendamiento celebrado entre las partes, según los antecedentes entregados el cual alcanza a un período de 10 años.

En otras palabras, en el caso de la consulta las inversiones efectuadas con motivo del arrendamiento del inmueble en cuestión, incidirán en la generación de los ingresos de todos los ejercicios que dure el contrato de arrendamiento celebrado entre las partes, de lo cual se desprende que los referidos desembolsos, atendido el principio general ya señalado -correspondencia entre ingresos y gastos-, y basado, además, en pronunciamientos emitidos sobre la misma materia, deberán recuperarse en forma proporcional durante todo el período del contrato de arriendo.

La parte no amortizada de los citados desembolsos por la aplicación del principio precitado, adoptará la calidad de un gasto diferido, el cual al término de cada ejercicio, deberá someterse a las normas de actualización dispuesta por el N° 7 del artículo 41 de la Ley de la Renta, para luego proceder a su amortización en la parte que corresponda al período comercial respectivo.

b) En cuanto al arrendador, debe señalarse en primer lugar que la cláusula sexta del contrato en estudio señala: La arrendataria efectuará en el inmueble arrendado y a su costa, las construcciones e instalaciones necesarias para el desarrollo de la actividad comercial de su giro de la arrendataria, las que quedarán a beneficio del inmueble desde el momento mismo en que sean ejecutadas. En otras palabras, el arrendador se hizo dueño de las construcciones en el mismo momento de su ejecución.

Si bien la cláusula citada resulta poco habitual en los arrendamientos de predios que se destinan a explotación comercial, en la especie ella se justifica plenamente si se considera que el precio de

arrendamiento es notoriamente inferior al que se cobra en convenciones de igual naturaleza se entrega en arriendo un predio de más de 6.250 metros cuadrados por una renta mensual de 5 Unidades de Fomento- y, en consecuencia, el hecho que las construcciones se incorporen al patrimonio del arrendador de inmediato y sin mediar una contraprestación de su parte, en el marco de una interpretación armónica de la convención, debe entenderse hecha con cargo a la mayor renta de arrendamiento que de acuerdo a las condiciones de mercado correspondería al predio, sea que la figura se considere como una dación en pago, hecha anticipadamente con cargo a la totalidad de las rentas de arrendamiento por el monto efectivo según las condiciones de mercado, o bien, como una obligación adicional del contrato de arriendo, complementaria de la renta acordada, que sumadas resultan más o menos equivalentes al valor que ordinariamente se cobra en operaciones de similar naturaleza.

De esta manera, el propietario del predio arrendado, y arrendador del mismo, se ha hecho dueño de la construcción efectuada en el mismo acto de su ejecución, teniendo como justo título la estipulación de las partes en el contrato de arriendo y como modo de adquirir la tradición.

La construcción efectuada al inmueble arrendado, en cuanto aumenta su valor comercial, representa un incremento de patrimonio para el propietario, incremento patrimonial que se encuentra gravado, en razón del concepto amplio de renta que contempla la ley del ramo. En efecto, el hecho gravado por la Ley sobre Impuesto a la Renta, que se encuentra definido en el artículo 2, N° 1 de la citada ley, recoge en lo sustantivo las dos vertientes doctrinales que sobre el concepto existen.

La primera parte de la definición legal de renta, en cuanto señala como tal a ... los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad..., comprende el concepto que sobre renta ha establecido la doctrina tributaria del rédito-producto, que en esencia restringe el concepto, calificando como renta a la riqueza nueva que provenga de una fuente productiva durable. La última parte de la definición en cuanto entiende por renta ... todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación..., corresponde a la doctrina tributaria del rédito-incremento patrimonial, conforme a la cual, la renta está representada por la riqueza que acrecienta el patrimonio del contribuyente en un determinado periodo de tiempo, con prescindencia de que este aumento patrimonial derive de una fuente permanente u ocasional, o que provenga de una mera liberalidad, involucrando de esta forma el concepto extensivo de renta.

De esta manera, de producirse un incremento patrimonial real, éste constituye el hecho gravado con el impuesto, y su titular -como sujeto pasiva del mismo-, queda obligado a declarar y pagar el

tributo correspondiente; salvo que la ley de forma expresa establezca una excepción como ocurre con las situaciones previstas en el artículo 17 de la Ley de la Renta, ninguna de las cuales, en todo caso, tiene aplicación a la situación en comento.

En consecuencia, y conforme los antecedentes expuestos en los párrafos anteriores, las construcciones incorporadas al bien raíz arrendado por el arrendatario, constituyen renta para el arrendador ya que pasan a incrementar su patrimonio, beneficio que se encuentra afecto a la tributación general que contempla la Ley de la Renta, aplicándose ésta en el periodo tributario en que tales inversiones o construcciones se ejecutaron, razón por la que deberá procederse a la labor fiscalizadora correspondiente a objeto de determinar si el contribuyente reconoció como ingresos tales construcciones e inversiones en el ejercicio en que se ejecutaron y, eventualmente, proceder a las liquidaciones de impuesto de primera categoría a que hubiere lugar.