

Norma: Oficio N° 3745/01."

Descriptor: Arriendo anticipado; es requisito esencial para que opere la excepción que contempla el artículo 15 es que la operación respectiva se desarrolle en más de un período.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 15

CL_LL_OFI_5002_20010912_3745

Oficio No. 3745/01 Arriendo anticipado; es requisito esencial para que opere la excepción que contempla el artículo 15 es que la operación respectiva se desarrolle en más de un período.

Oficio No. 3745/01 Arriendo anticipado; es requisito esencial para que opere la excepción que contempla el artículo 15 es que la operación respectiva se desarrolle en más de un período.

16/11/1999OFI1999 OFICIO N° 3745, DE 12.09.2001.

MATERIA: Tributación que afecta a ingresos percibidos por adelantado por arriendo de un bien raíz

Art. 15° de la Ley de la Renta establece una norma de carácter general para la imputación de los ingresos en los periodos que correspondan. Deben incluirse en el ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos de acuerdo con las normas de la Ley de la Renta y Código Tributario. Norma de excepción. Tiene aplicación efectiva sólo en los casos en que las operaciones se desarrollen en el curso de dos o más ejercicios. Operación descrita por el recurrente no se comprende dentro de aquellas a que se refiere el Art. 15°. Rentas percibidas anticipadamente tributan conforme a las normas generales. En el ejercicio en que sean percibidas o devengadas.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, señala que el Artículo 15° de la Ley de la Renta establece que para determinar los impuestos contenidos en dicha ley, los ingresos se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de la misma ley y del Código Tributario, salvo que las operaciones generadoras de la renta abarquen más de un período, como en los contratos de larga ejecución, ventas extraordinarias de pago diferido y remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo.

Expresa más adelante, que en estos casos el Director dictará normas generales para cada grupo de contribuyentes y actividades similares y fijará el procedimiento para determinar o distribuir los ingresos en diversos ejercicios y para practicar el ajuste final que corresponda. Dichas normas generales están contenidas en la Circular N° 17, de 3 de Marzo de 1980. Señala a continuación, que le interesa determinar el criterio interpretativo de este Servicio, respecto de la aplicabilidad de la norma de distribución de los ingresos en los diversos ejercicios, en relación a un contrato de arriendo de un bien raíz, cuyo plazo de duración es de 12 años, expresando, que no obstante haberse pactado el pago de las rentas sobre una base mensual, su pago fue anticipado íntegramente a la fecha de inscripción de dicho contrato en el Conservador de Bienes Raíces, otorgándose por esta circunstancia un importante descuento de las rentas por parte del arrendador.

Por lo tanto sostiene, que a su o entender, y conforme al criterio cuya confirmación se solicita, en la especie, resulta plenamente aplicable las normas contenidas en el Artículo 15º de la Ley de la Renta, en orden a distribuir los ingresos en los diversos ejercicios y practicar un ajuste final al término del contrato, ello de acuerdo a lo señalado en la propia norma citada y lo establecido en la Circular N° 17, de 3 de marzo de 1980. De hecho, ese ha sido el criterio aplicado por el contribuyente durante la vigencia del contrato, que ya tiene varios años de vigencia. En abono de este criterio interpretativo, debe considerarse el hecho que el contrato tiene una cláusula que obliga al arrendador a restituir los anticipos de renta percibidos, en el caso de terminación anticipada del contrato. Sin perjuicio de lo anterior, le interesa precisar si el contribuyente puede modificar a futuro dicho criterio, reconociendo como ingresos devengados en un solo ejercicio, todas las rentas mensuales correspondientes al plazo de vigencia del contrato que aún no ha transcurrido.

En relación con lo anterior, solicita se confirme el criterio interpretativo aplicado hasta la fecha respecto de la materia en consulta y, asimismo, establecer la factibilidad de cambio de criterio en los términos reseñados anteriormente.

2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que el Artículo 15º de la Ley de la Renta, establece una norma de carácter general para la imputación de los ingresos en los períodos que correspondan, señalando al respecto que éstos deben incluirse en el ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de la Ley de la Renta y el Código Tributario.

No obstante la existencia de dicha regla general, la misma disposición legal en comento contiene una norma de excepción, estableciendo al efecto que la normativa de carácter general antes citada no se aplicará cuando se trate de operaciones generadoras de la renta que abarquen más de un período, como ocurre en el caso por ejemplo, de los contratos de larga ejecución, ventas extraordinarias de pago diferido y remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo. En estas situaciones excepcionales, agrega el citado precepto, el Director del Servicio dictará normas generales para cada grupo de contribuyentes de actividades similares y fijará el procedimiento para determinar o distribuir los ingresos en los diversos ejercicios y para practicar el ajuste final que corresponda.

De acuerdo a lo antes expresado, se puede apreciar que la norma de excepción establecida en el Artículo 15º de la ley del ramo, tiene aplicación efectiva sólo en los casos en que las operaciones se desarrollen en el curso de dos o más ejercicios, y de acuerdo a las cláusulas de los respectivos contratos celebrados entre las partes, la renta se devengue o perciba en su totalidad en el primer ejercicio o en más de un período tributario.

De esta manera, la norma en comento persigue la aplicación de los impuestos sobre una renta líquida definitiva obtenida de la operación realizada, esto es, una vez que sea posible rebajar los gastos y costos de importancia relativos a la operación, y dada las características de ésta los cuales sólo se materializarán, generarán o conocerán en más de un período tributario o al término de la obra o prestación del servicio, según corresponda. La norma en comentario al señalar a vía de ejemplo a los contratos de larga ejecución y otros que indica, se está refiriendo a aquellos contratos que son de larga duración por lo dilatado del desarrollado de su cumplimiento, excluyéndose como antecedente para su calificación, la forma de pago del precio o de la remuneración correspondiente. Tal situación se da a vía de ejemplo, en la construcción de caminos, puentes, grandes edificios, aeropuertos, ventas extraordinarias de pago diferido o remuneraciones pagadas anticipadamente, etc., en que el costo real de la operación sólo se podrá conocer al término de la obra o servicio respectivo.

3.- En el caso en consulta, si bien es cierto que la operación en cuestión podría comprenderse dentro del concepto de remuneraciones anticipadas o postergadas a que se refiere la norma en comento, en la especie no se cumple el requisito esencial para que opere la excepción que contempla el precepto legal en cuestión, esto es, que la operación se desarrolle en más de un ejercicio tributario, requisito indispensable que contempla la disposición en análisis. Es necesario recordar, que el objetivo de la norma que se comenta, es la de evitar la aplicación de impuestos

sobre cantidades respecto de las cuales falta rebajar los gastos o costos asociados a dichos ingresos, los que se incurrirán en ejercicios futuros, situación que no se da en el caso en estudio, ya que no existen costos o gastos pendientes de imputación o de deducción de los ingresos percibidos que se puedan generar en los ejercicios siguientes, siendo la principal causa o circunstancia de haberse recibido en forma anticipada tales ingresos, según se indica en la presentación, el hecho de obtenerse u otorgarse un importante descuento por parte del arrendador del bien raíz.

4.- Atendido lo anteriormente expuesto, debe concluirse que la operación descrita por el recurrente no se comprende dentro de aquellas a que se refiere el Artículo 15º de la Ley de la Renta, correspondiendo, por lo tanto, que las rentas percibidas anticipadamente tributen conforme a las normas generales de la ley del ramo, esto es, de acuerdo a lo dispuesto por los Artículos 2º N os 2 y 3 y 29 de la ley precitada, en el ejercicio en que sean percibidas o devengadas, cualquiera de las condiciones que ocurra primero.