

**Norma:** Oficio N° 6517/77."

**Descriptor:** Tratamiento tributario de las mejoras efectuadas en propiedad arrendada.

**Fuente Legal:** » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 31, Inciso 3, NU 5

---

CL\_LL\_OFI\_5002\_19771129\_6517

**Oficio No. 6517/77 Tratamiento tributario de las mejoras efectuadas en propiedad arrendada.**

**Oficio No. 6517/77 Tratamiento tributario de las mejoras efectuadas en propiedad arrendada.**

16/09/1992OFI1992 OFICIO N° 6517, DE 29.11.1977.

MATERIA: Tratamiento tributario de las mejoras efectuadas en propiedad arrendada.

Suele ser frecuente que las empresas arrienden inmuebles para habilitarlos como oficinas, locales de ventas, bodegas y otros usos propios de su giro comercial o industrial, incurriendo en desembolsos considerables en la habilitación, remodelación o acondicionamiento del inmueble.

Por lo general, las mejoras efectuadas por el arrendatario quedan a beneficio del propietario del inmueble y en excepcionales ocasiones se conviene el reembolso de una parte del valor de las mejoras por el propietario.

En la mayoría de los casos, las mejoras consisten en instalación de muros o paneles divisorios para separar ambientes, habilitación de baños, reparación o cambio de pisos, instalación de alfombras, reinstalación de fuerza eléctrica, cambio de cañerías, instalación de ductos, pinturas, colocación de lámparas, pavimentos interiores, arreglos de techos y desagües, cambios de ventanales, etc.

La Ley sobre Impuesto a la Renta no ha previsto normas específicas sobre el tratamiento tributario del gasto incurrido por el arrendatario en las mejoras en referencia, como tampoco existen instrucciones generales vigentes del SII sobre la materia.

Al tenor de lo expresado y con el fin de impartir las instrucciones pertinentes sobre la materia, se estima necesario contar con un pronunciamiento de esa Subdirección Jurídica (Consejo de Abogados) teniendo presente que los desembolsos por dicho concepto no pueden constituir, por su naturaleza, un gasto inmediato sólo en razón de la duración del contrato de arrendamiento. En la actualidad, tales contratos se pactan, por lo general, mediante la fijación de un plazo breve sujeto a renovación automática por períodos iguales y sucesivos. En estas circunstancias, no parece razonable la alternativa de castigar el monto de las mejoras en base a una duración incierta del contrato de arrendamiento del inmueble en que se ha efectuado.

Fundamenta lo expresado en el número inmediatamente anterior, que el tratamiento tributario de los mejoras introducidas a un bien raíz por el arrendatario, a su propio costo pero a beneficio del propietario, debe resolverse al amparo de las siguientes disposiciones de la LIR.

a) Art. 31, inciso primero, que dispone que la renta líquida de Primera Categoría se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el SII.

b) Art. 31, N° 5, que dispone en forma especial la deducción de una cuota anual de depreciación por el uso de los bienes del activo fijo, y

c) Art. 33, N° 1, letra d), que ordena que para la determinación de la renta líquida imponible debe agregarse a la renta líquida, entre otras partidas, las sumas pagadas por bienes del activo fijo a

mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deben imputarse al costo de los bienes citados.

A juicio del infrascrito, la naturaleza y finalidad de las mejoras que efectúan las empresas arrendatarias en el inmueble arrendado, para habilitarlo para su uso en el respectivo giro comercial o industrial, configurarían el carácter de instalaciones a dichas mejoras, conforme a la definición de este concepto. En efecto, el Diccionario de la Lengua Española define por instalación el conjunto de cosas instaladas, y por instalar, colocar en un lugar o edificio los enseres y servicios que en él se hayan de utilizar, como en una fábrica los conductos de agua, aparatos para la luz, etc.

Las instalaciones de un edificio se confunden con él cuando la inversión la efectúa el propietario, pero en el caso que sea el arrendatario quien efectúa la inversión en propiedad ajena, dichas instalaciones tendrían independencia por ser de dominio de él mientras no pasen a beneficio del propietario de acuerdo con las condiciones del respectivo contrato de arrendamiento. Por consiguiente, dichas mejoras mantendrían su calidad de instalaciones respecto del arrendatario.

En este orden de ideas, las instalaciones aludidas constituyen para el arrendatario bienes del activo fijo, cuyo valor no podría deducirse como gasto inmediato por no permitirlo el Art. 33, N° 1, letra d), de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Pero, en cambio, el Art. 31, N° 5, del citado cuerpo legal permite su depreciación de acuerdo con su vida útil, la que de acuerdo con las instrucciones del SII está fijado en 10 años (Circ. N° 132, de 23.10.75).

A modo de conclusión, el tratamiento tributario de las mejoras en comentario debe ser el siguiente;

a) Aquella parte del valor de las mejoras que sean de cargo del propietario del inmueble, no tiene el carácter de gasto ni de inversión del activo fijo para el arrendatario;

b) Aquella parte del valor de los mejoras de cargo del arrendatario tendría el carácter de inversión en instalaciones del activo fijo para dicho arrendatario, sujeta a la revalorización que dispone el Art. 41, N° 2, de la LIR y a su depreciación anual en base a una vida útil total de 10 años;

c) En caso de ponerse término al contrato de arrendamiento antes de completarse la vida útil de 10 años de las instalaciones, y si con motivo de ello dichas instalaciones pasan a beneficio del propietario del inmueble, el valor neto de libros de las instalaciones constituirían un gasto o pérdida para el arrendatario en esa oportunidad.