

ORD. Nº 188

ANT : Consulta de fecha 02.06.2010.

MAT : Da respuesta.

**CONT: XXXXXXXX,
RUT YYYYYYYY**

PROVIDENCIA, 21 Junio 2010

**De: Sr. BERNARDO SEAMAN GONZALEZ
DIRECTOR REGIONAL XV DIRECCION REGIONAL
METROPOLITANA SANTIAGO ORIENTE**

**A : Sra. ZZZZZZZZZZZZ, por XXXXXXXX.
YYYYYYYY.**

Se ha recibido en esta Dirección Regional su presentación en la cual solicita se le informe cual es la situación tributaria que corresponde a su empresa, señalando que para realizar sus operaciones arrendará una propiedad a 25 años, la cual no cuenta con instalaciones de luz, agua, ni construcciones, por lo que deberá efectuar tales inversiones, disponiendo el contrato de arrendamiento que el arrendador no devolverá los gastos en que incurra el arrendatario, consultando si su empresa puede soportar tales gastos y si puede rebajar los créditos fiscales de tales gastos. Para mejor comprensión del tema, adjunta proyecto de contrato de arrendamiento a suscribir en que se indica que "XXXXXXXXXX Limitada" pasará a tener la calidad de arrendataria de una propiedad ubicada en la comuna de Lampa, estipulándose que esta se destinará a los fines que sean de interés de la arrendataria. En relación a la materia consultada, puedo informar a Ud. lo siguiente:

1.- En primer lugar, cabe señalar que en diversos pronunciamientos este Servicio ha establecido los requisitos que deben reunir los desembolsos en que incurren las empresas para que éstos puedan ser considerados como un gasto necesario para producir la renta, expresando que uno de estos requisitos que se deben cumplir es que los gastos incurridos deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan, con el fin de poder determinar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias que establece la ley.

Así, además de los requisitos que se establecen en los arts. 30 y 31 de la Ley de la Renta, se ha establecido que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado 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.

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.

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.

2.- En cuanto a la materia por la que Ud. consulta, puede indicarse que el Servicio ha impartido instrucciones sobre el tratamiento tributario de los desembolsos en que incurre el arrendatario de un inmueble en su habilitación o acondicionamiento, por medio de la Circular N° 53 de 04 de Mayo de 1978, señalando que el régimen tributario a aplicar va a depender si los referidos desembolsos constituyen una mejora útil o una reparación, en los términos que la misma Circular define.

Las Reparaciones o Mejoras necesarias son aquellas que tienen como finalidad reparar inmuebles que se arriendan en mal estado, persiguen mantener el inmueble en mínimas condiciones de uso, sin agregarle un valor importante al mismo, como pintura, reparación de pisos o cambio de alfombra. En este caso, se tratan como un gasto necesario para producir la renta y pueden ser deducidos de la renta bruta, en el ejercicio en que se pague o adeude, conforme a lo establecido en el inciso 1° del art. 31 de la Ley de la Renta.

En cuanto a las Mejoras útiles, son aquellas necesarias y considerables que tienen por objeto habilitar, remodelar, o acondicionar un inmueble, agregando un valor importante al mismo. Este mayor valor que adquiere el inmueble, como muros o paredes divisorias, cambios de cañerías, arreglos de pavimentos, etc., constituyen mejoras útiles al inmueble que aumentan su valor comercial y revisten el carácter de inmuebles por adherencia, es decir, no pueden separarse del inmueble sin detrimento de la cosa arrendada, por lo cual, pasan al dominio del arrendador desde el instante mismo de efectuarse, según lo que se estipula normalmente entre las partes.

En este último caso, teniendo presente la naturaleza de las mejoras, cuyo objetivo es tratar de habilitar el inmueble para adaptarlo a las necesidades del arrendatario, lo cual implica costosas inversiones, la Dirección Nacional del Servicio ha establecido que tales gastos quedan comprendidos dentro de la norma establecida en el artículo 31 N° 9 de la Ley de Renta, relativa a los gastos de organización y puesta en marcha, que se relacionan directamente con los gastos en que es necesario incurrir con motivo de la iniciación de alguna actividad empresarial. Conforme a lo que la norma citada establece, estos gastos podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que ellos se generaron, o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

3.- No obstante lo ya señalado, atendido que en su presentación y en el contrato se indica que el terreno arrendado carece de agua, luz y construcciones, se presume que para su habilitación será necesario construir en dicho terreno un establecimiento comercial, lo cual será de cargo de la arrendataria, edificación que se construiría con el debido consentimiento del arrendador, expresado en el respectivo contrato. En este caso, la citada inversión no quedaría comprendida en ninguno de los conceptos de Mejoras que se han transcrito, ya que éstas se refieren a inversiones que se efectúen en inmuebles ya construídos, cuyo desembolso tiene por objeto dejarlos en condiciones de funcionamiento y utilización, situación que no se daría en este caso. En

esta situación, las inversiones a efectuar por el arrendatario en el bien raíz arrendado tendrían el siguiente tratamiento tributario:

a) Respecto del arrendatario, dado que las inversiones se realizarían en un bien raíz que no es de su propiedad, con la debida autorización del arrendador, según lo estipulado en el contrato, ellas no podrían ser consideradas un activo inmovilizado, sino un costo diferido como una especie de renta de arrendamiento pagada en forma anticipada, sujeto a amortización en el período de duración del contrato de arrendamiento celebrado entre las partes.

En este caso, las inversiones efectuadas con motivo del arrendamiento del inmueble, incidirán en la generación de ingresos de todos los ejercicios que dure el contrato de arriendo, de lo cual se desprende que los referidos desembolsos, atendido el principio general de 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 art. 41 de la Ley de la Renta, para luego proceder a su amortización en la parte que corresponda al período comercial respectivo. (Oficio N° 3844 de 13.08.2004).

b) En cuanto al arrendador, el mismo contrato de arrendamiento señala que las mejoras que pueda realizar el arrendatario quedarán a beneficio de la propiedad desde el momento mismo en que sean realizadas, sin que el arrendador deba pagar suma alguna por ellas, con lo cual, el propietario del predio arrendado se hace dueño de la construcción que se efectúe en el momento mismo de su ejecución. En consecuencia, en cuanto la construcción en el inmueble arrendado aumentaría su valor comercial, ello representaría un incremento de patrimonio para su propietario, incremento patrimonial que se encontraría gravado en razón del concepto de renta contenido en el art. 2° N° 1 de la Ley de la Renta, estando afecto a la tributación general que contempla dicha ley, aplicándose esta en el período tributario en que tales inversiones o construcciones se ejecuten.

4.- En cuanto a si los créditos fiscales que tales gastos originen pueden ser rebajados, es posible señalar que, conforme a las normas del D.L. 825 de 1974, sobre Impuesto al Valor Agregado, en la medida que estos cumplan los requisitos que se establecen en los arts. 23 y siguientes del D.L. citado, ellos podrán ser utilizados en el mecanismo para determinar el Impuesto al Valor Agregado que le corresponda pagar a la empresa.

Se informa a Ud. que esta materia ha sido tratada en Circular n° 53 de 1978, y en diversos Oficios, entre otros, Oficio N° 3844 de 13.08.2004 y Oficio 4978 de 28.12.2006, que pueden ser consultados y se encuentran disponibles en la página de Internet de este Servicio www.sii.cl.

Saluda atte. a Ud..

BERNARDO SEAMAN GONZALEZ
DIRECTOR REGIONAL