

OFICIO ORDINARIO N° 66 /2020.

ANT.: Presentación de fecha 13 de diciembre de 2019, efectuada en la Dirección Regional de Valdivia del SII y Formulario 2117, Folio N° 77320902800 de fecha 23 de enero del año 2020.

MAT.: Consulta formulada por el contribuyente **CIA NACIONAL DE TELEFONOS TELEFONICA DEL SUR S.A., RUT N° 90.299.000-3**, en cuanto solicita confirmación de criterio que expone en relación con desembolsos relacionados con la construcción, habilitación, administración y mantención de un centro de extensión corporativo.

SANTIAGO, 24 MAR. 2020

A : [REDACTED]
GERENTE GENERAL CIA NACIONAL DE TELEFONOS TELEFONICA DEL SUR S.A.

DE : **HARRY IBACETA RIVERA**
DIRECTOR DE GRANDES CONTRIBUYENTES

A través de la presentación individualizada en el antecedente, por la cual [REDACTED], en su calidad de representante de **CIA NACIONAL DE TELEFONOS TELEFONICA DEL SUR S.A., RUT N° 90.299.000-3**, sociedad de giro de servicios de telefonía, cable e internet, domiciliada [REDACTED], solicita confirmación de criterio que expone en relación con desembolsos relacionados con la construcción, habilitación, administración y mantención de un centro de extensión corporativo.

I. ANTECEDENTES DE LA CONSULTA:

El contribuyente expone que la Sociedad es propietaria de un inmueble ubicado en [REDACTED] (el "Inmueble"), y de partes correspondientes a una antigua casona alemana, en los cuales, con el fin de darles un uso eficiente, en el contexto de un ambicioso plan de gestión corporativa y de profundización de vínculos con colaboradores, clientes, proveedores y la comunidad de Valdivia, la Sociedad tiene previsto construir un centro de extensión corporativo (el "Centro de Extensión").

Al respecto, el Centro de Extensión tendría tres objetivos principales:

En primer lugar, permitiría habilitar nuevos espacios corporativos para el desarrollo de las labores diarias de los colaboradores y directivos de la Sociedad. Para estos efectos, se encuentra prevista la construcción y habilitación de auditorios, salas de trabajo y otros espacios multiuso, que serían utilizados por los colaboradores de la Sociedad en el diario desempeño de sus funciones; por la Sociedad para la realización de capacitaciones y encuentros corporativos, además de servir como sede de sesiones de directorio y juntas de accionistas de la Sociedad.

En segundo lugar, con el fin de profundizar el vínculo comercial de la Sociedad con sus clientes y proveedores, el Centro de Extensión sería utilizado por la Sociedad como sede para la realización de eventos de vinculación con dichos clientes y proveedores, tales como ferias de productos, seminarios, capacitaciones, actividades de difusión de avances tecnológicos, muestras de productos y equipamientos provistos por la Sociedad, entre otros, todo con el propósito de potenciar y profundizar los referidos vínculos comerciales. De esta manera, la Sociedad fortalecería su imagen corporativa frente a dichos proveedores y clientes; todo en beneficio de potenciar el desarrollo de su objeto social.

Por último, el Centro de Extensión buscará posicionar la trayectoria corporativa y tecnológica de la Sociedad, en tanto pionera y líder en el desarrollo de las telecomunicaciones nacionales. Para estos efectos, la sociedad tiene contemplado montar en el Centro de Extensión, una exhibición permanente acerca de la historia y el impacto que la misma ha tenido en el desarrollo de las telecomunicaciones en el sur de Chile.

Expone el contribuyente que, la habilitación del Centro de Extensión implicaría una serie de desembolsos, cuyo tratamiento tributario se solicita confirmar, atendida la siguiente clasificación:

- **Desembolsos incurridos con motivo de la construcción y habilitación del Centro de Extensión.**

Los desembolsos en que la sociedad incurría con motivo de la construcción y habilitación del Centro de Extensión corresponderían a mejoras útiles, esto es, a "costos directos" vinculados al inmueble, que, en tanto tales, tendrían que ser "activados" por la sociedad, sin producir efectos inmediatos en el resultado tributario de la misma.

Luego de citar el artículo 30 de la LIR, el contribuyente indica que atendido que los desembolsos incurridos con motivo de la construcción y habilitación del centro de Extensión estarían intrínsecamente vinculados con un inmueble de propiedad de la sociedad, constituyendo mejoras útiles del mismo, resulta evidente que serían imputables al valor o costo del mismo inmueble, que sería aumentado en un valor igual al de los referidos desembolsos.

Posteriormente, el contribuyente cita la Circular N°53 del año 1978, que regula el "Tratamiento tributario de los desembolsos en que incurre el arrendatario de un inmueble en su habilitación o acondicionamiento" y lo indicado por el oficio N°2593, del año 2007, ambos de este Servicio.

Agrega que, de esta manera, en su calidad de mejoras útiles del inmueble, los desembolsos hechos en el contexto de la construcción y habilitación del Centro de Extensión, sólo podrían ser reconocidos en el resultado tributario de la sociedad, por la vía de la correspondiente cuota anual de depreciación del Inmueble, o bien, con motivo de la imputación del "costo directo" del inmueble, ocurrida al momento de la enajenación o destrucción del mismo activo.

Asimismo, indica que, tal como lo dispone el artículo 30 de la LIR recién citado, la imputación de "costos directos" únicamente resulta procedente respecto de los bienes y servicios requeridos para la obtención de rentas brutas. Este es precisamente el caso del Centro de Extensión que la sociedad pretende construir, atendido que, junto con posicionar estratégica y comercialmente a la sociedad frente a sus clientes, proveedores y la comunidad de Valdivia, servirá como sede de trabajo y capacitación para los colaboradores y directores de la sociedad.

Continúa señalando que, atendido que formarían parte del "costo directo" del Inmueble, los desembolsos incurridos en las mejoras útiles bajo análisis formarían parte del capital propio tributario de la Sociedad, para todos los efectos tributarios correspondientes, generando el efecto correspondiente en el cálculo de la patente comercial municipal, la base imponible de un eventual impuesto de término de giro y la determinación de los límites contemplados en el artículo 41 F de la LIR, entre otros. De la misma manera, dichas mejoras útiles serían informadas al Servicio, para los fines de la determinación del avalúo fiscal del inmueble, generando el efecto correspondiente en el cálculo del impuesto territorial.

- **Desembolsos incurridos con motivo de la administración y mantención del Centro de Extensión.**

En relación a este punto, el contribuyente indica que, con motivo de la construcción y habilitación del Centro de Extensión, la sociedad efectuaría, a lo largo del tiempo, una serie de desembolsos relacionados con la administración y mantención del mismo, que, a diferencia de los primeros desembolsos, no corresponderían a mejoras útiles, por lo que tampoco podrían ser considerados como "costos directos" del inmueble.

Añade que, en efecto, los desembolsos relacionados con la administración y mantención del Centro de Extensión corresponderían a gastos administrativos generales de la sociedad, que, en tanto tales, tendrían que ser deducidos por la misma según las normas vigentes sobre la materia, contempladas en el artículo 31 de la LIR.

II. RESPUESTA:

- En relación a los Desembolsos incurridos con motivo de la construcción y habilitación del Centro de Extensión:

La Circular 53 del 04 de mayo de 1978, que regula el "Tratamiento tributario de los desembolsos en que incurre el arrendatario de un inmueble en su habilitación o acondicionamiento" define mejoras útiles, estableciendo en la letra a) que 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 y que aparece representado por las instalaciones de muros o paredes divisorias para separar ambientes, cambios de ventanales, arreglos de pavimentos interiores y exteriores, cambios de cañerías, instalación de ductos y otros, constituyen propiamente las mejoras útiles introducidas al inmueble que aumentan su valor comercial.

Al respecto, la Circular 53, anteriormente individualizada, establece, además de las mencionadas mejoras útiles, las categorías de "reparaciones locativas" y "reparaciones o mejoras necesarias". En este sentido, son reparaciones locativas aquellas que tienen por objeto subsanar los deterioros que corresponden a un normal uso y goce de la cosa arrendada, como ser: descalabro de paredes o cercas, albañales y acequias, roturas de cristales, etc. Por su parte, las reparaciones o mejoras necesarias, son aquellas que tienen por finalidad reparar inmuebles que se arriendan en mal estado. Estas persiguen mantener el inmueble en mínimas condiciones de uso, sin agregarle un valor importante al mismo, como ser: pintura de un inmueble, reparación de pisos o cambios de alfombras, en que por la naturaleza de la actividad comercial o industrial están expuestos a un desgaste rápido, que hacen indispensable su reparación o reposición en forma esporádica, etc.

En el mismo sentido, el resolutivo N°3 de la Resolución Ex. SII N°80 de 29 de septiembre de 2015, que "Establece procedimiento para declarar mejoras de bienes raíces al amparo de la ley N° 20.780", prescribe lo siguiente:

"3º) Los desembolsos incurridos en mejoras que aumenten el valor de bienes raíces situados en Chile, corresponden únicamente a las mejoras útiles que se lleven a cabo en los mismos, esto es, aquellas mejoras necesarias y considerables, que tienen por objeto habilitar, remodelar o acondicionar un inmueble, agregando un valor importante al mismo, en conformidad a lo establecido en el N° 3 de la Circular N°53, de 1978, de este Servicio.

Para estos efectos, se clasificarán las mejoras que hayan aumentado el valor venal del bien raíz en los siguientes términos:

- Nuevas construcciones: nueva construcción en un sitio no edificado o separada de una ya existente.
- Ampliaciones: Aumentos de superficie edificada que se construyen adosadas a la o una de las construcciones existentes.
- Remodelaciones: Modificación (rehabilitación/reparación /transformación/ alteración/reconstrucción) siempre que no correspondan a obras de conservación como el reemplazo de los revestimientos exteriores o interiores, cielos, pinturas o pavimentos por otros similares a los reemplazados.
- Nuevas obras complementarias (piscinas, pavimentos exteriores, cobertizos).
- Mejoras en terrenos agrícolas (obras de drenaje, riego, contra la acción de la erosión, etcétera).
- Otras mejoras contenidas en el N° 3 de la Circular N°53, de 1978".

En el mismo sentido anterior, el Oficio N° 2.593, de 06.09.2007, establece lo siguiente: "(...) las mejoras útiles se definen como aquellos desembolsos necesarios y considerables, que tienen por objeto acondicionar o remodelar el bien, dejándolo en mejores condiciones de funcionamiento, agregándole un valor importante al mismo que le aumenta su duración y productividad. Estos desembolsos se califican como una inversión capitalizable, por lo que deben considerarse como un activo fijo o inmovilizado y para los fines de la Ley de la Renta, quedan sujetos a las normas sobre revalorización y depreciación, contenidas en los artículos 41 N° 2 y 31 N° 5 de la ley del ramo, respectivamente. Por lo tanto, los desembolsos calificados dentro del concepto antes indicado, deben adicionarse o agregarse al valor del activo inmovilizado de que se trate, y su monto en su conjunto, someterse a las disposiciones de revalorización y depreciación que establecen las normas legales señaladas precedentemente".

Al respecto, conforme se ha expuesto latamente las mejoras que aumenten el valor de bienes raíces situados en Chile, corresponden únicamente a las mejoras útiles que se lleven a cabo en los mismos, esto es, aquellas mejoras necesarias y considerables, que tienen por objeto habilitar, remodelar o acondicionar un inmueble, agregando un valor importante al mismo, en conformidad a lo establecido en el N° 3 de la Circular N°53, de 1978, de este Servicio, entre las cuales se encuentran las ampliaciones, remodelaciones y nuevas obras complementarias.

Entonces, de acuerdo a la información aportada por el contribuyente en su presentación de fecha 13 de diciembre de 2019 y complementación mediante formulario N°2117, Folio N° 77320902800, de fecha 23 de enero del año 2020, las ampliaciones, remodelaciones y nuevas obras que se efectuarían en la construcción del Centro de Extensión corresponderían a mejoras útiles.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que la verificación de la correcta calificación de mejoras útiles corresponde a la instancia fiscalizadora, por lo cual, el contribuyente deberá encontrarse en posición de acreditar con todos los medios de prueba de los cuales disponga, conforme al artículo 21 del Código Tributario, que las ampliaciones, remodelaciones y nuevas obras efectuadas en el inmueble ubicado en calle [REDACTED] reúnen las características y cumplen los requisitos para ser calificadas de mejoras útiles.

- En relación a los Desembolsos incurridos con motivo de la administración y mantención del Centro de Extensión.

En relación a los costos de administración, el contribuyente en la ampliación de consulta, formulada mediante F.2117, Folio N°77320902800, de fecha 23 de enero de 2020, indica que se trataría de lo siguiente:

- Remuneraciones del personal (6 personas): Prestarán funciones para el Centro de Extensión un Director ejecutivo, un encargado de vinculación, un asistente ejecutivo y tres ejecutivos multifunción (recepción, guía, mantenimiento de las muestras, atención de clientes).
- Difusión de las actividades del Centro de Extensión: Prensa, redes sociales radio y TV, eventos y costos asociados (catering, decoración, audio y video).
- Costos asociados a muestras permanentes o temporales: Gráficas, videos, objetos, capacitación de guías, catálogos, libros.
- Gastos Generales: Seguridad, energía, agua, calefacción, comunicaciones, gastos de oficina, aseo, patentes municipales, contribuciones, mantenimiento de ascensores, etc.

En relación a lo indicado anteriormente, para que un gasto pueda ser deducido en la determinación de la Renta Líquida Imponible, deberá cumplir con los requisitos establecidos en la mencionada norma de la LIR, esto es:

- Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- 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;
- Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio; y
- 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.

En relación a esta materia, cabe tener presente que el contribuyente indica, que: *"con el fin de profundizar el vínculo comercial de la Sociedad con sus clientes y proveedores, el Centro de Extensión sería utilizado por la Sociedad como sede para la realización de eventos de vinculación con dichos clientes y proveedores, tales como ferias de productos, seminarios, capacitaciones, actividades de difusión de avances tecnológicos, muestras de productos y equipamientos provistos por la Sociedad, entre otros, todo con el propósito de potenciar y profundizar los referidos vínculos comerciales. De esta manera, la Sociedad fortalecería su imagen corporativa frente a dichos proveedores y clientes; todo en beneficio de potenciar el desarrollo de su objeto social".*

Al respecto, este Servicio ha establecido en diversos pronunciamientos, tales como los oficios N° 3.554 de 2006, N° 3.152 de 2007 y N° 2.409 de 2009, que las actividades de publicidad, promoción y fidelización, corresponden a actividades comprendidas dentro de los numerales del artículo 20 de la LIR, por lo cual, las referidas actividades, en la medida que cumplan con los

requisitos copulativos establecidos en el artículo 31 de la LIR, procedería su calificación como gastos necesarios para producir la renta del contribuyente.

En relación a las remuneraciones del personal, estas se encuentran reguladas expresamente en el artículo 31 N°6 de la LIR, por lo cual, en la medida que cumpla con los requisitos establecidos en la referida norma, en conjunto con las instrucciones impartidas por este Servicio, corresponderá su calificación como gasto necesario para producir la renta.

Por último, en relación a los demás gastos generales que describe en su presentación, de conformidad a lo expresado anteriormente, dichos gastos en la medida que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR, corresponderá calificarlos como gastos necesarios para producir la renta.

Sobre el particular, es necesario precisar que no corresponde a esta Dirección de Grandes Contribuyentes realizar una verificación del cumplimiento de los requisitos para que un gasto pueda deducirse conforme al artículo 31 inciso primero de la LIR, sino únicamente efectuar una interpretación de la normativa aplicable, de acuerdo al caso planteado, en el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 6 letra B N° 1 del Código Tributario.

III. CONCLUSIÓN:

Considerando lo anteriormente expuesto, a continuación, se da respuesta a las consultas formuladas:

- De acuerdo a la información aportada por el contribuyente en su presentación de fecha 13 de diciembre de 2019 y complementación mediante formulario N°2117, Folio N° 77320902800, de fecha 23 de enero del año 2020, las ampliaciones, remodelaciones y nuevas obras que se efectuarían en la construcción del Centro de Extensión corresponderían a mejoras útiles. Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que la verificación de la correcta calificación de mejoras útiles corresponde a la instancia fiscalizadora.
- En relación a los Desembolsos incurridos con motivo de la administración y mantención del Centro de Extensión, dichos gastos en la medida que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR, corresponderá calificarlos como gastos necesarios para producir la renta.
- No corresponde a esta Dirección de Grandes Contribuyentes realizar una verificación del cumplimiento de los requisitos para que un gasto pueda deducirse conforme al artículo 31 inciso primero de la LIR, sino únicamente efectuar una interpretación de la normativa aplicable, de acuerdo al caso planteado, en el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 6 letra B N° 1 del Código Tributario.
- La verificación de la correcta calificación del cumplimiento de los requisitos para que un gasto pueda deducirse conforme al artículo 31 inciso primero de la LIR debe ser efectuada en la instancia fiscalizadora correspondiente, por lo cual, el contribuyente deberá acreditar y aportar los medios de prueba y antecedentes de los cuales disponga, conforme al artículo 21 del Código Tributario y a lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR.



HARRY IBACETA RIVERA
DIRECTOR DE GRANDES CONTRIBUYENTES

