

Procedencia del crédito por Impuesto Territorial, establecido en la letra c) del artículo 20 de la LIR, en el caso que indica.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su oficio de la referencia, por medio del cual solicita se confirmen criterios y emita pronunciamiento relacionados con el crédito que beneficiaría a los contribuyentes del impuesto establecido en el artículo 20 N° 1 letra c) de la Ley sobre Impuesto a Renta (en adelante, “LIR”), con motivo de la presentación efectuada por XXXXX, RUT N° xxxxxxxx-x (en adelante, la “Consultante”), de fecha 7 de mayo del año en curso (en adelante, la “Presentación”), situación que carece de criterio precedente.

I.- ANTECEDENTES:

De conformidad con el oficio de la referencia, XXXXX, consulta si podría utilizar el crédito establecido en la letra c) del artículo 20 N° 1 de la LIR.

Para dichos efectos, argumenta que su giro corresponde al de venta de planes de seguros de vida, lo cual se encontraría afecto al Impuesto de Primera Categoría (en adelante, “IDPC”) por aplicación del artículo 20 N° 3 de la LIR.

Dentro de las actividades accesorias para la sustentabilidad del negocio y el cumplimiento de sus obligaciones futuras, se encuentra la explotación, compra y venta de inmuebles. La adquisición de dichos inmuebles se puede dar por la construcción de inmuebles a través de empresas constructoras o la adquisición de bienes inmuebles ya construidos. También es posible encontrar operaciones de contratos de arriendo con opción de compra (amoblados o no amoblados) con diversidad de fines (comerciales, industriales, etc.). Estos últimos contratos indicados, poseen cláusula de opción de compra por parte del contratante, por lo cual, entiende que son adquiridos por la empresa para su posterior venta.

Señala que, de acuerdo a la Circular N°42 del año 2015 la presunción de giro inmobiliario efectivo se determina por la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice venta de inmuebles, que a su parecer su compañía cumple con cabalidad.

Finalmente, solicita aclarar si la empresa, al poseer giro inmobiliario efectivo puede hacer uso de las contribuciones pagadas durante los respectivos ejercicios, como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría según lo indicado en el artículo 20 N° 1, por los bienes inmuebles comprados o mandados a construir a una empresa constructora para posteriormente vender a un tercero, ya sea mediante contrato de compraventa o bien, contrato de arrendamiento con opción de compra.

II.- ANÁLISIS:

Conforme a lo expuesto precedentemente, la consulta guarda relación con la posibilidad de poder utilizar el crédito que indica el artículo 20 N° 1 letra c) de la LIR.

Al respecto, de acuerdo con el artículo 20 de la LIR, los contribuyentes que realicen las actividades que se enumeran deberán pagar un impuesto de un 25% o 27%¹ sobre las rentas que de su ejercicio se obtengan². Este artículo menciona reglas especiales aplicables a las actividades que enumera. De esta forma, y para los efectos de la consulta, se distingue la determinación de la base imponible de las rentas provenientes de los bienes raíces, frente a las de otro origen.

En general, se indica que la posesión o explotación a cualquier título se gravará con base a la renta efectiva que produzcan dichos bienes. Dicha norma tiene excepciones, indicadas en el mismo artículo 20 N° 1 de la LIR, así como en los artículos 34 y 39 N° 3 del mismo cuerpo legal.

¹ Para el Año Tributario 2018 la tasa del IDPC para el régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, fue de 25,5%.

² De conformidad con el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.780, la tasa desde el año 2017 será de un 25% para los contribuyentes que determinen sus impuestos conforme al artículo 14 A, mientras que para aquellos que lo hagan conforme al artículo 14 B será de un 27% desde el año comercial 2018.

Como primera situación de excepción, indica que el usufructuario o propietario de bienes raíces agrícolas podrán deducir del IDPC el Impuesto Territorial pagado en dicho periodo, reajustado de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios Consumidor.

Luego, señala que los contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa y que den en arrendamiento u otro tipo de cesión o uso temporal sus bienes raíces, se gravarán con base a su renta efectiva, considerando para dichos efectos el contrato que celebren, sin deducción alguna. Haciendo aplicable el beneficio en comento, salvo aquellos que den dichos inmuebles en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, a personas, sociedades o entidades relacionadas en los términos de los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045.-

En tercer lugar, la norma en comento explicita que las empresas constructoras e inmobiliarias podrán deducir del IDPC el Impuesto Territorial que paguen desde la fecha de recepción definitiva de las obras de edificación, respecto de los inmuebles construidos o mandados construir.

De esta forma, la deducción del Impuesto Territorial es de carácter excepcional, procediendo únicamente para quienes cumplan los requisitos indicados en los supuestos precedentemente expuestos. Cabe recordar que, la Ley N° 20.780 eliminó la posibilidad de rebajar el impuesto territorial del IDPC cuando los bienes raíces no agrícolas se entreguen en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, por parte de un contribuyente que declare su renta efectiva según contabilidad completa, sin embargo, mantuvo el beneficio tributario para la situación incorporada por la Ley N° 19.738³, referida a las empresas constructoras e inmobiliarias, por los inmuebles que construyan o manden construir para su venta posterior.

En efecto, según el texto modificado por la Ley N° 20.780, en la letra c) del actual artículo 20 de la LIR, se mantuvo el beneficio tributario en análisis para las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan o manden a construir para su venta posterior, procediendo el crédito en estos casos por el impuesto territorial pagado desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, según certificado extendido por la Dirección de Obras Municipales que corresponda, de acuerdo a lo establecido en el artículo 144 del D.F.L. N° 458, del año 1976, del Ministerio de la Vivienda y Urbanismo.⁴

Al respecto, la redacción de la norma actualmente contenida en la letra c) del artículo 20 N° 1 de la LIR, fue originalmente incorporada por la Ley 19.738⁵, para permitir que las empresas constructoras e inmobiliarias pudieran rebajar el Impuesto Territorial pagado por aquellos bienes raíces de su activo realizable⁶, que mantenían en stock para su venta⁷, pues esa misma ley eliminó el crédito por pago de Impuesto Territorial contra el IDPC a que tenían derecho los contribuyentes que debían pagar este último impuesto por las actividades clasificadas en los N° 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR.

De esta manera, para efectos de determinar la excepcional procedencia de la deducción del Impuesto Territorial, contenida en la letra c) del artículo 20 N° 1 de la LIR, es necesario establecer si el contribuyente cumple los siguientes requisitos:

- (i) Califica como empresa constructora o inmobiliaria;
- (ii) Ha mandado a construir o ha adquirido el inmueble para su venta posterior; y
- (iii) Existe una recepción definitiva de obras de edificación conforme a lo establecido en el artículo 144 del D.F.L. N° 458, del año 1976, del Ministerio de la Vivienda y Urbanismo.

En relación al numeral (i), cabe precisar que, atendiendo a la historia legislativa de la norma, el concepto de empresa constructora o inmobiliaria debe entenderse referido a la actividad económica ejercida por el contribuyente, y no necesariamente a un giro particular de una empresa, pues al limitar el crédito en análisis mediante la Ley N° 19.738, expresamente se buscó no afectar la actividad de la construcción, de manera que aquellas empresas que construían inmuebles para su posterior venta pudieran continuar rebajando el impuesto territorial pagado por dichos inmuebles, contra el impuesto de primera categoría.

³ Ley N° 19.738, Ley contra la Evasión Tributaria, publicada en el D.O. el 19.06.2001.

⁴ Según lo instruido en la letra a.3) del N° 4 de la Circular N° 37, de 2015.

⁵ Ley N° 19.738, contra la Evasión Tributaria, de fecha 19 de junio de 2001.

⁶ Desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, según certificado extendido por la Dirección de Obras Municipales que corresponda.

⁷ Historia de la Ley N° 19.738, pág. 191

(www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/6039/HLD_6039_10fa90c41da2c89d4676c115377312c3.pdf).

Al respecto, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el Servicio⁸, el derecho a rebajar el impuesto territorial del IDPC, nace cuando la explotación del bien que soporta el pago del impuesto territorial es la que genera la renta afecta al IDPC del cual el contribuyente tiene derecho a deducir el señalado impuesto territorial. Conforme con ello, en el caso de las empresas constructoras e inmobiliarias a las que se refiere la letra c), del N° 1 del artículo 20 de la LIR, la explotación de tales bienes consiste en su enajenación, que es la actividad que genera, precisamente, la renta afecta al IDPC.

Estas instrucciones han señalado, que el crédito “sólo procede en contra del IDPC que se determine o declare por rentas obtenidas por los contribuyentes señalados y se acredite la renta en la forma indicada. Por lo tanto, si dentro del total del IDPC que se declara se comprenden también rentas provenientes de actividades que no dan derecho al citado crédito, el contribuyente debe efectuar los ajustes o determinaciones que correspondan, con el fin de que el referido crédito sea imputado o rebajado sólo del IDPC que afecta a aquellas actividades de las cuales autoriza la LIR su deducción”.

Por lo anterior, considerando que la empresa consultante principalmente percibe rentas provenientes de su actividad de venta de planes de seguros de vida, la cual no da derecho al crédito que motiva la consulta, este contribuyente deberá efectuar los ajustes o determinaciones que correspondan, con el fin de que el referido crédito sea imputado o rebajado solo del IDPC que afecta a aquella actividad de la cual autoriza la LIR su deducción.

Respecto al numeral (ii), se cumplirá en la medida que la empresa haya construido o mandado a construir el inmueble para su venta. En este punto, cabe tener presente que, el ánimo que guía la construcción de los bienes que da en arrendamiento con opción de compra es claramente la reventa ya que esta es una posibilidad cierta que no depende de la voluntad de, en este caso, XXXXX, sino que la de su contraparte. En otras palabras, se podrá deducir el crédito en cuestión aun por los períodos en que el inmueble se encuentra en etapa de arriendo, y no solo en el ejercicio de su venta, ya que la figura del leasing corresponde a un único contrato, cuya renta se vincula en su totalidad, con la transferencia de la propiedad objeto del mismo.

El punto (iii) deberá ser probado en la instancia de fiscalización correspondiente, mediante el certificado de recepción definitiva de obras de edificación.

III.- CONCLUSIÓN:

XXXXX, tendría derecho a rebajar como crédito el Impuesto Territorial, del IDPC correspondiente a las rentas provenientes de la venta de los inmuebles construidos o mandados construir para la venta, en los términos previstos por la letra c), del N° 1 del artículo 20 de la LIR. Sin embargo, tal como se indica en el análisis anterior, deberá aplicar los ajustes o determinaciones que correspondan, con el fin de que el referido crédito sea imputado o rebajado sólo del IDPC que afecta a aquellas actividades de las cuales autoriza la LIR su deducción, vale decir en este caso, solo del IDPC correspondiente a las rentas provenientes de tales inmuebles.

Se hace presente que el impuesto territorial que puede ser utilizado como crédito en este caso particular, es aquel que se paga durante toda la vigencia del contrato de leasing, aun en los períodos en que el inmueble se encuentra en la etapa de arrendamiento, y no solo en el ejercicio en que se produce su venta, ya que la figura del leasing corresponde a un único contrato, cuya renta se vincula en su totalidad, con la transferencia de la propiedad objeto del mismo.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N°1183, de 30-04-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

⁸ Circulares N°s 35 de 1998; 37 de 2015.