

Crédito por Impuesto Territorial establecido en la letra c) del N° 1, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el caso en que, entre la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, y la venta del inmueble, el bien inmueble es arrendado mientras se concreta su venta final.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la procedencia del crédito por Impuesto Territorial establecido en la letra c) del N° 1, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en el caso que, entre la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación y la venta del inmueble, con el fin de generar flujos, el bien inmueble es entregado en arriendo por la sociedad inmobiliaria mientras se concreta su venta final.

I.- ANTECEDENTES:

En consulta formulada ante esa Unidad, el recurrente refiere que de acuerdo a lo prescrito en la letra c), N° 1 del artículo 20 de la LIR, se podría concluir que todo proyecto inmobiliario que construya o mande a construir para su posterior venta, estaría afecto al beneficio tributario que establece este artículo, cumpliéndose además con los requisitos de contar con la recepción final que otorga el departamento de obras de la respectiva municipalidad, y la acreditación ante este Servicio de que los referidos inmuebles se encuentran disponibles para su venta.

Agrega, que si bien el objetivo final de cada proyecto inmobiliario de la sociedad recurrente es la enajenación de los mismos, con el fin de generar flujos algunos de estos bienes inmuebles son arrendados mientras se concreta su venta final.

Especifica que de los contratos de arriendo celebrados por la sociedad, solo en el caso del último proyecto inmobiliario construido se les ha dado a aquellos arrendatarios que han decidido comprar el bien inmueble dentro de los seis primeros meses de arriendo, la posibilidad de abonar al pie del mismo lo pagado por concepto de renta, situación que finalmente se dio en algunas ocasiones, mientras que en otras, si bien se vendieron los inmuebles a los arrendatarios, por razones de plazos no se les otorgó el beneficio de abonar los arriendos al pie de estos, y así también, existen y existieron arrendatarios que decidieron no comprar el respectivo inmueble.

Finalmente, argumenta que otro antecedente que demuestra el objetivo comercial de la sociedad, esto es, construir o mandar a construir para vender, es el tratamiento de activo circulante que se le da a estas propiedades, y no el de activo inmovilizado, con las correspondientes consecuencias tributarias que de ello se derivan, por ejemplo, no aplicación de la depreciación correspondiente por el uso de dichos bienes.

De acuerdo con lo expuesto señala esa Dirección Regional, si la sociedad Inmobiliaria recurrente obtiene rentas de arriendo de inmuebles no agrícolas determinadas mediante contabilidad completa, no tendría derecho al crédito por Impuesto Territorial, el que sí procedería en el caso que los referidos inmuebles construidos o mandados a construir, lo sean para su posterior venta.

Por lo anterior, considerando que no existe pronunciamiento sobre la materia y con la finalidad de resguardar la uniformidad de criterio, ha estimado pertinente elevar la consulta a fin de obtener un pronunciamiento que permita dar respuesta al contribuyente.

II.- ANÁLISIS:

Conforme con las actuales disposiciones contenidas en la LIR, relativas al derecho a rebajar del monto del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) el Impuesto Territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta y de acuerdo con las instrucciones impartidas sobre el particular por este Servicio, los contribuyentes que tienen derecho al crédito en análisis son los siguientes:

- Los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas en calidad de propietario o usufructuario, sea que dicha explotación sea directa o consista en el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal u otra, en tanto, acrediten la renta efectiva de dicha actividad mediante contabilidad completa o acogidos a renta presunta.
- Los contribuyentes que exploten bienes raíces no agrícolas, que sean propietarios o usufructuarios que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa, sino que la acrediten según contrato, en el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de dichos bienes, salvo aquellos que den dichos inmuebles en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión temporal, a personas, sociedades o entidades relacionadas en los términos de los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045; y, con excepción de los contribuyentes exentos del IDPC en conformidad a lo dispuesto en el artículo 39 N° 3 de la LIR.
- Las empresas constructoras en general y las empresas inmobiliarias, por los inmuebles que construyan o manden a construir para su venta posterior, clasificadas estas empresas en el N° 3, del artículo 20 de la LIR, según las instrucciones de la Circular N° 35 de 1998, 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.

De acuerdo con tales instrucciones se puede señalar que la sociedad inmobiliaria recurrente no tiene derecho a rebajar como crédito el Impuesto Territorial del IDPC correspondiente a las rentas de arrendamiento de los bienes raíces sobre los que se consulta, ello en consideración a que en su calidad de contribuyente clasificado en el N° 3 del artículo 20 de la LIR se encuentra obligada a declarar el IDPC sobre su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tal y como expresamente señalan las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia¹; y, en el caso de arrendamiento, la ley solo autoriza dicha rebaja del IDPC para contribuyentes que exploten bienes raíces no agrícolas, propietarios o usufructuarios, que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa.

Sin embargo, respecto de aquellos bienes inmuebles que construye o manda a construir para su venta posterior, sí tendría derecho a rebajar como crédito el Impuesto Territorial, del IDPC correspondiente a las rentas provenientes de la venta de dichos inmuebles, procediendo el crédito en tal caso 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. Lo anterior conforme a lo que dispone la letra c), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

Al respecto, cabe recordar que la redacción de la norma actualmente contenida en esta disposición, fue originalmente incorporada por la Ley N° 19.738 de 2001, para permitir que las empresas inmobiliarias o constructoras pudieran rebajar el Impuesto Territorial pagado por aquellos bienes raíces del activo realizable, que mantenían en stock para su venta, pues esa misma ley eliminó el crédito del Impuesto Territorial contra el IDPC a que tenían derecho las personas que debían pagar este último impuesto correspondiente a las actividades clasificadas en los N°s 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR.

Cabe tener presente, que el texto modificado por la Ley N° 20.780, en la letra c) del artículo 20 de la LIR, 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.

De acuerdo con las instrucciones impartidas por el Servicio² respecto del crédito en análisis, el derecho a su rebaja 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.

Por su parte, tales 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*

¹ Circular N° 37 de 28.05.2015.

² Circulares N°s 35 de 1998; 37 de 2015.

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”.

De lo dicho se sigue que, en el caso en análisis, la sociedad recurrente no tiene derecho a rebajar como crédito el Impuesto Territorial del IDPC correspondiente a las rentas de arrendamiento de los bienes raíces, en cambio, sí tendría derecho a rebajar como crédito el Impuesto Territorial del IDPC correspondiente a las rentas provenientes de la venta de dichos inmuebles, en este último caso en los términos previstos por la letra c), del N° 1 del artículo 20 de la LIR. En consecuencia, tal como se indica en el párrafo anterior, la recurrente debe 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. Se hace presente que el Impuesto Territorial que puede ser rebajado en este caso particular, es aquel que corresponda al período finalizado el 31 de diciembre del año en que se efectúa la venta del inmueble, respecto del cual se está declarando el Impuesto de Primera Categoría sobre el que se tiene derecho a rebajar el crédito que se examina, y siempre que dicho Impuesto Territorial se encuentre pagado al momento de presentar, dentro del plazo legal que establece la Ley de la Renta, la respectiva declaración del Impuesto de Primera Categoría, de acuerdo a lo dispuesto en penúltimo párrafo de la letra a) del N°1 del artículo 20 de la LIR, aplicable por remisión expresa de la letra c) del N°1 del mismo artículo. En otros términos, no procede, en este caso particular, rebajar el Impuesto Territorial pagado entre la fecha de recepción definitiva de las obras de edificación y el ejercicio en el cual se realiza la venta, por cuanto, esto significaría aplicar el crédito por Impuesto Territorial sobre rentas distintas a las que provienen de la venta del inmueble.

Todo lo anterior, en el entendido de que no se trata de contratos de leasing sobre los inmuebles, pues de la información aportada en la consulta se desprende que no existiría un solo contrato de arriendo con opción de compra, sino que meros arrendamientos.

En cambio, si se tratare de contratos de leasing, es factible establecer que la inmobiliaria ha construido o mandado construir el inmueble objeto del contrato para su posterior venta, por cuanto, el ánimo que guía la construcción de los bienes que se dan en leasing (arrendamiento con opción de compra) es claramente la reventa, ya que esta es una posibilidad cierta que no depende de la voluntad, este caso, del vendedor, sino que de la de su contraparte. En otras palabras, al tratarse de un leasing se podrá deducir el crédito en cuestión aun por los períodos en que el inmueble se encuentra en la etapa de arriendo, y no solo en el ejercicio de su venta, ya que la figura de leasing corresponde a un único contrato, cuya renta se vincula en su totalidad, con la transferencia de la propiedad objeto del mismo.

III.- CONCLUSIÓN:

La sociedad inmobiliaria recurrente no tiene derecho a rebajar como crédito el Impuesto Territorial, del IDPC correspondiente a las rentas de arrendamiento de los bienes raíces que señala, como expresamente indican las instrucciones referidas en el análisis precedente.

La misma sociedad inmobiliaria tendría derecho a rebajar como crédito el Impuesto Territorial, del IDPC correspondiente a las rentas provenientes de la venta de dichos inmuebles, en los términos previstos por la letra c), del N° 1 del artículo 20 de la LIR.

La sociedad inmobiliaria, 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, sólo del IDPC correspondiente a las rentas provenientes de la venta de tales inmuebles, teniendo presente que el Impuesto Territorial que puede ser rebajado en este caso particular, es aquel que corresponda al período finalizado el 31 de diciembre del año en que se efectúa la venta del inmueble, respecto del cual se está declarando el Impuesto de Primera Categoría sobre el que se tiene derecho a rebajar el crédito que se examina, y siempre que dicho Impuesto Territorial se encuentre pagado al momento de presentar, dentro del plazo legal que establece la Ley de la Renta, la respectiva declaración del Impuesto de Primera Categoría, de acuerdo a lo dispuesto en penúltimo párrafo de la letra a) del N°1 del artículo 20 de la LIR, aplicable por remisión expresa de la letra c) del N°1 del mismo artículo. En otros términos, no procede, en este caso particular, rebajar el Impuesto Territorial pagado entre la fecha de recepción definitiva de las obras de edificación y el ejercicio en el cual se realiza la venta, por cuanto, esto significaría aplicar el crédito por Impuesto Territorial sobre rentas distintas a las que provienen de

la venta del inmueble. Todo lo anterior, salvo que los arrendamientos se encuentren enmarcados en la figura de un leasing, en cuyo caso procede el tratamiento indicado en la parte final del análisis.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N°1184, de 30-04-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos