

Tratamiento tributario de desembolsos incurridos en la adquisición de inmuebles que se gravarán con el derecho real de conservación de la Ley N° 20.930.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la posibilidad de rebajar como gasto necesario los desembolsos incurridos en la adquisición de inmuebles destinados a proyectos inmobiliarios que serán gravados con el derecho real de conservación establecido en la Ley N° 20.930.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la sociedad fue formada con el objetivo de desarrollar proyectos inmobiliarios eco-habitables en la Patagonia chilena y cuyo valor agregado consiste en que los inmuebles a lotear serán gravados con el derecho real de conservación medioambiental (DRCM) de la Ley N° 20.930¹, en favor de una fundación sin fines de lucro.

Para el proyecto “A” se adquirió un inmueble de una superficie aproximada de 544 hectáreas (has), de las cuales, solo serán loteadas 44 y las 500 has restantes serán destinadas como área de protección y conservación medioambiental. La totalidad del inmueble será gravado a título gratuito e indefinido con el DRCM.

Para el proyecto “B” se adquirirán cinco inmuebles colindantes, por una superficie total aproximada de 1.693 has, pero se lotearán solo 72 has de uno de dichos inmuebles, gravándose la totalidad de los cinco inmuebles con el DRCM.

Agrega que en ambos casos el costo de adquisición que correspondería asignar proporcionalmente a cada lote vendido no alcanzaría para cubrir la cantidad realmente desembolsada en la compra de la totalidad de los inmuebles², dejando una utilidad desproporcionada que no se condice con la realidad. Además, considera que la afectación con el gravamen del DRCM de forma perpetua constituye un requisito de la esencia de ambos proyectos, sin el cual el negocio proyectado por la sociedad no cumpliría con los objetivos de la misma.

A su juicio, los desembolsos incurridos por la sociedad en la adquisición de los inmuebles y constitución del DRCM, cuyos costos no podrían ser deducidos en el cálculo de la base imponible del impuesto de primera categoría, sí podrían ser considerados como gastos necesarios para producir la renta gravada.

Tras analizar los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), solicita confirmar la posibilidad de deducir como gastos para la determinación de la renta líquida, los desembolsos relacionados con la conservación del medioambiente en los proyectos inmobiliarios descritos o, en subsidio, autorizar a la sociedad a deducir los costos de adquisición juntamente con los gastos conforme al inciso final del artículo 30 de la LIR.

II ANÁLISIS

El artículo 31 de la LIR permite deducir de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud para generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, cumpliendo los demás requisitos establecidos en la norma.

Se entiende como gastos necesarios aquellos que generen rentas gravadas con el impuesto de primera categoría (IDPC), pero también aquellos que potencialmente puedan generarlas, aunque en definitiva ello no ocurra. La necesidad del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo como necesarios aquellos que tienen por objeto el desarrollo o mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende

¹ Ley que establece el derecho real de conservación medioambiental.

² Señala en su consulta que los costos de adquisición totales de los inmuebles son significativamente superiores a los costos que podría eventualmente deducir como costo directo de los lotes vendidos, pues ellos representarían apenas un 8% para el Proyecto “A” y un 4% para el Proyecto “B”.

también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar³.

Por su parte, de acuerdo con la Ley N° 20.930, el DRCM consistente en la facultad de conservar el patrimonio ambiental de un predio o de ciertos atributos o funciones de este, el cual se constituye en forma libre y voluntaria por el propietario del predio en beneficio de una persona natural o jurídica determinada. Se trata de un derecho real inmueble, distinto del dominio del bien raíz gravado, es transferible, transmisible, inembargable, indivisible e inseparable del inmueble o de la parte de él que se grava, y se puede constituir sobre cualquier bien inmueble. Es de duración indefinida, salvo que las partes acuerden lo contrario.

En el contrato constitutivo se establecerán los gravámenes al inmueble que tendrán como finalidad la conservación del patrimonio ambiental, para lo cual las partes deberán acordar al menos una de las prohibiciones, restricciones u obligaciones que la propia ley establece.

El DRCM no faculta a su titular para percibir los frutos naturales o civiles que deriven de la conservación del inmueble, salvo en aquello que se acuerde explícitamente por las partes; y, que no es lícito al propietario impedir, obstaculizar o perjudicar el ejercicio de este derecho.

Conforme lo anterior, no obstante la constitución del DRCM, la sociedad consultante mantiene el dominio de los inmuebles, con todas sus facultades, pudiendo usar, gozar y disponer de estos siempre que con ello no impida, obstaculice ni perjudique al titular del DRCM. De esta manera, continúan formando parte de su activo inmovilizado, siendo improcedente deducir, sea como costo directo o como gasto, conforme con los artículos 30 y 31 de la LIR, el valor de adquisición de los inmuebles sobre los cuales se constituirá el DRCM.

En cambio, los desembolsos que digan relación con la constitución del DRCM⁴ podrán ser deducidos como gastos necesarios, en los términos del artículo 31 de la LIR, atendido que los mismos se enmarcan dentro del proyecto inmobiliario que se pretende desarrollar y que permitirá la generación de rentas afectas a IDPC.

III CONCLUSIÓN

Conforme con lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que el valor de adquisición de los inmuebles sobre los cuales se constituirá el DRCM no podrá ser deducido como costo directo ni como gasto necesario, conforme con los artículos 30 y 31 de la LIR, por cuanto aquellos seguirán formando parte del activo inmovilizado de la sociedad.

En cambio, los desembolsos asociados a la constitución del DRCM podrán ser deducidos como gasto necesario para producir la renta, en los términos del artículo 31 de la LIR.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1423 del 28-04-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

³ Circular N° 53 de 2020.

⁴ A modo ejemplar, se incluirían los desembolsos por concepto de honorarios pagados por servicios profesionales y notariales por el otorgamiento de la escritura pública de constitución del DRCM, y por la inscripción del mismo en el Conservador de Bienes Raíces respectivo.