

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 20 N° 1 LETRA A) Y C), ART. 31 N° 2, ART. 33 N° 1, ART. 21 INCISO SEGUNDO Y ART. 39 N° 3 – LEY 17.235, ARTÍCULO 7° BIS – CIRCULAR N° 28 DE 2020 (ORD. N° 1591 DE 22.06.2021).

Utilización de la sobretasa de Impuesto Territorial establecida en el artículo 7° bis de la Ley N° 17.235 como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la utilización del monto pagado por sobretasa de Impuesto Territorial, establecida en el artículo 7° bis de la Ley N° 17.235, como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, de acuerdo con el artículo 20, N° 1, letra c), de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el artículo vigésimo noveno, letra a), de la Ley N° 21.210, incorporó un nuevo artículo 7° bis a la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, que establece una sobretasa anual del Impuesto Territorial (sobretasa) a beneficio fiscal calculada sobre el avalúo fiscal total en la parte que exceda de 670 unidades tributarias anuales.

Indica que, según lo dispuesto en el N° 5 del artículo 7° bis de la Ley sobre Impuesto Territorial y la Circular N° 28 de 2020, la sobretasa tiene el mismo tratamiento tributario establecido en la Ley sobre Impuesto Territorial y otras leyes de carácter tributario relacionadas con dicho impuesto. En razón de ello, los contribuyentes gravados con la sobretasa podrán, por ejemplo, imputar los montos pagados por este concepto ya sea como gasto o crédito, total o parcialmente, de acuerdo a las normas generales establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) para el Impuesto Territorial.

Señala que, mediante las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, se incorporaron limitaciones al beneficio tributario relacionado con el uso de las contribuciones de bienes raíces como crédito en contra del impuesto a la renta. Al respecto cita jurisprudencia del Servicio¹ que confirmaría la procedencia de rebajar como crédito el Impuesto Territorial pagado del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) correspondiente a las rentas provenientes de los inmuebles construidos o mandados a construir, para su venta posterior, entregados mediante contratos de arrendamiento con opción de compra o leasing inmobiliario, resultando aplicable la norma de la letra c) del N° 1 del artículo 20 de la LIR.

Debido a que la sobretasa considera el conjunto de inmuebles del contribuyente, algunos de los cuales tendrían derecho a utilizar las contribuciones de bienes raíces y otros no, propone una metodología de cálculo para determinar el monto de la sobretasa que puede ser utilizado como crédito contra el IDPC, consistente en asignar a cada bien raíz la sobretasa que le corresponda con base a la proporción que represente su avalúo fiscal en el total de los avalúos que se consideró para el cálculo de la sobretasa, ilustrando su propuesta con un ejemplo numérico.

Conforme a lo anterior solicita confirmar que:

- a) La sobretasa tiene el mismo tratamiento que las contribuciones de bienes raíces, por tanto, en caso que, conforme a la ley y las instrucciones administrativas impartidas por el Servicio, las contribuciones de bienes raíces se puedan utilizar como crédito contra el IDPC, la sobretasa también se puede utilizar como crédito contra dicho impuesto en proporción al total del avalúo fiscal afecto a la sobretasa.
- b) Para determinar la proporción que se puede utilizar como crédito contra el IDPC se debe determinar una proporción de la sobretasa y que para tales efectos resulta aplicable el procedimiento y cálculo que señala.

Finalmente, en caso de que el criterio propuesto no resulte aplicable, solicita indicar bajo qué criterios o parámetros se debe determinar la proporción de la sobretasa a utilizar como crédito contra el IDPC.

¹ Oficio N° 1182 y N° 1183, ambos de 2019, y N° 1988 de 2020.

II ANÁLISIS

El artículo 7° bis de la Ley sobre Impuesto Territorial, incorporado por el artículo vigésimo noveno letra a) de la Ley N° 21.210, estableció una sobretasa anual del Impuesto Territorial.

Tal como prescribe el N° 5 del referido artículo 7° bis, y lo instruye este Servicio mediante la Circular N° 28 de 2020, la sobretasa tendrá el mismo tratamiento tributario que aquel establecido en la Ley sobre Impuesto Territorial y en otras leyes de carácter tributario relacionadas con dicho impuesto.

Luego, los contribuyentes gravados con la sobretasa podrán, por ejemplo, imputar los montos pagados por este concepto ya sea como gasto o crédito, total o parcialmente, de acuerdo a las normas generales establecidas en la LIR para el Impuesto Territorial.

Así, la referida sobretasa puede ser rebajada como crédito del IDPC o como gasto en la determinación de los impuestos de la LIR, en los casos y en las situaciones que la LIR lo permite².

Al respecto, y en la medida que el crédito a rebajar corresponde a las cuotas de contribuciones de bienes raíces pagadas desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, la metodología de cálculo también deberá distinguir, temporalmente, entre las cuotas de sobretasa que se pueden rebajar como gasto de aquellas que se pueden rebajar como crédito, siguiendo la misma suerte de las cuotas de contribuciones.

Conforme lo anterior, respecto de la metodología de cálculo que propone para determinar el monto de la sobretasa que puede ser utilizado como crédito contra el IDPC, en caso que dicha sobretasa haya sido determinada sobre un total de avalúos fiscales que comprende bienes raíces con y sin derecho a crédito, consistente en asignar a cada bien raíz la sobretasa que le corresponda con base a la proporción que represente su avalúo fiscal en el total de los avalúos que se consideró para el cálculo de la sobretasa, cabe expresar que se comparte dicho procedimiento de asignación de la sobretasa, sólo para los efectos de determinar el crédito³, por concordar con lo dispuesto en el párrafo segundo del N° 5 del artículo 7° bis de la Ley sobre Impuesto Territorial. Por su parte, la proporción que no pueda ser utilizada como crédito, podrá ser rebajada como gasto, en los términos dispuestos en el artículo 31 de la LIR.

Finalmente, se ratifica la vigencia de la jurisprudencia relativa a la letra c) del N° 1 del artículo 20 de la LIR, respecto que la enajenación de un inmueble a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra califica en la norma especial que favorece con el crédito por impuesto territorial a las empresas constructoras en general y las empresas inmobiliarias, por los inmuebles que construyan o manden construir para su venta posterior.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) La sobretasa establecida en el artículo 7° bis de la Ley sobre Impuesto Territorial, tiene el mismo tratamiento tributario que establece la LIR para las contribuciones de bienes raíces. Por lo tanto, la referida sobretasa puede ser rebajada como crédito del IDPC o como gasto en la determinación de los impuestos de la LIR, en los casos y en las situaciones en que dicha ley así lo permite.
- 2) Cuando la sobretasa haya sido determinada sobre un total de avalúos fiscales que comprende bienes raíces con y sin derecho a crédito, el monto de la sobretasa que puede ser utilizado como crédito contra el IDPC, y sólo para estos efectos, se determina según la proporción que represente el avalúo fiscal de cada bien raíz, en el total de los avalúos que se consideró para el cálculo de la sobretasa. La proporción que no pueda ser utilizada como crédito, podrá ser rebajada como gasto, en los términos dispuestos en el artículo 31 de la LIR.

Saluda a usted,

² Las principales normas legales relacionadas son: letra c) y párrafos segundo y tercero de la letra a), ambas letras del N° 1 del artículo 20; artículo 31, N° 2; 33, N° 1; 21 inciso segundo y artículo 39, N° 3, todos de la LIR. Las Circulares N° 68 de 2001 y N° 49 de 1998 imparten instrucciones sobre el tratamiento tributario de las contribuciones de bienes raíces.

³ Se debe tener presente que la sobretasa se calcula considerando como base imponible la sumatoria de los avalúos fiscales de todos los bienes raíces (avalúo fiscal total) situados en territorio nacional y de que sea dueño el contribuyente al 31 de diciembre del año calendario inmediatamente anterior a aquél en que deba girarse la sobretasa, por lo que en estricto rigor no grava “directamente” el inmueble sino al “contribuyente” titular de estos.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1591 del 22-06-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos