

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17°, N°8 LETRA F), ART. 20 N° 1, LETRA B) Y D), ART. 34° N° 2, ART. 34° BIS N° 2 Y 3 - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 1° - LEY N°16.271, ART. 46°, ART. 46 BIS, ART. 47° - CIRCULARES N° 37 DE 2009 Y N° 19, DE 2004. (ORD. N° 1822, DE 14.07.2015)

COSTO TRIBUTARIO DE LOS DERECHOS DE AGUA INCLUIDOS EN UN PREDIO ADQUIRIDO POR SUCESIÓN POR CAUSA DE MUERTE.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto del costo tributario del derecho de aprovechamiento de aguas que sirven a un predio, adquirido por sucesión por causa de muerte.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que uno de sus clientes, es dueño de un derecho de aprovechamiento consuntivo de aguas superficiales y corrientes del estero XXXX, ubicado en la Provincia de TTTT, Región Metropolitana, con un caudal de 479 litros por segundo. Indica que dichos derechos fueron adquiridos por adjudicación efectuada por un Juez Partidor en la sucesión de sus padres, según consta en escritura pública celebrada en el año 1993. Sin embargo, en conformidad al artículo 2° transitorio del Código de Aguas, ha realizado un proceso de regularización de los mismos, lo cual le ha llevado a incurrir en una serie de gastos efectivos en los honorarios de diferentes profesionales con el fin de lograr una sentencia declarativa de la Corte Suprema y su inscripción en el Conservador de Bienes Raíces respectivo.

Agrega que su cliente ha cedido el uso y el goce del predio al cual servían dichos derechos de aprovechamiento de aguas, por un plazo de 20 años. Señala además, que iniciará actividad como empresario unipersonal dejando como patrimonio de afectación los citados derechos de aprovechamiento de aguas, con el fin de arrendarlos a terceros, quienes le pagarán una renta por ese concepto.

En base a lo anterior, solicita se aclaren o confirmen los siguientes criterios:

- a) El costo tributario al que deben contabilizarse los derechos de aprovechamiento de aguas, dentro del patrimonio de afectación del empresario unipersonal, debe ser su valor de adquisición debidamente reajustado, ó bien todos los desembolsos efectivos o pecuniarios en que el cedente haya incurrido para la constitución u obtención de los referidos derechos, ó, la suma de ambos, debidamente acreditados;
- b) La renta de arrendamiento de los derechos de aprovechamiento de aguas, al no estar definida dentro de la numeración del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), debería necesariamente incluirse en el numeral 5 de ese artículo, en razón a que no puede ser considerada del artículo 20, N° 1, en consideración a que, por su propia naturaleza, tales bienes no son agrícolas ni urbanos, por lo que no pueden ser gravados con el impuesto territorial, tributo que permite ser rebajado de la renta obtenida de bienes raíces agrícolas y urbanos al tenor del N°1 del artículo 20, de ese texto legal.
- c) A consecuencia del criterio anterior, tampoco las rentas obtenidas por el arrendamiento de estos derechos pueden acogerse a la presunción de renta establecida en la letra b), del N°1, del artículo 20 de la LIR, por cuanto no existen avalúos fiscales de bienes sobre los

cuales pueda calcularse la presunción señalada, debiendo necesariamente tributar por el sistema de contabilidad completa del numeral 5° del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

II.- ANÁLISIS.

En relación con la materia, este Servicio a través de su Circular 37 de 2009, sobre los efectos tributarios de la adjudicación de bienes en los casos a que se refiere la letra f) del artículo 17, N°8 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, ha indicado que el costo que para el heredero o cesionario adjudicatario, tendrán los bienes adjudicados en la partición de la herencia para efectos de determinar el mayor valor que provenga de su enajenación, será aquel que resulte de aplicar las normas sobre valoración contenidas en la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 46, 46 bis y 47 de dicho texto legal, materia a la que este Servicio se ha referido mediante la Circular N° 19 de 2004. En otras palabras, el costo para fines tributarios de los derechos de agua adjudicados, corresponderá al que ellos tenían al momento de deferirse la herencia en conformidad con las normas legales indicadas.

Ahora bien, la renta proveniente del arrendamiento de los derechos de aprovechamiento de aguas no se encuentra clasificada dentro de los números 1 al 4 del artículo 20 de la LIR, y por tanto, debe entenderse clasificada en el N° 5 de dicho artículo. En consecuencia, dicha renta debe afectarse con impuesto sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, sin que se pueda acogerse al régimen de presunción de renta establecido en la LIR, puesto que tal régimen sólo alcanza a las actividades indicadas en los artículos 20 N° 1, letra b) y d), 34 N° 2 y 34 bis N° 2 y 3 de la LIR, cuando se cumplan los requisitos que establecen dichas normas.

III.- CONCLUSIÓN.

a) El costo tributario de los derechos de aprovechamiento de aguas adjudicados en la partición de la herencia, será aquel que resulte de aplicar las normas sobre valoración contenidas en la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

b) La renta proveniente del arrendamiento de derechos de agua se clasifica en el N° 5, del artículo 20 de la LIR.

c) La renta proveniente de la actividad señalada en la letra b) anterior, debe declararse sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa. En ningún caso, dicha actividad puede someterse al régimen de renta presunta.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI DIRECTOR (S)

Oficio N° 1822, de 14.07.2015

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos