

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 8°, LETRA G) - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 17°, N°5, ART. 20°, N°5 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64°. (ORD. N° 2065, DE 10.11.2014)

SOLICITA UN PRONUNCIAMIENTO SOBRE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS EN RENTA DE UN APOORTE EFECTUADO POR UNA UNIVERSIDAD, CONSISTENTE EN UNA OPCIÓN PARA DAR EN ARRENDAMIENTO POR 99 AÑOS SU HOSPITAL Y LOS EFECTOS TRIBUTARIOS

Se ha recibido en esta Dirección Nacional la presentación citada en el antecedente, mediante la cual XXX, en representación de AAA solicita un pronunciamiento sobre los efectos tributarios en renta de un aporte efectuado por ella a una nueva sociedad, consistente en una opción para dar en arrendamiento por 99 años su Hospital y por el Impuesto al Valor Agregado que afectaría dicho arrendamiento de concretarse la referida opción.

I.- ANTECEDENTES:

AAA es dueña del Hospital TTT, ubicado en xxx, comuna de xxx. El Hospital se encuentra edificado sobre el mismo inmueble que alberga también a otras instalaciones educacionales de la AAA, como la Rectoría, la Facultad de Medicina, la Facultad de Derecho, la Facultad de Comunicaciones, etc.

Con el objeto de reorganizar su área de Salud/Asistencial, la AAA ha constituido una sociedad ("YYY") a la que aportará, en un aumento de capital, todos los activos y pasivos relacionados con dicha área. De esta manera, YYY pasará a administrar toda el área Salud/Asistencial de la AAA, incluido el Hospital. En YYY, a su vez, ingresará un tercero como accionista o socio.

El referido Hospital representa gran parte del valor económico de la Red de Salud de la AAA, de manera que tanto para la AAA como para el tercero inversionista resulta de suma relevancia que el valor de dicho Hospital se refleje en el patrimonio de YYY. En efecto, el patrimonio será relevante para determinar el monto del aporte de capital que debe hacer el socio estratégico y determinará la capacidad de endeudamiento futuro de la Red Salud.

Ahora bien, como ya se indicó, el Hospital se encuentra construido sobre el mismo inmueble que alberga otros edificios de la AAA relacionados con su actividad educacional. Dicha circunstancia y otra serie de consideraciones, han hecho a la AAA explorar distintas alternativas para efectuar el aporte, que no impliquen el traspaso en dominio del Hospital como un inmueble individualmente considerado. En otras palabras, la AAA por variados motivos se ha visto en la necesidad de evitar aportar en dominio el activo de mayor valor económico de dicha Red de Salud, lo cual a todas luces tendrá incidencia en la futura operación de YYY, por ejemplo, al momento de financiar el capital de trabajo mediante créditos bancarios.

En vista de lo anterior, se ha planteado la posibilidad de que la AAA aporte a YYY una opción para arrendar por 99 años el Hospital como un edificio desamoblado (esto es, desprovisto de todo tipo de bienes muebles que guarnezcan el Hospital, los cuales serán transferidos en dominio a la nueva sociedad), pero con instalaciones que permitan el

desarrollo de actividades hospitalarias o médicas, tales como equipo electrógeno para asegurar la continuidad operacional del hospital; sistemas de distribución de gases clínicos; conexiones para equipos altamente especializados; paredes plomadas para aislamiento de la radiación; sistemas de climatización con filtros especiales que minimizan las infecciones intrahospitalarias y estanques de agua que permiten autonomía en caso de corte. Además se permite el uso de espacio para kioscos, para atención de BBB y para uso del casino (xxx), en todos estos casos en forma gratuita, es decir, sin cobro de arrendamiento. Esta opción ha sido valorizada por terceros independientes en la suma de US\$xx.xxx.xxx, por tanto, sería aportada en ese valor a YYY y pasaría a formar parte, en consecuencia, del patrimonio financiero de YYY. Por otro lado, en caso que YYY ejerza la opción, la renta de arrendamiento del Hospital será de un valor nominal (por ejemplo, de \$1 por toda la duración del contrato). De acuerdo a las normas IFRS, el aporte de la opción puede ser valorizado y va a formar parte del patrimonio financiero de YYY.

Esta alternativa es la única mediante la cual YYY puede reconocer en su patrimonio el valor económico del Hospital, dado que cualquier cesión de uso y goce del mismo, como la celebración de un contrato de arriendo entre la AAA y YYY, no implica un incremento patrimonial para YYY, sino un mayor gasto para dicha sociedad.

Asimismo, no se logra el reconocimiento patrimonial bajo IFRS si el Hospital se da en comodato, arriendo o usufructo, por lo cual se ha ideado la figura del aporte de una opción de arriendo donde el valor económico del activo se radica en la opción y no en la renta de arrendamiento, la que será sólo a valor nominal. Lo anterior, sí es reconocido por IFRS como patrimonio.

En atención a lo anterior, solicita confirmar los siguientes criterios:

1.- Que el aporte a YYY por parte de la AAA de una opción para arrendar por 99 años el Hospital no genera efectos tributarios para la AAA y YYY, dado que (i) la eventual renta que se podría generar para la AAA por efecto del aporte de la opción está clasificada en el artículo 20°, N° 5, de la LIR, sin embargo la AAA no está afectada a impuestos a la renta por la generación de este tipo de rentas y (ii) el aporte de dicha opción para YYY es un ingreso no renta en virtud del artículo 17°, N° 5 de la LIR.

2.- Que si como consecuencia del ejercicio de una opción de arriendo, YYY celebra con la AAA un contrato de arrendamiento respecto del Hospital, como inmueble desprovisto de bienes muebles pero con instalaciones que permiten el ejercicio de actividades hospitalarias o médicas, las rentas de arrendamiento no se encuentran gravadas con IVA, dado que las actividades hospitalarias o médicas no pueden ser clasificadas como actividades comerciales ni como actividades industriales, razón por la cual una eventual tasación del canon de arriendo cobrado por la AAA no tendría ningún efecto tributario.

3.- Que el criterio contenido en los Oficios Ord. N° 1826, de 2009 y Ord. N° 245, de 2008, puede ser aplicado al caso indicado en el N° 2 anterior, en tanto los referidos pronunciamientos indican que existen ciertas actividades que no pueden ser consideradas como comerciales o industriales y luego, el arriendo de inmuebles que cuenten con instalaciones que permitan el ejercicio de actividades distintas a las comerciales e industriales, no se encuentra incluido en el hecho gravado descrito en el Art 8°, letra g), del D.L. N° 825.

II.- ANÁLISIS:

En relación con la Ley sobre Impuesto a la Renta cabe señalar en primer término que no se aportaron los contratos que dan cuenta de la operación, razón por la cual, esta respuesta se funda en los antecedentes de hecho expuestos en la presentación.

De acuerdo a los antecedentes que posee este Servicio, AAA, es un contribuyente clasificado en la Primera Categoría, que tributa sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, siendo propietario de un terreno que alberga el Hospital Clínico en calle xxx de esta ciudad.

Por razones que no es del caso analizar, la Universidad reorganizará su área de salud asistencial, para lo cual ha decidido formar una sociedad, denominada YYY, de la cual pasaría a ser socio, contemplando tal reestructuración la incorporación a futuro de un socio estratégico.

El modo de ingresar a esta nueva persona jurídica se materializaría mediante el aporte de un derecho personal, consistente en la entrega gratuita de una opción de arriendo por 99 años del Hospital Clínico, desprovisto de bienes muebles, pero con instalaciones que permitan el desarrollo de especialidades hospitalarias o médicas, más instalaciones anexas tales como kioscos y otros.

El precio en el cual ha sido valorizada la opción por las partes asciende a la suma de U\$xx.xxx.xxx.-, la cual formará parte del patrimonio financiero de YYY, es decir de su capital, concepto financiero, no recogido por la legislación tributaria.

En la situación expuesta, para la Universidad se produce un incremento patrimonial producto del aporte de este derecho a la formación de esta nueva sociedad, que coincide con el concepto de renta descrito en el N°1, del artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pues cede mediante el aporte un derecho personal intangible en favor de la sociedad en formación, el que se valoriza en U\$xx.xxx.xxx y que no tiene un costo tributario asociado, recibiendo a cambio del aporte una participación accionaria o de derechos sociales en YYY, lo cual le permitirá recibir en un futuro utilidades de ésta nueva compañía.

Dicha renta, debe ser clasificada en el N°5, del artículo 20 de la LIR, por lo cual, en principio la referida casa de estudios se encontraría afecta al Impuesto de Primera Categoría, pero no obstante ello, goza de la exención establecida en la Ley N° 13.713.

Para YYY, el aporte de un derecho personal intangible que recibe en su constitución, no constituye renta, en virtud de lo previsto en el N°5, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Finalmente, cabe señalar, en cuanto al valor en que se reconoce al aporte de esta opción, que tal valor es fijado libremente por las partes, de acuerdo al principio de la autonomía de la voluntad consagrado en el artículo 1565 del Código Civil. No obstante ello, se hace presente que este Servicio se encuentra facultado para tasar el valor asignado a la operación respectiva, cuando este resulte notoriamente superior al corriente en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, aplicando al efecto lo

dispuesto en el inciso 5°, del número 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En lo que dice relación con el Impuesto al Valor agregado, cabe señalar que el Art. 8°, letra g), del D.L. N° 825, grava con Impuesto al Valor Agregado, “el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”

De la norma legal citada precedentemente se desprende que para que el arrendamiento de un inmueble se encuentre gravado con IVA, debe concurrir indistintamente alguno de los siguientes requisitos, a saber, que el inmueble se entregue en arrendamiento dotado de muebles, o bien que éste contenga instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial.

Respecto de este último punto, cabe precisar que para estos efectos se entiende por actividad industrial aquella definida en el artículo 6° del D.S. de Hacienda N° 55 de 1977, que contiene el Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en tanto que por actividad comercial, debe entenderse al ejercicio de cualquiera de los actos de comercio enumerados en el Art. 3°, del Código de Comercio.

Teniendo presente lo anterior, para determinar la afectación con IVA del arrendamiento del inmueble que la AAA efectuaría a YYY, de concretarse la opción de arriendo aportada a esta última por la AAA, es necesario analizar si efectivamente el inmueble en cuestión cuenta con muebles o bien con instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial en los términos antes señalados.

En este orden de ideas, se descartaría que dicho arrendamiento se grave con IVA por tratarse del arrendamiento de un inmueble amoblado, pues de lo señalado expresamente por el contribuyente, la opción de arrendamiento comprendería el inmueble desprovisto de todo tipo de muebles, los cuales serán transferidos en dominio, en virtud de otro acto jurídico a la nueva sociedad.

Respecto de las instalaciones con que cuenta el inmueble, el contribuyente detalla una serie de instalaciones médicas propias para el funcionamiento de un hospital, tales como equipo electrógeno; sistema de distribución de gases clínicos; paredes plomadas, etc. Sin embargo, señala también la cesión del uso de espacios de este inmueble destinados a kioscos para atención de BBB y espacio para uso del casino (xxx), los cuales aparentemente serían cedidos en forma gratuita.

Sin perjuicio de lo anterior y sin tener a la vista los contratos, que detallarán las condiciones particulares en virtud de las cuales se aportará la opción de arrendamiento, cabe manifestar que de los antecedentes contenidos en la presentación, se desprende que la opción aportada incluye el inmueble en su totalidad, de modo que de concretarse la opción de arrendamiento por parte de YYY, resulta forzoso concluir que en él se encontrarán incluidos los espacios señalados en el párrafo precedente, puntualmente el destinado a casino y cuya explotación aparentemente realiza xxx.

Respecto de este punto, en presentación complementaria, de fecha 07/3/2014, se enfatiza el hecho que las instalaciones con la que está dotado el Hospital sólo se relacionan con actividades médicas, pese a que en su interior funcionan kioscos, dos cafeterías y el casino del personal, ya que las instalaciones con que cuentan dichos espacios corresponden exclusivamente a conexiones de electricidad, agua y gas, las que por sí mismas no son suficientes para permitir el desarrollo de una actividad comercial, ya que el mobiliario y los equipos necesarios han sido instalados por xxx. Agrega, a mayor abundamiento que dichos espacios son cedidos gratuitamente a xxx, empresa con la cual la AAA mantiene un contrato para el suministro de alimentación a los funcionarios del Hospital y los pacientes.

Considerando que en el caso bajo análisis no existe un contrato que dé cuenta de las condiciones en que se otorgará el referido arrendamiento por encontrarse éste supeditado al ejercicio de la opción aportada por la AAA a YYY, no es posible determinar a priori, en base a la situación actual, la existencia del hecho gravado, contenido en el Art. 8°, letra g). Sin embargo, si de los contratos futuros y de la fiscalización en terreno, de ejercerse la opción de arrendamiento, se comprueba que el inmueble no cuenta con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial, así como tampoco el arrendamiento incluye mobiliario alguno, dicha operación no se encontrará gravada con IVA.

III.- CONCLUSIÓN

Respecto de la consulta signada con el N° 1 y tal como se señaló en el cuerpo de este oficio, para la AAA el incremento de patrimonio producto del aporte de la opción para arrendar el hospital por un período de 99 años, constituye renta, conforme al concepto contenido en el Art. 2°, N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debiendo clasificarse en el Art. 20°, N° 5, del mencionado cuerpo legal. En atención a ello, la referida casa de estudios se encontraría afecta al Impuesto de Primera Categoría, pero no obstante ello, goza de la exención establecida en la Ley N° 13.713.

Para YYY, el aporte de un derecho personal intangible que recibe en su constitución, no constituye renta, en virtud de lo previsto en el N°5, del artículo 17° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Respecto de su consulta signada con el N° 2, cabe manifestar que de ejercer YYY la opción de arrendamiento aportada por la AAA, celebrando ambos un contrato de arrendamiento respecto del Hospital y de verificarse en terreno que el inmueble en general, incluyendo el espacio destinado a la explotación de un casino de comidas no se entrega en arrendamiento amoblado ni cuenta el casino con instalaciones distintas de luz, agua y gas, que permitan el ejercicio de su actividad comercial u otra industrial, el canon de arrendamiento cobrado por la AAA, no se encontrará gravado con Impuesto al Valor Agregado, por no cumplir los requisitos dispuestos en el Art. 8°, letra g), del D.L. N° 825.

Obviamente dicha circunstancia debe ser verificada en terreno, por la Dirección Regional correspondiente al domicilio del contribuyente.

Teniendo presente lo anterior y considerando que el canon de arrendamiento podría ser pactado en \$1, cabe recordar la facultad de tasar que le asiste a este Servicio, al tenor del inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario.

En cuanto a su consulta N° 3, cabe confirmar que el arrendamiento de inmuebles dotados de instalaciones que permiten el desarrollo de actividades no clasificadas como comerciales o industriales, no se encuentra gravado con IVA.

Sin embargo, no es posible confirmar la aplicación de dicho criterio en el caso bajo análisis, ya que la afectación con IVA del arrendamiento en consulta pende de la verificación en terreno de la existencia de instalaciones que permitan el desarrollo de una actividad comercial o industrial, o de muebles cedidos en arrendamiento en conjunto con el inmueble.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 2065, de 10.11.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos.