

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2, N°2, ART. 8, LETRA G) – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 3 - CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 20, N° 3. (OFICIO N° 2289, DE 15.10.2020)

Tratamiento tributario del arriendo, administración y otras prestaciones asociadas al manejo de locales comerciales.

Se ha solicitado a este Servicio determinar si las rentas vinculadas al arriendo, administración y otras prestaciones asociadas al manejo de locales comerciales de su propiedad califican en el artículo 20, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, es propietario de un centro comercial compuesto por 8 tiendas, el que fue diseñado y construido por la empresa, y explotado desde 2013.

Con cada locatario se celebró un contrato de arriendo, el cual incluye un anexo sobre normas generales de funcionamiento, obligándose a entregar o ceder el uso del espacio físico, además de la prestación de servicios remunerados tales como aseo de áreas comunes, control de estacionamientos, mantención de asesores, contratación de seguros, entre otros. Asimismo, regulan la gráfica exterior de cada local para mantener una estética única del centro comercial, además de realizar pagos por cuenta propia y no por encargo del arrendatario.

Por su parte, los arrendatarios se obligan a financiar los seguros, mantención de equipos, remuneraciones del personal de aseo y seguridad del centro comercial, así como aquellos asociados a funcionamiento, administración, conservación y mejoramiento de espacios comunes. Adicionalmente, se obligan a desarrollar sus actividades comerciales en el espacio arrendado, a cumplir otras obligaciones asociadas al funcionamiento, mantención, gestión y promoción del inmueble como tal, y al pago de los servicios comerciales que el propietario les presta, a los servicios básicos y a un monto extra ya definido.

A continuación, hace referencia a los artículos 8° y 2°, N° 2), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), al artículo 20, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), al artículo 3°, N° 5, de Código de Comercio, y a lo señalado por la doctrina y por este Servicio sobre cómo debe entenderse el concepto de empresa.

Finalmente, concluye que la empresa desarrolla un negocio comercial, para lo cual se vale de una serie de bienes muebles que constituirían un establecimiento de comercio, de un inmueble diseñado, construido y habilitado como centro comercial, además de prestar servicios comerciales que permiten a las tiendas desarrollar sus negocios, solicitando se confirme que las rentas que obtiene se encuentran comprendidas en el artículo 20, N° 3, de la LIR.

II ANÁLISIS

Conforme con el artículo 2°, N° 2), de la LIVS, se entiende por servicio la acción o prestación que una persona realiza para otra, por la cual percibe una remuneración y siempre que provenga del ejercicio de una actividad comprendida en los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR.

Dentro de las actividades mencionadas en el N° 3 del artículo 20 de la LIR se comprenden las rentas del comercio, actividades que este Servicio entiende remiten al artículo 3° del Código de Comercio, constituyendo un servicio en los términos del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS.

Por su parte, el párrafo segundo del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, agregado por la Ley N° 21.210¹, dispone que, cuando se trate de un servicio que comprenda conjuntamente prestaciones tanto afectas como no afectas o exentas de IVA, se gravaran solo aquellas que, por su naturaleza se encuentren afectas. Sin embargo, en los casos en que no puedan individualizarse las prestaciones afectas de las no afectas o exentas, se afectará con IVA la totalidad del servicio.

¹ El párrafo segundo del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS fue agregado por la letra b) del N° 1 del artículo tercero de la Ley N° 21.210.

Finalmente, el artículo 8°, letra g), de la LIVA, considera como un hecho gravado especial, asimilado a servicio, el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier 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 establecimiento de comercio.

La misma norma indica que, para calificar que se trata de un inmueble amoblado o un inmueble con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial se deberá tener presente que los bienes muebles o las instalaciones y maquinarias sean suficientes para su uso para habitación u oficina, o para el ejercicio de la actividad industrial o comercial, respectivamente². Al respecto, ante la ausencia de una definición legal, este Servicio³ ha entendido al establecimiento de comercio como un conjunto de bienes, tanto corporales como incorporales⁴ que, considerados como un todo, están destinados a cumplir con la función económica de la empresa, encontrándose sometidos a un régimen jurídico propio, independiente de cada uno de sus elementos.

Expuestas las normas relevantes para el presente análisis, se informa que el documento denominado normas generales del centro comercial indica que el contrato celebrado por el solicitante y los arrendatarios tiene por objeto ceder el uso de un local, destinado a la explotación de determinado comercio o prestación de servicio. Asimismo, se incluye la prestación de servicios de administración, mantenimiento y conservación del centro comercial y el acceso al uso de sus máquinas e instalaciones para el ejercicio de la actividad comercial objeto del contrato por parte de los locatarios.

Los gastos asociados a la prestación de servicios a que se obliga el arrendador incluyen todo tipo de impuestos, tasas, contribuciones y permisos, seguros, mantención del sistema de prevención de incendios, servicios de seguridad y aseo, gastos administrativos, aportes al fondo de reposición de bienes, como cintas mecánicas, ascensores, grupo generador, transformadores; entre otros. El pago que realizará el arrendatario por estos servicios se efectuará de forma anticipada, en base a una estimación de los gastos distribuida en base a la superficie del local comercial.

De lo expuesto se desprende que el negocio desarrollado por el propietario del centro comercial comprende tanto el arrendamiento de locales comerciales como la prestación de servicios de gestión y administración. Dado que es posible individualizar cada una de estas prestaciones, se analizará por separado si procede o no gravarlas con IVA, según su naturaleza.

En el primer caso, y de acuerdo con los antecedentes aportados, cabe precisar que no se estaría frente al arrendamiento de un establecimiento de comercio puesto que los locales comerciales en cuestión, individualmente considerados y objeto del arrendamiento, constituyen un bien corporal inmueble determinado⁵.

Bajo este contexto, el arrendamiento de cada local comercial quedará gravado con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), conforme con el artículo 8°, letra g), de la LIVA, en la medida que el inmueble (vale decir, el respectivo local comercial) cuente con instalaciones suficientes que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial, cuestión de hecho que debe verificarse caso a caso.

A modo ejemplar, un local comercial debería contar, a lo menos, con un mesón para atender al público y estantes para guardar y exponer los productos⁶.

Por otra parte, el arriendo de los locales comerciales quedará gravado con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), conforme lo dispuesto en el artículo 20, N° 1, de la LIR, que grava las rentas obtenidas por la explotación de bienes raíces, lo que incluye el arrendamiento y otras formas de cesión o uso temporal de los mismos.

² Las instrucciones en la materia están contenidas en la Circular N° 37 de 2020.

³ Oficios N° 1995 de 2004 y N° 1018 de 2018.

⁴ Dentro del conjunto de bienes que integran el establecimiento de comercio se distinguen bienes de naturaleza corporal tales como mercaderías, mobiliario, instalaciones, maquinarias, vehículos, etc. y otros que son de naturaleza incorporal como el nombre comercial, las marcas, las patentes de invención y los dibujos o modelos industriales, la enseñanza y el lema, la clientela, el derecho de llaves, el derecho al local, etc.

⁵ Aplica criterio contenido en el Oficio N° 1995 de 2004.

⁶ Conforme a lo instruido en Circular N° 37 de 2020.

En cuanto a los servicios de gestión y administración de un centro comercial, de acuerdo con la descripción formulada en su consulta y conforme la jurisprudencia administrativa de este Servicio sobre la materia⁷, estos corresponderían a actividades comprendidas en el artículo 20, N° 3, de la LIR.

De esta manera, dichos servicios se encuentran gravados con IVA, de conformidad con el artículo 2°, N° 2°), de la LIVS, así como también con IDPC, por aplicación del artículo 20, N° 3, de la LIR.

III CONCLUSIÓN

Atendido el análisis precedente, y de acuerdo con lo solicitado en su presentación, se informa que las rentas obtenidas por el propietario del centro comercial por concepto de arrendamiento de los locales comerciales, individualmente considerados, se comprenden en el artículo 20, N° 1, de la LIR, quedando gravadas con el IDPC.

Asimismo, se gravarán con IVA, conforme con el artículo 8°, letra g) de la LIVS, en la medida que dichos locales cuenten con instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial.

La remuneración percibida por la prestación de servicios de gestión y administración de un centro comercial, de acuerdo con la jurisprudencia administrativa de este Servicio, se califica en el artículo 20, N° 3, de la LIR, de modo que se grava con IDPC e IVA.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2289, de 15.10.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

⁷ Aplica criterio contenido en el Oficio N° 1208 de 2016.