

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31, N°9, ART. 17, N°8. (Ord. N° 2394, de 19-11-2018)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A DESEMBOLSO EFECTUADO POR SOCIEDAD AL ADQUIRIR LA POSICIÓN CONTRACTUAL EN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita la emisión de un pronunciamiento a fin de determinar el tratamiento tributario de los montos utilizados para adquirir la posición contractual de arrendatario con opción de compra en un arrendamiento con opción de compra, mediante una cesión de dicha posición.

I.- ANTECEDENTES.

La consultante indica representar a una sociedad que, durante el año 2011, celebró un contrato de cesión de la posición contractual con un Fondo de Inversión Privado[1], mediante el cual este último le transfirió la totalidad de los derechos y obligaciones que le correspondían en un contrato de arrendamiento con opción de compra sobre un bien inmueble con una Compañía de Seguros, adquiriendo la cesionaria la posición jurídica y contractual de arrendataria con opción de compra respecto de la propiedad raíz objeto del contrato[2].

Agrega la consultante que, luego de celebrado el contrato de cesión, su representada contrajo un mutuo hipotecario con una entidad financiera, con la finalidad de tener recursos suficientes para poner término al contrato de arrendamiento cedido, mediante el ejercicio anticipado de la opción de compra del inmueble objeto del mismo.

En razón de lo anterior, se ha solicitado confirmar el tratamiento tributario aplicable al desembolso efectuado para adquirir la mencionada posición contractual, así como para el caso de que la sociedad ejerza anticipadamente el derecho a la opción de compra del bien inmueble objeto del arrendamiento.

Para dicho efecto, la consultante indica que la cesión implica, para su representada, la adquisición de un derecho personal, de naturaleza incorporal, correlativa de la obligación de la Compañía de Seguros[3], lo cual le habilitaría a ejercer la opción de compra del inmueble objeto del arrendamiento.

Señala, conforme a lo expuesto, que este Servicio ha emitido pronunciamientos indicando que la suma incurrida para adquirir derechos de esta naturaleza, al no encontrarse especialmente tratado en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, "LIR")[4], no podrán deducirse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible, debiendo tratarse como una inversión efectiva, calificándola como un activo intangible para efectos tributarios, ocurriendo su amortización únicamente cuando éste sea enajenado o que, por cualquier otro hecho o circunstancias, pierda su calidad de activa para la empresa que realizó la inversión[5].

Así, considera la consultante, al momento de ejercerse la opción de compra, podrá cargar al resultado tributario lo utilizado por su representada para adquirir dicho derecho, atendida su extinción[6].

La consultante señala, sin perjuicio de lo expuesto, que existiría un segundo criterio de este Servicio para el tratamiento tributario en cuestión, esto es, considerarlo un gasto de operación y puesta en marcha, conforme al artículo 31 N° 9 de la LIR, “siempre que se trate de un pago único, no periódico ni variable”[7].

Al considerar la consultante que existirían dos criterios disímiles para situaciones similares, solicita:

1. Confirmar el tratamiento tributario aplicable al desembolso efectuado por la sociedad al adquirir la posición contractual descrita; señalando que corresponde calificar dicho desembolso como un activo intangible.
2. Confirmar que dicho intangible debe llevarse al gasto cuando pierda la calidad de activo intangible, lo cual ocurriría al momento de ejerza el derecho de opción.
3. En subsidio, confirmar que corresponde calificar al desembolso en referencia como un gasto de organización y puesta en marcha.

II.- ANÁLISIS.

El objeto de la consulta guarda relación con el tratamiento tributario de un desembolso realizado para adquirir derechos personales.

Tal como indica la consultante, el Código Civil clasifica los bienes en corporales e incorporeales, distinguiendo, respecto de éstos últimos, entre los derechos reales y los derechos personales, correspondientes a los derechos que solo pueden reclamarse de ciertas personas, que, por un hecho suyo o la sola disposición de la Ley, han contraído la obligación correlativa.

Ahora bien, para la adquisición del derecho personal, el desembolso en el que se incurra no puede calificarse como un gasto de aquellos indicados en el artículo 31 de la LIR, pero sí corresponde a una inversión efectiva, correspondiente a un activo intangible[8].

Así, al no existir norma que permita deducir activos intangibles en la determinación de la renta líquida imponible, podrá amortizarse únicamente cuando se enajene dicho derecho o cuando, por cualquier otro hecho o circunstancia, pierda su calidad de activo intangible para el contribuyente que lo adquirió[9].

Lo anterior, sin perjuicio de las facultades de fiscalización de este Servicio, particularmente lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, en caso de que el precio o valor asignado al activo intangible sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, y en el inciso quinto del artículo 17 N° 8 de la LIR, cuando su valor de enajenación sea notoriamente superior al valor comercial corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

En el caso particular, la sociedad efectuó un desembolso con el objeto de adquirir una situación contractual que incluye tanto derechos como obligaciones, dentro de los cuales figura un derecho personal, el cual sería la opción de compra del bien objeto del arrendamiento.

Dicho derecho personal, conforme a lo razonado, constituye una inversión efectiva, correspondiendo a un activo intangible que, únicamente podrá deducirse en la determinación de la renta líquida imponible al momento de extinguirse, lo cual ocurriría, al momento de ejercerse la opción de compra, extinguiendo así la obligación correlativa.

Cabe hacer presente que, no existe inconsistencia o un criterio disímil entre lo razonado y la posibilidad de deducir un desembolso como gasto del artículo 31 N° 9 de la LIR.

Procederá la aplicación de esta última norma siempre y cuando se verifiquen tanto los requisitos descritos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, como los requisitos específicos para proceder conforme a su numeral 9°, es decir, “que sea necesario para el inicio del nuevo negocio”[10] y que no existan “otros elementos que permitan concluir que se trata más bien de desembolsos que deban formar parte del costo de bienes tangibles o intangibles”[11] del contribuyente.

Las circunstancias descritas, de lo expuesto en su presentación, no concurren, toda vez que se continuaría con el giro que la sociedad venía desarrollando desde antes de la adquisición de la posición contractual.

III.- CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto, efectivamente el desembolso efectuado para adquirir la posición contractual en el contrato de arrendamiento con opción de compra corresponde a un activo intangible, el cual podrá deducirse únicamente cuando pierda su calidad de activo intangible, lo cual ocurriría con el ejercicio del derecho de opción, entre otras circunstancias. También se perderá la calidad de activo intangible si se ejerce el derecho de opción anticipadamente, de acuerdo a los términos del contrato.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2394, de 19.11.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Este Fondo sería una entidad relacionada a la sociedad representada por la consultante.

[2] Indica la consultante que la cesión le resultaba forzosa al Fondo de Inversión Privado, debido a la modificación de la Ley N° 18.815, a través del artículo 8 N° 4 de la Ley N° 20.190, que eliminó del artículo 5 la posibilidad de que los Fondos de Inversión efectúen operaciones sobre bienes raíces, situación que se mantiene a la fecha en el artículo 57 de la Ley N° 20.712.

[3] De conformidad con lo dispuesto en los artículos 565, 576 y 578 del Código Civil.

[4] Contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

[5] Oficio N° 2454 de 2001, Oficio N° 829 de 2013 y Oficio N° 2605 de 2017.

[6] Oficio N° 829 de 2013.

[7] Oficio N° 305 de 2012.

[8] Oficio N° 2454 de 2001.

[9] Oficio N° 2454 de 2001 y Oficio N° 829 de 2013.

[10] Oficio N° 452 de 2012 y Circular N° 53 de 1978. Inclusive, el mismo Oficio N° 305 de 2012 que cita la consultante, se refiere al desarrollo de un negocio nuevo por parte de un contribuyente.

[11] Oficio N° 452 de 2012.