

Modificaciones sustanciales en un contrato de arriendo con opción de compra.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario del ejercicio anticipado de la opción de compra de un contrato de arrendamiento con opción de compra, considerando que el señalado contrato no habría sufrido modificaciones sustanciales que impliquen un cambio en su objeto.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, por escritura pública de fecha xx de xx de 2009, las partes celebraron un contrato de arrendamiento con opción de compra (“contrato”), sobre el Lote H de una superficie de xxx.xxx ubicado en xxxxx, comuna de xxx, actual sede de la Universidad TTTTTT.

En dicho contrato las partes acordaron que el banco procedería a financiar y adquirir la construcción en el inmueble referido, de un conjunto de edificios destinados a educación superior, incluyendo las instalaciones y bienes muebles para habilitación, hasta por un monto máximo de xxxxx UF, más el correspondiente IVA. De conformidad a la cláusula décima primera del contrato, el mismo sólo entraría en vigencia a contar de la fecha en que se hubiera completado el financiamiento de la construcción y habilitación.

El contrato fue objeto de una serie de modificaciones y, con fecha xx de xx de 2018, las partes le introdujeron nuevos cambios, con el fin principal de agregar el financiamiento de un edificio adicional a ser construido y habilitado en el mismo terreno de aproximadamente 200.000 metros cuadrados ya arrendado, hasta por un monto máximo de xxxxxx UF.

Para estos efectos, las partes, bajo el título “modificación por inclusión de bienes”, acordaron modificar la cláusula primera del contrato, incluyendo un numeral cuatro) en el siguiente sentido: “Asimismo, por instrucciones de la arrendataria y con el único y exclusivo objeto de entregárselo en arrendamiento, AAAAAA procederá, a pagar directamente a la empresa constructora respectiva el precio de la construcción y ampliación que se ejecutará en el inmueble descrito en el punto precedente consistente en un edificio de estructura de hormigón armado de tres plantas y destinado a área de laboratorios y salas de clase de una superficie aproximada de dos mil quinientos metros cuadrados hasta por un monto máximo de ciento veintitrés mil setecientos sesenta y seis como treinta y seis unidades de fomento más el correspondiente impuesto al valor agregado, todo ello con el objetivo que el banco AAAAAA sea dueño de las obras que se construirán en el citado inmueble”.

Como consecuencia, y en relación con la ampliación y aumento de obras ya referido, las partes introdujeron además modificaciones a las siguientes materias: (i) plazo de vigencia del contrato; (ii) monto de las rentas de arrendamiento y de la opción de compra y de depósito adicional; (iii) aportes; (iv) pago de contribuciones; y, (v) declaración relativa a la recepción definitiva. Todas las modificaciones del párrafo anterior constan en la copia de modificación de contrato que se adjunta a esta presentación y ninguna de ellas importa un cambio relativo al inmueble objeto del contrato, recayendo como ya se ha señalado exclusivamente en las materias que en cada caso se indican.

Agrega que TTTTTT proyecta ejercer la opción de compra y adquirir anticipadamente los inmuebles, por un monto equivalente al valor de la opción de compra que corresponde conforme al contrato, y los saldos insolutos que se adeuden por concepto de renta de arrendamiento, a la fecha en que se ejerza el derecho. Ambos valores se imputarán en su totalidad al precio de adquisición de los inmuebles, conforme al criterio sustentado por el Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 503 de 2019, que establece que el prepago de las cuotas en forma conjunta con el ejercicio de la opción constituye una venta.

Tras citar diversas disposiciones legales, tributarias y civiles, así como jurisprudencia administrativa de este Servicio¹, sostiene que la adecuación contractual pactada en 2018, que incorporó el financiamiento de una construcción adicional, no configura un cambio en el objeto del contrato en términos civiles ni tributarios y por lo tanto no puede calificar como una modificación sustancial, al consistir en una mera adición, en los términos del artículo 1646 del Código Civil.

Al respecto, la falta de relevancia de la modificación para efectos tributarios se confirmaría por varios hechos:

- 1) La incorporación de la nueva construcción se efectúa en el mismo inmueble arrendado de más de 200.000 metros cuadrados en que se encuentra la construcción principal y esta representa una mera ampliación de la capacidad instalada de la Universidad. Se trata de un edificio complementario destinado a laboratorio y sala de clases, destinado al mismo giro educacional de la Universidad.
- 2) La construcción adicional representa menos del 15% del total del contrato, xxxxxx UF sobre xxxxxx UF.
- 3) La construcción adicional representa solo 2500 metros cuadrados adicionales sobre un total de 14.000 metros construidos (i.e. 17%). Ambas en una extensión de terreno ya arrendada de una extensión ya mencionada de más de 200.000 metros cuadrados. Las modificaciones adicionales a la ampliación y construcción pactada se vinculan directa o indirectamente a esta y no guardan relación con el inmueble objeto del contrato.

En presentación complementaria informa que, de la escritura de “Modificación Banco AAAAAA y Universidad TTTTTT”, consta que, no obstante la modificación, el contrato de leasing continuó teniendo como objeto el mismo inmueble individualizado como el Lote H que corresponde al Campus xxxxxx de la Universidad TTTTTT, de manera que la inclusión de bienes pactada, no se extendió a otros terrenos dentro o fuera de la ciudad o a otras sedes o campus universitarios.

Además, consta en dicho instrumento que la inclusión de bienes consistió solamente en la construcción y ampliación en los terrenos del mismo campus ya individualizado, de un único edificio de solo tres plantas y destinado a salas de clases y laboratorios, esto es, a los mismos fines educativos del conjunto de construcciones ya existentes en dicho inmueble, a los cuales vino a incorporarse el referido edificio de manera accesoria o adicional, en el sentido que el edificio que se incorpora permite ampliar de manera bastante limitada la capacidad instalada del campus, que viene determinada principalmente por la existencia previa del “conjunto de edificios destinados a educación superior, estacionamientos, áreas verdes y urbanización” construidos y arrendados previamente al banco Santander por el contrato que se modifica y que le han permitido funcionar plenamente como recinto universitario desde el año 2013

II ANÁLISIS

El texto vigente de la letra l) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), tras sus modificaciones², establece como un hecho especial gravado con IVA los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe tener presente que, conforme al artículo sexto transitorio de la Ley 20.780, las modificaciones no se aplicarán a las cuotas de un contrato de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos en la medida que hayan sido celebrados con anterioridad al 1° de enero de 2016 y siempre que dicho contrato se hubiere celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.

Por su parte, el artículo noveno transitorio de la Ley N° 20.899 dispuso que las modificaciones introducidas por el artículo 2° en la LIVS a contar del 1 de enero de 2016, no se aplicarán a las cuotas de contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos, en la medida que hayan sido celebrados por escritura pública o instrumento privado protocolizado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada, rigiéndose por las disposiciones de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios vigentes con anterioridad a la fecha señalada.

Esta última disposición tuvo por objeto que los contratos de leasing firmados antes del 2016 no se afectaran con las modificaciones que introdujo la Ley N° 20.899, ya que el artículo sexto transitorio de la Ley N° 20.780 sólo aplicaba respecto de las modificaciones efectuadas por dicha ley. Así, por ejemplo, la Ley N° 20.899 incorporó nuevas normas sobre base imponible y exenciones especiales para los contratos de leasing, normativa que en virtud de lo dispuesto en el artículo noveno transitorio de la Ley N° 20.899 no debe aplicarse a los contratos suscritos con anterioridad al 1° de enero de 2016.

¹ Oficio N° 1307 de 2018.

² Letra modificada por el artículo 2°, N° 3, letra f), Ley N° 20.780, y posteriormente sustituida por el artículo 2°, N° 2, Ley N° 20.899.

De este modo, las normas transitorias tenían como propósito mantener la tributación de los contratos de arriendo con opción de compra suscritos antes del 1° de enero de 2016, que se vieran afectados tras las modificaciones introducidas por las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, en la medida que se mantuvieran en los mismos términos pactados antes del 1° de enero de 2016 o, en caso de sufrir modificaciones, éstas no fueren sustanciales, de modo que impliquen un cambio en el objeto del contrato, cuestión que debe ser evaluada caso a caso.

En el presente caso, teniendo en vista los contratos, se estiman aplicables las normas contenidas en los artículos sexto y noveno transitorios, de las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, respectivamente, por cuanto los contratos fueron suscritos antes el 1° de enero de 2016, restando analizar si las modificaciones posteriores del contrato, que incorporan una nueva construcción, implican un cambio sustancial en el contrato que implique un cambio en su objeto, en cuyo evento se trataría, para efectos tributarios, como un nuevo contrato al cual se aplicarían las normas vigentes a la fecha de su modificación.

Al respecto, y sobre el concepto de “modificación sustancial” empleado en las disposiciones transitorias citadas, este Servicio resolvió que son aquellas que significan “un cambio en el objeto del [contrato] mismo, caso en el cual se trataría para efectos tributarios como un nuevo contrato al cual deberían aplicárseles las normas vigentes, a la fecha de su modificación.”³

En un sentido similar, la Circular N° 39 del 2009, que impartió instrucciones sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.259 al artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, interpretó que “hay una modificación sustancial del objeto del contrato” cuando “ella implique la construcción de un inmueble distinto al originalmente pactado construir, en el referido contrato general de construcción... [de modo que] se debe entender que se trata de un nuevo contrato general de construcción”.

De acuerdo con los antecedentes acompañados, si bien se efectuaron algunas modificaciones al contrato suscrito inicialmente, el contrato de leasing continuó teniendo como objeto el mismo inmueble individualizado como el Lote H; la inclusión de bienes pactada en la modificación de contrato no se extendió a otros terrenos o a otras sedes o campus universitarios; acceden a las mismas instalaciones inicialmente previstas y representan menos del 15% del valor total del contrato, estimándose, en consecuencia, que no constituyen una modificación sustancial del mismo.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente se informa que, de acuerdo a los antecedentes acompañados, las modificaciones efectuadas el año 2018 al contrato no tienen el carácter de sustanciales, de modo que su tratamiento tributario sigue regulado por las disposiciones legales vigentes sobre el contrato de arriendo con opción de compra antes del 1° de enero de 2016.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2861, de 10.12.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

³ Oficio N° 1307 de 2018.