

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 30 Y ART. 31
(ORD. N° 3143 DE 30.12.2019).**

Tratamiento tributario de las inversiones en urbanización de predios que posteriormente son enajenados a desarrolladores inmobiliarios para la construcción de unidades habitacionales.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre el tratamiento tributario de las inversiones en urbanización de predios que posteriormente son enajenados a desarrolladores inmobiliarios para la construcción de unidades habitacionales.

I. ANTECEDENTES.

Señala que el modelo de negocio de un contribuyente de su jurisdicción, es generar la plusvalía de terrenos mediante el desarrollo de proyectos de urbanización y posteriormente enajenarlos a desarrolladores inmobiliarios para la construcción de unidades habitacionales. Para estos efectos, se considera como inversiones en urbanización el otorgar una adecuada accesibilidad con obras civiles como construcción de carreteras, redes de aguas, redes sanitarias, áreas verdes, ciclovías, alumbrado público, entre otras.

Detalla a continuación, que el modelo de negocio consiste en:

- Adquirir un paño de terreno agrícola no urbanizado y de alta superficie (1.516 has. en el caso de este Proyecto);
- Obtener el cambio de uso de suelo de agrícola a comercial, apto para la venta a desarrolladores inmobiliarios, sobre la base del cumplimiento de la normativa y compromiso de realización de las inversiones en mitigaciones viales, ambientales y aguas lluvia requeridas por dicha norma;
- Realizar las inversiones en urbanización interna (vialidades, servicios básicos, etc.) que permitan el desarrollo de proyectos de viviendas en el terreno; y Venta de macrolotes (con una superficie de entre 5 a 30 hás.) a desarrolladores inmobiliarios, para que edifiquen y vendan sus viviendas.
- La utilidad financiera, se genera por el diferencial de precio que posee el activo agrícola no urbanizado comprado originalmente y la venta de macrolotes con destino residencial urbanizados posteriormente.

Agrega a continuación que, una vez ejecutadas y concluidas las obras son recepcionadas por el Servicio de Vivienda y Urbanización (SERVIU), el cual hace entrega a la Municipalidad, transformándose algunas, como calles, áreas verdes, ciclovías, entre otras, en bienes nacionales de uso público.

Aclara sobre este particular, que las obras civiles (en su mayor parte terrenos) se traspasan a título gratuito a Bienes Nacionales o a la Municipalidad. Por lo mismo, no forman parte del macrolote que se destinará a la venta, para el desarrollo de proyectos habitacionales. Esta porción del terreno tiene como destino el uso público y no representa una mejora sobre el macrolote destinado a la venta, pero sí contribuye a su plusvalía y es necesario y obligatorio para obtener el producto final destinado a la venta, que es el macrolote urbanizado, apto para la construcción de viviendas en condominio.

En relación con el financiamiento de las obras, señala que el actual modelo de negocios ha requerido de elevados niveles de inversión y como contraparte, elevados niveles de endeudamiento con el sistema financiero, particularmente con operaciones de leasing y lease back, las cuales han sido el sustento de los fondos con los que se han financiado las inversiones en urbanización necesarias para dar cumplimiento a las obligaciones legales asociadas al proyecto inmobiliario, ya que la Ley General de Urbanismo y Construcciones en su artículo N°2(Sic), establece la obligación de urbanizar cuando el objetivo es enajenar lotes para su desarrollo inmobiliario.

Los contratos de leasing han sido refinanciados desde la fecha de suscripción, generándose simultáneamente una venta y compra de los terrenos, por operaciones de lease back, lo que genera un nuevo contrato y nuevas condiciones en el arrendamiento y como consecuencia, una nueva fecha de vencimiento. Estas operaciones son constantemente renovadas en el tiempo.

Indica que las obras de urbanización se desarrollan en su mayoría en terrenos de propiedad de la empresa que otorga el leasing y que por restricciones presupuestarias acceden a lotes de próxima enajenación, por

cuanto, por las dimensiones de la superficie original del proyecto, se busca que en el lote adquirido sea posible el desarrollo del proyecto habitacional correspondiente.

Luego de hacer un resumen sobre el tratamiento tributario aplicado por el contribuyente respecto de las inversiones realizadas en urbanización en los términos del modelo de negocios descrito y además del tratamiento tributario de las cuotas de leasing, esa Dirección Regional solicita un pronunciamiento acerca del tratamiento tributario que correspondería para las inversiones en urbanización, que tienen relación con macrolotes que aún no han sido vendidos en el ejercicio en el cual se incurre la erogación, y en definitiva confirmar si se le debe dar tratamiento de :

- a. *“Costo, si consideramos que estas inversiones mejoran la plusvalía de varios macrolotes, por lo que se debieran llevar a resultado en el ejercicio en que se tributan los ingresos obtenidos por la enajenación de los macrolotes que se vieron beneficiados por la inversión en urbanización realizada en los ejercicios comerciales en los que se realizó la respectiva inversión. En ese sentido, el mismo artículo 30 de la ley de la renta señala que la renta bruta de una persona natural o jurídica será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios para la obtención de dicha renta. Este criterio está contenido en Ord N° 1 del 12/01/1996.*
- b. *O, en su defecto, como Gastos de organización y puesta en marcha, al entender estar inversiones como un requerimiento preparatorio para la futura enajenación de los macrolotes, como a los que se refiere el N° 9 del Art. 31 de la LIR, los que podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales. Este criterio fue el utilizado en primera instancia por el contribuyente, razón por la que está rebajando la última cuota de amortización el año tributario sometido a fiscalización. Para éste, se basaron en las instrucciones contenidas en Oficio N° 3.274 del año 1995.*
- c. *Se solicita además confirmar como válido el tratamiento tributario aplicado a las cuotas de leasing. Criterio que se encuentra en conformidad con lo señalado por este Servicio, mediante el oficio N°191del 31/01/2014.”*

II.- ANÁLISIS.

En relación con la materia consultada resulta conveniente hacer previamente un análisis conceptual y del efecto que implica la calificación de determinados desembolsos ya sea como costo o bien como un gasto, desde el punto de vista de quien incurre en ellos.

Costos son aquellos desembolsos que se realizan para producir un determinado producto, o bien, para adquirir o construir un determinado bien. Por su parte gastos son aquellos desembolsos que en general se realizan para el desarrollo de determinadas actividades y que no se identifican necesariamente con la producción de un producto específico o con la adquisición o construcción de un bien específico, pero que sin embargo pueden formar parte del costo de tales bienes o productos.

Desde el punto de vista tributario, el tratamiento de los desembolsos efectuados, ya sea como costo o gasto, se determina conforme a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta contenidas en sus artículos 29 al 33. Ahora bien, conforme con las normas de dicho texto legal, el tratamiento tributario de los desembolsos que califiquen como un costo o bien como un gasto, difiere únicamente en la oportunidad en que éstos son reconocidos como una rebaja en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría. En efecto, los costos son considerados inicialmente inversiones y en su condición de tales constituyen transitoriamente activos, que luego se convierten en gasto cuando se produce la venta del bien producido, cuando se deprecia el bien construido o adquirido para uso propio o se produce cualquier otro hecho que lo haga perder la calidad de activo para la empresa que realizó la inversión. En cambio, los gastos se reflejan en el estado de resultado en el momento en que se incurre en ellos.¹

Conforme con lo señalado, si atendemos a que el modelo de negocio que describe consiste, según señala, en adquirir un paño de terreno agrícola no urbanizado y luego adecuar éste a través de las inversiones en urbanización interna que permitan el desarrollo de proyectos de viviendas en el mismo terreno; y la posterior venta de macrolotes urbanizados a desarrolladores inmobiliarios, para que edifiquen y vendan sus viviendas, no cabría sino concluir, que los desembolsos correspondientes a las referidas urbanizaciones deben incorporarse al costo de tales macrolotes urbanizados. De lo dicho se seguiría que tales desembolsos

¹ Oficio N° 5.996 de 22.10.1976.

pasan a formar parte del activo de la empresa convirtiéndose en gasto sólo en el momento en que se produzca la venta del macrolote urbanizado.

Si bien esa sería la situación general de tales desembolsos, se debe considerar en el caso en estudio, lo señalado en su oficio del antecedente respecto a que: *“...las obras civiles (en su mayor parte terrenos) se traspasan a título gratuito a Bienes Nacionales o municipalidad. Por lo mismo, no forman parte del macrolote que se destinará a la venta, para el desarrollo de proyectos habitacionales. Esta porción del terreno tiene como destino el uso público y no representa una mejora sobre el macrolote destinado a la venta, pero si, contribuye a su plusvalía y es necesario y obligatorio para obtener el producto final destinado a la venta, que es el macrolote urbanizado, apto para la construcción de viviendas en condominio.”*

De lo dicho se sigue entonces que, los desembolsos efectuados por concepto de urbanización a que se refiere su consulta, pueden formar parte del costo de los denominados macrolotes urbanizados para la venta, o bien pueden formar parte del costo de los terrenos que según señala son traspasados a título gratuito a Bienes Nacionales.

Sobre la base que el referido procedimiento de asignación de los referidos desembolsos ya sea como costo de los denominados macrolotes urbanizados para la venta, o bien como costo de los terrenos que serían traspasados a título gratuito a Bienes Nacionales, es efectuado conforme a criterios técnicos razonables, cabe expresar que los primeros, esto es, los desembolsos efectuados por concepto de urbanización que pasan a formar parte del costo de los macrolotes urbanizados para su posterior venta, deben ser reconocidos en resultado en el período en que se formalice la venta de tales terrenos, esto es, dichos desembolsos forman parte del costo de venta de los macrolotes urbanizados y como tales, conforme a lo que dispone el artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se deducen de los ingresos brutos en la determinación de la renta bruta de los contribuyentes de la Primera Categoría de dicho período.

Por su parte, los desembolsos efectuados por concepto de urbanización que pasan a formar parte del costo de los terrenos que, deben ser traspasados a título gratuito a Bienes Nacionales, en cumplimiento de la obligación de cesión establecida en el artículo 70 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones, cabe expresar que, al igual que en la situación anterior, forman parte del costo de los bienes que serán posteriormente cedidos conforme a la ley recién señalada. Conforme con ello corresponde entonces analizar el tratamiento tributario de dicha cesión, o dicho de otra forma el tratamiento tributario de la valorización o costo de los bienes que deben cederse. Al respecto cabe señalar que el costo tributario de los bienes cedidos a título gratuito a Bienes Nacionales en cumplimiento de la obligación impuesta por el artículo 70 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones, puede ser rebajado como gasto necesario para producir la renta del ejercicio en que se produce la cesión, ya que se trata de una pérdida de parte de los activos de la empresa, siempre que el valor de los bienes cedidos sea acreditado fehacientemente ante este Servicio.²

En relación a lo que señala respecto a que el actual modelo de negocios de la empresa en cuestión, ha requerido efectuar operaciones de leasing y lease back, con las cuales se han financiado las inversiones en urbanización y que tales inversiones se desarrollan en su mayoría en terrenos de propiedad de la empresa que otorga el leasing, cabe expresar que el Servicio, a través de la jurisprudencia que cita en su presentación³, vigente en la actualidad, ha expresado que en tal caso las cuotas pagadas por tales contratos de arrendamiento con opción de compra, no pueden ser deducidos como gasto del ejercicio respectivo, sino que forman parte del costo directo de lo que se construya, en atención a que en tal caso el valor del señalado bien (terreno) que se pretende adquirir bajo dicho sistema, se incorporaría al del inmueble que se construya en él.

III.- CONCLUSIÓN.

Los desembolsos efectuados por concepto de urbanización a que se refiere su consulta, deben ser asignados conforme a criterios técnicos razonables tanto al valor de los denominados macrolotes para la venta, como de los terrenos que son traspasados a título gratuito a Bienes Nacionales.

Respecto de los desembolsos efectuados por concepto de urbanización que pasan a formar parte del costo de los macrolotes urbanizados, éstos como tales, conforme a lo que dispone el artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se deducen de los ingresos brutos en la determinación de la renta bruta de los contribuyentes de la Primera Categoría, en el ejercicio en que se produzca su venta.

² Criterio similar en Oficio N° 13, de 05.01.2017.

³ Oficios N°s 191, de 31.01.2014; 3.747, de 05.10.1999.

Los desembolsos efectuados por concepto de urbanización que pasan a formar parte del costo de los terrenos urbanizados que, en cumplimiento de la obligación de cesión establecida en el artículo 70 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones, deben ser traspasados a título gratuito a Bienes Nacionales, pueden ser rebajados como gasto necesario para producir la renta del ejercicio en que se produce la cesión, ya que constituyen una pérdida de una parte de los activos de la empresa, siempre que el valor de los bienes cedidos sea acreditado fehacientemente ante este Servicio.

En el presente caso, las cuotas pagadas por los terrenos recibidos en arrendamiento a través de un contrato de leasing con opción de compra, pagadas o adeudadas por la empresa, corresponden a cantidades que deben formar parte del costo directo de los terrenos urbanizados que éste posteriormente enajenará, es decir, corresponde darles el tratamiento tributario señalado en el artículo 30 de la LIR.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3143 del 30-12-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos