

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ARTS. 31 N° 9 Y 59 N° 6 – CIRCULAR
N° 43 DE 1980
(ORD. N° 3464 DE 07.12.2021).**

Impuesto adicional en leasing de maquinarias

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el impuesto aplicable a las rentas de arrendamiento de un leasing de maquinarias pagadas a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la sociedad Alfa, no domiciliada ni residente en Chile, como dueña y arrendadora de una maquinaria, la arrendó a Beta, una compañía industrial domiciliada en Chile que la utiliza en la Región Metropolitana para labores de construcción. El contrato de arrendamiento tiene fijado como término el 31.12.2021.

Respecto del impuesto adicional establecido en el N° 6 del inciso cuarto del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y, en base a la jurisprudencia administrativa de este Servicio, estima se cumplen los requisitos para aplicar dicho impuesto.

Una vez terminado el contrato de arrendamiento, Alfa considera mantener la maquinaria en el país porque se ha presentado otro posible arrendatario (Gama) que desea usar el bien en Chile desde el año 2022 en adelante. Gama considera pagarle a Beta para que esta le ceda su posición contractual en el contrato.

Al respecto, consulta:

- 1) Si se mantiene la tributación del N° 6 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, de arrendarse el bien a Gama mediante un nuevo contrato de arrendamiento. Al respecto, el consultante estima que ello sería posible ya que se seguirían cumpliendo los requisitos señalados por el Servicio.
- 2) Cuál sería el tratamiento tributario que debe otorgar Gama al pago realizado por la adquisición de la posición contractual.
- 3) Supuesto que no se cumplen los requisitos legales, consulta cómo debiesen tributar y declararse las rentas provenientes del contrato de arrendamiento de maquinaria para el caso planteado.

II ANÁLISIS

En lo que interesa, el N° 6 del artículo 59 de la LIR grava con impuesto adicional con tasa del 35% a las cantidades que el arrendatario pague al exterior en cumplimiento de un contrato de arrendamiento, con o sin opción de compra, de un bien de capital importado, susceptible de acogerse a sistema de pago diferido de tributos aduaneros. Este impuesto adicional se aplica sobre la parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación, la que para tales efectos se presume de derecho que constituye el 5% del monto de cada cuota que se pague en virtud del contrato mencionado.

Al respecto, este Servicio ha precisado que el contrato de arrendamiento debe recaer sobre un bien importado, lo que implica que la importación del bien “se efectúe como parte del referido contrato y con el objeto de cumplir la obligación de entregar al arrendatario la cosa arrendada”. De modo que si la importación se ha efectuado en virtud de una operación distinta a la mencionada no se cumpliría tal requisito legal¹. Es decir, la tributación señalada se aplicará a las sumas que se remesen al exterior “con motivo de la importación” de un bien de capital “bajo la celebración de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra.”²

¹ Oficio N° 2518 de 2013.

² Oficio N° 2518 de 2013.

Conforme lo anterior y respecto de la consulta 1) del Antecedente, en caso de cederse la posición contractual en un contrato de arrendamiento – bajo cuyo cumplimiento se verificó la importación de un bien de capital – en principio se seguirían cumpliendo los requisitos establecidos por la ley. Lo anterior, siempre que se mantengan las mismas cláusulas del contrato cedido y la transferencia de la posición contractual no implique extinguir ni modificar las prestaciones pactadas en el contrato, manteniendo este su naturaleza y sus consecuencias tributarias, cuestión de hecho entregada a la respectiva instancia de fiscalización.

Con todo, supuesto que el contrato de arrendamiento que dio origen a la importación termina el 31.12.2021, no es posible sostener que se cede la posición contractual y aplicar sus efectos a otro contrato que comienza a partir de enero de 2022, por tratarse de una nueva convención.

En cuanto a la consulta 3) del Antecedente, que guarda relación con la consulta 1), en caso que el nuevo contrato de arrendamiento, vigente a partir del año 2022, no cumpla los requisitos del N° 6 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, a partir de lo instruido por este Servicio mediante la Circular N° 43 de 1980, se sigue que las rentas obtenidas por un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, en virtud del arriendo de un bien situado en el país, se afectan con impuesto adicional, de acuerdo al inciso primero del artículo 60 de la LIR, con tasa de 35% y, además, con impuesto de primera categoría (IDPC), aplicable en virtud del N° 3 del artículo 20 de la LIR.

De acuerdo al inciso primero del artículo 60, artículo 63 y N° 4° del artículo 65, todos de la LIR, el impuesto adicional, con tasa del 35%, deberá declararse y pagarse en el mes de abril del año siguiente al de la obtención de las rentas, imputándose como crédito el monto del IDPC pagado, dado el sistema integrado de tributación que contempla la ley.

En cuanto al tratamiento tributario que debería otorgar Gama al pago realizado por la adquisición de la posición contractual, este Servicio ha precisado³ que el desembolso en el que se incurra para la adquisición de un derecho personal no puede calificarse como un gasto de aquellos indicados en el artículo 31 de la LIR, pero sí a una inversión efectiva, correspondiente a un activo intangible.

Al no existir norma legal que permita deducir como gasto el citado activo intangible en la determinación de la renta líquida imponible, este 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 adquirió⁴, y sin perjuicio de las facultades de fiscalización de este Servicio, particularmente para tasar el precio de la cesión del derecho personal en las circunstancias que establece el artículo 64 del Código Tributario⁵.

Por otra parte, podrá aplicarse lo dispuesto en el N° 9 del artículo 31 de la LIR, que permite deducir los gastos de organización y puesta en marcha⁶, siempre y cuando se verifiquen tanto los requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31, como los requisitos específicos del citado N° 9. Es decir, que sea necesario para el inicio de un nuevo negocio 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 del contribuyente. Lo anterior, debe ser acreditado en la instancia de fiscalización correspondiente.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

1) Para aplicar el régimen tributario establecido en el N° 6 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, la importación del bien de capital debe efectuarse en virtud de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra de dicho bien, situación tributaria que, en principio, se mantiene cuando el arrendatario original cede su posición contractual en el mismo contrato de arrendamiento del bien de capital arrendado.

³ Oficio N° 2394 de 2018.

⁴ Oficio N° 2454 de 2001.

⁵ Respecto de la tasación de la cesión de un derecho, Oficio N° 4639 de 1999.

⁶ En este sentido Oficios N° 2394 de 2018 y N° 452 de 2012.

Con todo, en el presente caso se debe tener presente que el contrato de arrendamiento que dio origen a la importación terminaría el 31.12.2021, de modo que no podría extender sus efectos a otro contrato que comienza a partir de enero de 2022.

2) El pago realizado por Gama para la adquisición de la calidad de arrendatario corresponde a una inversión efectiva, equivalente a un activo intangible, que podrá amortizarse 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; sin perjuicio de poder aplicar el N° 9 del artículo 31 de la LIR, solo en caso que concurran los requisitos legales, en los términos señalados por este Servicio en su jurisprudencia.

3) De no poder aplicarse lo establecido en el N° 6 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, las rentas de arriendo pagadas por el nuevo arrendatario están afectas al impuesto adicional de acuerdo al inciso primero del artículo 60 de la LIR, con tasa de 35%, y al IDPC; tributos que se deberán declarar anualmente en el mes de abril de cada año.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3464 del 07-12-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos