

Forma de reconocer como gasto el precio pagado por la adquisición del derecho de constitución de usufructo y cesión de un contrato de arrendamiento sobre bienes raíces.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la posibilidad de aplicar modelo de amortización de usufructo que propone para reconocer como gasto el monto pagado por su constitución.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una empresa actualmente obtiene la cesión de contratos de arrendamiento que tienen los dueños de terrenos con empresas de telecomunicaciones.

Los contratos de arrendamiento son de largo plazo (10, 15, 20 años), donde las operadoras telefónicas instalan sus respectivos equipos de comunicación y el dueño del terreno (arrendador) percibe una renta mensual por dicho arriendo.

Para realizar el negocio, la empresa precisa tener una serie de inmuebles sobre los cuales es esencial tener certeza jurídica de su posesión, a fin de no correr riesgos de su inversión. Con tal fin, posee diversos inmuebles a título de usufructo, por los cuales paga un precio respectivo al dueño del inmueble, derecho que le otorga mayor certeza jurídica en vez de firmar una cesión del contrato de arrendamiento existente.

Para ello, se firma un contrato denominado “constitución de usufructo” de los referidos bienes raíces con sus dueños, por plazos que van entre los 30, 20 y 15 años, para lo cual ambas partes (dueño del inmueble y la empresa) fijan un precio correspondiente a todos los años que restan del contrato de arrendamiento inicial, incluso siempre la constitución de usufructo firmada es mayor a los años que restan del contrato de arrendamiento.

En relación con el precio pactado y pagado en las constituciones de usufructo, la cláusula quinta de los referidos contratos señala el monto a pagar al dueño del inmueble. La cláusula octava de los contratos denominada “cesión consensual del contrato de arrendamiento” señala que el usufructuario es el sucesor legal del constituyente (dueño del inmueble), respecto del contrato de arrendamiento, es decir, pasa a ser el arrendador del inmueble, pagando hoy un monto para obtener el contrato de arrendamiento y percibir las rentas de arrendamiento mes a mes en el largo plazo.

Agrega que, analizando la jurisprudencia administrativa relacionada con la amortización de activos intangibles (usufructos), encontró los Oficios N° 2151 de 2013 y N° 144 de 1994, donde básicamente se resuelve que no pueden amortizarse los activos intangibles.

Agrega que los contratos de constitución de usufructos que la empresa firma con los dueños de los terrenos poseen el concepto de usufructo y cesión consensual del contrato de arrendamiento en un mismo documento legal, pero se fija un valor económico por ambos conceptos, ante lo cual, sabiendo que el objetivo principal del negocio son los contratos de arrendamiento a largo plazo, plantea la posibilidad de amortizar una parte de los respectivos contratos por la “cesión consensual del contrato de arrendamiento” y seguir el criterio indicado en el Oficio N° 1478 de 2004, en el sentido que precio pagado por el comprador “en la operación que describe en su presentación, incidirá en la generación de los ingresos de todos los ejercicios que dure el contrato de arrendamiento cuyos derechos se adquieren, de lo cual se desprende que el referido desembolso, atendido el principio general antes comentado – correspondencia entre ingresos y gastos – y además, lo determinado en pronunciamientos anteriores emitidos sobre la materia por este Servicio, deberá recuperarse en forma proporcional durante todo el período de vigencia del contrato de arriendo.”

Agrega el oficio que la “parte no amortizada del citado desembolso, por aplicación del principio antes mencionado, adoptará la calidad de un gasto diferido, el cual, al término de cada ejercicio, deberá someterse a la norma de actualización dispuesta por el N° 7 del artículo 41° de la Ley de la Renta, para luego proceder a su amortización en la parte que corresponda al período comercial respectivo.”

De lo anteriormente expuesto, a raíz de la dificultad de los contratos firmados por la empresa y los dueños de los terrenos, que no aclaran el monto pagado por concepto de usufructo y por cesión consensual del contrato de arrendamiento, y con el fin de considerar que debe existir una debida

correlación con los ingresos y gastos que se generan durante un período tributario determinado, a fin de reflejar la real utilidad generada por el contribuyente en dicho período, propone una fórmula para reconocer como gasto en cada período tributario el monto correspondiente a la cesión consensual del contrato de arrendamiento, según un ejemplo, que no se reproduce por no ser necesario para el análisis y conclusión de la materia consultada.

Al respecto, consulta:

- 1) Es factible aplicar el modelo de amortización propuesta, con base a los contratos firmados actualmente y aplicar la debida correlación de ingresos y gastos, para los respectivos periodos tributarios.
- 2) Será recomendable detallar en los mismos contratos actuales firmados de acuerdo con el valor total pagado, qué monto corresponde a usufructo y qué monto a cesión consensual del contrato de arrendamiento, para poder amortizar este último concepto.
- 3) Si ya venció el plazo del contrato de arrendamiento original (entre el dueño del inmueble y operadora) y la operadora no quiere renovar el arrendamiento, se puede castigar a resultado el monto del valor pagado por usufructo por perder valor económico para la empresa que realizó la inversión (Oficio N° 2151 de 2013)

II ANÁLISIS

De acuerdo al artículo 764 del Código Civil, el usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo a conservar su forma y substancia, y de restituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible.

El artículo 790 del mismo código precisa que los frutos civiles pertenecen al usufructuario día por día en tanto que el artículo 792 agrega que el usufructuario es obligado a respetar los arriendos de la cosa fructuaria, contratados por el propietario antes de constituirse el usufructo por acto entre vivos, o de fallecer la persona que lo ha constituido por testamento. Sin embargo, conforme al inciso segundo de este artículo, las rentas del arrendamiento pertenecerán al usufructuario desde que principia el usufructo.

Conforme las citadas normas, aun cuando las partes, al constituir el usufructo, no hubieran pactado la cesión de los contratos de arriendo celebrados previamente por el propietario de los bienes inmuebles, las rentas de arrendamiento no pagadas, al momento de constituirse el usufructo, pertenecen al usufructuario, a menos que se hubiere pactado lo contrario.

Luego, es irrelevante, para determinar el tratamiento tributario que corresponde al monto pagado por el usufructo la cláusula sobre cesión del contrato de arriendo que se habría incorporado en el mismo contrato celebrado entre el propietario de inmueble y la empresa, siendo innecesario analizar el ejemplo contenido en su presentación.

Precisado lo anterior, se reitera el criterio del Oficio N° 2151 de 2013, en el sentido que las sumas pagadas por la adquisición del derecho real de usufructo sobre un bien raíz por un plazo determinado, atendiendo que constituyen un valor intangible que forma parte del activo de la empresa y no un gasto diferido de la misma, solo podrán cargarse al resultado tributario mediante su deducción como costo en el momento en que tal derecho se enajene o bien mediante su castigo cuando se acredite que el mismo ha perdido su valor económico para la empresa que realizó la inversión, lo que podrá ocurrir al término del plazo del usufructo, cuando este derecho se consolide con la nuda propiedad.

Según lo expuesto, y en relación a la primera consulta, se informa que no es posible aplicar la amortización propuesta en su presentación.

En cuanto a la segunda consulta, son los contribuyentes quienes toman las decisiones contractuales, de acuerdo a la voluntad de las partes.

En relación a la tercera consulta, es aplicable el Oficio N° 2151 de 2013, conforme al cual los pagos efectuados por la adquisición del usufructo solo podrán cargarse al resultado tributario mediante su deducción como costo en el momento en que tal derecho se enajene o bien mediante su castigo cuando se acredite que el mismo ha perdido su valor económico para la empresa que realizó la inversión.

Finalmente, respecto al precio pagado por la adquisición del usufructo, cabe señalar que este Servicio podrá aplicar la facultad de tasar, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) El usufructo es un activo intangible respecto del cual la LIR no contempla norma alguna que permita su amortización.

De esta manera, dicho activo sólo puede ser rebajado como gasto cuando pierda totalmente su valor económico, oportunidad en que procederá su castigo, de acuerdo al artículo 31 de la LIR y cumpliendo demás requisitos.

La cesión del contrato de arriendo celebrado previamente sobre el mismo inmueble sobre el cual se constituye el usufructo no altera la conclusión anterior.

- 2) Como se indicó, son los contribuyentes quienes toman las decisiones contractuales, de acuerdo a la voluntad de las partes.
- 3) Es aplicable el Oficio N° 2151 de 2013, conforme al cual, los pagos efectuados por la adquisición del usufructo solo podrán cargarse al resultado tributario mediante su deducción como costo en el momento en que tal derecho se enajene o bien mediante su castigo cuando se acredite que el mismo ha perdido su valor económico para la empresa que realizó la inversión.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 533 del 22-02-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos