

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 20, N°1, LETRA A), ART. 68 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 17 - LEY N° 20.780, DE 2014 - CIRCULAR N° 37, DE 2015. (Ord. N° 611, de 23-03-2017)

CONSULTA SOBRE EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN APLICABLE A LAS RENTAS OBTENIDAS POR EL ARRENDAMIENTO DE BIENES RAÍCES NO AGRÍCOLAS, DE ACUERDO AL NUEVO N° 1, DEL ARTÍCULO 20, DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, DE ACUERDO AL TEXTO FIJADO POR LA LEY N° 20.780.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre el régimen de tributación aplicable a las rentas obtenidas por el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, de acuerdo al nuevo N° 1, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), de acuerdo al texto fijado por la Ley N° 20.780.

I.- ANTECEDENTES.

Indica que la Circular N° 37, de 2015, de este Servicio, que instruye sobre los regímenes de renta presunta y sobre rentas provenientes de los inmuebles, en su Capítulo II letra D), interpreta la tributación de la cesión del uso de los inmuebles, no quedando claro, a su juicio, si es opcional o no la determinación de la renta efectiva según el respectivo contrato en el caso de los bienes raíces no agrícolas. En otras palabras, indica, que se presenta la duda de si un contribuyente dedicado exclusivamente al arrendamiento de bienes inmuebles no agrícolas puede elegir determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa o hacerlo según contrato, o si esta última forma de establecer la renta efectiva es obligatoria para un contribuyente que no percibe ningún otro tipo de rentas que lo obliguen a determinar su resultado según contabilidad completa.

En su opinión este Servicio[1], parece haber confirmado que los contribuyentes que solamente obtengan ingresos por rentas de arrendamiento de inmuebles no agrícolas deben determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, lo que daría a entender que es opcional el método de determinación dispuesto en el artículo 20 de la LIR de renta efectiva según contrato. Por consiguiente, agrega, que dichos contribuyentes tendrían la opción de declarar según contabilidad, y en caso de optar por declarar las rentas efectivas según lo establecido en el respectivo contrato, produciría como efecto que quedan liberados de la carga administrativa de llevar esa contabilidad, no pudiendo deducir los gastos en los que deban incurrir para cumplir con las obligaciones que le impone el contrato.

Conforme a lo indicado, solicita que se aclare si los contribuyentes que exclusivamente obtengan rentas de arrendamiento de predios no agrícolas, pueden optar por determinar la renta efectiva según contrato o mediante contabilidad completa. O si, por el contrario, es obligatoria la determinación de la renta efectiva mediante el contrato para los mismos

contribuyentes, tal como es obligatoria la determinación de la renta efectiva mediante contabilidad completa para los contribuyentes que, junto con dichas rentas, obtengan cualquier otra que se deba determinar utilizando contabilidad completa.

Conforme a lo que expresa, indica que se hace necesario tener certeza respecto de cómo se deberán determinar las rentas de arrendamiento de inmuebles no agrícolas obtenidas este año, las que deberán ser declaradas en abril de 2017.

II.- ANÁLISIS.

El N° 1, del artículo 20 de la LIR, sustituido a contar del 1° de enero de 2016 por la Ley N° 20.780[2], establece en su letra a) como regla general que, tratándose de contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces se gravará la renta efectiva de dichos bienes[3]. En este caso, la disposición en comento no establece la forma en que ha de acreditarse la renta efectiva, resultando por tanto plenamente aplicables las disposiciones del artículo 68 de la LIR. En consecuencia, de acuerdo con lo que dispone el inciso final de este artículo, debe acreditarse la renta proveniente de la explotación de bienes raíces no agrícolas, en base a contabilidad completa.

Además, la jurisprudencia administrativa[4] de este Servicio ha señalado, que cuando corresponda declarar la renta efectiva ésta debe acreditarse mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 17 del Código Tributario. Agrega la citada jurisprudencia, que de conformidad a lo dispuesto por el artículo 68 de la LIR, la contabilidad fidedigna puede ser completa o simplificada, siendo la contabilidad completa la regla general, la que deberá aplicarse siempre que el contribuyente no haya optado por sujetarse a un régimen especial de tributación que la ley autorice.

Por lo tanto, de acuerdo a la letra a), del N°1 del artículo 20, los contribuyentes deberán declarar la renta efectiva determinada según contabilidad completa por la explotación de bienes raíces, sean éstos agrícolas o no agrícolas. En este caso, la renta deberá sujetarse al procedimiento de determinación regulado en los artículos 29 al 33 de la LIR.

En esta situación se encuentran todos los contribuyentes que hayan estado obligados o no a determinar su renta efectiva según contabilidad completa al 31 de diciembre de 2015 y aquellos que inicien actividades a contar del 1° de enero de 2016.

Por su parte, la letra b) del referido N°1, dispone que en el caso de contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa (de acuerdo a la letra a), del N° 1,

del artículo 20 de la LIR), y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal bienes raíces, se gravará dicha renta efectiva acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.

Por lo tanto, la determinación de la renta efectiva según contrato constituye una regla obligatoria para efectos de acreditar la renta proveniente de la explotación de bienes raíces, la cual operará solo en el caso que el contribuyente no declare su renta efectiva según contabilidad completa.

En este último caso, es importante destacar que esta norma legal tiene el carácter de especial, pues determina de manera específica y para el caso concreto, el hecho gravado con impuesto, cual es la renta efectiva de dichos bienes y la forma en que ha de acreditarse dicha renta.

En consecuencia, si el contribuyente no se sujeta a la determinación de la renta efectiva según contabilidad completa, quedará obligatoriamente sujeto a la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

Esto no significa que sea optativo para el contribuyente determinar la renta efectiva proveniente del arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión temporal de bienes raíces, según contabilidad completa o según contrato. Significa que, si el contribuyente lleva contabilidad completa, debe declarar su renta efectiva según dicha contabilidad, sin poder renunciar a ello. En cambio, si el contribuyente no lleva contabilidad completa, debe declarar su renta efectiva según contrato, sin deducción alguna.

Finalmente, cuando tales contribuyentes desarrollen junto a la explotación de bienes raíces no agrícolas, una actividad distinta por la cual estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, en tal caso estarán obligados a acreditar la renta efectiva proveniente de todas sus actividades mediante contabilidad completa, según se indicó en la Circular N° 37 de 2015, sin perjuicio de que puedan acogerse a lo dispuesto en la letra A.-, del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para tal efecto.

III.- CONCLUSIONES.

Como regla general, los contribuyentes deben determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa por la actividad de la explotación de bienes raíces no agrícolas a

partir del 1° de enero de 2016, de acuerdo a la letra a), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, en concordancia con el artículo 68 del referido cuerpo legal y artículo 17 del Código Tributario.

Asimismo, los contribuyentes que no determinaren su renta efectiva según contabilidad completa en los términos indicados en el párrafo anterior, quedarán obligados a determinar su renta efectiva obtenida del arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna, conforme a lo prescrito en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

Si el contribuyente queda sujeto a esta última norma legal, debe aplicarla con primacía respecto de la norma establecida en el artículo 68 de la LIR, al tener el carácter de especial, pues determina de manera específica y para el caso concreto, el hecho gravado con impuesto, cual es la renta efectiva de dichos bienes y la forma en que ha de acreditarse dicha renta.

Finalmente, cuando los contribuyentes desarrollen junto a la explotación de bienes raíces no agrícolas, una actividad distinta por la cual estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, estarán obligados a acreditar la renta efectiva proveniente de todas sus actividades mediante dicha modalidad, según se indicó en la Circular N° 37 de 2015.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, tales contribuyentes pueden optar por acogerse a lo dispuesto en la letra A.-, del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para tal efecto.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 611, de 23.03.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Oficio N°3.220, de 2015.

[2] El texto del N° 1.-, del artículo 20 de la LIR, fue reemplazado por la Ley N° 20.780 de 2014, y modificado por la Ley N° 20.899, a partir del 1° de enero de 2016.

[3] Las instrucciones sobre la situación tributaria conforme a esta norma legal, están contenidas en la Circular N° 37, de 2015, complementada por la Circular N° 39, de 2016.

[4] Oficio N° 3220, de fecha 21.12.2015.