

Depreciación de bienes construidos en terreno ajeno.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la posibilidad de depreciar bienes construidos en terreno ajeno que serán de dominio del arrendador una vez terminado el contrato de arrendamiento.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la sociedad XXX es arrendataria de un terreno donde desarrolla su actividad agrícola. Según el contrato de arrendamiento, toda obra, mejora o construcción que se realice en el terreno arrendado pasará a ser de propiedad del arrendador una vez terminado el contrato de arrendamiento, sin ningún tipo de contraprestación por parte del arrendador. Añade que la sociedad XXX debió construir un tranque de riego, obras de captación y las instalaciones necesarias para su funcionamiento, para el desarrollo de sus actividades.

Tras referir las normas sobre depreciación, indica que, de acuerdo con este Servicio, determinados bienes no serían depreciables por tener una duración indefinida en el tiempo, siendo ese el caso de un tranque de agua, citando las Circulares N° 6 y N° 60, ambas de 2003.

A su juicio, la ley y este Servicio están contestes en que la facultad de depreciar un bien obedece a un criterio temporal en la utilización de dichos bienes por parte de sus propietarios. Luego, dado que los tranques, canales, pozos y demás instalaciones que forman parte del activo fijo de la sociedad XXX pasarán a ser propiedad del arrendador, dichos bienes no tendrán una duración indefinida para la sociedad XXX, quien fue la que incurrió en el gasto.

A mayor abundamiento, señala que, bajo un criterio de temporalidad, la sociedad XXX no podrá utilizar el bien de manera indefinida, pues al término del contrato de arriendo se verá impedido de utilizarlos.

Por lo anterior, solicita se confirme que, al no cumplirse con la duración indefinida en la utilización de un bien determinado, el activo fijo puede ser depreciable por la sociedad XXX o, en caso que ello no sea procedente, la sociedad XXX podrá llevar a gasto la inversión, rebajándola del resultado del ejercicio en que pierda la propiedad de dichos bienes.

II ANÁLISIS

Los contribuyentes de la primera categoría que declaren la renta efectiva según contabilidad completa deben determinar la renta líquida imponible de acuerdo con los artículos 29 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Conforme con el artículo 31 de la LIR, la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio¹.

De su presentación se desprende que todos los desembolsos se relacionan con construcciones nuevas realizadas por el arrendatario, con el consentimiento del propietario del terreno, y sin que se hayan efectuado mejoras a construcciones ya existentes en el mismo.

Asimismo, informa que las construcciones ejecutadas en el terreno serán de dominio del arrendador una vez finalizado el contrato de arrendamiento y restituido el inmueble.

Al respecto, y a propósito de las mejoras útiles efectuadas en terreno ajeno, este Servicio ha interpretado² que las partes podrían acordar que no pasen al dominio del propietario del terreno sino hasta terminado el contrato, manteniéndose en el intertanto en el patrimonio de quien ha efectuado las

¹ La Ley N° 21.210 modificó el inciso primero del artículo 31 de la LIR, definiendo qué se entiende por “gasto necesario”. Las instrucciones en esta materia se impartieron mediante Circular N° 53 de 2020.

² Oficio N° 350 de 2010.

mejoras en cuestión, en cuyo caso, estas integrarían activo fijo de tes último y quedarían sujetas a las normas del N° 5 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

Conforme lo anterior, puede concluirse que las construcciones nuevas en terreno ajeno pasan a formar parte del activo inmovilizado de la sociedad XXX (arrendataria), así como las mejoras que, eventualmente, realice en dichas construcciones, durante el lapso de vigencia del contrato de arrendamiento.

Consistente con lo anterior, la sociedad arrendataria tendrá derecho a rebajar como gasto necesario la depreciación de los bienes que componen su activo inmovilizado, de acuerdo con los números 5° y 5° bis del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR (en cuanto sean aplicables al caso particular). Asimismo, para efectos de determinar la vida útil de los bienes en cuestión, se deberá observar lo instruido mediante la Resolución Ex. N° 43 de 2002.

Tratándose de bienes del activo inmovilizado que, atendidas sus condiciones particulares, no tengan fijada una vida útil en la citada resolución por ser bienes de duración indefinida – como en el caso del tranque de agua – no resulta posible depreciarlos. Con todo, la arrendataria podrá llevar a gasto el total del valor de los bienes construidos o adquiridos cuando pasen a formar parte del dominio del arrendador, reflejando la pérdida que ellos representan en su patrimonio.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente las construcciones efectuadas por la sociedad XXX en terreno ajeno forman parte de su patrimonio durante la vigencia del contrato de arrendamiento, de modo que pueden ser registradas como bienes de su activo fijo o inmovilizado durante dicho periodo.

En consecuencia, la sociedad XXX podrá deducir como gasto necesario para producir la renta la depreciación de dichos bienes, en los términos dispuestos en los números 5° y 5° bis del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, según corresponda.

El total del valor de los bienes del activo fijo que no puedan depreciarse por ser de duración indefinida conforme con la Resolución Ex. N° 43 de 2002, podrán ser rebajados como gasto cuando pasen a dominio del propietario del terreno.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 813 del 29-03-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos