



EFFECTOS TRIBUTARIOS DEL PAGO DE CUOTAS LEASING SOBRE TERRENOS Y CUOTAS INICIALES RELEVANTES

PARTE I

**TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Katherine Suarez
Profesor Guía: Miguel Ojeda**

Santiago, Octubre 2018

INDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	2
A.	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	2
1.	Historia.....	2
2.	Importancia del Tema	5
B.	OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	5
1.	Objetivos Generales:	5
2.	Objetivos Específicos:	6
C.	LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.....	6
D.	HIPÓTESIS DEL TRABAJO.....	6
E.	METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN:.....	7
II.	MARCO TEORICO.....	8
A.	MARCO CONCEPTUAL:	8
B.	TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS Y TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN.	8
C.	MARCO NORMATIVO DEL LEASING:	8
1.	Definición de Leasing:.....	8
2.	Normativa financiera	9
2.1.	Concepto Normas IFRS.....	9
2.2.	Tipos de Operaciones de Leasing.....	9
2.2.1.	Leasing Financiero	9
2.2.1.1.	Definición	9
2.2.1.2.	Partes de un contrato leasing financiero.....	10
2.2.2.	Leasing Operativo.....	10
2.2.2.1.	Definición.....	10
2.2.2.2.	Partes de un contrato leasing operativo.....	11
3.	Naturaleza jurídica del leasing	11
3.1.	Teoría del Contrato de Arrendamiento	11
3.2.	Teoría de la Compraventa	13
3.3.	Teoría del contrato de mutuo de dinero	13
3.4.	Operación de financiamiento, que tiene la naturaleza jurídica de un negocio atípico, complejo	13
4.	Marco legal Contrato de arrendamiento	14
4.1.	Definición.....	14
4.2.	Partes que intervienen:	15
4.3.	Requisitos esenciales:	15
4.4.	Características:	15
5.	Marco Normativo Tributario Ley de Impuesto sobre la Renta.....	16
5.1.	Determinación Resultado Tributario	16
5.2.	Disposiciones en materia de Ingresos Brutos	17
5.2.1.	Definición	17
5.2.2.	Oportunidad de su reconocimiento	17

5.3. Disposiciones sobre costo directo de bienes y servicios	17
5.3.1. Materia Prima Directa	18
5.3.2. Mano de obra directa	19
5.3.3. Venta de inmuebles y contrato de construcción por sumaalzada	19
6. Disposiciones sobre gasto necesario para producir la renta.....	20
7. Definición del Capital Propio Tributario, de acuerdo a lo establecido en el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.....	21
7.1. Definición.....	21
7.2. Metodología para determinar el Capital Propio Inicial.	21
8. Régimen de Imputación Parcial de Créditos – Artículo 14 B Ley de Impuesto sobre la Renta.	23
9. Registro de Rentas Afectas a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.....	23
10. Tratamiento tributario por desembolsos que incurren los arrendatarios de un inmueble en su habilitación o acondicionamiento.....	25
11. Tratamiento tributario de las inversiones efectuadas en terreno ajeno.....	27
12. Bibliografía	29

ABREVIATURAS

D.L.	Decreto Ley.
LIR:	Ley sobre Impuesto a la Renta.
SII:	Servicio de Impuestos Internos.
IFRS:	International Financial Reporting Standards.
NIC:	Normas Internacionales de Contabilidad.
IA:	Impuesto Adicional.
IGC:	Impuesto Global Complementario .
RAI:	Rentas Afectas a Impuesto.
RLI:	Renta Líquida Imponible.

I. INTRODUCCIÓN

A. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1. Historia

Remontándose a los orígenes históricos, la institución del leasing se basa en épocas realmente antiguas en las cuales se ha podido establecer que tuvo aplicación.

A través de diversas obras, tales como “El Contrato de leasing”¹, se citan trabajos de investigación en los que se relatan con amenidad diversos temas relacionados con el leasing en la antigüedad y se llega a la conclusión de que esta institución, considerada en su aspecto genérico tradicional del contrato de arrendamiento de cosas, se practicaba en las culturas de Oriente Medio, hace ya 5.000 años, en el pueblo sumerio, que se encontraba al sur de la Mesopotamia.

Más tarde en la antigua Grecia, se encuentran citas que dan cuenta y evidencia de la existencia de leasing de esclavos, minas y barcos. Posteriormente en los siglos XIX y XX, se perfila ya con claridad esta institución, sobre todo en los Estados Unidos y en diversos países de Europa.

Alrededor de los años sesenta, nacen las grandes empresas y se institucionaliza el empleo del leasing, que ha contribuido decisivamente al desarrollo industrial del mundo occidental facilitando el equipamiento de las más diversas actividades en sus más variadas áreas.

En Chile nace sólo en 1977 con motivo de la formación de la empresa hoy denominada “Leasing Andino S.A” que nació como iniciativa de la empresa española Leasing Bancaya S.A., filial del Banco de Vizcaya, quien propuso al Banco de Chile la iniciación conjunta de una empresa de leasing.

Posteriormente y a través del tiempo se ha ido masificando la actividad del leasing creándose diversas empresas, principalmente bajo el amparo de instituciones bancarias.

¹ORTUZAR, Antonio, 1995

Adicionalmente es importante destacar que, el **leasing**², constituye un mecanismo de financiamiento particularmente eficiente para las empresas, que ha experimentado un notable incremento en Chile en los últimos años.

A continuación se muestra una gráfica, de la evolución industrial del leasing en Chile y sobre el tipo de bienes

Evolución Industrial del Leasing en Chile

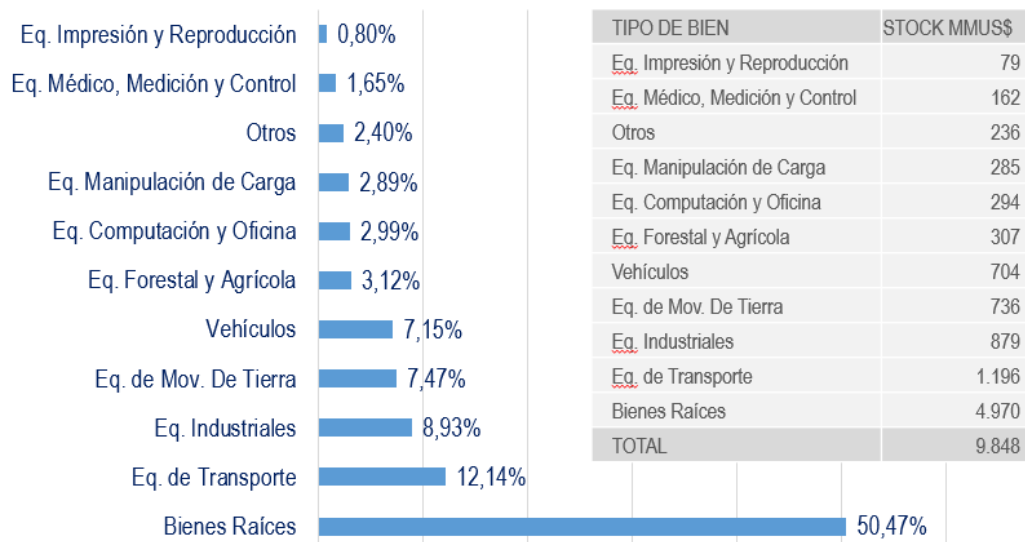


Fuente: asociación Chilena de leasing (ACHEL)

² Palabra en idioma inglés que significa "arriendo".

Evolución Industrial del Leasing en Chile

Distribución Stock al Cierre por tipo de bien a Diciembre 2015



Fuente: Asociación Chilena de Leasing (ACHEL)

Una de las razones en que se fundamenta su crecimiento, obedece en parte a los beneficios tributarios, pues mirado el aspecto impositivo, desde el ángulo del usuario del bien objeto del contrato del leasing, en la práctica muchas veces el arrendatario experimenta el efecto de una amortización acelerada, que excede la que tendría el bien si fuera de su dominio o propiedad.

Es por lo anterior, que nos hemos motivado en realizar una investigación que aborde de manera precisa y clara, los efectos tributarios del pago de cuotas de leasing sobre inmuebles en arrendamiento y si sería admitido tributariamente activar dichos pagos, como así también, clarificar el concepto de correlación de ingreso y gastos cuando los bienes respectivos no generen renta tributable en la empresa o sociedad.

2. Importancia del Tema

Cabe señalar que los contratos de leasing en términos generales supondrían la existencia de un beneficio tributario, no obstante, tratándose de un inmueble, específicamente en el caso de un terreno, se visualizaría un beneficio tributario mayor, dado que constituye un bien no sujeto a las normas de depreciación y bajo la estructura del contrato de leasing, que en su naturaleza jurídica, es un contrato de arrendamiento, las cuotas pagadas o adeudadas, constituirían un gasto del periodo.

La importancia del tema en análisis radica en analizar el criterio que el Servicio de Impuestos Internos ha establecido en esta materia, mediante Jurisprudencia Administrativa, manifestando ciertas condiciones que se deben cumplir para definir la oportunidad en que se puede rebajar de la Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría, el gasto por cuotas de arriendo. A modo de ejemplo, se pueden mencionar el destino o uso del terreno que es objeto del contrato y la generación de ingresos operacionales o no operacionales en el período en que se rebajan como gasto las cuotas.

Así mismo y como complemento para dar consistencia a los pronunciamientos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos en esta materia, efectuaremos un análisis de diversos casos, en los cuales se expondrán situaciones que se dan en la práctica, considerando distintos rubros e industrias. Además, manifestaremos nuestras conclusiones a la luz de todo lo que podamos investigar.

B. Objetivos de la Investigación

1. Objetivos Generales:

El objetivo general de este trabajo de investigación es determinar los efectos tributarios en el Impuesto a la Renta, derivados del pago o adeudamiento de las cuotas, de un contrato de leasing sobre inmuebles y de pagos anticipados de estos.

Lo anterior mediante el análisis de la Jurisprudencia Administrativa, Normativa Legal y Normativa Contable vigente.

2. Objetivos Específicos:

Los objetivos específicos son los siguientes:

1. Definir el concepto de leasing, elementos y sus características.
2. Definir la naturaleza jurídica de un contrato de leasing.
3. Análisis de la Ley de Impuesto a la Renta (DL. 824, de 1974), en específico de los siguientes artículos:
 - 3.1. Artículo 14°: “Sistema de tributación a base de retiros y distribuciones de sociedades o empresas que declaren su renta efectiva y contabilidad completa.
 - 3.2. Artículo 29°: “Ingresos Brutos de Primera Categoría”.
 - 3.3. Artículo 30°: “Costo Directo de los bienes y servicios”.
 - 3.4. Artículo 31° Inciso 1: “Requisitos de los gastos necesarios para producir la Renta”.
 - 3.5. Artículo 41° Inciso 1 N°1: “Corrección monetaria del Capital Propio, aumentos y disminuciones de Capital”.
4. Análisis de Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos.
5. Análisis de Circular N° 49, del 14 de julio de 2016.
6. Análisis de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) aplicables.
7. Análisis de casos prácticos.

C. Limitaciones de la Investigación.

Esta investigación se circunscribe a los efectos tributarios en el Impuesto a la Renta, en las cuotas pagadas y/o adeudadas relativas a un contrato de leasing que versa sobre bienes inmuebles, por lo cual no se abordan efectos tributarios respecto de otros impuestos.

D. Hipótesis del Trabajo

Del análisis de la normativa legal respecto un contrato leasing, se ha detectado la existencia de diversas interpretaciones administrativas emanada del Servicio de Impuestos Internos, que

tienen incidencia en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría de una sociedad.

El Servicio de Impuestos Internos ha definido el tratamiento tributario de las cuotas que versan sobre un contrato de leasing asociado a un inmueble, dependiendo de si se trata de terrenos y/o instalaciones, como así mismo teniendo en consideración otros elementos.

En virtud de lo anterior, frente a un mismo contrato de leasing, se podrían generar distintos efectos a nivel de la determinación de la Renta Líquida Imponible.

De acuerdo a lo consignado precedentemente, a continuación, se expone el tema a investigar:

Sub tema; Considerando la Jurisprudencia Administrativa, no todos los pagos de cuotas por concepto de leasing asociado a inmuebles pueden afectar el resultado tributario del período, tema que será analizado en el primer Capítulo de la Tesis.

Por consiguiente, las hipótesis de trabajo de esta investigación es evaluar si es factible sustentar el criterio establecido por el Servicio de Impuestos Internos, establecido mediante Jurisprudencia Administrativa, en relación al tratamiento tributario de las cuotas y pagos anticipados de un contrato de leasing sobre inmuebles.

E. Metodología de Investigación:

Los métodos de investigación que se utilizan en esta investigación son los siguientes:

- a) **Deductivo**, porque de las normas tributarias generales se efectuarán conclusiones particulares.
- b) **Analítico**, al desglosar las normas tributarias en sus distintas partes.
- c) **Dogmático**, con el fin de efectuar una investigación desde un punto de vista jurídico de la naturaleza de un contrato de leasing.

La metodología que se pretende desarrollar implica principalmente la investigación y análisis crítico de la Jurisprudencia Administrativa emanada del Servicio de Impuestos Internos, a fin

de sustentar el criterio adoptado en relación al tratamiento tributario, desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta vinculado al contrato de leasing en lo que respecta al pago y/o adeudamiento de cuotas.

Adicionalmente y como consecuencia del citado análisis se determinarán los efectos en materia del Capital Propio Tributario y en el Registro de Renta afectas a Impuesto (RAI).

II. MARCO TEORICO

A. Marco Conceptual:

El marco conceptual de esta investigación contiene los elementos normativos considerados en el desarrollo de este estudio.

Las características de este marco conceptual están referidas a aspectos tales como:

- Definiciones.
- Normativa Tributaria.
- Normativa Legal.
- Normativa Contable (NIC 17)
- Referencias bibliográficas

B. Técnicas de Recolección de Datos y Tratamiento de la Información.

Para esta investigación se contempla obtener la información de la normativa jurídica, doctrina y estudios de similar naturaleza, que permitan ampliar el conocimiento y la interpretación de las normas.

C. Marco Normativo del Leasing:

1. Definición de Leasing:

El término Leasing, viene de la palabra en idioma inglés, que significa arriendo; "Un "lease" es un contrato mediante el cual una persona (Lessor o arrendador), natural o jurídica,

traspasa a otra (Lessee o arrendataria), el derecho a usar un bien físico a cambio de alguna compensación, generalmente un pago periódico y por un tiempo determinado, al término del cual el arrendatario tiene la opción de comprar el bien, renovar el contrato o devolver el bien.

El valor total de las cuotas más el monto de la opción de compra es denominado Valor Nominal del contrato.

2. Normativa financiera

2.1. Concepto Normas IFRS

Asimismo, las Normas Internacionales de Información Financiera tratan el tema del arrendamiento, e incluye los tipos de arrendamientos financieros y operativos, como sigue:

*“Se clasificará un arrendamiento como financiero cuando se transfieran sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. Por el contrario, se clasificará un arrendamiento como operativo si no se han transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad”.*³

2.2. Tipos de Operaciones de Leasing

En la NIC 17, se distinguen dos tipos de operaciones de leasing: el "leasing" financiero y el "leasing" operativo.

2.2.1. Leasing Financiero

2.2.1.1. Definición

Se trata de un *"leasing" financiero* cuando el contrato establece una o más de las siguientes condiciones:

³ NIC 17, Norma Internacional de Contabilidad.

- a) Se transfiere la propiedad del bien al arrendatario al término del contrato.
- b) El monto de la opción de compra al final del contrato es significativamente inferior al valor de mercado del bien que tendría en ese momento.
- c) El valor actual de las cuotas de arrendamiento corresponde a una proporción significativa del valor de mercado del bien al inicio del contrato. (90 % o más).
- d) El contrato cubre una parte significativa de la vida útil del bien (75% o más).

2.2.1.2. Partes de un contrato leasing financiero

Entidad de Leasing: La empresa actúa como intermediario. Puede ser una sociedad especializada en operaciones de leasing o un banco.

Arrendatario: Es quien necesita disponer de un determinado bien. Suscribe el contrato de leasing para tener la posesión del bien, adquiriendo su propiedad si ejerce la opción de compra.

Proveedor: Vende el bien a la entidad de leasing. El arrendatario es quien selecciona el bien y el proveedor, siendo la entidad de leasing la que adquiere el bien.

Sin embargo, los contratantes de esta operación son el arrendatario y la empresa de leasing.

2.2.2. Leasing Operativo

2.2.2.1. Definición

Si ninguna de las condiciones señaladas están presentes en la operación, se trata de un "Leasing" operativo.

La diferencia entre el leasing operativo y el leasing financiero consiste en que en el leasing financiero siempre existe una opción de adquisición, pactada desde el inicio del contrato a favor del locatario, mientras que en el operativo sólo se presenta esta opción excepcionalmente, y de existir, es por el valor comercial del bien (opción de compra a precio de mercado), considerando que la transferencia del bien mueble no

está en la intención de las partes.

2.2.2.2. Partes de un contrato leasing operativo

En este caso los contratantes son directamente el proveedor y el arrendatario.

Proveedor: una persona natural o jurídica, denominada arrendadora, que entrega a otra, la tenencia de un bien para su uso y goce, a cambio del pago de un canon o renta periódica.

Arrendatario: Es quien necesita disponer de un determinado bien y lo selecciona de aquellos que dispone el proveedor en su dominio.

3. Naturaleza jurídica del leasing

El poder identificar la naturaleza jurídica de esta operación ha sido un tema de controversia que se ha generado en la doctrina.

A partir de las investigaciones que se han desarrollado, han surgido diversas teorías que han intentado determinar o explicar con mayor o menor acierto la naturaleza jurídica y estructura del leasing.

Así, por ejemplo, se encuentran las teorías que sostienen que el leasing es un contrato de: arrendamiento, compraventa, de mutuo, de mandato, de depósito, etc. Así mismo existe una corriente que identifica que el leasing es un conjunto de actos y contratos vinculados y coordinados entre sí, para el logro de un objetivo económico en común.

3.1. Teoría del Contrato de Arrendamiento

El contrato de leasing reúne los requisitos esenciales de un contrato de arrendamiento. Existe la entrega del uso y goce temporal de un bien contra el pago de una renta, siendo este el elemento esencial de este tipo de contratos.

Según Ortuzar Solar, Antonio (1997):

“Pensemos que la práctica ha demostrado a lo largo de once años de la presencia del leasing en Chile, que no se requiere de una normativa jurídica especial como ha sucedido en algunos países, pues la flexibilidad y amplitud que encierra el contrato de arrendamiento han permitido cobijar las operaciones de leasing que se han realizado”. Agregando más adelante que, “Las disposiciones que regulan el contrato de arrendamiento en el Código Civil, unidas al principio de la autonomía de la voluntad, aseguran a la empresa de leasing y al usuario del bien objeto del contrato, que podrán regular los derechos y obligaciones que libremente convengan y sin ser necesario, para ello, contar con un cuerpo jurídico ad hoc, el que eventualmente de haberlo, restaría aún la flexibilidad existente”. Para finalmente concluir que: “En nuestra opinión, el contrato de leasing, en la medida que sus términos den cumplimiento a las circunstancias esenciales del contrato de arrendamiento de cosas, es un contrato de arrendamiento y no uno típico e innominado”

En Chile, parte importante de la doctrina apoya esta teoría⁴. En este mismo sentido, se han pronunciado también la Jurisprudencia mayoritaria, las interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos y la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.

A modo de ejemplo, El Servicio de Impuestos Internos, ha sostenido lo siguiente; "En relación con el contrato de leasing, este Servicio ha señalado con anterioridad, que es jurídicamente un contrato de arrendamiento de bienes, pues concurren en él las condiciones estipuladas en el artículo 1.015 del Código Civil; vale decir, la obligación de una de las partes a conceder el goce de una cosa y la consiguiente obligación de la otra de pagar por dicho goce un precio determinado. Por otra parte, el artículo 1.916 del mismo cuerpo legal establece que son susceptible de arrendamiento todas las cosas corporales o incorporeales que puedan usarse sin consumirse, excepto aquellas que la Ley prohíbe arrendar. Al respecto cabe señalar que los criterios expuestos por este Servicio a través de los Oficios que citados, se encuentren vigentes, no obstante que para la aplicación de los mismos debe considerarse los términos del contrato respectivo."⁵

⁴ Así como lo han señalado, ORTUZAR SOLAR, Antonio y MENCHACA OLIVARES, Tomás

⁵ SII, extracto Oficio N° 191, de 31 de enero de 2014.

3.2. Teoría de la Compraventa

Esta teoría surge como una respuesta a la del arrendamiento. Su nacimiento se sustenta principalmente en el estudio de la finalidad económica que buscan las partes al celebrar una operación de leasing. Esto es, en el caso del usuario, adquirir la propiedad de un bien determinado pagando su precio en forma diferida; y en el de la empresa de leasing, obtener un lucro por medio de los intereses aplicados por sobre el capital invertido, además de una garantía de pago. Por tanto, de lo anterior se puede colegir que el leasing tiene la misma finalidad económica que un contrato de compraventa con una cláusula de reserva de dominio⁶.

3.3. Teoría del contrato de mutuo de dinero

Esta teoría postula que, en el leasing, la empresa le realiza un préstamo al usuario. Sin embargo, en virtud de un mandato la empresa de leasing le transfiere dichos fondos al proveedor con el fin de adquirir los equipos que el propio usuario ha designado. El dominio de dichos bienes es adquirido por el usuario, para ser transferido inmediatamente a la empresa de leasing como una garantía. Esta es la forma como la empresa se asegura frente a un eventual incumplimiento del usuario, lo que le daría al leasing una estrecha vinculación con el contrato de mutuo⁷.

3.4. Operación de financiamiento, que tiene la naturaleza jurídica de un negocio atípico, complejo

Don Ricardo SANDOVAL LOPEZ (2003), señala que "...más que un contrato el leasing es una operación financiera, integrada por los contratos ya indicados que se encuentran vinculados entre sí y regidos cada uno de ellos por normas propias...".

Esta teoría ha encontrado igualmente asidero en parte de nuestra jurisprudencia. En tal sentido nuestra Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago ha concluido que "...el contrato de leasing ha sido asimilado al contrato de arrendamiento de bienes con

⁶ LEIVA SAAVEDRA, José. Op. Cit. p770

⁷ LEON TOVAR, Soyla. Op. cit. p.159

opción de compra, recibiendo el arrendatario el financiamiento para la adquisición de una especie, y desde esta perspectiva, es una obligación de dinero a la que no pueden serle ajenas las normas y principios que el ordenamiento jurídico prevé para esta categoría de obligaciones...”

4. Marco legal Contrato de arrendamiento

Tomando en consideración que el Servicio de Impuestos Internos, a través de diversos pronunciamientos administrativos, ha definido la naturaleza jurídica le Leasing, como un contrato de arrendamiento, a continuación, nos enfocaremos en señalar la normativa jurídica de este tipo de contrato:

El contrato de arrendamiento se encuentra regulado en los artículos 1915, 1916 y 1917 del Código Civil

4.1. Definición

“Art. 1915. El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado”

Art. 1916. Son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales o incorporeales, que pueden usarse sin consumirse; excepto aquellas que la ley prohíbe arrendar, y los derechos estrictamente personales, como los de habitación y uso.

Art. 1917. El precio puede consistir ya en dinero, ya en frutos naturales de la cosa arrendada; y en este segundo caso puede fijarse una cantidad determinada o una cuota de los frutos de cada cosecha.

Con lo definido, se desprenden que existen tres categorías de arriendo: de cosa, de servicios y de confección de obra material. Cabe señalar que el arrendamiento de cosas puede ser de inmuebles o muebles.

Cabe señalar que en el artículo 567 del Código Civil define como bienes muebles; *“Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas”*

Por otra parte, en su artículo 568, define como bienes inmuebles, lo siguiente; *“Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles.*

Las casas y heredades se llaman predios o fundos”

4.2. Partes que intervienen:

Arrendador y arrendatario

4.3. Requisitos esenciales:

1. Consentimiento.
 2. Que una de las partes se obligue a proporcionar el goce temporal de una cosa, a ejecutar una obra o a prestar un servicio.
 3. Que el arrendatario se obligue a pagar un precio por esta cosa, obra o servicio.
- En materia de arriendo el precio se denomina “renta”.

4.4. Características:

1. Es un contrato bilateral
2. Oneroso
3. Conmutativo
4. Principal
5. Nominativo
6. De tracto sucesivo; implica que las obligaciones se van renovando y cumpliendo extinguiéndose sucesivamente en forma periódica.

7. Título de mera tenencia; por el contrato de arrendamiento se constituye en mero tenedor, pues el arrendador sigue siendo el propietario y poseedor. El arrendatario reconoce el dominio ajeno por lo cual no lo habilita para adquirir la cosa por prescripción.

8. El arrendamiento constituye un acto de administración y no de disposición; pues no implica enajenación.

9. Es un contrato consensual, aun cuando recaiga sobre bienes raíces

5. Marco Normativo Tributario Ley de Impuesto sobre la Renta

5.1. Determinación Resultado Tributario

La Ley de Impuesto sobre la Renta, (D.L 824 de 1974), establece para aquellos contribuyentes que determinan el resultado tributario mediante renta efectiva con contabilidad completa, el mecanismo para determinar el resultado tributario sujeto a tributación del impuesto de primera categoría.

La estructura para determinar la base imponible se encuentra definida en los artículos 29° al 33° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, según se indica en el siguiente resumen:

Determinación base imponible del Impuesto de Primera Categoría de empresas obligadas a llevar contabilidad completa:

Artículo 29	Ingresos brutos de primera categoría	+
Artículo 30	Costo directo de bienes y servicios	-
Artículo 31	Gastos necesarios para producir la renta	-
Artículo 32	Ajustes a la R.L.I. por corrección monetaria	+/-
Artículo 33	Ajustes por agregados y deducciones	+/-
Renta Líquida Imponible de Impuesto de Primera Categoría		=

5.2. Disposiciones en materia de Ingresos Brutos

5.2.1. Definición

De acuerdo a lo establecido en el artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, preceptúa que, para los efectos de determinar la base imponible del Impuesto Primera Categoría, deben computarse todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades a excepción de aquellos a que se refiere el artículo 17° de la misma Ley, es decir, Ingresos No Renta.

“Artículo 29.- Constituyen “ingresos brutos” todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos que no constituyan renta a que se refiere el artículo 17. En los casos de contribuyentes de esta categoría que estén obligados o puedan llevar, según la ley, contabilidad fidedigna, se considerarán dentro de los ingresos brutos los reajustes mencionados en los números 25 y 28 del artículo 17 y las rentas referidas en el N° 2 del artículo 20.”

5.2.2. Oportunidad de su reconocimiento

Su reconocimiento dice relación con lo primero que ocurra, esto es, devengamiento o percepción.

a) El artículo 2° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, define la renta devengada como: *“aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular”*

b) El artículo 3° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, define la renta percibida como: *“aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.”*

5.3. Disposiciones sobre costo directo de bienes y servicios

El artículo 30° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece las normas generales para determinar el costo directo de los bienes y servicios deducibles de los ingresos brutos. Dichas normas serán aplicables para todas las empresas o sociedades, y respecto de todas las actividades económicas, aplicando para tal efecto las reglas básicas y principios contables generalmente aceptados para determinar el costo de los citados bienes y servicios.

“Artículo 30. La renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de esta categoría en virtud de los N°s. 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta. En el caso de mercaderías adquiridas en el país se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente. Si se trata de mercaderías internadas al país, se considerará como costo directo el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta las bodegas del importador. Respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima aplicando las normas anteriores y el valor de la mano de obra.”

Según lo establecido en el artículo citado, el costo directo de los bienes producidos o elaborados por las empresas estará conformado por el valor de la materia prima, servicios y mano de obra⁸.

5.3.1. Materia Prima Directa

Los tratistas en sus tentativas para definir dicho elemento del costo han concordado en que, al hablar de materia prima directa, ella incluye los materiales directos, piezas acabadas y servicios proporcionados por terceros que guardan relación directa con el bien manufacturado, producido o elaborado. Las materias primas directas, en el concepto amplio señalado, se refieren al costo directo de los bienes y servicios que puedan identificarse con las unidades específicas del producto, o en algunos, con departamentos o procesos específicos.

⁸ Circular N° 26, 1976 de Servicio de Impuestos Internos

5.3.2. Mano de obra directa

En general, está constituida por la mano de obra fabril que puede ser identificada directamente con los bienes producidos o, en algunos casos, con departamentos o proceso específicos.

Es importante señalar que, tal como lo indica la Circular N°26 del año 1976, “las cantidades que escapen a la calificación de materia prime directa y mano de obra directa, de acuerdo a lo expresado anteriormente, y siempre que constituyan gastos susceptibles de rebajarse para los efectos de calcular la renta líquida imponible de la empresa, se rebajarán en el ejercicio en que se hayan incurrido.”

5.3.3. Venta de inmuebles y contrato de construcción por suma alzada

Por su parte, la Circular N° 11 de 1988, establece en que oportunidad o periodo deben computarse o deducirse, según corresponda, los ingresos y costos directos originados en la celebración de contratos de promesa de ventas de inmuebles y contratos de construcción por suma alzada.

Los costos directos incurridos en la adquisición o construcción de los inmuebles prometidos vender, se deducirán en el ejercicio comercial en el cual se suscriba el contrato de venta correspondiente, vale decir, en el mismo periodo en el cual se deba incluir, para los efectos tributarios, los ingresos derivados de la celebración de este tipo de contrato.

El costo directo de los bienes inmuebles prometidos vender está conformado por los siguientes elementos en el caso de las empresas constructoras⁹.

1. Valor del terreno incluido en la promesa de venta
2. Valor de los materiales necesarios para construcción de los bienes
3. Valor de la mano de obra empleada directamente en labores de construcción de los bienes.
4. Valor de los servicios proporcionados por terceros que guarden directa relación con los inmuebles construidos (por ejemplo, contratos de construcción por

⁹ Circular 11/1988 de Servicio de Impuestos Internos

administración y de instalación o confección de especialidades

En consecuencia, el costo directo tributario, antes indicado, es el que las empresas al término de cada ejercicio deben someter a las normas de corrección monetaria, establecidas en el N°3 del artículo 41 de la Ley de la Renta.

6. Disposiciones sobre gasto necesario para producir la renta

En materia de deductibilidad de los gastos, las Normativa Tributaria, ha establecido lo siguiente;

“Artículo 31. La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla 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 Servicio.”

De acuerdo a lo establecido en el artículo indicado, se desprenden los requisitos copulativos, para calificar un desembolso como gasto necesario, estos son:

- a) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio
- b) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.
- c) Deben encontrarse pagados o adeudados a la fecha del balance. Para que un gasto se encuentre “adeudado” no es necesario que él sea exigible a la fecha del balance, bastando que él se haya devengado en favor de un tercero, es decir, que éste último tenga un título o derecho sobre dicha cantidad que lo faculte para reclamar su pago cuando ello sea exigible.
- d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio.

7. Definición del Capital Propio Tributario, de acuerdo a lo establecido en el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

7.1. Definición

“Artículo 41 Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

1°. - El capital propio inicial del ejercicio se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance. Para los efectos de la presente disposición se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del capital propio los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa. En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa. “

7.2. Metodología para determinar el Capital Propio Inicial.

Para determinar el Capital Propio Tributario inicial, como indica la Circular N° 100 del año 1975, del Servicio de Impuestos Internos, se toma como base la información reflejada en el balance del ejercicio inmediatamente anterior o la declaración de inicio de actividades, cuando se trate del primer ejercicio.

Se considera en la suma total del activo, debiendo rebajarse las siguientes partidas o valores:

Valores que no representen inversiones efectivas:

A modo de ejemplo, se señala algunas cuentas que pueden expresar valores estimados, producto de una apreciación particular de los empresarios, es decir que no corresponden a una inversión efectiva o desembolso de dinero en su adquisición:

Activos nominales (valores intangibles)

- Derechos de llaves
- Derechos de marcas
- Patentes de invención
- Concesiones

Las cuentas señaladas se deducen del activo, por el monto íntegro de su valor estimado

A. Dividendos provisorios y retiros personales (activos transitorios)

Las cuentas señaladas que figuren en el inventario inicial del respectivo ejercicio deben deducirse del activo por su monto actual

B. Cuentas de orden

Estas cuentas cuyo objeto es reflejar responsabilidades u otro tipo de información en la contabilidad de la empresa, no inciden en la determinación del capital propio tributario

Generalmente se presentan en forma separada, pero en el balance general figuran tanto en el activo como en el pasivo, de tal manera que existen dos alternativas frente a esta última forma de presentación, una de ellas es dejar estas cuentas tanto en el pasivo exigible como en el activo, o bien, excluirlas de ambos términos, con lo cual no producen ningún efecto en el Capital Propio Tributario

C. Pasivo exigible

Formará parte del pasivo exigible todas aquellas cantidades adeudadas por la empresa y cuyo pago puede ser exigido en cualquier plazo por terceros, debiendo excluirse de dicho pasivo los valores del empresario o socios que hayan estado incorporados al giro de la empresa, los cuales formaran parte del Capital Propio.

8. Régimen de Imputación Parcial de Créditos – Artículo 14 B Ley de Impuesto sobre la Renta.

Con motivo de las modificaciones introducidas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, materializada a través en la Ley N° 20.780 del año 2014, complementada con la Ley N° 20.899 del año 2016, se establecen los nuevos regímenes tributarios establecidos en la letra A) del artículo 14, sistema integrado y letra B) del mismo artículo, sistema semi integrado.

El régimen de Tributación Semi Integrado, es un régimen de tributación general que establece que los dueños de las empresas deben tributar sobre la base de los retiros efectivos de utilidad que realizan desde éstas

Para el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, y con el objeto de mantener un detalle de las cantidades que se encuentran liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución, así como también para determinar en qué oportunidad tales retiros, remesas o distribuciones se afectan con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho, se establece la obligación para estos contribuyentes de efectuar y mantener los siguientes registros.

9. Registro de Rentas Afectas a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, aquellas rentas o cantidades que forman parte del capital propio tributario de la empresa y que no correspondan al capital pagado, a rentas exentas del IGC o IA, a ingresos no constitutivos de renta, ni a rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR

Para determinar el monto de las rentas o cantidades afectas al IGC o IA que se anotarán en este registro, se deberá descontar del valor del capital propio tributario que registra la empresa al término del ejercicio, todas aquellas cantidades que al momento

de su retiro, remesa o distribución no se afectarán con impuesto atendido el tratamiento tributario que la ley les otorga.

Resumen:

Concepto	Monto
El CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo según normas del N°1 del artículo 41 de la LIR.	(+)
<p>Por no formar parte del saldo del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas:</p> <p>El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los remanentes de rentas o cantidades provenientes del ejercicio anterior anotados en los registros RAI, FUF y REX, que la LIR califica como provisorios.</p> <p>Estas partidas deben incorporarse reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.</p>	(+)
Saldo positivo del registro REX que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones al remanente inicial).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo).	(-)
Cantidades afectas al IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo (se considera sólo el valor positivo que resulte)	(=)

10. Tratamiento tributario por desembolsos que incurren los arrendatarios de un inmueble en su habilitación o acondicionamiento

La Circular N° 53 del año 1978, emitida por el Servicio de Impuesto Internos, establece a través de una serie de definiciones, el tratamiento tributario de los desembolsos que incurren los arrendatarios de un inmueble, para su habilitación o acondicionamiento:

- 1.
2. Reparaciones locativas:

a) Concepto. - Son aquellas que tienen por objeto subsanar los deterioros que correspondan a un normal uso y goce de la cosa arrendada, como ser: descalabro de paredes o cercas, albañales y acequias, rotura de cristales, etc.

b) Tratamiento. - El gasto en que se incurra por este concepto tiene el carácter de necesario para producir la renta y, en consecuencia, puede rebajarse de la renta bruta en el ejercicio en que se pague o adeude, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 31º de la Ley de la Renta

3. Reparaciones o mejoras necesarias:

a) Concepto. - Son aquellas que tienen por finalidad reparar inmuebles que se arriendan en mal estado. Estas persiguen mantener el inmueble en mínimas condiciones de uso, sin agregarle un valor importante al mismo, como ser: pintura de un inmueble, reparación de pisos o cambios de alfombras, en que por la naturaleza de la actividad comercial o industrial están expuestos a un desgaste rápido, que hacen indispensable su reparación o reposición en forma esporádica, etc.

b) Tratamiento. - Igual al caso anterior (gasto ordinario y común, necesario para producir la renta).

4. Mejoras útiles

a) Concepto. - Son aquellas necesarias y considerables, que tienen por objeto habilitar, remodelar o acondicionar un inmueble, agregando un valor importante al mismo. Este mayor valor que adquiere el inmueble y que aparece representado por las instalaciones de muros o paredes divisorias para separar ambientes, cambios de ventanales, arreglos de pavimentos interiores y exteriores, cambios de cañerías, instalación de ductos y otros, constituyen propiamente las mejoras útiles introducidas al inmueble que aumentan su valor comercial.

b) Tratamiento. - Las mejoras que introduce el arrendatario en el inmueble para adaptarlo a sus particulares necesidades, según el giro del negocio que desea establecer, como revisten el carácter de inmueble por adherencia, es decir, de aquellos que no pueden separarse sin detrimento de la cosa arrendada, pasan de pleno derecho y en el instante mismo de efectuarse a dominio del arrendador, de acuerdo con lo que generalmente se estipula por las partes. De este modo, no podría dárseles a este tipo de mejoras el carácter de bienes del activo fijo o inmovilizado del arrendatario, pues el dominio de ellos no les pertenece, aun cuando se aprovechen o beneficien con ellos durante el período de vigencia del contrato.

Sin embargo, atendida la naturaleza y finalidad de estas mejoras - tratar de habilitar el inmueble arrendado para adaptarlo a las necesidades inherentes al giro del negocio, lo que implica costosas inversiones tanto en su estructura como en su equipamiento - no parece lógico que estos desembolsos tengan el tratamiento de un gasto ordinario amortizable en un solo ejercicio.

La situación descrita se encuadra, a juicio de esta Dirección Nacional, dentro de la norma contenida en el número 9 del artículo 31º de la Ley de la Renta, que se refiere, entre otros, a los gastos de puesta en marcha que dicen relación directa con aquellos que es necesario incurrir con motivo de la iniciación de una actividad empresarial.

De acuerdo con la citada norma, estos gastos deben ser amortizados en un lapso de cinco (actualmente puede ser hasta en seis) ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que se comience a generar ingresos, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los desembolsos.

5. Bienes que pueden separarse del inmueble sin detrimento de la propiedad

Los bienes que el arrendatario destine al uso del inmueble con fines decorativos o de ornato, pero que pueden separarse sin detrimento de la cosa arrendada, de modo que al término del contrato esté en condiciones de llevárselos por ser de su exclusivo dominio, constituyen bienes del activo inmovilizado cuya amortización debe efectuarse conforme a la norma contenida en el N° 5 del artículo 31° de la Ley de la Renta y a las instrucciones impartidas por el Servicio sobre la materia.

En tales condiciones se encuentran, por ejemplo, las lámparas, estanterías, estufas, espejos, cuadros, tapicería, alfombras, etc.

La vida útil de estos bienes por un período prolongado y el elevado costo que significa para el arrendatario su adquisición, no justifican que tenga el carácter de un gasto ordinario y corriente que pueda amortizarse en un solo ejercicio.

6. Término del contrato de arrendamiento

Si se pone término al contrato de arrendamiento antes de completarse el período de amortización a que aluden los números 5 y 9 del artículo 31° de la Ley de la Renta, y siempre que el arrendatario no pueda llevarse las mejoras introducidas por tener el carácter de inmueble por adherencia, que no pueden separarse sin menoscabo del inmueble arrendado, el valor neto de las instalaciones constituirá un gasto o pérdida para el arrendatario por el ejercicio en que ocurra tal circunstancia.

11. Tratamiento tributario de las inversiones efectuadas en terreno ajeno

Respecto al tratamiento, respecto del arrendatario, de las construcciones efectuadas en un terreno, el Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado con diversos oficios, entre ellos N° 2.844 del año 2004, en donde indica lo siguiente:

La construcción en terreno ajena, dada su naturaleza no queda amparada bajo lo instruido en la circular N° 53 de 1978, ya que éstas se refieren a inversiones que se

efectúan en inmuebles ya construidos, cuyo desembolso tiene por objeto dejarlos en mejores condiciones de funcionamiento y utilización, situación

a) Respecto del arrendatario tales inversiones atendido a que fueron efectuadas en un bien raíz que no es de su propiedad y con la debida autorización o consentimiento del arrendador según contrato celebrado entre las partes, no pueden calificarse de bienes del activo inmovilizado, sino un costo diferido como una especie de renta de arrendamiento pagada en forma anticipada, según se señala en la letra b) siguiente, sujeto a amortización, y atendido al principio básico sobre la correlación que debe existir entre los ingresos y gastos, éste debe amortizarse en el período de duración del contrato de arrendamiento celebrado entre las partes

Las inversiones efectuadas con motivo del arrendamiento del inmueble en cuestión, incidirán en la generación de los ingresos de todos los ejercicios que dure el contrato de arrendamiento celebrado entre las partes, de lo cual se desprende que los referidos desembolsos, atendido el principio general ya señalado -correspondencia entre ingresos y gastos-, y basado, además, en pronunciamientos emitidos sobre la misma materia, deberán recuperarse en forma proporcional durante todo el período del contrato de arriendo.

La parte no amortizada de los citados desembolsos por la aplicación del principio precitado adoptará la calidad de un gasto diferido, el cual, al término de cada ejercicio, deberá someterse a las normas 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.

b) En cuanto al arrendador, debe señalarse en primer lugar que la cláusula sexta del contrato en estudio señala: La arrendataria efectuará en el inmueble arrendado y a su costa, las construcciones e instalaciones necesarias para el desarrollo de la actividad comercial de su giro de la arrendataria, las que quedarán a beneficio del inmueble desde el momento mismo en que sean ejecutadas. En otras palabras, el arrendador se hizo dueño de las construcciones en el mismo momento de su ejecución.

12. Bibliografía

1. Código Civil
 2. Decreto Ley N° 824, de 1974.
 3. Circular N°49/2016 del Servicio de Impuestos Internos.
 4. Circular N°100/1975 del Servicio de Impuestos Internos.
 5. Circular N°55/1978 del Servicio de Impuestos Internos.
 6. Circular 53/1978 del Servicio de Impuestos Internos
 7. Circular N°107/1975 del Servicio de Impuestos Internos.
 8. Circular N°26/1976 del Servicio de Impuestos Internos
 9. Circular N° 11/1988 del Servicio de Impuestos Internos
 10. NIC 17 sobre Arrendamientos
 11. Antonio Ortúzar Solar. Libro “El Contrato de Leasing”
 12. Campos Caro, Javier Alejandro. Tesis Universidad de Chile, “De la Operación de Leasing Financiero, de su Naturaleza Jurídica y de la Evolución que ha experimentado el criterio de la Jurisprudencia Nacional, en cuanto a su calificación, entre los años 2000-2012”.
13. Jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos:
- a. Oficio N° 3717 del año 1990
 - b. Oficio N°95 del año 1998
 - c. Oficio N° 3.474 del año 1999
 - d. Oficio N° 1.871 del año 2006
 - e. Oficio N° 3.338, del año 2009
 - f. Oficio N° 3.420 el año 2016
 - g. Oficio N° 2.605 del año 2017
 - h. Oficio N° 650 del año 2018
 - i. Oficio N° 3.747 del año 1999
 - j. Oficio N° 2.832 del año 2003
 - k. Oficio N°3.844 del año 2004