

[Home](#) | [Ley Renta - 2003](#)

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ARTS. 41 N° 2 Y 31 N° 5 (ORD. N° 2832, DE 10.06.2003)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE UN CONTRATO DE ARRIENDO CON OPCIÓN DE COMPRA QUE RECAE SOBRE INMUEBLES CON INSTALACIONES Y PLANTÍOS.

1. Por Ordinario indicado en el antecedente, señala que fue recibido en esa Dirección Regional el escrito de la empresa que individualiza, la que para obtener recursos financieros recurrió al sistema de venta del terreno en que funciona la empresa con el compromiso de la institución compradora de arrendárselo bajo el sistema de leasing, cuya venta ascendió a la cantidad de UF que indica. En la cláusula primera del contrato de arrendamiento inmobiliario, suscrito ante notario público, se estipula que por instrucciones expresas individualizadas y con el único objeto de entregárselo en arriendo a la empresa de leasing que señala, adquirirá para sí la propiedad industrial en cuestión, lugar en que funciona la empresa vendedora. El contrato de arrendamiento en su cláusula tercera estipula que el contrato tendrá una duración de noventa y seis meses (ocho años) y el precio del arrendamiento será treinta y dos cuotas trimestrales, iguales y sucesivas equivalente a XXX dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, cada una. Según cláusula décima del contrato de arrendamiento inmobiliario, al término del plazo pactado en la cláusula tercera la empresa arrendataria, debe optar por una de las dos alternativas siguientes: a) Celebrar un nuevo contrato de arrendamiento y por un plazo no inferior a cinco años, y b) Adquirir para sí el o los inmuebles arrendados por un precio de US\$ xxxx. Si el arrendatario no manifestare su intención de celebrar un nuevo contrato de arrendamiento, se entenderá que ha optado por esta última alternativa.

Agrega por otro lado, que la sociedad arrendataria contabiliza como gasto las cuotas canceladas por el arriendo del inmueble, afectando por lo tanto, la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría de la empresa. Expresa además, que por tratarse de la operación sobre el terreno, activo fijo que no es susceptible de depreciación, y que su venta no tuvo otro objetivo que la de obtener recurso para el funcionamiento de la sociedad y cuya propiedad al término del arriendo, volverá a ser de la empresa vendedora, surge la duda sobre el tratamiento tributario que se le debe dar a las cuotas que se paguen por el arrendamiento, las que a su juicio podrían ser las siguientes:

a) Las cuotas propiamente tales serían gastos necesarios para la empresa y por lo tanto disminuirían los resultados, en la fecha de su pago o su adeudamiento y por lo tanto la forma de contabilización que actualmente realiza la empresa estaría correcta y cuando ejerza la opción de compra por el monto de US\$ XXX, este valor pasaría a formar una cuenta de activo de la empresa.

b) Considerando que el leasing es sobre un terreno, el cual no es un bien depreciable, el valor de las cuotas, pasarían a incrementar el valor del activo cuando la empresa ejerza la opción de compra de éste, y en caso alguno sería gasto necesario para producir la renta, en los términos señalados en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta. Lo anterior, teniendo presente pronunciamientos del Servicio a través de Oficio N° 3747, del 05.0.1999, en el cual se resuelve consulta sobre una adquisición de terreno bajo la modalidad de leasing, el cual formara parte de una construcción.

c) Las cuotas no serían un gasto necesario para la renta, ya que estaríamos en presencia de un contrato de Lease Back, que consistió en la venta del bien raíz a Leasing Andino, con el único objetivo de obtener un financiamiento, por lo tanto, los desembolsos por el arrendamiento, vendría siendo una cancelación de un pasivo propiamente tal (préstamo), por lo que se afectarían solo cuentas patrimoniales y no cuentas de resultados, al considerarlo la empresa como un arriendo propiamente tal.

2. Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que de la situación planteada se derivan dos operaciones claramente diferenciadas una de otra. La primera de ellas, se trata de la venta de un bien raíz de propiedad de la empresa “XXX S.A.” a la Sociedad “Leasing YYY S.A.”, y la segunda, del arrendamiento del mismo inmueble bajo un contrato de leasing por parte de la segunda empresa indicada a la primera sociedad señalada; todo ello en los términos expresados en el contrato pertinente celebrado entre las partes. En resumen, en la especie se trata de un contrato de compraventa de un bien inmueble, acompañado o asociado a un contrato de arriendo con opción de compra (leasing) recaído sobre el mismo bien raíz.

3. Respecto de la primera situación, cabe expresar que ella se enmarca en lo dispuesto en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta, en concordancia con lo señalado por el artículo 18 de la misma ley, norma legal que preceptúa que no constituye renta el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en la enajenación no habitual de bienes raíces, excepto respecto de aquellos bienes que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría.

Del análisis de los antecedentes expuestos, se expresa que la entrega del bien raíz por parte de la Sociedad propietaria “XXX S.A.” a la Sociedad “Leasing YYY S.A.”, constituye, jurídicamente, un contrato puro y simple de compraventa de un inmueble que efectúa una empresa que declara su renta efectiva en la primera categoría determinada mediante contabilidad completa, operación cuyo tratamiento tributario debe regirse por lo dispuesto por la norma legal mencionada anteriormente.

Ahora bien, acorde con lo dispuesto por esta norma legal, y atendido la contraexcepción que ella establece en su parte final, el mayor valor obtenido en la citada enajenación, equivalente éste a la diferencia existente entre el precio de venta pactado y el valor que registra el bien en la contabilidad de la empresa cedente, se afecta con los impuestos generales de la Ley de la Renta, esto es, con el impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional; debiendo aplicarse el impuesto de Primera Categoría sobre la renta percibida o devengada, cualquiera de los hechos que ocurra primero.

4. En relación con la segunda operación en referencia, se debe tener presente en primer término que el contrato de leasing no se encuentra expresamente definido dentro de nuestro ordenamiento jurídico, ni se han establecido normas que lo regulen, salvo en lo relativo al arrendamiento de viviendas con promesa de compraventa, cuyas disposiciones se contienen en la Ley N° 19.281, publicada en el Diario Oficial de 27 de Diciembre de 1993, y sus modificaciones posteriores.

En general, este tipo de contrato se ha asimilado al contrato de arrendamiento y , en virtud de ello la empresa de leasing, como arrendadora, entrega al arrendatario el uso y goce de un bien por un plazo estipulado de común acuerdo, pagando este último una renta determinada por dicho uso y goce. Al final del período del arrendamiento el arrendatario tiene la opción de adquirir dicho bien, conjuntamente con el pago de la última cuota, o bien, restituirlo al arrendador si no se interesa en comprarlo.

De acuerdo a las características antes mencionadas, el leasing es jurídicamente un contrato de arrendamiento de bienes, pues concurren en él las condiciones estipuladas en el artículo 1.915 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.

Ahora bien, respecto de los pagos efectuados por este último contrato, se derivan los siguientes efectos tributarios:

a) Las cuotas que pague la empresa “XXX S.A.” a la sociedad “Leasing YYY S.A.”, en virtud del contrato de leasing celebrado entre las partes, calificado tributariamente como un contrato de arrendamiento, pasan a constituir para ella un gasto necesario para producir la renta, en la medida que se cumplan con los requisitos que exige al efecto el artículo 31 de la ley del ramo, especialmente que el bien arrendado se destine al giro o actividad que desarrolla la empresa arrendataria.

b) Dichas cuotas en ningún caso pueden ser calificadas de erogaciones capitalizables que deban activarse, ya que no van a formar parte de la construcción de un inmueble, por lo que en la especie, no es aplicable el criterio establecido en el Oficio N° 3747, de 1999, a que alude en su presentación esa Dirección Regional.

c) Finalmente, cuando la empresa “XXX S.A.” ejerza la opción de compra del inmueble, simplemente se trata de la adquisición de un bien raíz, el cual debe contabilizarse como un activo por el valor efectivamente pagado, tratándose tributariamente como un activo inmovilizado afecto a las normas de los artículos 41 N° 2 y 31 N° 5 de la Ley de la Renta, esto es, susceptible de revalorización y depreciación, aplicándose este último concepto sólo a aquella parte que no se trate del terreno, ya que este tipo de bien no son depreciables conforme a las normas de la ley precitada.

JUAN TORO RIVERA
DIRECTOR
OFICIO N° 2832, DE 10.06.2003
DEPTO. IMPTOS. DIRECTOS
SUBDIRECCION NORMATIVA