

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 INCISO PRIMERO –
CIRCULAR N° 53 DE 2020
(ORD. N° 2048 DE 09.08.2021).**

Deducción como gasto de las rentas de arriendo pactadas en un contrato de arriendo de un terminal marítimo.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la deducción como gasto de las rentas de arriendo fijas pactadas en un contrato de arrendamiento de un terminal marítimo.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, dos personas jurídicas no relacionadas domiciliadas en Chile suscribieron un contrato (contrato CCA) por el cual una de las partes, dedicada a la construcción y operación de terminales marítimos y puertos (arrendatario o YYY), asumirá la obligación de construir, financiar y operar un muelle para el embarque de graneles sólidos ubicado en la Bahía de ABC (terminal).

La otra parte (XXX), encarga la construcción y va a dar en arrendamiento el terminal de su propiedad, una vez terminada su construcción, hasta el 31 de diciembre de 2044, para que el arrendatario lo explote conforme a su giro.

Agrega que XXX es una sociedad anónima, empresa filial de ZZZ, ésta última una empresa del Estado creada mediante el Decreto Ley N° NN de AAAA. Señala que XXX es dueña de una concesión marítima mayor, mediante la cual se adjudicó el derecho a construir y operar el terminal, además de propietaria de los terrenos donde se construirá el terminal y aquellos terrenos adyacentes a la concesión marítima.

El terminal tendría como objetivo garantizar la sustentabilidad en el largo plazo del proceso de exportación de concentrado de cobre, tanto para la producción actual como futura de ZZZ. En particular, atender, junto con los terminales existentes, la demanda proyectada para los próximos 25 años.

El contrato CCA tiene por objeto:

- (i) la construcción por parte del arrendatario del terminal (YYY) para la provisión de servicios a la mediana y gran minería, principalmente del cobre; y
- (ii) el arrendamiento del terminal por parte de XXX al arrendatario (YYY), de forma tal YYY lleve a cabo la operación del mismo a largo plazo.

Para que el arrendatario (YYY) pueda operar el terminal (activos fijos), XXX le arrendará el mismo, junto con la ampliación de la concesión marítima (necesaria para la construcción del terminal), de acuerdo con el contrato de arrendamiento de la concesión marítima y activos fijos.

Una vez finalizada la construcción del terminal, el constructor y futuro arrendatario (YYY) facturará a XXX una suma equivalente a su costo, el que XXX pagará en cuotas anuales de igual monto durante los primeros seis años del CCA desde el término de la construcción. El monto al que ascenderá cada una de las cuotas se calcula sobre la base de una fórmula que consiste en dividir el costo total de la construcción del terminal, por el número de años en que XXX, como dueño del terminal, depreciaría aceleradamente este activo fijo.

El canon de arrendamiento de los activos fijos y de la ampliación de la concesión marítima, que se pagará anualmente, se calcula sobre la base de los componentes fijos y variables, que según indica, serían:

1) Componentes fijos del canon de arrendamiento:

- a) Pago por rentas y tarifas, que ascenderá a la cantidad que resulte de calcular la suma anual de los pagos por concepto de rentas y/o tarifas que XXX deba hacer al Fisco de Chile con motivo de la ampliación de la concesión marítima que se pagará durante toda la vigencia del contrato de arrendamiento, y

- b) Canon fijo de arrendamiento de los activos fijos, que ascenderá a la suma que resulte de dividir costo total de la construcción del terminal por el número de años en que se pagará este canon (seis años), contados desde el término de la construcción del terminal.

2) Componente variable del canon de arrendamiento:

Este componente ascendería a una cantidad equivalente al 3% de la recaudación de los ingresos brutos anuales obtenidos por el arrendatario como resultado de la operación del terminal y la prestación de servicios portuarios a usuarios del mismo, que se pagará anualmente durante toda la vigencia del contrato de arrendamiento.

Indica que existen razones económicas que justifican la estructura de un canon de arriendo fijo para la recuperación de la inversión en seis ejercicios y un canon variable y que, de cumplirse el resto de los requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de LIR, calificarían como gastos necesarios para producir la renta, susceptible de deducirse en la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría (IDPC) que afecte al arrendatario, en el periodo en que se encuentren pagados o adeudados.

Al respecto, señala que el concepto de gasto fue ampliado tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), descartando la exigencia de una correlación inmediata entre ingreso y gasto.

Luego, concluye que, apartándose el nuevo inciso primero del artículo 31 de la LIR de la estricta temporalidad en la correlación de ingreso y gasto, la distribución del canon de arriendo de los activos fijos (en 6 ejercicios) resultaría esencial para que el arrendatario obtenga ingresos, sea en el mismo o en futuros ejercicios y, en consecuencia, resultaría procedente la deducción tributaria de dichos desembolsos como gasto en el mismo ejercicio en que se paguen o adeuden, constituyendo a su vez un ingreso correlativo para el arrendador, en los mismos períodos señalados.

II ANÁLISIS

Tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, el inciso primero¹ del artículo 31 de la LIR, la renta líquida se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiéndose 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 Servicio.

Al respecto, la Circular N° 53 de 2020, instruye que, de acuerdo con esa definición, no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con IDPC sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen.

Agrega la circular que, en el caso de contratos de tracto sucesivo, la deducción corresponde proporcionalmente en cada periodo, como sucede, por ejemplo, en el caso de pagos anticipados de un contrato de arrendamiento, en que las obligaciones de ambas partes van naciendo en cada etapa o período pactado.

Como se aprecia, una cuestión es la aptitud de un desembolso para calificar como gasto – aptitud anclada en su potencialidad para generar rentas – y, otra distinta, la forma de prorratear o distribuir ese desembolso – ya calificado como gasto – a través del tiempo. Luego, lo primero, en caso alguno, implica o dice relación con descartar la exigencia de una correlación inmediata entre ingreso y gasto, como indica en su presentación.

Precisado lo anterior, cabe señalar que este Servicio, a propósito de la deducción como gasto de las rentas de arrendamiento, ha interpretado² que su pago anticipado se encuentra sujeto a amortización en el período de duración del contrato de arrendamiento celebrado entre las partes, dado que tales desembolsos deben guardar una debida correlación con los ingresos que le generan al contribuyente, con

¹ El numeral i. de la letra a) del N° 13 del artículo segundo de la Ley N° 21.210 reemplazó la primera oración del inciso primero del artículo 31 por la siguiente: "La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiéndose 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 Servicio."

² Por ejemplo, Oficio N° 650 de 2018.

el fin de poder imputar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias que establece la ley, a menos que exista un motivo que justifique proceder de otra forma.

Dicho criterio se mantiene vigente, según lo instruido en la Circular N° 53 de 2020, no obstante las modificaciones introducidas al artículo 31 de la LIR.

En el caso particular, el esquema de pagos obedece a un modelo de negocio en virtud del cual el arrendatario (YYY), en definitiva, financia la construcción de una obra compleja (terminal) y se encarga de su operación, pagando además un canon variable que constituye el ingreso para el mandante, titular de las concesiones marítimas y dueño terrenos donde se emplaza el terminal.

Al respecto, fuera que este modelo de negocio se celebra entre partes independientes, obedece a la necesidad objetiva que tiene el titular de las concesiones marítimas de garantizar y cubrir la capacidad de atender la exportación, presente y futura, de concentrado de cobre por parte de ZZZ, en un contexto mundial competitivo y que permita sostener la viabilidad económica del proyecto.

En consecuencia, sin perjuicio de su verificación ante las respectivas instancias de fiscalización, se estima que el modelo de negocio justifica la posibilidad de deducir como gasto las rentas de arrendamiento en la forma indicada en la presentación.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, se informa que, de acuerdo con las razones indicadas en su presentación, se estima justificado el empleo de mayores cuotas de arrendamiento durante los primeros años del contrato, cuestión que deberá ser verificada en las respectivas instancias de fiscalización.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2048 del 09-08-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos