

Tratamiento de los "cobros suplementarios de contribuciones de bienes raíces": No son crédito contra el impuesto de Primera Categoría y no pueden ser gastos, ya que son de años anteriores.

Estimados señores:

Sabido es que el uso de las contribuciones como crédito es muy restrictivo: sólo procede por los activos arrendados y en el año al que corresponde el cálculo de la RLI, siempre que a la fecha del vencimiento del impuesto anual dichos valores se encuentren pagados.

Con esa restricción, existe el caso de los roles suplementarios que se da cuando el SII cobra retroactivamente (hasta por tres años), las contribuciones de ampliaciones o construcciones nuevas. Por ejemplo, en el año 2010 podría estar cobrando suplementario de los años 2007, 2008 y 2009. Pónganse en el caso de una construcción o incluso por la compra de un bien nuevo, donde el impuesto aún no ha sido regularizado, considerando que las actualizaciones de avalúo y cobro de contribuciones tienen un retraso normal (desde la construcción hasta el cobro pueden pasar más de dos años).

Problema:

Dado lo anterior, el pago de cuotas suplementarias de contribuciones no se podrían utilizar como crédito los valores que se están cobrando por años anteriores, ya que ese monto no pertenece al año en que se declara la renta (asumamos 2010) y tampoco se podrá rectificar el año respectivo para utilizar el crédito (supongamos los años 2007, 2008 y 2009), ya que al vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta anual de la empresa, esas contribuciones no estaban pagadas.

Otro problema:

¿Qué hago con los pagos que realizo en el 2010 por "suplementario de contribuciones" de años anteriores (por ejemplo, 2007, 2008 y 2009)?

No pueden ser un gasto del año 2010, ya que esas contribuciones si bien están pagadas en el año 2010, no corresponden a dicho periodo, razón por la cual no se pueden rebajar de la renta líquida del presente año tributario 2011 (ya dijimos que tampoco pueden ser crédito en el año 2010, ni en los años anteriores, si es que los bienes son destinados al arriendo).

¿Cuál es el tratamiento?

Lamentablemente, considerando que no se pueden utilizar como crédito y tampoco como gasto en el año en que se produce el cobro (y se pagan), debemos analizar cuál es la posibilidad de corregir las declaraciones de renta de los años anteriores, incluyendo como gasto el valor que no se puede recuperar (siempre que el bien esté destinado a generar rentas), con lo que en algunos casos, si se tratara de un bien nuevo, ni siquiera tendremos razones para justificar una corrección, ya que en ese año puede no existir el bien raíz dentro del activo; ahora si existía y es una ampliación, es posible que sí se acepte la rectificatoria y el SII ordene la devolución del impuesto pagado en exceso, por el gasto no rebajado.

Para explicar cómo llegamos a las opiniones anteriores (para que vean que también nos hemos visto sorprendidos con los efectos), tomaremos lo indicado en la Circular N° 68 del 02.10.2011, que la pueden ver en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu68.htm>

A. a) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces en virtud de las normas pertinentes de la Ley de la Renta

a.1) Los contribuyentes que posean o exploten en calidad de propietario o usufructuario bienes raíces agrícolas, ya sea, que declaren la renta efectiva de dicha actividad determinada mediante contabilidad completa o acogidos a renta presunta, según lo dispuesto por los incisos 2° y 3° de la letra a) e inciso decimosegundo de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta;

a.2) Los contribuyentes que sean propietarios o usufructuarios que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal bienes raíces agrícolas, según lo dispuesto por el inciso final de la letra c) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta;

a.3) Los contribuyentes que exploten en calidad de propietario o usufructuario bienes raíces no agrícolas mediante su arrendamiento o entrega en usufructo a título oneroso (**dentro de los cuales se comprenden las empresas inmobiliarias que no sean sociedades anónimas**) y cuando la renta de arrendamiento total anual obtenida, debidamente actualizada al término del ejercicio, sea superior al 11% del avalúo fiscal del conjunto de dichos bienes, vigente al 31 de Diciembre del año respectivo, según lo dispuesto por la letra d) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta, en concordancia con lo establecido por el N° 3 del artículo 39 de la ley antes mencionada;

a.4) Las sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas, gravándose la renta efectiva de dichos bienes determinada mediante contabilidad completa (empresas inmobiliarias que den en arrendamiento bienes raíces no agrícolas), según lo dispuesto por el inciso final de la letra d) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta; y

....

A. c) Requisitos que deben cumplirse para que opere el crédito por contribuciones de bienes raíces

El mencionado crédito respecto de los contribuyentes que tienen derecho a dicha rebaja tributaria, operará bajo el cumplimiento de las siguientes condiciones:

c.1) Las contribuciones de bienes raíces que dan derecho al crédito son aquellas inherentes a los inmuebles propios del contribuyente o recibidos en usufructo, **siempre que correspondan al período finalizado al 31 de diciembre del año respectivo** respecto del cual se está declarando el impuesto de Primera Categoría del que se pueden deducir como crédito;

c.2) Que se encuentren efectivamente pagadas al momento de presentar, dentro del plazo legal que establece la Ley de la Renta, la respectiva declaración del impuesto de Primera Categoría;

...

A. **d) Casos en los cuales no procede el crédito por contribuciones de bienes raíces**

No procede la rebaja por contribuciones de bienes raíces en los siguientes casos: (i) Cuando dichas contribuciones no estén pagadas al momento en que deba presentarse la respectiva declaración de impuesto de Primera Categoría dentro del plazo legal que establece la Ley de la Renta; (ii) Cuando no correspondan al período o ejercicio de la renta que se declara, esto es, al período 1º de enero al 31 de diciembre del año respectivo u otro período distinto al finalizado al 31.12 del año correspondiente; (iii) Cuando el bien raíz no esté destinado al giro de las actividades de los contribuyentes beneficiados con dicho crédito; (iv) Cuando las contribuciones correspondan a bienes raíces ajenos del contribuyente beneficiado, salvo el caso del usufructuario, y (v) Cuando los bienes raíces no se encuentren comprendidos total o parcialmente en el avalúo fiscal afecto al impuesto territorial;

¿Cuál es el tratamiento de los valores que no puedan utilizarse como crédito?

La respuesta la encontramos en la misma Circular ya referida, al indicar que:

A. **f) Situación tributaria de las contribuciones de bienes raíces pagadas fuera de plazo legal**

f.1) Cabe reiterar que la citada rebaja procede por aquellas contribuciones que se paguen por el período al cual corresponde la declaración de renta que se presenta, sin que sea factible deducir contribuciones pagadas y que corresponden a ejercicios anteriores, **sin perjuicio de que éstas contribuciones se deduzcan del impuesto de Primera Categoría del período por el cual se está cancelando el impuesto territorial respectivo**, rectificando la declaración de impuesto correspondiente; y

f.2) Ahora bien, si **la citada rectificación origina una devolución de impuesto**, tal petición debe regirse por la normativa dispuesta por el artículo 126 del Código Tributario, cumpliendo con los supuestos básicos que requiere esta norma legal, especialmente que ella se solicite dentro del plazo que establece dicha norma contado desde el acto o hecho que le sirve de fundamento. El citado plazo para corregir los errores propios en esta situación, se **debe contar desde la fecha de vencimiento del plazo establecido para el pago del impuesto territorial**, o desde la fecha en que efectivamente se haya pagado el tributo si esto ocurre antes de dicho vencimiento. Si la mencionada rectificación no implica una devolución de impuesto, ella se rige por lo dispuesto en la letra B) del artículo 6º del Código Tributario, sin que exista plazo para tal petición.

Conclusión: podemos quedar sin uso del crédito y sin poder rebajar el pago como gasto

Nada de fácil, ya que se genera una situación difícil de resolver y que puede significar una diferencia de impuesto importante (no usen los cobros suplementarios de años anteriores como crédito en el año 2010, de acuerdo al ejemplo analizado, ya que claramente no es procedente; lo más angelical sería utilizarlo como gasto en el 2010, pero ya hemos visto que eso no es procedente y el SII rechazará el gasto en el año del pago, ya que sólo procede tratarlos como gastos en el año al que pertenece el cobro y no puede ser utilizado como crédito).

Peor será la situación de aquellos bienes que compramos recién y que ahora tenemos un cobro suplementario (imagínense que hoy compran una oficina); si rectifican los años anteriores, no podrían justificar como parte del activo fijo la existencia del bien raíz, por lo que el SII estará por no aceptar la rebaja, quedando en una situación de indefensión.



Creemos que si hay un caso interesante (si Uds. lo tienen o conocen algún pronunciamiento al respecto, quizás nos pueden proporcionar el dato y realizamos las gestiones de aclaración), deberíamos solicitar al SII un cambio de su línea interpretativa, ya que no es posible que no se pueda aplicar al menos la rebaja del gasto, de un cobro que es realizado con plena responsabilidad del mismo SII y no depende del contribuyente, por lo que no puede ser castigado con efectos adversos (recuerden que el deudor de contribuciones es el bien raíz y por ello al comprar puede que todo esté pagado, pero faltan los cobros suplementarios, que llegarán con retraso y deben ser asumidos por el nuevo propietario en plenitud).

¡Se abre el debate!

Revisen sus casos, ya que pueden tener más de una sorpresa (nosotros lo hemos realizado y por eso es que comunicamos lo anterior, dado que no es un tema fácil y a veces se están cometiendo varios errores).

Este es un regalo del viejito pascuero, para que se preocupen y no duerman tranquilos la noche buena.....

Saludos,



OMAR A. REYES RÍOS
Ricardo Lyon 222, Of 703, Providencia
Fono: 562 270 1000 • www.circuloverde.cl