

CAMBIO DE CRITERIO EN LA DESTRUCCIÓN DE BIENES DEL ACTIVO FIJO

En este artículo el autor analiza los efectos de las instrucciones impartidas por el SII respecto a considerar como pérdidas la destrucción de activos

Germán Campos K.
Ingeniero Comercial

Director Instituto Chileno de Derecho Tributario

Recientemente, el Servicio de Impuestos Internos (SII), a través de oficio N° 2.827 de septiembre de 2009, nos informó de un aparente cambio de criterio.

El SII expone en la respuesta al contribuyente, que las instrucciones del Suplemento 6 (12)85 de 18 de mayo de 1966, se encuentran vigentes, pero que en base a los antecedentes aportados por el contribuyente, dichas instrucciones no serían aplicables al caso en análisis, dado que no se verifican los supuestos de hecho exigidos en ella, las que se refieren, según lo que informa el SII, al tratamiento de la destrucción de bienes del activo fijo de un negocio o empresa cuyas rentas tributan con el Impuesto de Primera Categoría, y no se referirían a la demolición de inmuebles por adherencia en el contexto de una nueva construcción.

El impacto tributario del nuevo criterio en comparación con el anterior es que los desembolsos incurridos en la demolición de la construcción será considerado un activo tributario y no un gasto. En consecuencia el gasto tributario se diferirá en la vida útil de la nueva construcción, las que normalmente tienen vidas útiles largas. Este criterio es aplicable a construcciones en terrenos propios, ya que ciertas construcciones en terrenos ajenos tienen otro plazo para su amortización.

Para tener una idea más clara sobre la aplicabilidad o no del referido Suplemento, resumo a continuación los principales elementos normativos de dicha instrucción administrativa.

En primer lugar, la materia sobre la cual versa dicha instrucción es el "Tratamiento tributario de los gastos de reparación, de las pérdidas por destrucciones de bienes y de construcciones que reemplacen las destruidas".

En segundo lugar, dicho Suplemento señalaba como criterio general que la "destrucción de bienes del activo inmovilizado de un negocio o empresa cuyas rentas tributan con el Impuesto de Primera Categoría, tales como *edificios, instalaciones, etc.*, y la destrucción de bienes del activo realizable.... deben aceptarse como pérdidas del negocio o empresa..."

Podemos apreciar entonces del primer párrafo de la instrucción administrativa, que el SII instruía que en el caso de destrucción de activos inmovilizados, señalando a manera meramente ejemplar los edificios o instalaciones, eran pérdidas del negocio deducibles del impuesto de Primera Categoría. Es decir que la destrucción de inmuebles por adherencia era deducible plenamente de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

Posteriormente, en el párrafo tercero del referido Suplemento, el SII precisaba que tratándose de construcciones que se hagan en reemplazo de las destruidas, su valor no se aceptará como gasto, ya que la nueva construcción constituye un activo inmovilizado, sin perjuicio del tratamiento que corresponda dar al valor de la construcción destruida, como una pérdida deducible.

En consecuencia, analizado este Suplemento queda bastante claro que el criterio sustentado por el SII en mayo de 1966 de considerar la destrucción de una construcción en un inmueble por adherencia, como una pérdida y en consecuencia un gasto plenamente deducible, estaba acertado, ya que una pérdida de valor de una inversión no puede calificarse que forma parte del costo directo de la nueva construcción. Conceptualmente, al menos en el ámbito tributario, la pérdida de valor de una inversión en inmovilizado ya sea por demolición u otra causa no es un costo asociado a la construcción del nuevo activo, ya que cuando se destruye la inversión original se genera una pérdida o detrimento patrimonial y no ayuda a que nazca un nuevo activo. Son hechos económicamente independientes cuyo efecto tributario es distinto.

Por último, en cuanto a las normas financieras aplicables, la filosofía de la NIC 16 descansa en considerar los costos asociados a la construcción, en la medida que se puedan recuperar con los flujos futuros, pero sí acepta incluir ciertos costos de desmantelamiento del activo o dejar el sitio como estaba antes de la construcción como parte del costo del activo.

Si bien el Suplemento no detalla las causas para la destrucción de un edificio, estas pueden ser de distinta índole, pero no por ello pierden la calidad de una pérdida patrimonial, por lo que a mi juicio el Suplemento referido es en principio aplicable a la consulta en cuestión.