

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31 - LEY N° 20.780, DE 2014 - CIRCULAR N° 68, DE 2010. (Ord. N° 1019, de 23-05-2018)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE INTERESES PAGADOS POR UN PRÉSTAMO OBTENIDO PARA LA ADQUISICIÓN DE ACCIONES.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita se confirme que los intereses devengados y pagados entre el año 2011 y septiembre de 2014, por un préstamo obtenido para adquirir acciones, pueden ser rebajados como gasto en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría del año comercial 2017.

I.- ANTECEDENTES:

Expone, que XXXXX es un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría, que declara sobre la base de sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa; se constituyó por escritura pública el 1° de febrero de 2013, y de acuerdo a sus estatutos, el objeto social es “la inversión con fines rentísticos de largo plazo en toda clase de bienes, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, incluyendo formación y la participación en otras personas jurídicas y sociedades de cualquier tipo”.

La sociedad nació de la división de AAA, la cual, con fecha 15 de septiembre de 2010, adquirió el 60% de propiedad en la sociedad BBB, adicionalmente, el grupo TTT suscribió un pacto de accionistas para adquirir el 40% de la participación restante, ejerciendo la opción de compra con fecha 11 de noviembre de 2011.

Para financiar parte del precio de la compra del 40% de las acciones, AAA suscribió un préstamo a condiciones de mercado con su parte relacionada YYYYYY por la suma de USD xxx.-, por el cual los intereses pactados devengaron un interés equivalente en dólares a una tasa fija anual de xx%.

A la fecha de la división y nacimiento de XXXXX, entre los activos de AAA se encontraban 9.999 (99.9%) de las acciones de BBB Así, en el acto de división y nacimiento de XXXXX, se asignó un total de 4.500 de las acciones (45%) de BBB y la totalidad del préstamo relacionado con YYYYYY a XXXXX.

Luego de la división, y de acuerdo a los criterios establecidos por el Servicio de Impuestos Internos , el gasto devengado por los intereses asociados a la compra de las acciones de BBB fue registrado en el FUNT de la XXXXX, considerando que era posible relacionar en forma directa tales gastos con un eventual futuro ingreso derivado de la enajenación de las mismas acciones, esta última al amparo del régimen tributario sobre Impuesto de Primera Categoría en Carácter de Único. En relación a ello, al momento de realizar la imputación de los gastos por intereses se tuvo presente que la inversión en las acciones de BBB representaba una inversión de largo plazo y que XXXXX no era habitual en la venta de acciones. Adicionalmente, a la fecha de la división y asignación de las acciones en XXXXX, todas las acciones de BBB tenían una antigüedad superior a un año.

Agrega, que con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780 y su posterior modificación con la Ley N°20.899, a partir del 1° de enero del 2017, se ha eliminado el Impuesto de Primera Categoría en Carácter Único frente a la ganancia de capital derivada de venta de

acciones. Dado lo anterior, a partir de dicha fecha, todos los ingresos que provengan de cualquier enajenación de las acciones de BBB se encontrarán afectos al régimen general de tributación del Impuesto de Primera Categoría establecido en la LIR.

Considerando lo anterior, los intereses devengados y pagados por XXXXX hasta el 1° de octubre de 2014, no se relacionarán nunca con ingresos sujetos al régimen de Impuesto Único de Primera Categoría por cuanto dicho régimen ha sido eliminado a contar del 1° enero de 2017. Es así, como el fundamento para rebajar dicho gasto de los ingresos del registro FUNT no resulta aplicable a contar de esta fecha haciéndose necesario determinar su deducción como gasto ordinario en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría.

Por tanto, a la luz de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 y la Ley N°20.899, respecto a la deducibilidad del gasto por los intereses provenientes de créditos relacionados con la adquisición de acciones, derechos sociales y otros, vigente desde el 1° de octubre de 2014, en conjunto con la eliminación del régimen de tributación de Impuesto Único de Primera Categoría a contar del 1° de enero de 2017, corresponde entender que el gasto por los intereses devengados entre el año 2013 y el 30 de septiembre de 2014, ascendiente a \$ xxxxxx, deben rebajarse como gasto ordinario en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría del año comercial 2017. Esto, en atención a que, por mandato legal, como hecho sobreviniente totalmente ajeno a la voluntad de XXXXX, a contar del 1° de enero de este último año, este último ha pasado a tener "certeza" en cuanto al régimen tributario que le afectará en una futura venta de acciones, a cuyo respecto ha incurrido en gastos por intereses asociados a su financiamiento

En mérito de lo expresado anteriormente, solicita confirmar que los intereses devengados y pagados entre los años 2011 y el 30 de septiembre de 2014 por XXXXX por el crédito obtenido para la adquisición de las acciones de YYYY pueden ser deducidos como gasto en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría del año comercial 2017.

II.- ANÁLISIS:

La Ley N° 20.780 agregó al N°1 del artículo 31 de la LIR , el párrafo 2°, en el cual se establece que los intereses y demás gastos financieros que conforme a las disposiciones del mismo artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales.

Conforme a la citada norma, a contar del 01.10.2014, los intereses pagados o adeudados, por XXXXX, por el crédito obtenido para la adquisición de las acciones ya individualizadas, en la medida que cumplan con los demás requisitos generales que establece el inciso 1° del artículo 31 para que sean deducibles como gasto, pueden ser deducidos en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría del respectivo ejercicio.

Por otra parte, de conformidad a las instrucciones impartidas por la Circular N° 68 de 2010, los contribuyentes deberán determinar, separadamente, el resultado anual de sus

operaciones vinculadas a ingresos no renta (INR), rentas exentas de los impuestos personales (REX) y rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único (RAIPCU).

Para los efectos anteriores, de los ingresos de estas operaciones deberán rebajarse los costos, gastos y desembolsos imputables a cada uno de ellos, de conformidad a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR .

En aquellos casos en que el resultado anual de estas operaciones constituya una pérdida, ésta deberá rebajarse de los ingresos de la misma naturaleza (INR o REX o RAIPCU) obtenidos en ejercicios anteriores y que se mantengan en el registro FUNT. Si la pérdida excede los remanentes a los cuales procede su imputación, este resultado negativo deberá registrarse en el FUNT para rebajarse de las rentas del mismo tipo que se generen en ejercicios futuros.

De las instrucciones citadas, se desprende claramente que el objetivo final de las mismas consiste en buscar la debida correlación de ingresos, costos y gastos de la misma naturaleza tributaria, vale decir, del mismo régimen. De este modo, los contribuyentes podrán determinar en forma depurada cada una de las rentas según el régimen que les corresponda, sea régimen general, ingreso no renta, rentas exentas de los impuestos finales, o bien, sujetas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.

Por lo expuesto, dado que la Ley N° 20.780 de 2014 derogó el régimen del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, las pérdidas tributarias de arrastre asociadas a este régimen y acumuladas en el registro FUNT al 31 de diciembre de 2016, para efectos de cumplir con el objetivo señalado en el párrafo anterior, deberán reclasificarse en el régimen que le corresponderá a contar del 1° de enero de 2017.

Es decir, si a contar de la citada fecha se prevé que el mayor valor en la enajenación de las acciones se gravará con el Impuesto de Primera Categoría del régimen general, el contribuyente deberá reversar los gastos asociados a dichas acciones registrados en el FUNT y reconocerla como gasto en la determinación de la Renta Líquida Imponible.

Este reverso deberá efectuarse el 1° de enero de 2017, fecha en que fue derogado el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, dado que tal circunstancia es la que motiva este ajuste. Por su parte, en la misma fecha se deberá reconocer el gasto en el régimen general de tributación, no debiendo aplicar reajuste alguno al momento de su imputación en la determinación de la renta líquida imponible.

Se hace presente que de acuerdo a la Ley N° 20.780 de 2014 , el saldo de FUNT existente al 31 de diciembre de 2016 se entenderá incorporado a contar del 1° de enero de 2017 al registro REX , considerándose como un remanente del ejercicio anterior. Por lo tanto, el reverso antes mencionado deberá efectuarse en este último registro, cuando corresponda.

Para una mayor claridad, es importante destacar que el criterio señalado es aplicable en atención a que el régimen tributario del mayor valor en la enajenación del activo no se ha determinado al 31 de diciembre de 2016, y que de acuerdo al texto vigente de la LIR a contar del 1° de enero de 2017 dicho mayor valor se gravará con el régimen general de tributación. Por lo tanto, todos los gastos pagados o adeudados hasta el 31 de diciembre de 2016, formen parte o no de una pérdida tributaria de arrastre registrada en el FUNT a

dicha fecha, deberán ser reversados en el registro REX el 1° de enero de 2017 y rebajados posteriormente en la determinación de la renta líquida imponible del año comercial 2017. Asimismo, deberán rebajarse de la renta líquida imponible del mencionado año y/o de los ejercicios siguientes, según corresponda, los demás gastos que continúen generándose a contar del 1° de enero de 2017, y que digan relación con la renta que generó o generará el mencionado bien al momento de su enajenación.

Por el contrario, si el activo que se vincula con estos gastos fue enajenado antes del 1° de enero de 2017 y el régimen tributario que gravó a la renta quedó zanjado, correspondiendo al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, los gastos asociados a tal operación, sean pagados o adeudados antes o después de la fecha señalada, y formen o no parte de una pérdida tributaria de arrastre registrada en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, no podrán ser reversados en el registro REX como tampoco rebajados de la renta líquida imponible del ejercicio, dado que el régimen tributario al cual acceden se encuentra debidamente determinado.

III.- CONCLUSIÓN:

La pérdida de arrastre del régimen del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, acumulada en el registro FUNT al 31 de diciembre de 2016, originada por gastos asociados a activos que al ser enajenados a contar del 1° de enero de 2017, se sujetarán al régimen general de tributación con motivo de la derogación del régimen señalado, se deberán reversar en dicha fecha en el registro REX e imputarse como gasto necesario en la determinación de la Renta Líquida Imponible del mismo ejercicio, sin reajuste alguno.

El criterio señalado es aplicable en atención a que el régimen tributario del mayor valor en la enajenación del activo no se ha determinado al 31 de diciembre de 2016, y de acuerdo al texto vigente de la LIR a contar del 1° de enero de 2017 dicho mayor valor se gravará con el régimen general de tributación. Por lo tanto, todos los gastos pagados o adeudados hasta el 31 de diciembre de 2016, formen parte o no de una pérdida tributaria de arrastre registrada en el FUNT a dicha fecha, deberán ser reversados en el registro REX el 1° de enero de 2017 y rebajados posteriormente en la determinación de la Renta Líquida Imponible del año comercial 2017. Asimismo, deberán rebajarse de la Renta Líquida Imponible del mencionado año y/o de los ejercicios siguientes, según corresponda, los demás gastos que continúen generándose a contar del 1° de enero de 2017, y que digan relación con la renta que generó o generará el mencionado bien al momento de su enajenación.

Por el contrario, si el activo fue enajenado antes del 1° de enero de 2017 y el régimen tributario que gravó a la renta quedó zanjado, correspondiendo al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, los gastos asociados a tal operación, sean pagados o adeudados antes o después de la fecha señalada, y formen o no parte de una pérdida tributaria de arrastre registrada en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, no podrán ser reversados en el registro REX como tampoco rebajados de la Renta Líquida Imponible del ejercicio, dado que el régimen tributario al cual acceden se encuentra debidamente determinado.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1019, de 23.05.2018

Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos