

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31, N°1 - CIRCULAR N° 68, DE 2010. (Ord. N° 1020, de 23-05-2018)

INTERESES DEVENGADOS Y PAGADOS REGISTRADOS INICIALMENTE EN FUNT, DEBEN SER DEDUCIDOS O CONSIDERADOS COMO GASTO ORDINARIO.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de los intereses vinculados con ingresos que se afectarían con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, en los términos de la Circular N° 68 de 2010.

I.- ANTECEDENTES:

Se trata de una Sociedad Holding cuya principal actividad ha sido ejercer el control sobre un Banco desde hace varios años. Por lo tanto, la propiedad de las acciones nunca ha conllevado el ánimo de negociar con ellas, sino de usarlas o servirse de las mismas.

En el contexto de la mantención de dicho activo, la Sociedad Holding recibió préstamos los cuales devengaron los correspondientes intereses anuales por el período de servicio de la deuda.

El contribuyente señala que de acuerdo a los criterios de certeza y razonabilidad proporcionados en la Circular N° 68 de 2010, el gasto devengado por concepto de intereses se asoció a ingresos que se previó quedarían sujeto al régimen del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único. Por consiguiente, los intereses fueron rebajados del registro FUNT de la Sociedad Holding, generando un saldo negativo en dicho registro el cual se mantenía acumulado al 31 de diciembre de 2016.

Afirma que, al momento de realizar la imputación de los gastos por intereses, se tuvo presente que la inversión en acciones representaba una inversión de largo plazo y que la sociedad Holding no era habitual en la enajenación de tales títulos. Sin embargo, con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780, se eliminó el régimen del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, afectándose, a partir del 1° de enero del 2017, los ingresos que provengan de la enajenación de acciones al régimen general de tributación.

En mérito de lo anterior, solicita confirmar que, con la derogación del régimen del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, los intereses antes mencionados, que fueron rebajados inicialmente del registro FUNT, deben ser deducidos como gasto ordinario en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría del año comercial 2017.

II.- ANÁLISIS:

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 dichos 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.

Por último, se advierte que en el N° 1, del artículo 31 de la LIR, se agregó un nuevo inciso segundo a contar del 1° de octubre de 2014, por la Ley N° 20.780 , el que establece que los intereses y demás gastos financieros 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 gastos en la determinación de la Renta Líquida Imponible, aun cuando estos bienes no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría.

Por lo tanto, los intereses y demás gastos financieros mencionados precedentemente, que se devenguen a contar de la fecha señalada, no deberán formar parte de 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. Lo anterior, en razón a que la norma legal citada, prescribe que tales partidas deben ser reconocidas como gasto en el régimen general de tributación, aun cuando los bienes adquiridos no produzcan rentas gravadas en dicho régimen.

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° 1020, de 23.05.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos