

Tratamiento tributario de las cuentas de pasivos que no han sido acreditadas en un proceso de fiscalización.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar los criterios que indica vinculados al tratamiento tributario de cuentas de pasivos que no han sido acreditadas en un proceso de fiscalización.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, en la citación emitida a la sociedad que asesora con ocasión de la fiscalización de su solicitud de devolución como pago provisional del impuesto de primera categoría (PPUA), correspondiente al año tributario 2017, se señaló que el monto de los pasivos no acreditados registrados en el balance general al 31.12.2016, debía ser reconocido como un ingreso en la renta líquida imponible del año comercial 2016.

Al respecto, y luego de indicar los fundamentos normativos por los cuales los pasivos no pueden considerarse renta conforme al artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y de aludir a la regulación legal del momento en que las rentas deben reconocerse, solicita confirmar que:

- 1) No existe un agregado denominado “pasivo no acreditado”, conforme a las normas sobre determinación de renta líquida imponible del impuesto de primera categoría (en adelante, “IDPC”).
- 2) No es procedente aplicar la analogía o interpretación extensiva de las normas tributarias para generar hechos gravados o, en el caso en consulta, agregados a la renta líquida imponible.
- 3) De acuerdo con los artículos 2°, 15 y 29 de la LIR, un ingreso o un aumento de patrimonio deben reconocerse por un contribuyente del IDPC en el año tributario en el cual se produzca el devengo o percepción de la respectiva renta o aumento de patrimonio.
- 4) La LIR no contempla el reconocimiento de ingresos o aumentos de patrimonio por “falta de prueba”.
- 5) Si como consecuencia de una fiscalización a un contribuyente del IDPC, se establece que una cuenta de pasivo corresponde realmente a un aumento de patrimonio o a un ingreso del contribuyente, dicho aumento o ingreso debe afectarse con el referido impuesto en el período tributario en que se haya percibido o devengado.
- 6) Asumiendo que existe el concepto “pasivo no acreditado” como agregado a la renta líquida imponible, solicita indicar el artículo de la LIR en que se sustenta dicha interpretación, la circular que la contiene y él o los ordinarios donde dicha interpretación ha sido sostenida por el Director Regional.

Acompaña copia de la citación en referencia y de la citación emitida a otro contribuyente en la que este Servicio concluyó en los mismos términos frente a lo no acreditación de pasivos, así como la resolución mediante la cual se anuló el giro asociado a esta última citación.

II ANÁLISIS

Como cuestión preliminar, es necesario indicar que el presente análisis no abordará cuestiones particulares vinculadas al proceso de fiscalización que indica, ni al procedimiento judicial al que dio origen (el que actualmente cuenta con sentencia ejecutoriada), circunstancias que en sí mismas no impiden a este Servicio emitir un pronunciamiento en relación con las materias de orden tributario que expone en su presentación.

Precisado lo anterior, cabe señalar que, en términos generales, y conforme se desprende de los artículos 29 al 33 de la LIR, la renta líquida imponible se determina a partir del resultado financiero según balance, resultado al que se efectúan una serie de ajustes tributarios para dar cumplimiento a lo dispuesto en dichas normas.

Luego, y en el evento que se contabilice una cuenta de pasivo con cargo a una cuenta de pérdidas (por aplicación del principio de la partida doble), la falta de acreditación de dicho pasivo en la instancia de fiscalización se traducirá en un agregado a la renta líquida por concepto de gasto no aceptado, en la medida que la haya disminuido, conforme a lo dispuesto en la letra g) del N° 1 del artículo 33 de la LIR.

Lo anterior, sin perjuicio de su deducción posterior en caso de ser aplicable la tributación dispuesta en el artículo 21 de dicha ley, de acuerdo con lo establecido en la letra c) del N° 2 del señalado artículo 33.

Asimismo, si, por aplicación del mismo principio, una cuenta de pasivo se contabiliza con cargo a una cuenta de activo, su falta de acreditación en la respectiva instancia incidirá en la determinación de la renta líquida imponible, siempre que se haya acreditado fehacientemente la existencia de tal activo y este último no pueda correlacionarse con un aporte de capital (cuenta de patrimonio). Ello, por cuanto la adquisición de tal activo solo pudo haber sido financiada mediante un ingreso al haberse descartado el endeudamiento con terceros o con los dueños.

En consecuencia, se deberá efectuar un agregado a dicha renta líquida imponible por concepto de subdeclaración de ingresos, por tratarse de un ingreso comprendido en el artículo 29 de la LIR no reconocido en la determinación de la renta líquida imponible, que se traduce en un incremento de patrimonio conforme a lo dispuesto en el N° 1 del artículo 2° de la LIR.

Por otra parte, se debe tener presente que la falta de acreditación de un pasivo también puede tener incidencia en la corrección monetaria y con ello, en la determinación de la renta líquida imponible.

En efecto, de no acreditarse un pasivo que cumpla los requisitos establecidos en la letra c) del N° 1 del artículo 32 de la LIR, deberá dejarse sin efecto la deducción que autoriza dicha norma a través del correspondiente agregado a la renta líquida.

Consecuentemente, y dado el aumento del capital propio tributario (al existir un menor pasivo, ya sea que el pasivo no acreditado haya sido reajutable o no), deberá aumentarse el monto del reajuste a que se refiere la letra a) del N° 1 del referido artículo 32, a través de la respectiva deducción a la renta líquida, siempre que tal pasivo se haya descontado en la determinación del capital propio tributario inicial.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Si bien la LIR no contempla la expresión literal “pasivo no acreditado”, procede efectuar un agregado a la renta líquida por concepto de gasto no aceptado, de subdeclaración de ingresos (previa acreditación de la existencia del activo respectivo) o para dejar sin efecto la corrección monetaria de un pasivo, en los términos explicitados en el Análisis precedente, en el evento que no se acredite en la instancia de fiscalización una cuenta de pasivo.

Lo anterior, sin perjuicio de la deducción de tal agregado, en caso de ser aplicable la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR, de acuerdo con lo establecido en la letra c) del N° 2 del artículo 33 de dicha ley.

- 2) No procede aplicar la analogía o interpretación extensiva para generar hechos gravados o agregados a la renta líquida imponible.
- 3) Los ingresos de un contribuyente de primera categoría obligado a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa deben reconocerse en base devengada o percibida conforme a lo dispuesto en los artículos 2°, 15 y 29 de la LIR, con excepción de los contribuyentes acogidos al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de dicha ley.
- 4) El inciso segundo del artículo 70 de la LIR¹ dispone expresamente que “si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría según el N° 3° del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 2° del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente”.

Luego, la ley en referencia contempla una norma específica – que deber ser interpretada en concordancia con el artículo 71 de dicha ley – que obliga a presumir utilidades frente a la falta de prueba del origen de los fondos.

Por otra parte, conforme a lo dispuesto en el N° 1 del artículo 2° de la LIR, en concordancia con lo establecido en los artículos 29 al 33 de dicha ley, si en la respectiva instancia de fiscalización se determina fundadamente un menor gasto o la existencia de un activo cuyo financiamiento no se efectuó mediante endeudamiento con terceros o con los dueños, en correlación con la falta de acreditación de los pasivos respectivos, aquello incidirá en un mayor ingreso a reconocer en la renta líquida imponible.

- 5) Si como consecuencia de un proceso de fiscalización a un contribuyente del IDPC, se determina fundadamente que un ingreso fue mal contabilizado como un pasivo, aquel deberá agregarse a la renta líquida imponible y afectarse con dicho impuesto al momento de su devengo o percepción, según corresponda, atendiendo al régimen al que se encuentre sujeto.
- 6) Estese a lo resuelto en los N° 1 y 4 precedentes.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1415, de 31.05.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria

¹ Cuyas instrucciones se impartieron mediante las Circulares N° 8 de 2000 y N° 12 de 2011.