

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31, N°9 - OFICIOS N°S 654, DE 2006 Y 190, DE 2011. (Ord. N° 2013, de 06-09-2017)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS EFECTUADOS POR UNA COMPAÑÍA GENERADORA DE ELECTRICIDAD A OTRA COMPAÑÍA GENERADORA, CON EL OBJETO DE ADQUIRIR LA POSICIÓN CONTRACTUAL DE ESTA ÚLTIMA EN CONTRATOS SUSCRITOS CON TERCEROS PARA EL SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento respecto del tratamiento tributario de los pagos efectuados por una compañía generadora de electricidad a otra compañía generadora, con el objeto de adquirir la posición contractual de esta última en contratos suscritos con terceros para el suministro de electricidad.

1. ANTECEDENTES.

Una empresa, a la que denomina XXXX S.A. que explota el rubro de la generación de electricidad, suscribe habitualmente contratos de suministro eléctrico con empresas distribuidoras, ello con el objeto de proveer a las últimas de electricidad a cambio de un precio. En ese contexto, señala, XXXX S.A. ha suscrito además (como cesionario) cesiones sobre este mismo tipo de contratos, en virtud de las cuales esta empresa adquiere la posición contractual de otra empresa generadora que era la obligada original al suministro de electricidad.

De acuerdo con lo que señala en su presentación, XXXX S.A. se compromete al pago de un precio al cedente, por el solo derecho de adquirir su posición contractual en un contrato de suministro. En dicho contexto, consulta si resulta correcta la categorización como intangible para la inversión efectuada correspondiente a la adquisición de la posición contractual del cedente y de ser así, se aclare el tratamiento tributario que debe darse a este tipo de inversiones.

Señala al respecto, que este Servicio ha afirmado que las sumas desembolsadas por ciertos derechos, no vinculables directamente a la adquisición de activos, deben conceptualizarse como intangibles y en consecuencia activarse separadamente para efectos tributarios, no correspondiendo llevar dichas inversiones a resultado sino al momento en que el respectivo derecho se ejerza o por alguna razón pierda enteramente su valor económico.

Luego del análisis de la jurisprudencia^[1] que indica en su presentación, y de indicar que a diferencia de las situaciones que se analiza en tales oficios, por medio de las inversiones a las que se refiere su consulta se adquiere el derecho a suministrar una determinada cantidad anual de electricidad por un período de años también determinado, haría en su opinión justificable una regla diversa respecto de aquellos intangibles que no pierden su valoración económica en forma progresiva en el tiempo, por lo que debiera concluirse, que la inversión efectuada por el derecho a suministrar electricidad debería poder llevarse a resultado tributario de parte de XXXX S.A. gradualmente, a lo largo de todos los ejercicios que comprenda el contrato de suministro sobre el que se adquirió el derecho, rebajándose una cuota anual calculada sobre el valor del activo por cada ejercicio.

En refuerzo de su conclusión anterior, cita el Oficio N° 3.844 de 2004, en que el SII razona sobre la base del denominado criterio de vinculación ingreso-gasto que resultaría aplicable en materia tributaria, y que exige la amortización de las inversiones efectuadas en el marco de una relación económica específica, ello por el tiempo de duración del contrato que regula dicha relación. En el contexto particular de la presente consulta, manifiesta que este criterio se traduciría en que el pago por el derecho a suministrar electricidad a un tercero, de parte de XXXX S.A., debería prorratearse por el tiempo de vigencia del contrato de suministro, atendida la vinculación entre ingreso y gasto que el SII ha entendido es mandatorio en sede tributaria.

Conforme a los argumentos que expresa solicita la confirmación de los siguientes criterios:

- Que, dado que en el caso concreto de XXXX S.A. las inversiones por la suscripción de cesiones de contratos de suministro eléctrico se degradan económicamente en el tiempo, lo que es cuantificable sobre la base de criterios objetivos, resultaría procedente que dicha pérdida gradual de valor se traduzca en una amortización del derecho adquirido para efectos tributarios.
- Que, en consecuencia, corresponde llevar a resultado tributario como gasto una cuota anual del activo representativo del derecho adquirido por las cesiones de contratos referidas.

II.- ANÁLISIS.

En primer lugar, cabe expresar que en virtud del principio de la autonomía de la voluntad recogido en diversas disposiciones de nuestro ordenamiento jurídico, las partes pueden acordar los contratos que estimen necesarios a fin de regular sus intereses, así como para establecer los elementos de la esencia, de la naturaleza y accidentales de dichos contratos. Sin embargo, sus efectos tributarios deben sujetarse a las normas jurídicas vigentes, teniendo en consideración los derechos y obligaciones de las partes, conforme se haya establecido en la respectiva convención.

Ahora bien, se debe hacer presente que el consultante no acompañó el contrato que describe en su presentación, o sus borradores, por lo que, basado sólo en lo indicado en su requerimiento, este Servicio entiende que el suministro de electricidad que la cesionaria efectúa a las empresas distribuidoras en virtud del contrato de cesión por el cual subroga al proveedor original, es efectuado formalmente por la empresa cesionaria.

Aclarado lo anterior, cabe indicar, que este Servicio a través de diversos pronunciamientos ha señalado que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta de conformidad con el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

1. Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
2. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo;
3. Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

4. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio; y
5. Que se acredite o justifique en forma fehaciente.

Por su parte, el N° 9 del artículo 31 de la LIR, establece en sus dos primeros incisos, que se pueden deducir de la renta bruta los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

En el caso de empresas cuyo único giro según la escritura de constitución sea el de desarrollar determinada actividad por un tiempo inferior a seis años no renovable o prorrogable, los gastos de organización y puesta en marcha se podrán amortizar en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.

Ahora bien, en este sentido, la jurisprudencia del Servicio[2], refiriéndose al desembolso efectuado por un contribuyente para subrogar, vía cesión de contrato, en la situación o calidad de parte que tenía otra empresa en un contrato de asociación o cuentas en participación, o en la calidad de parte que tenía otra empresa en un contrato de suministro, señaló que procedía aplicar el tratamiento tributario establecido en el artículo 31 N°9 de la LIR precedentemente señalado.

III.- CONCLUSIÓN:

Conforme con el ANÁLISIS anterior y de acuerdo con lo señalado por el Servicio por medio de su jurisprudencia, el desembolso que indica en su presentación, vale decir, el precio que XXXX SA paga a la cedente y que tiene por objeto adquirir el derecho a subrogar la posición de parte proveedora que ésta tiene en un contrato de suministro, constituirá un gasto necesario para producir la renta en la medida que cumpla con los requisitos generales que establece el inciso primero del artículo 31 de la LIR, previamente mencionados. Dicho pago previo, y que resulta necesario para que la empresa pueda iniciar su actividad como proveedora del referido contrato, quedará sujeto al tratamiento dispuesto en el artículo 31 N° 9 de la LIR[3].

Por consiguiente, dicho pago podrá ser deducido en la determinación de la renta líquida imponible, en tanto cumpla con los requisitos para la deducción de todo gasto que establece el artículo 31, de la LIR, lo que sólo podrá ser verificado por este Servicio en las instancias de fiscalización respectivas, a la vista de los contratos o convenciones correspondientes, y otros antecedentes que sean solicitados al efecto.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2013, de 06.09.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Oficios N°s 829 de 23.04.2013; 2.454 de 05.06.2001.

[2] Oficios N°s, 654, de 22.02.2006; 190 de 25.01.2011.

[3] Circular N°54, de 1984