

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31 - LEY N° 20.780, DE 2014 - CIRCULAR N° 62, DE 2014. (Ord. N° 2029, de 03-10-2018)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE INTERESES EN LA ADQUISICIÓN DE DERECHOS SOCIALES.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta si los intereses derivados de saldos de precios en la adquisición de derechos sociales pueden ser rebajados como gasto necesario, conforme al artículo 31 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

I. ANTECEDENTES:

Expone, que una sociedad por acciones constituida en Chile, cuyo objeto social es la adquisición y/o enajenación de acciones o derechos sociales en sociedades chilenas o extranjeras de forma habitual, lo que incluye efectuar y desarrollar toda clase de inversiones y/o negocios, en el mes de diciembre de 2012, suscribió con dos sociedades relacionadas residentes en Holanda un contrato de compraventa y cesión de derechos sociales, en virtud del cual adquirió el 99,9% de los derechos sociales de la sociedad de responsabilidad limitada constituida en Chile denominada YYY Ltda.

Las partes acordaron que el precio que la compradora pagaría por los derechos sociales ascendería a USD 100.000.000, el cual se pagaría en la referida moneda dentro del plazo máximo de cinco años contado desde la fecha de celebración del contrato de compraventa respectivo, más un interés de mercado equivalente a la tasa libor dólar mensual - base trescientos sesenta días - más dos por ciento.

En razón del contrato de compraventa antes indicado, XXX SpA ha devengado y pagado al exterior intereses derivados del crédito originado por haberse pactado el precio de compra de los derechos sociales de YYY Ltda. a plazo, los cuales se han deducido en la determinación de su renta líquida imponible.

A la fecha de esta consulta tanto el saldo de precio como los intereses devengados del mismo se encuentran íntegramente pagados, habiéndose retenido y enterado oportunamente el Impuesto Adicional del 35% que gravó el pago de dichos intereses. En relación con esto, cabe hacer presente que, de los intereses pagados, una porción de ellos se devengó antes del 1 de octubre de 2014 y otra porción fueron devengados a partir de dicha fecha.

A continuación, luego de exponer un análisis jurídico-tributario de la situación antes indicada, solicita se confirmen los siguientes criterios respecto a la deducibilidad de intereses:

1. Que el concepto "crédito" contenido en el párrafo segundo del N° 1 del artículo 31 de la LIR, incluye el crédito que se origina o nace con ocasión de la celebración de un contrato de compraventa y cesión de derechos sociales en que las partes acordaron pagar el precio dentro de un plazo determinado.
2. Que las instrucciones impartidas por este Servicio en relación a la deducción como gasto de intereses y demás gastos financieros serían aplicables a los intereses que derivan del saldo de precio originado en una compraventa de derechos sociales de una sociedad de responsabilidad limitada.
3. Que los intereses derivados de saldos de precio de compraventa de derechos sociales destinados por XXX SpA a la adquisición de derechos sociales en YYY Ltda., son deducibles tributariamente, sea que se hayan devengado antes o después del 1 de octubre de 2014, siempre que cumplan y se acredite el cumplimiento de los siguientes requisitos: i) que el crédito tuvo como fin adquirir acciones o derechos sociales, o cualquier otro capital mobiliario; ii) que los intereses no se encuentren rebajados como parte del costo de adquisición de los bienes; iii) que los intereses se encuentren pagados, devengados o adeudados al término del ejercicio; y iv) que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante este Servicio.

II. ANÁLISIS:

Del texto expuesto derivan dos aspectos relevantes a analizar. En primer término, si los intereses pagados por el saldo de precio originado en una compraventa de derechos sociales, satisfacen el supuesto previsto en el inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, que establece que especialmente procederá la deducción de determinados gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, comprendiéndose dentro de ellos los indicados en su N° 1, esto es, los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas dentro del año a que se refiere el impuesto.

En segundo término, a propósito del inciso segundo incorporado a la citada norma por la Ley N° 20.780, si los intereses referidos en el párrafo anterior pueden ser deducidos en la determinación de la base imponible afecta al impuesto de primera categoría, sea que se hayan devengado antes o después del 1° de octubre de 2014.

Sobre la materia consultada, cabe recordar que el inciso primero del artículo 31 de la LIR, dispone que la renta líquida del Impuesto de Primera Categoría se determina deduciendo

de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la misma ley, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio.

A su vez, el inciso cuarto de dicho artículo regula especialmente una serie de gastos que podrán deducirse, en la medida que se relacionen con el giro del negocio. Así, en el N° 1.- se establece que podrán rebajarse los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas dentro del año a que se refiere el impuesto. Especificando, sin embargo, que no se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, atención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría.

En relación a lo anterior, basado en los antecedentes expuestos en la consulta, es dable sostener que los intereses pagados por el saldo de precio originado en una compraventa de derechos sociales satisfacen la situación prevista en el inciso primero del N°1 del artículo 31 de la LIR, por cuanto, el saldo de precio pactado en el contrato corresponde efectivamente a cantidades adeudadas, a que se refiere la norma. Cabe agregar, que esta norma no exige expresamente que los intereses se originen en mutuos u operaciones de crédito de dinero.

En todo caso, dichos intereses igualmente deberán cumplir con los demás requisitos generales que establece el inciso primero del artículo 31 de la LIR, para que sean deducibles como gasto, en la medida que éstos resulten aplicables conforme a la naturaleza del gasto respectivo, esto es, que tales sumas no se encuentren rebajadas como parte del costo de adquisición de los bienes, que se encuentren pagadas, devengadas o adeudadas al término del ejercicio y que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante este Servicio.

Respecto al segundo punto, la Ley N° 20.780, incorporó un inciso segundo a la norma en análisis, con vigencia 01.10.2014, estableciendo que "Con todo, los intereses y demás gastos financieros que conforme a las disposiciones de este 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 lo anterior, es claro que los intereses y demás gastos financieros que se paguen, devenguen o adeuden a partir del 1° de octubre de 2014, pueden ser deducidos como gasto, en tanto accedan a créditos destinados por el contribuyente a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, aun cuando estos bienes no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría.

Adicionalmente, acorde a las instrucciones contenidas en la Circular N° 62, de 2014, los intereses y demás gastos financieros, pagados, devengados o adeudados hasta el 30.09.2014, podrán ser deducidos como gasto, en tanto se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR, según su texto vigente hasta esa fecha.

III. CONCLUSIÓN:

Según lo expuesto en el Análisis, cabe informar que se confirman los criterios planteados en su presentación, como sigue:

1) El concepto "crédito" contenido en el párrafo segundo del N° 1 del artículo 31 de la LIR, incluye el crédito que se origina o nace con ocasión de la celebración de un contrato de compraventa y cesión de derechos sociales en que las partes acordaron pagar el precio dentro de un plazo determinado.

2) Las instrucciones impartidas por este Servicio en relación a la deducción como gasto de intereses y demás gastos financieros son aplicables a los intereses que derivan del saldo de precio originado en una compraventa de derechos sociales de una sociedad de responsabilidad limitada.

3) Los intereses derivados de saldos de precio de compraventa de derechos sociales destinados a la adquisición de derechos sociales, que se hayan devengado antes del 1° de octubre de 2014, son deducibles tributariamente, siempre que se acredite el cumplimiento de los requisitos generales que establece el inciso primero del artículo 31 para que sean deducibles como gasto, en la medida que éstos resulten aplicables conforme a la naturaleza del gasto respectivo, según la norma aplicable hasta esa fecha, esto es, que se trate de gastos necesarios para producir la renta, que tales sumas no se encuentren rebajadas como parte del costo de adquisición de los bienes, que se encuentren pagadas, devengadas o adeudadas al término del ejercicio y que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante este Servicio.

4) Los intereses derivados de saldos de precio de compraventa de derechos sociales destinados a la adquisición de derechos sociales, que se hayan devengado desde del 1° de octubre de 2014, son deducibles tributariamente, siempre que cumplan y se acredite el cumplimiento de los demás requisitos generales que establece el inciso primero del artículo 31 de la LIR, para que sean deducibles como gasto, en la medida que éstos resulten aplicables conforme a la naturaleza del gasto respectivo, esto es, que tales sumas no se encuentren rebajadas como parte del costo de adquisición de los bienes, que se encuentren pagadas o adeudadas al término del ejercicio y que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante este Servicio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2029, de 03.10.2018

Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos