

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 41, N°2, ART. 31, N°1. (Ord. N° 221, de 31-01-2017)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO POR INTERESES VINCULADOS AL FINANCIAMIENTO DE ACTIVOS FIJOS.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento respecto a la opción del tratamiento tributario de los intereses provenientes de créditos destinados a la adquisición de activos fijos, en el caso que expone:

I. ANTECEDENTES.

Se trata de una sociedad que invierte grandes cantidades de dinero en activo fijo, financiando su adquisición por vía de créditos bancarios que generaron intereses y desembolsos que reciben dos tratamientos tributarios diversos por parte de ella: [1] son activados como costo en los primeros ejercicios, integrando con ello el valor del activo tributario respectivo y [2] al cabo de algún tiempo, llevados a resultado inmediatamente como gasto del ejercicio en que se adeudaban.

El N° 2 del artículo 41, de la LIR, establece que el reajuste aplicable a bienes del activo fijo deberá calcularse sobre su valor neto inicial. No obstante, no especifica qué debe entenderse por tal, de modo que no queda claro si es que deben considerarse dentro de este valor los costos de financiamiento en que se incurra por la adquisición o construcción de activos fijos, como el caso de los intereses pagados por pasivos asociados.

Por su parte, el N° 1 del artículo 31 de la LIR dispone expresamente que los intereses pagados o devengados por pasivos contraídos podrán deducirse como gasto en el ejercicio respectivo, en la medida que los fondos obtenidos se hubieren afectado a la adquisición, mantención o explotación de bienes que generen rentas gravadas.

De lo indicado en las normas legales anteriores, se concluye -en principio- que es procedente dar el tratamiento de gasto tributario en cada ejercicio a los intereses adeudados producto de la adquisición de activos fijos, debido a la existencia de una norma expresa y específica sobre el tratamiento tributario que debe darse a tales partidas.

Por su parte, el Servicio se ha pronunciado sobre esta materia específica a través de los Oficios N°1.454 de 1991 y N°1.165 de 1998, concluyendo que ambos tratamientos son una opción o alternativa para el contribuyente. De esta forma, y siempre que se trate de bienes del activo fijo que todavía no comienzan a operar o funcionar, el interés que se adeude puede bien, ser un gasto aceptado del ejercicio, o bien, activarse como parte del valor del activo fijo financiado.

De los pronunciamientos citados se entiende que el contribuyente tiene la opción para elegir entre dos alternativas y que luego, una vez que dicha elección es ejercida, precluye su derecho. Por otro lado, se entiende también que la opción se renovaría en cada ejercicio, momento en que el contribuyente deberá nuevamente optar por uno de los dos tratamientos, respecto de los intereses devengados en el ejercicio respectivo, formalizando su opción al presentarse la declaración de impuestos correspondiente.

En consecuencia, considerando que este Servicio ha validado dos posibles tratamientos tributarios para los intereses vinculados al financiamiento de activos fijos, se solicita confirmar el criterio contenido en los Oficios N°1.165 de 1998 y N°1.454 de 1991, específicamente, en cuanto a que la opción de que dispone el contribuyente se renueva en cada ejercicio, de modo que es posible alterar el tratamiento que se da a intereses desde

un ejercicio a otro. Por ejemplo, dándole tratamiento de costo en un ejercicio y luego -en otro distinto- tratamiento de gasto tributario.

Finalmente, se solicita confirmar que es la declaración de renta la forma en que se hace operativa la opción para cada ejercicio respectivo.

II.- ANÁLISIS.

En primer término, el N°1, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que procederá la deducción, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto.

Por otra parte, advierte 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, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en primera categoría.

En cuanto a la jurisprudencia emanada por este Servicio, particularmente a través del Oficio N° 1454 de fecha 2 de mayo de 1991 y Oficio N° 1165 de fecha 30 de abril de 1998, se ha sostenido que los intereses correspondientes a préstamos o créditos aplicados a la adquisición o construcción de bienes del activo inmovilizado, mientras éstos no comienzan a producir o prestar servicios pueden imputarse al costo de ellos.

Este criterio tiene su fundamento en que mientras los bienes del activo inmovilizado no comiencen a cumplir funciones o a prestar servicios dentro del respectivo negocio o empresa, no están ocupados en la obtención de la renta bruta y, por lo tanto, los desembolsos que ellos originen no pueden imputarse como gasto de explotación del negocio o empresa, del mismo modo que los bienes en referencia no pueden ser objeto de amortización en las circunstancias señaladas. Por lo tanto, los intereses devengados hasta el momento en que el activo quede en condiciones de prestar servicios formará parte del costo bien, comprendiéndose además , dentro de dicho valor, aquellos desembolsos que incidan directamente en la adquisición o construcción de los referidos bienes, como fletes o seguros contratados para trasladar el bien hasta la propiedad del contribuyente, derechos de internación y gastos de desaduanamiento solo en el caso de bienes importados, IVA totalmente irre recuperable, gastos de montaje o instalación, entre otros. En consecuencia, el criterio antes mencionado viene a constituir un criterio de valoración del activo fijo para efectos tributarios.

Sin perjuicio de la validez del criterio recién señalado, los oficios en comento establecen que el contribuyente que incurra en el pago de intereses originados en la obtención de créditos destinados a la adquisición o construcción de los bienes del activo fijo, en la etapa previa a su puesta en operación, podrá optar por imputarlos al costo de adquisición o construcción del activo, o bien, por deducirlos como gastos en el ejercicio en que se adeuden o paguen.

Al respecto, es importante insistir que el tratamiento tributario alternativo que puede darse a los intereses que se encuentren en la situación antes descrita, como se indicó precedentemente, constituye un criterio de valorización del activo fijo al cual puede optar

el contribuyente. Es decir, la opción a que se refieren los oficios en cuestión consiste en que el contribuyente puede optar por utilizar uno u otro criterio que incidirá en la valoración del activo fijo, y que consecuentemente, afectará o no los resultados del ejercicio.

De este modo, si un contribuyente opta por el criterio de reconocer los intereses devengados con anterioridad al momento en que los activos fijos comiencen a generar rentas, como costo del activo, dicho criterio debe ser consistente en todos los ejercicios previos al momento indicado, no pudiendo alternar el tratamiento tributario de los intereses año a año, por cuanto ya se optó por un criterio de valoración específico el que afectará permanente al activo fijo de que se trate.

Como consecuencia de lo expuesto, la opción por uno u otro criterio está estrictamente vinculada con el tratamiento tributario que se dará al activo fijo en particular y no a la periodicidad que transcurra entre el momento de su adquisición y su puesta en funcionamiento. Por lo tanto, la opción materia de la consulta deberá ser ejercida a contar del ejercicio en que los intereses se comiencen a pagar o devengar y deberá ser manifestada a este Servicio mediante la declaración anual de impuestos a la renta del año tributario correspondiente, no pudiendo posteriormente modificar la opción ejercida.

III.- CONCLUSIÓN.

Los intereses correspondientes a préstamos o créditos aplicados a la adquisición o construcción de bienes del activo inmovilizado, mientras éstos no comienzan a producir o prestar servicios podrán ser reconocidos como gasto necesarios de conformidad al N° 1, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, o bien, podrán formar parte del costo del activo inmovilizado.

La opción de dar uno u otro tratamiento tributario a los intereses señalados, consiste en la elección de un criterio de valoración del activo fijo involucrado, por lo tanto, este criterio deberá ser consistente durante todos los ejercicios previos a la entrada en funcionamiento del activo, no pudiendo el contribuyente alterar el tratamiento tributario de los intereses año a año, respecto de un activo frente al cual ya se ha optado o definido por un criterio de valoración específico el que lo afectará permanentemente.

La opción por uno u otro criterio se deberá ejercer a contar del ejercicio en que los intereses se comiencen a pagar o devengar y deberá ser manifestada a este Servicio mediante la declaración anual de impuesto a la renta del año tributario correspondiente, no pudiendo posteriormente modificar dicha opción.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 221, de 31.01.2017
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos