

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14° TER - LEY N° 20.780, DE 2014 - CIRCULARES N° 17, DE 2007 Y N° 69, DE 2014. (ORD. N° 617, DE 26.02.2015)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE CIERTOS EGRESOS, EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE UN CONTRIBUYENTE ACOGIDO AL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la procedencia de la deducción de ciertos egresos, en la determinación de la base imponible en el caso de contribuyente acogido al régimen de tributación establecido en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

I.- ANTECEDENTES.

Indica, que en un proceso de fiscalización a un contribuyente constituido como Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL), acogido al régimen simplificado de tributación establecido en el artículo 14 ter de la LIR, con giro en asesorías, se ha presentado la inquietud de establecer la procedencia de la deducción de determinados egresos para efectos de la determinación de la base imponible afecta a impuestos y particularmente si es aplicable lo dispuesto en el artículo 31 del citado texto legal, ya que el artículo 14 ter identifica los egresos aceptados y en esta disposición no existiría una referencia a la aplicación de ese artículo.

Le han surgido dudas sobre la situación de los siguientes egresos: a) Compra de vehículo station wagon; b) Compra de motocicleta y casco; c) Cuota de crédito pagado a la empresa Forum; d) Permiso de circulación e inscripción en registro de vehículos motorizados; e) Compra de combustible, y f) Gastos de restaurantes, abarrotes, cine y servicios de estacionamiento.

Específicamente plantea las siguientes consultas:

- 1) ¿Es aplicable a las mencionadas erogaciones los requisitos copulativos establecidos en el artículo 31 de la LIR?
- 2) ¿En el caso que dichos egresos no cumplan con los requisitos para considerarse como tales, se deben agregar a la base imponible del contribuyente acogido al régimen del artículo 14 ter de la LIR?

II.- ANÁLISIS.

El artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 , establece un sistema simplificado de tributación para los contribuyentes que cumplan con los requisitos que la referida norma contempla. Dicho régimen consiste en que tales contribuyentes deben tributar anualmente con el Impuesto de Primera Categoría, y con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre la base imponible determinada como la diferencia anual entre los ingresos y egresos del contribuyente; quedando liberados de algunas obligaciones de carácter contable y tributario que indica el referido texto legal .

Ahora bien, el artículo 14 ter de la LIR , señala determinadamente cuales son los egresos que debe considerar el contribuyente para estos efectos, y este Servicio ha efectuado la siguiente distinción:

- a) Las pérdidas tributarias acumuladas y determinadas conforme a las normas del artículo 31 N° 3 de la LIR y que se encuentren registradas en el Registro FUT, y de los contribuyentes del artículo 14 bis, en el caso de las personas que ya han iniciado sus actividades, y cuando se acogen al régimen simplificado del artículo 14 ter, sin actualizar.
- b) Los bienes físicos que conforman el activo fijo de la empresa unipersonal o individual, a su valor neto tributario (descontadas las depreciaciones correspondientes), en el caso de contribuyentes que ya han iniciado sus actividades y cuando se acogen al régimen simplificado del artículo 14 ter, sin actualizar. En el caso de los contribuyentes que vienen del régimen del artículo 14 bis, el valor a que se refiere la letra b) del inciso tercero de dicho artículo.
- c) Las existencias de bienes del activo realizable a su valor de costo tributario, según libro, en el caso de contribuyentes que ya han iniciado sus actividades y cuando se acogen al régimen simplificado del artículo 14 ter, sin actualizar. En el caso de los contribuyentes que vienen del régimen del artículo 14 bis, el valor a que se refieren las letras c) y d) del inciso tercero de dicho artículo.
- d) Las cantidades pagadas o adeudadas por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios tales como rentas de arrendamiento, afectos, exentos o no gravados con el IVA, que deban registrarse en el Libro de Compras y Ventas, sin incluir dicho tributo indirecto cuando se trate de operaciones afectas, sin actualizar.
- e) Pagos de remuneraciones y honorarios e intereses sobre préstamos o créditos destinados al giro del contribuyente e impuestos pagados que no sean de la Ley de la Renta, como IVA totalmente irrecuperable, Impuesto de Timbres y Estampillas, contribuciones de bienes raíces, patentes, etc., sin actualizar.
- f) Pérdidas al cierre del ejercicio anterior, sin actualizar.
- g) Adquisiciones pagadas o adeudadas de bienes de activos fijos físicos que puedan ser depreciados tributariamente de acuerdo a las normas de la LIR (Ej.: maquinarias, vehículos, muebles y útiles, equipos, instalaciones, edificaciones, etc.), sin incluir el IVA cuando se trate de operaciones afectas a dicho tributo, sin actualizar.
- h) Gastos menores pagados o adeudados no documentados, que correspondan a créditos incobrables, donaciones y otros, en sustitución de aquellos gastos a que se refiere el artículo 31 de la LIR, hasta un monto equivalente al 0,5% de los ingresos anuales del ejercicio, con un máximo de 15 Unidades Tributarias Mensuales (UTM) y un mínimo de 1 UTM, vigentes al término del ejercicio comercial respectivo, sin actualizar.

De acuerdo a las instrucciones de la Circular 17 de 2007 de este Servicio, no deben considerarse como egresos los provenientes de adquisiciones de activos fijos físicos que no puedan ser depreciados de acuerdo a las normas de la LIR, como por ejemplo, los terrenos

ni los automóviles, station wagon y similares en los casos a que se refiere el inciso 1° del artículo 31 de la LIR, separando su tratamiento del artículo 14 ter.

Conforme a lo anterior, y considerando las normas de determinación de la base imponible señalada, los egresos que pueden deducirse para tales efectos, deben cumplir también con los siguientes requisitos de carácter general:

- i) Que se relacione directamente con el giro o actividad que desarrolla la empresa;
- ii) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el egreso, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. Se hace presente que dependiendo del tipo de egreso de que se trate, el 14 ter de la LIR permite en algunos casos deducir gastos pagados o adeudados (por ejemplo, los señalados en la letra d), y en otros, sólo aquellos que se encuentren efectivamente pagados (por ejemplo, los señalados en la letra e);
- iii) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio. En todo caso, los egresos señalados en la letra h) anterior, se liberan del cumplimiento de este requisito.

Respecto de esto último, cabe tener presente que el artículo 17 del Código Tributario dispone que toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario. Asimismo, el artículo 21 del mismo texto legal, dispone que corresponde al contribuyente probar con los documentos u otros medios probatorios la verdad de las declaraciones o la naturaleza o monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto; normas que son plenamente aplicables a los contribuyentes del régimen tributario en comento.

De lo señalado se deriva que los contribuyentes acogidos al régimen tributario establecido en el artículo 14 ter de la LIR, si bien quedan liberados del cumplimiento de ciertas obligaciones contables y tributarias, no se eximen de la obligación que alcanza a todo contribuyente del Impuesto de Primera Categoría obligado a declarar rentas efectivas, en cuanto a la necesidad de acreditar fehacientemente, con los documentos correspondientes, los egresos del ejercicio. Dicha acreditación deberá efectuarse con la contabilidad simplificada a la que se encuentran obligados y los documentos que les sirven de sustento, como son por ejemplo, los contratos y otros documentos fehacientes relacionados que se deban emitir en las operaciones realizadas.

Ahora bien, en el caso que los egresos referidos no cumplan con los requisitos para considerarse como tales, no podrán rebajarse de los ingresos del ejercicio en la determinación de la base imponible del artículo 14 ter de la LIR. Por tanto, la base imponible declarada por el contribuyente, deberá ajustarse por la diferencia que exista entre los egresos deducidos por éste y aquellos que corresponda deducir por cumplir los requisitos para tal efecto, cantidad que se deberá sumar a la base imponible declarada.

III.- CONCLUSIONES.

En relación con las consultas formuladas, se puede informar a Ud. que a juicio de este Servicio:

1) Todos los egresos a que se refiere el artículo 14 ter de la LIR, deben cumplir con los siguientes requisitos de carácter general:

- i) Que se relacione directamente con el giro o actividad que desarrolla la empresa;
- ii) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el egreso, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. Se hace presente que dependiendo del tipo de egreso de que se trate, el 14 ter de la LIR permite en algunos casos deducir gastos pagados o adeudados (por ejemplo, los señalados en la letra d), y en otros, sólo aquellos que se encuentren efectivamente pagados (por ejemplo, los señalados en la letra e);
- iii) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio. En todo caso, los egresos señalados en la letra h) del análisis, se liberan del cumplimiento de este requisito.

Ahora bien, específicamente respecto de los egresos que indica en su consulta cabe señalar:

- a) Compra de vehículo station wagon. Atendido que se trata de egresos provenientes de adquisiciones de activos fijos físicos que no puedan ser depreciados de acuerdo a las normas de la LIR, este activo no puede ser deducido como un egreso.
- b) Compra de motocicleta y casco. Para su deducción como egreso, debe verificarse el cumplimiento de los requisitos generales señalados.
- c) Cuota de crédito pagado a la empresa Forum. Sólo procede la deducción como egreso, de los intereses efectivamente pagados sobre préstamos o créditos destinados al giro del contribuyente y no la amortización de la cuota de capital del crédito.
- d) Permiso de circulación e inscripción en registro de vehículos motorizados. Para su deducción como egreso, debe verificarse el cumplimiento de los requisitos generales señalados.
- e) Compra de combustible. Para su deducción como egreso, debe verificarse el cumplimiento de los requisitos generales señalados.
- f) Gastos de restaurantes, abarrotes, cine y servicios de estacionamiento. Para su deducción como egreso, debe verificarse el cumplimiento de los requisitos generales señalados.

2) En el caso que los egresos referidos no cumplan con los requisitos para considerarse como tales, no podrán rebajarse de los ingresos del ejercicio en la determinación de la base imponible del artículo 14 ter de la LIR. Por tanto, la base imponible declarada por el contribuyente, deberá ajustarse, sumándole la diferencia que exista entre los egresos que éste ha deducido y aquellos que efectivamente corresponda deducir porque cumplen los requisitos para tal efecto.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 617, de 26.02.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos