

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A) Y LETRA D), ART. 20 N° 1, ART. 21, ART. 31, ART. 56 N° 3, ART. 63 – CIRCULARES N° 53, N° 62 Y N° 73 DE 2020 (ORD. N° 689, DE 11.04.2024)

Tratamiento tributario de egresos y créditos generados en el régimen pro pyme.

De acuerdo con su presentación, formula algunas consultas relativas al reconocimiento de egresos y créditos en el caso de un contribuyente acogido al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), las cuales se transcriben y responden a continuación en el mismo orden de presentación:

- 1) Considerando que los anticipos percibidos en el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR deben ser considerados un ingreso tributable¹, consulta si los arriendos pagados anticipadamente, cuotas de leasing y anticipos de proveedores deben ser considerados un gasto tributario.

Al respecto se informa que, tratándose del régimen tributario contemplado en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR², la base imponible afecta al impuesto de primera categoría (IDPC) se debe determinar considerando la diferencia positiva o negativa que resulte entre los ingresos percibidos³ y los egresos pagados conforme lo establece la referida disposición.

En el caso de los egresos, tratándose de la adquisición de bienes o servicios pagaderos a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo podrá deducirse solo aquella parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente⁴.

Por consiguiente, si durante el ejercicio se realizan pagos de anticipos que están asociados a un contrato o acuerdo válidamente celebrado, que en definitiva se imputen al precio del referido contrato, dichos desembolsos constituirán egresos pagados y, en consecuencia, deberán ser deducidos de la base imponible del IDPC en el ejercicio en que ello ocurra.

Lo anterior, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos generales de los gastos contenidos en el artículo 31 de la LIR y en las instrucciones⁵ impartidas sobre la materia.

- 2) Conforme la Circular N° 62 de 2020, del saldo de créditos sin obligación de restitución se deberá rebajar a todo evento y, como última imputación del año comercial respectivo, el monto de crédito que se determine sobre las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR que correspondan a ese ejercicio, con excepción del propio IDPC. Luego, consulta si los créditos deben registrarse en la columna “sin derecho a devolución”, o “con derecho a devolución”, preguntado además si esto es opcional para el contribuyente.

Al respecto se informa que, de las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR, en el caso de contribuyentes acogidos al régimen pro pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, deben rebajar del saldo de los créditos sin obligación de restitución⁶, a todo evento y como última imputación del año comercial respectivo, el monto de crédito que se determine sobre las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 que correspondan a ese ejercicio, con excepción del IDPC pagado⁷.

Asimismo, de la expresión “a todo evento” debe entenderse que la deducción se realizará incluso cuando la empresa no mantenga créditos acumulados en el registro SAC, pudiendo originar un saldo negativo.

Ahora bien, determinar si dicha rebaja debe realizarse en los créditos con derecho a devolución o sin derecho a devolución, depende del tipo de gasto rechazado de que se trate, no constituyendo una elección del contribuyente.

¹ La consulta cita los Oficios N° 1556 y N° 2118, ambos del 2022.

² Las instrucciones sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 62 de 2020.

³ Excepcionalmente deben considerar los ingresos devengados. Ver apartado 1.5.1.3 de la Circular N° 62 de 2020.

⁴ Ver página N° 20 de la Circular N° 62 de 2020.

⁵ Ver Circular N° 53 de 2020.

⁶ Se trata de la obligación de restitución del crédito contemplada en los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, obligación que no aplica al crédito por IDPC pagado por una empresa acogida al régimen pro pyme.

⁷ Ver página 21 de la Circular N° 73 de 2020.

De esta forma, si el gasto rechazado del inciso segundo del artículo 21 de la LIR corresponde, por ejemplo, al impuesto territorial pagado durante el ejercicio, la rebaja del crédito que se determine sobre dicha partida debe ser realizada en el SAC de los créditos sin derecho a devolución, ya que el N° 1 del artículo 20 de la LIR no da derecho a devolución por el crédito por contribuciones.

- 3) En la compra de propiedades, consulta cual es el valor que debe considerar para efectos del gasto o depreciación por las construcciones y el terreno como activo, para realizar dichas deducciones en la determinación de la base imponible del IDPC.

Sobre la materia se informa que la Circular N° 53 de 2020⁸ precisa que pueden ser objeto de depreciación los bienes físicos del activo fijo o inmovilizado, excluyendo el suelo o terreno por no estar sujeto a desgaste, agotamiento o destrucción durante su uso.

Ahora bien, tratándose de una empresa acogida al régimen pro pyme, se debe tener presente que dichos contribuyentes deben depreciar sus activos físicos del activo inmovilizado de manera instantánea e íntegra en el mismo ejercicio comercial en que sean adquiridos o fabricados. Para estos efectos los bienes físicos del activo inmovilizado deben encontrarse pagados, atendido que en el régimen pro pyme la determinación de la base imponible se basa en flujos de caja, de acuerdo a la letra (f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR⁹.

Luego, para efectos de determinar cuál es la parte del valor de adquisición del inmueble que corresponde considerar como valor del terreno cuando el terreno y construcción hayan sido adquiridos conjuntamente en un solo acto y los documentos que acrediten formalmente dicha adquisición, como la escritura y, cuando corresponda, la factura respectiva, no contengan el valor específico, detallado y separado, tanto del terreno como de la construcción, se debe utilizar uno de los siguientes procedimientos¹⁰:

- a) El contribuyente podrá efectuar una tasación comercial del terreno, a la fecha de adquisición del inmueble, sin perjuicio de las facultades generales de fiscalización del Servicio respecto de dicha tasación; o bien,
 - b) Se determinará el porcentaje que representa el valor de tasación fiscal del terreno, en el valor de tasación fiscal total del inmueble. El porcentaje determinado en la forma indicada, aplicado sobre el valor de adquisición del inmueble, determinará el valor de adquisición del terreno, para los efectos tributarios ya comentados. Para los fines del cálculo señalado, los valores de tasación fiscal tanto del terreno como del total del inmueble pueden ser consultados en el sitio web de este Servicio, www.sii.cl.
- 4) Respecto al cambio de régimen de una empresa que tributa en el régimen pro pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR al régimen de la letra A) del mismo artículo, consulta si los créditos que se mantengan en el régimen pro pyme se traspasan en forma idéntica sin producirse ningún cambio o castigo al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Sobre el cambio de régimen de una empresa que tributa en el régimen pro pyme que se incorpora al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, se informa que los créditos por IDPC sin restitución que se hayan generado en el régimen pro pyme mantendrán dicha calificación en el nuevo régimen. Lo anterior, atendido que la ley no establece la obligación de restitución para los referidos créditos.

Por su parte, los créditos que mantenía la pyme con obligación de restitución mantendrán dicha característica en el nuevo régimen al que se incorpora la empresa.

HERNÁN FRIGOLETT CORDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 689, del 11.04.2024
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

⁸ Ver apartado 3.5 de la Circular N° 53 de 2020.

⁹ Ver apartado 1.5.2 de la Circular N° 62 de 2020.

¹⁰ Ver Oficio N° 5 de 2018.