

Norma: Oficio N° 1/04."

Descriptor: Los pagos por acuerdos de no competencia, no se corresponden con ingresos actuales, por lo que no se pueden aceptar como gastos necesarios para producir la renta.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 31, Inciso 1

Oficio No. 1/04 Los pagos por acuerdos de no competencia, no se corresponden con ingresos actuales, por lo que no se pueden aceptar como gastos necesarios para producir la renta.

OFICIO N° 1, DE 02.01.2004

Acuerdo de no competencia – Amortización – Pago por ingresos que dejarían de percibirse por no competir – Gasto necesario para producir la renta – Cumplimiento de requisitos copulativos – Correlatividad entre ingresos y gastos del ejercicio – Imposibilidad de cuantificar beneficio – Improcedencia de aceptar como gastos

1.- Por Ordinario indicado en el antecedente, se solicita pronunciamiento sobre la materia que indica, expresando que en un proceso de fiscalización de acuerdo a la Ley de la Renta, por el Año Tributario 2002, llevada a cabo por esa Dirección Regional al contribuyente XX S.A., donde se le solicitó que acreditara la amortización por acuerdo de no competencia, en respuesta acompañó dos contratos con distintas empresas, los cuales obligan a los contratantes a no competir con XX S.A. en la fabricación, diseño, desarrollo, producción, elaboración, integración, armadura, pieza, partes y elementos destinados a la construcción de edificios prefabricados de cualquier destino. A cambio de ello, las sociedades obligadas recibirán un pago por los ingresos que dejarían de percibir por no competir en Chile, Argentina, Perú y el resto de Latinoamérica.

Expresa, que se consultó al Departamento Jurídico la posibilidad de aceptar como gasto, de acuerdo a la Ley de la Renta, las sumas que XX S.A., paga a Sociedad de Ingeniería y Construcción AA limitada, y a Inmobiliaria e Inversiones YY Limitada, por concepto de compensaciones en virtud de un acuerdo de no competencia, en el que éstas últimas se obligan a no competir con XX S.A. en Chile, en Argentina, en Perú y en Latinoamérica. Dicho Departamento indicó que la Ley de la Renta, en su artículo 31°, inciso primero, preceptúa que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se relacione directamente con el giro de la empresa
- b) Que tenga la calidad de necesario para producir la renta;
- c) Que no haya sido rebajado en forma previa en virtud del artículo 30° del mismo cuerpo legal;
- d) Que se encuentre efectivamente pagado o adeudado durante el ejercicio comercial correspondiente , y
- e) Que se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio.

Agrega, que el citado Departamento concluye sobre la materia expuesta, que para que un gasto pueda ser rebajado de la renta bruta de Primera Categoría, en primer lugar resulta fundamental que se cumplan al efecto los requisitos copulativos antes mencionados, en especial el que dice relación con la acreditación y justificación en forma fehaciente ante este Servicio, de lo que se concluye que los documentos emitidos deben tener el carácter de fehacientes para así darle validez al gasto o desembolso que respaldan, y puedan ser calificados de necesarios para producir la renta.

En relación con lo anterior, esa Dirección Regional señala que debido a que no existe un criterio definido sobre la materia en cuestión, y dado que la naturaleza del problema planteado ofrece dudas sobre la aplicación de la normativa vigente, ha estimado pertinente remitir los antecedentes a esta Superioridad, con la finalidad que se emita un pronunciamiento al respecto, de acuerdo a lo señalado en la Circular N° 71, de 2001.

2.- Sobre el particular, en primer término cabe señalar, que el inciso primero del artículo 31° de la Ley de la Renta, dispone que la renta líquida se determinará 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 el Servicio.

De lo dispuesto por la citada norma legal, para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- b) 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. En consecuencia, el concepto de gasto

necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;

c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y

e) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

3. De los antecedentes que se acompañan a la presentación, es del caso destacar que los contratos de Acuerdo de no competencia celebrados entre Sociedad y XX S.A. e YY Limitada, NN y XX S.A.; el primero de ellos fue firmado el día 17 de Mayo de 2001, estableciendo en su acuerdo Tercero: Pago por la Obligación de no Competencia, Como contraprestación por las obligaciones asumidas por AA Ltda. en las cláusulas primera y segunda de este instrumento a favor de XX S.A. y filiales, AA Ltda. valoriza la obligación de no competencia por los ingresos que dejaría de percibir por dicho concepto, en la suma única, total y definitiva de UF 10.652,8, la que se desglosa en la siguiente forma: (i) Por la obligación de no competir en Chile: UF 5.326,4 (ii) Por la obligación de no competir en Argentina: UF 2.130,56 (iii) Por la obligación de no competir en Perú: UF 2.130,56 (iv) Por la obligación de no competir en el resto de Latinoamérica: UF 1.065,28. En este acto, XX S.A. paga a AA Ltda. la suma de \$ 169.556.889, equivalente a esta fecha a la cantidad de UF 652,8 (10.652,8), que el representante de AA Ltda., declara recibirla a su entera satisfacción y conformidad. También en este acto, XX S.A. al representante de AA Ltda. la suma de \$ 42.389.222, equivalente a esta fecha a la cantidad de UF 2.663,2, por la obligación de no competir en los lugares geográficos antes descritos, suma que declara recibir a su entera satisfacción y conformidad.

El segundo contrato fue firmado en igual fecha, es decir, el día 17 de Mayo de 2001, donde se consigan en su acuerdo Tercero: Pago por la Obligación de no Competencia, se hace presente que son los mismos conceptos del contrato anterior. En este acto, XX S.A. paga a YY la suma de \$ 314.971.404, equivalente a esta fecha a la cantidad de UF 19.788,8, que el representante de YY declara recibirla a su entera satisfacción y conformidad. También en este acto, XX S.A. paga a NN la suma de \$ 78.747.726, equivalente a esta fecha a la cantidad de UF 4.947,20, por la obligación de no competir en los lugares geográficos antes descritos, suma que NN declara recibir a su entera satisfacción y conformidad. Ambos contratos antes indicados, tienen una vigencia de tres años a contar del día 17.05.2001.

4. Por otra parte, cabe señalar que los gastos deducibles en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría del ejercicio, por lo general, deben tener una relación directa con los ingresos brutos del período establecidos en el artículo 29 de la Ley de la Renta, a objeto de establecer la correlatividad entre ingresos y gastos del ejercicio, y no con ingresos futuros imprevistos, ya que nada garantiza a la empresa recurrente que incurre en tales desembolsos, que producto de los contratos de no competencia suscritos, vaya a generar mayores ingresos o rentas tributables en el futuro, y en el evento de que las mencionadas cantidades pudieran tener alguna incidencia en dicho sentido, ésta sería imposible de cuantificar en forma real y concreta. Es decir, el hecho de incurrir en los citados gastos, es un elemento incierto, siendo imposible de cuantificar su beneficio para la empresa que los eroga, lo que hace concluir que en ningún caso tales contratos sirven como base para aceptar como gastos necesarios para producir la renta las referidas sumas pagadas.

5.- En consecuencia, y considerando lo anteriormente expuesto, se concluye que los pagos efectuados por la obligación contraída al celebrar los contratos sobre no competencia, no reúnen los requisitos indicados en el N° 2 precedente, especialmente las condiciones señaladas en las letras a) y b) de dicho numerando.

Norma: Oficio N° 3747/99."

Descriptor: Adquisición de un terreno sin edificar mediante Contrato Leasing con opción de compra no es un hecho gravado con el IVA.

Fuente Legal: » Ley del IVA (Decreto Ley N° 825, de 1976): Artículo 8, Inciso 1, Letra L

OFICIO N° 3747, DE 05.10.1999.

MATERIA: Cuotas del precio del Leasing forman parte del costo de lo que se construya en el terreno - IVA grava los contratos con opción de compra de inmuebles de propiedad y del giro de una empresa constructora - Caso de contrato de Leasing de terreno no se encuentra gravado con IVA - Opera crédito fiscal del IVA por construcción del inmueble efectuado pro empresa constructora.

1.- Se ha recibido en esta Dirección la presentación indicada en el antecedente, por medio de la cual se expresa que la empresa Manufacturera de Metales XX S.A., desea llevar a cabo un proyecto de ampliación de su actividad industrial, para lo cual deberá adquirir un bien raíz consistente en un terreno en que se construirá la nueva planta industrial que proyecta. Para su adquisición presupuesta obtener la totalidad de los recursos monetarios mediante la suscripción de un contrato de arrendamiento con opción de compra (Leasing financiero). Por otra parte, señala que normalmente para las empresas que suscriben contratos como el descrito, la renta de arrendamiento, configurada por cada cuota del Leasing, es un gasto necesario para generar la renta, pero presumiendo que el bien arrendado se utiliza materialmente en el corto plazo en el desarrollo de la actividad y por lo tanto es generador inmediato de renta. En el caso que señala, la coordinación del proyecto y el comienzo de su materialización posterior consumirá un tiempo que, en promedio, se estima en cinco años, lapso en que éste no producirá renta alguna.

Considerando lo expresado y estando la empresa constituida como una Sociedad Anónima, consulta si las cuotas de arrendamiento que afectarían el bien raíz en base al contrato Leasing, deberán tributariamente considerarse como un gasto rechazado con efecto tributario.

Agrega, en su presentación que su representada estima que el valor del bien raíz que pretende adquirir mediante el sistema Leasing, conformado éste por el valor de las cuotas de arrendamiento, más la última cuota correspondiente al precio del contrato de compraventa del bien raíz, incuestionablemente y en forma definitiva constituirá el valor contable y de activo fijo que tendrá el terreno. Aún más, el valor total de la construcción proyectada, incluidos los gastos de financiamiento, servicios profesionales, fletes, permisos, arrendamiento de maquinarias y útiles de construcción, materiales, preparación del terreno, iniciación de obras, contrato general de construcción, etc., todos a partir del momento en que la construcción se termine, representarán el valor del nuevo bien raíz en el activo fijo contable y tributario.

En razón a lo expresado, concluye que como es un hecho que el terreno formará parte importante del proyecto de construcción de la nueva planta, es evidente, entonces, que las cuotas pagadas en virtud del contrato Leasing formarán parte del costo de la edificación y, en virtud de tal situación, en caso alguna podría calificarse tributariamente como un gasto.

Por otra parte, hace presente que la inversión que se presupuesta quedaría afectada con el Impuesto al Valor Agregado en parte importante de su costo. En relación con esto último, el IVA que soporte su representada para materializar el proyecto tendrá para ella la calidad de crédito fiscal IVA.

2.- Sobre el particular, debe tenerse presente en primer lugar que el contrato de Leasing no se encuentra expresamente definido dentro de nuestro ordenamiento jurídico, ni se han establecido normas que lo regulen, salvo en lo relativo al arrendamiento de viviendas con promesa de compraventa cuyas disposiciones fueron aprobadas por la Ley N° 19.281, publicada en el Diario Oficial de 27 de Diciembre de 1993.

En general este tipo de contrato se ha asimilado al contrato de arrendamiento y, en virtud de ello, la empresa de Leasing, como arrendadora, entrega al arrendatario el uso y goce de un bien por un plazo estipulado de común acuerdo, pagando este último una renta determinada por dicho uso y goce. Al final del período de arrendamiento el arrendatario tiene la opción de adquirir dicho bien, conjuntamente con el pago de la última cuota, o bien, restituirlo al arrendador si no se interesa en comprarlo.

De acuerdo a las características antes mencionadas, el Leasing es jurídicamente un contrato de arrendamiento de bienes, pues concurren en él las condiciones estipuladas en el Artículo 1.915° del Código Civil, vale decir, la obligación de una de las partes a conceder el goce de una cosa y la consiguiente obligación de la otra de pagar por dicho goce un precio determinado. Por su parte, el Artículo 1.916° del mismo cuerpo legal establece que son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales o incorporeales que puedan usarse sin consumirse, excepto aquellas que la Ley prohíbe arrendar.

3.- Teniendo presente las características del contrato Leasing precedentemente señaladas, y considerando a su vez, que en el caso en consulta, el valor del terreno que se pretende adquirir a través de dicho sistema, indudablemente va a incorporarse en definitiva al del inmueble que se construya en ese sitio, resulta evidente que las cuotas del precio de ese Leasing, pagadas por la empresa para adquirir el terreno en que edificará, forman parte del costo de lo que se construya y, en caso alguno gasto necesario para producir la renta, en los términos señalados en el Artículo 31° de la Ley de la Renta. En todo caso cabe aclarar, que dicho gasto rechazado tributariamente como tal, incrementará el valor del activo; circunstancia por la cual dicho desembolso en ningún caso se afectará con el impuesto único de 35%, establecido en el Artículo 21° de la Ley de la Renta, tal como expresamente señala esta propia disposición.

4.- En cuanto a los efectos tributarios relacionados con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, cabe manifestar a Ud. que, la norma tributaria se ha referido al arrendamiento con opción de compra de bienes corporales inmuebles en el Artículo 8°, letra I), del D.L. N° 825, de 1974, el cual en lo pertinente, grava con el referido tributo a los contratos de arrendamiento con opción de compra de inmuebles de propiedad y del giro de una empresa constructora.

En consecuencia, en el caso consultado, por tratarse de la adquisición mediante un contrato de Leasing de un terreno sin edificar, en el evento que el arrendatario ejerza su opción de compra al término del contrato, ese hecho no se encontrará gravado con el Impuesto al Valor Agregado, por cuanto sólo está afecta a dicho tributo la venta de inmuebles de propiedad y construidos por una empresa constructora.

5.- En todo caso, podrá hacer uso la recurrente del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado generado en la construcción del inmueble, efectuado por una empresa constructora, de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, que señala que el Impuesto al Valor Agregado grava las ventas y servicios; y a lo establecido en el Artículo 2°, N° 1, del mismo cuerpo legal, que señala en lo pertinente, que se entiende por venta, como hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado, a toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirve para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.

Norma: Oficio N° 3747/99."

Descriptor: Adquisición de un terreno mediante Contrato Leasing con opción de compra, no daderecho al crédito por activo fijo. Construcción de nueva planta daría derecho al crédito.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 33BIS

OFICIO N° 3747, DE 05.10.1999.

MATERIA: Cuotas del precio del Leasing forman parte del costo de lo que se construya en el terreno - Cuotas no se consideran gasto necesario para producir la renta - Gasto rechazado incrementará valor del activo - No procede utilización como crédito según normas del artículo 33° bis de la Ley de la Renta - Construcción de nueva planta daría derecho al crédito.

1.- Se ha recibido en esta Dirección la presentación indicada en el antecedente, por medio de la cual se expresa que la empresa Manufacturera de Metales XX S.A., desea llevar a cabo un proyecto de ampliación de su actividad industrial, para lo cual deberá adquirir un bien raíz consistente en un terreno en que se construirá la nueva planta industrial que proyecta. Para su adquisición presupuesta obtener la totalidad de los recursos monetarios mediante la suscripción de un contrato de arrendamiento con opción de compra (Leasing financiero). Por otra parte, señala que normalmente para las empresas que suscriben contratos como el descrito, la renta de arrendamiento, configurada por cada cuota del Leasing, es un gasto necesario para generar la renta, pero presumiendo que el bien arrendado se utiliza materialmente en el corto plazo en el desarrollo de la actividad y por lo tanto es generador inmediato de renta. En el caso que señala, la coordinación del proyecto y el comienzo de su materialización posterior consumirá un tiempo que, en promedio, se estima en cinco años, lapso en que éste no producirá renta alguna.

Considerando lo expresado y estando la empresa constituida como una Sociedad Anónima, consulta si las cuotas de arrendamiento que afectarían el bien raíz en base al contrato Leasing, deberán tributariamente considerarse como un gasto rechazado con efecto tributario.

Agrega, en su presentación que su representada estima que el valor del bien raíz que pretende adquirir mediante el sistema Leasing, conformado éste por el valor de las cuotas de arrendamiento, más la última cuota correspondiente al precio del contrato de compraventa del bien raíz, incuestionablemente y en forma definitiva constituirá el valor contable y de activo fijo que tendrá el terreno. Aún más, el valor total de la construcción proyectada, incluidos los gastos de financiamiento, servicios profesionales, fletes, permisos, arrendamiento de maquinarias y útiles de construcción, materiales, preparación del terreno, iniciación de obras, contrato general de construcción, etc., todos a partir del momento en que la construcción se termine, representarán el valor del nuevo bien raíz en el activo fijo contable y tributario.

En razón a lo expresado, concluye que como es un hecho que el terreno formará parte importante del proyecto de construcción de la nueva planta, es evidente, entonces, que las cuotas pagadas en virtud del contrato Leasing formarán parte del costo de la edificación y, en virtud de tal situación, en caso alguna podría calificarse tributariamente como un gasto.

Así también, una vez terminada la edificación, su representada tendría derecho al crédito de 4% que establece el Artículo 33° bis de la Ley de la Renta, aplicado éste al costo total del proyecto, excluidas las cuotas Leasing.

2.- Sobre el particular, debe tenerse presente en primer lugar que el contrato de Leasing no se encuentra expresamente definido dentro de nuestro ordenamiento jurídico, ni se han establecido normas que lo regulen, salvo en lo relativo al arrendamiento de viviendas con promesa de compraventa cuyas disposiciones fueron aprobadas por la Ley N° 19.281, publicada en el Diario Oficial de 27 de Diciembre de 1993.

En general este tipo de contrato se ha asimilado al contrato de arrendamiento y, en virtud de ello, la empresa de Leasing, como arrendadora, entrega al arrendatario el uso y goce de un bien por un plazo estipulado de común acuerdo, pagando este último una renta determinada por dicho uso y goce. Al final del período de arrendamiento el arrendatario tiene la opción de adquirir dicho bien, conjuntamente con el pago de la última cuota, o bien, restituirlo al arrendador si no se interesa en comprarlo.

De acuerdo a las características antes mencionadas, el Leasing es jurídicamente un contrato de arrendamiento de bienes, pues concurren en él las condiciones estipuladas en el Artículo 1.915° del Código Civil, vale decir, la obligación de una de las partes a conceder el goce de una cosa y la consiguiente obligación de la otra de pagar por dicho goce un precio determinado. Por su parte, el Artículo 1.916° del mismo cuerpo legal establece que son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales o incorporeales que puedan usarse sin consumirse, excepto aquellas que la Ley prohíbe arrendar.

3.- Teniendo presente las características del contrato Leasing precedentemente señaladas, y considerando a su vez, que en el caso en consulta, el valor del terreno que se pretende adquirir a través de dicho sistema, indudablemente va a incorporarse en definitiva al del inmueble que se construya en ese sitio, resulta evidente que las cuotas del precio de ese Leasing, pagadas por la empresa para adquirir el terreno en que edificará, forman parte del costo de lo que se construya y, en caso alguno gasto necesario para producir la renta, en los términos señalados en el Artículo 31° de la Ley de la Renta. En todo caso cabe aclarar, que dicho gasto rechazado tributariamente como tal, incrementará el valor del activo; circunstancia por la cual dicho desembolso en ningún caso se afectará con el impuesto único de 35%, establecido en el Artículo 21° de la Ley de la Renta, tal como expresamente señala esta propia disposición.

4.- En relación con su afirmación, en cuanto a que una vez terminada la edificación, su representada tendría derecho al crédito de 4% que establece el Artículo 33° bis de la Ley de la Renta, aplicado éste al costo total del proyecto, excluidas las cuotas Leasing y de acuerdo con lo que al efecto establece la disposición legal recién nombrada y las instrucciones impartidas sobre la materia por esta Dirección, a través de la Circular N° 41, de 1990, cabe efectuar las siguientes precisiones:

- a) Efectivamente, a su representada le asiste el derecho al crédito establecido en el Artículo 33° bis de la Ley de la Renta, en la medida en que declare el Impuesto de Primera Categoría sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa;
- b) El ejercicio en el cual corresponde invocar el crédito es el ejercicio en el cual se termine la construcción de la planta, entendiendo por éste, aquél en que se dio por concluida la obra, y por consiguiente el bien está en condiciones de ser utilizado en forma efectiva en la explotación de la empresa;
- c) El monto del crédito equivale el 4%, del costo directo de la construcción, determinado éste de acuerdo con las instrucciones impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 22, de 24.02.78; naturalmente con el límite de 500 Unidades Tributarias Mensuales (UTM) del mes de cierre del ejercicio en que se haga uso del crédito.
- d) Finalmente cabe expresar, que no dará derecho al crédito que se comenta, los desembolsos en adquisición de terrenos, en atención a que por su naturaleza no pueden ser adquiridos nuevos, ni ser depreciados.

Norma: Oficio N° 2059/92."

Descriptor: Reintegro de los derechos aduaneros a que se refiere la Ley N° 18.708 son menor costo de los bienes exportados, por ende, afectos a los Impuestos a la Renta.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 30

Oficio No. 2059/92 Reintegro de los derechos aduaneros a que se refiere la Ley N° 18.708 son menor costo de los bienes exportados, por ende, afectos a los Impuestos a la Renta.

OFICIO N° 2059, DE 27.05.1992.

MATERIA: Situación tributaria del reintegro de derechos aduaneros a que se refiere la Ley N° 18.708/88.

Se solicita un pronunciamiento respecto del tratamiento tributario que afectaría al castigo de deudas por tributos aduaneros diferidos, causados en la importación de bienes de capital y la percepción de un crédito fiscal en favor de los compradores de bienes de capital, conforme a lo dispuesto en la Ley N° 18.634, de 1987, y de reintegro de derechos aduaneros otorgado por la Ley N° 18.708, de 1988.

En relación con el tratamiento tributario aplicable al reintegro de los derechos aduaneros a que se refiere la Ley N° 18.708, cabe expresar previamente, que este texto legal dispone en su artículo 1° que los exportadores podrán obtener el reintegro de los derechos y demás gravámenes aduaneros pagados, respecto de materias primas, artículos a media elaboración, partes o piezas importadas por el propio exportador o por terceros, cuando tales insumos hubieran sido incorporados o consumidos en la producción del bien exportado. Para tales efectos, dicho cuerpo legal define que debe entenderse por materia prima, artículos a media elaboración, partes y piezas, y establece además toda una normativa a cumplir para gozar de dicha franquicia.

Ahora bien, el tenor de lo dispuesto por la norma legal en comento, el reintegro de derechos aduaneros a que se refiere dicho cuerpo legal, constituye para la empresa beneficiaria de él un menor costo de los bienes exportados afecto a los impuestos anuales a la renta que establece la ley del ramo, a través de la mayor utilidad o renta disponible que se le produce al efectuar la disminución señalada, y en ningún caso dicho reintegro puede quedar amparado por lo dispuesto por el artículo 17 N° 22 de la Ley de la Renta, ya que la situación que regula esta norma no guarda ninguna relación con el efecto tributario que se produce al hacer uso del citado reintegro. Consecuente con lo anterior, cabe expresar que el referido reintegro no debe computarse como un ingreso bruto para los efectos de calcular los pagos provisionales mensuales a que se refiere el artículo 84 de la Ley de la Renta ya que, como se expresó, tal beneficio tiene por objeto disminuir el costo de los bienes exportados beneficiados con la franquicia tributaria en referencia.

Norma: Oficio N° 3717/90."

Descriptor: Ingresos por contrato de leasing deben computarse en el ejercicio en que se devenguen las cuotas o al momento de percibirlos.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 29

Oficio No. 3717/90 Ingresos por contrato de leasing deben computarse en el ejercicio en que se devenguen las cuotas o al momento de percibirlos.

OFICIO N° 3717, DE 06.11.1990.

MATERIA: Los ingresos derivados de los contratos de leasing deben computarse en el ejercicio en que las cuotas respectivas se devenguen, sin perjuicio de considerarlas como ingreso bruto al momento de su cancelación en el caso que ellas sean pagadas anticipadamente.

Los ingresos derivados de los contratos de leasing sobre bienes inmuebles deben computarse en el ejercicio en que las cuotas respectivas se devenguen, es decir, en las fechas que han sido fijadas en el contrato para el cumplimiento de la obligación por parte del deudor; sin perjuicio de considerarlos como ingreso bruto al momento de su cancelación en caso que ellas sean pagadas anticipadamente, o bien, cuando ellas se hagan exigibles de conformidad a lo estipulado en el contrato respectivo.

Por otra parte, aquellas cuotas que al 31 de diciembre de cada año estén vencidas deben considerarse como ingresos del ejercicio, aun cuando no se hayan cancelado efectivamente, toda vez que el acreedor ha adquirido un derecho que constituye un crédito en su favor.

Lo anterior, en atención a que el artículo 29° de la Ley de la Renta dispone que para los efectos de determinar la base imponible de Primera Categoría (dentro de la cual se clasifican las rentas derivadas de los contratos de leasing) deben computarse todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en dicha categoría, con excepción de aquellos a que se refiere el artículo 17° de la misma ley. Para estos efectos, expresa la misma norma, el monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente.

Finalmente, cabe señalar que si se ejerce o no la opción de compra por parte del arrendatario, la situación tributaria del arrendador estará determinada por la aplicación de las disposiciones legales vigentes de la Ley de la Renta, en cuanto a la determinación de la renta imponible para efectos del impuesto de Primera Categoría que corresponda y por las cláusulas del respectivo contrato de leasing respecto de los derechos y obligaciones que le imponga en cada caso.

Norma: Oficio N° 3745/01."

Descriptor: Arriendo anticipado; es requisito esencial para que opere la excepción que contempla el artículo 15 es que la operación respectiva se desarrolle en más de un período.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 15

Oficio No. 3745/01 Arriendo anticipado; es requisito esencial para que opere la excepción que contempla el artículo 15 es que la operación respectiva se desarrolle en más de un período.

OFICIO N° 3745, DE 12.09.2001.

MATERIA: Tributación que afecta a ingresos percibidos por adelantado por arriendo de un bien raíz – Art. 15° de la Ley de la Renta establece una norma de carácter general para la imputación de los ingresos en los períodos que correspondan – Deben incluirse en el ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos de acuerdo con las normas de la Ley de la Renta y Código Tributario – Norma de excepción – Tiene aplicación efectiva sólo en los casos en que las operaciones se desarrollen en el curso de dos o más ejercicios – Operación descrita por el recurrente no se comprende dentro de aquellas a que se refiere el Art. 15° – Rentas percibidas anticipadamente tributan conforme a las normas generales – En el ejercicio en que sean percibidas o devengadas.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, señala que el Artículo 15° de la Ley de la Renta establece que para determinar los impuestos contenidos en dicha ley, los ingresos se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de la misma ley y del Código Tributario, salvo que las operaciones generadoras de la renta abarquen más de un período, como en los contratos de larga ejecución, ventas extraordinarias de pago diferido y remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo.

Expresa más adelante, que en estos casos el Director dictará normas generales para cada grupo de contribuyentes y actividades similares y fijará el procedimiento para determinar o distribuir los ingresos en diversos ejercicios y para practicar el ajuste final que corresponda. Dichas normas generales están contenidas en la Circular N° 17, de 3 de Marzo de 1980. Señala a continuación, que le interesa determinar el criterio interpretativo de este Servicio, respecto de la aplicabilidad de la norma de distribución de los ingresos en los diversos ejercicios, en relación a un contrato de arriendo de un bien raíz, cuyo plazo de duración es de 12 años, expresando, que no obstante haberse pactado el pago de las rentas sobre una base mensual, su pago fue anticipado íntegramente a la fecha de inscripción de dicho contrato en el Conservador de Bienes Raíces, otorgándose por esta circunstancia un importante descuento de las rentas por parte del arrendador.

Por lo tanto sostiene, que a su o entender, y conforme al criterio cuya confirmación se solicita, en la especie, resulta plenamente aplicable las normas contenidas en el Artículo 15° de la Ley de la Renta, en orden a distribuir los ingresos en los diversos ejercicios y practicar un ajuste final al término del contrato, ello de acuerdo a lo señalado en la propia norma citada y lo establecido en la Circular N° 17, de 3 de marzo de 1980. De hecho, ese ha sido el criterio aplicado por el contribuyente durante la vigencia del contrato, que ya tiene varios años de vigencia. En abono de este criterio interpretativo, debe considerarse el hecho que el contrato tiene una cláusula que obliga al arrendador a restituir los anticipos de renta percibidos, en el caso de terminación anticipada del contrato. Sin perjuicio de lo anterior, le interesa precisar si el contribuyente puede modificar a futuro dicho criterio, reconociendo como ingresos devengados en un solo ejercicio, todas las rentas mensuales correspondientes al plazo de vigencia del contrato que aún no ha transcurrido.

En relación con lo anterior, solicita se confirme el criterio interpretativo aplicado hasta la fecha respecto de la materia en consulta y, asimismo, establecer la factibilidad de cambio de criterio en los términos reseñados anteriormente.

2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que el Artículo 15° de la Ley de la Renta, establece una norma de carácter general para la imputación de los ingresos en los períodos que correspondan, señalando al respecto que éstos deben incluirse en el ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de la Ley de la Renta y el Código Tributario.

No obstante la existencia de dicha regla general, la misma disposición legal en comento contiene una norma de excepción, estableciendo al efecto que la normativa de carácter general antes citada no se aplicará cuando se trate de operaciones generadoras de la renta que abarquen más de un período, como ocurre en el caso por ejemplo, de los contratos de larga ejecución, ventas extraordinarias de pago diferido y remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo. En estas situaciones excepcionales, agrega el citado precepto, el Director del Servicio dictará normas generales para cada grupo de contribuyentes de actividades similares y fijará el procedimiento para determinar o distribuir los ingresos en los diversos ejercicios y para practicar el ajuste final que corresponda.

De acuerdo a lo antes expresado, se puede apreciar que la norma de excepción establecida en el Artículo 15° de la ley del ramo, tiene aplicación efectiva sólo en los casos en que las operaciones se desarrollen en el curso de dos o más ejercicios, y de acuerdo a las cláusulas de los respectivos contratos celebrados entre las partes, la renta se devengue o perciba en su totalidad en el primer ejercicio o en más de un período tributario.

De esta manera, la norma en comento persigue la aplicación de los impuestos sobre una renta líquida definitiva obtenida de la operación realizada, esto es, una vez que sea posible rebajar los gastos y costos de importancia relativos a la operación, y dada las características de ésta los cuales sólo se materializarán, generarán o conocerán en más de un período tributario o al término de la obra

o prestación del servicio, según corresponda. La norma en comentario al señalar a vía de ejemplo a los contratos de larga ejecución y otros que indica, se está refiriendo a aquellos contratos que son de larga duración por lo dilatado del desarrollado de su cumplimiento, excluyéndose como antecedente para su calificación, la forma de pago del precio o de la remuneración correspondiente. Tal situación se da a vía de ejemplo, en la construcción de caminos, puentes, grandes edificios, aeropuertos, ventas extraordinarias de pago diferido o remuneraciones pagadas anticipadamente, etc., en que el costo real de la operación sólo se podrá conocer al término de la obra o servicio respectivo.

3.- En el caso en consulta, si bien es cierto que la operación en cuestión podría comprenderse dentro del concepto de remuneraciones anticipadas o postergadas a que se refiere la norma en comento, en la especie no se cumple el requisito esencial para que opere la excepción que contempla el precepto legal en cuestión, esto es, que la operación se desarrolle en más de un ejercicio tributario, requisito indispensable que contempla la disposición en análisis. Es necesario recordar, que el objetivo de la norma que se comenta, es la de evitar la aplicación de impuestos sobre cantidades respecto de las cuales falta rebajar los gastos o costos asociados a dichos ingresos, los que se incurrirán en ejercicios futuros, situación que no se da en el caso en estudio, ya que no existen costos o gastos pendientes de imputación o de deducción de los ingresos percibidos que se puedan generar en los ejercicios siguientes, siendo la principal causa o circunstancia de haberse recibido en forma anticipada tales ingresos, según se indica en la presentación, el hecho de obtenerse u otorgarse un importante descuento por parte del arrendador del bien raíz.

4.- Atendido lo anteriormente expuesto, debe concluirse que la operación descrita por el recurrente no se comprende dentro de aquellas a que se refiere el Artículo 15° de la Ley de la Renta, correspondiendo, por lo tanto, que las rentas percibidas anticipadamente tributen conforme a las normas generales de la ley del ramo, esto es, de acuerdo a lo dispuesto por los Artículos 2° N os 2 y 3 y 29 de la ley precitada, en el ejercicio en que sean percibidas o devengadas, cualquiera de las condiciones que ocurra primero.

Norma: Oficio N° 3626/01."

Descriptor: Pago anticipado de colegiaturas percibidos por un colegio particular debencomputarse o incluirse en el año de su percepción.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 29

Oficio No. 3626/01 Pago anticipado de colegiaturas percibidos por un colegio particular debencomputarse o incluirse en el año de su percepción.

OFICIO N° 3626, DE 31.08.2001

MATERIA: Pago anticipado de colegiaturas percibidos por un colegio particular – Tratamiento tributario – Definición de renta devengada – Normas relativas a la primera categoría se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas – Tales ingresos deben computarse o incluirse en el año de su percepción para efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, se consulta respecto del tratamiento tributario de los anticipos en el pago de colegiaturas efectuados a un colegio particular, que corresponden a servicios educacionales que se prestarán en el siguiente período escolar, es decir en el siguiente año comercial, efectuados por medio de cheques a fecha.

Señala a continuación, que el pago anticipado de las colegiaturas corresponde a remuneraciones por servicios que aún no se han prestado, que se ejecutarán en el futuro y que en consecuencia se devengarán para el colegio en el momento en que aquellos servicios hayan sido efectivamente prestados, puesto que en el evento de que dichos servicios no se prestaren, el colegio nunca habrá tenido título alguno para exigir dichos pagos.

Por otra parte, agrega, al entenderse devengados en cada uno de los períodos en que el servicio se presta, estos pagos se encontrarán ligados a los respectivos costos directos y gastos necesarios para producirlos, lo que en consecuencia radica en que sólo se podrá determinar cual es la renta producto de dichos servicios, en el período en que éstos se devenguen para el colegio, pues recién en dicho momento podrán determinarse cuáles son los costos directos y los gastos asociados a dichos ingresos.

En consecuencia, expresa, el correcto tratamiento de dichos anticipos sería el reconocerlos como ingresos del colegio en los períodos en que éstos se devengan para el mismo, lo que permitiría asociar dichos ingresos a los gastos necesarios para producirlos y en consecuencia determinar cual es la renta correspondiente a cada período.

Finalmente señala, que pese a que en su opinión el procedimiento previamente explicitado debiera ser el correcto tratamiento tributario aplicable al pago anticipado de las mensualidades por concepto de colegiaturas respecto de un colegio particular, teniendo en especial consideración que dichos pagos son efectuados por medio de cheques a fecha, que efectivamente serán cobrados por el colegio en las fechas correspondientes; en el evento de que este Servicio sostuviese lo contrario, es decir, que dichos ingresos deben reconocerse en el año en que se reciben, sin perjuicio de no encontrarse devengados, con el objeto de no desvincular dichos ingresos de los gastos y costos necesarios para producirlos, expresa que debiera asociarse a éstos los costos de explotación promedio de los últimos años, con el fin de que las rentas que van a pagar los impuestos correspondientes, sean lo más cercano a la verdadera renta líquida imponible y no solo constituyan los ingresos brutos obtenidos por el colegio, los que sin esta asociación serían inmediatamente objeto del pago de impuesto.

2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que los N os 2 y 3 del Artículo 2º de la Ley de la Renta definen, respectivamente como «renta devengada», aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular, y por «renta percibida», aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, debiendo, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

Por su parte, el Artículo 19º de la ley del ramo dispone que las normas relativas a la Primera Categoría se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas, agregando el Artículo 29º, en su inciso segundo, que el monto a que asciende la suma de los ingresos a que se refiere su inciso primero, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente, con la única excepción de las rentas mencionadas en el N° 2 del Artículo 20º de la ley precitada (renta de capitales mobiliarios), que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.

3.- En consecuencia, y basado en lo dispuesto en el número anterior y en pronunciamientos emitidos respecto de la percepción de ingresos percibidos en forma anticipada, este Servicio ha sostenido invariablemente, por ejemplo a través de la Circular N° 100, del año 1975 y otros dictámenes relacionados con el tema en cuestión, que tales ingresos deben computarse o incluirse en el año de su percepción para los efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias que correspondan.

4.- Respecto de considerar anticipadamente los costos de explotación promedio de los últimos años del colegio, con el propósito de no desvincular dichos ingresos anticipados de los gastos y costos necesarios para producirlos, se señala que la Ley de la Renta no establece una normativa que resuelva esta situación en cuanto a la prestación de servicios, como sería el caso en consulta, a su vez que este Servicio no tiene facultades legales para autorizar el citado procedimiento.

Norma: Oficio N° 2464/85."

Descriptor: Ingresos anticipados por servicios pendientes de prestar forman parte de los ingresos brutos en el período en que se perciben.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 29

Oficio No. 2464/85 Ingresos anticipados por servicios pendientes de prestar forman parte de los ingresos brutos en el período en que se perciben.

OFICIO N° 2464, DE 11.07.1985.

MATERIA: Remuneraciones anticipadas por servicios pendientes de prestación deben incluirse como ingreso bruto en el período que sean percibidos.

Los ingresos brutos derivados de remuneraciones anticipadas por servicios pendientes de prestación, como es el caso de ingresos obtenidos en el desarrollo de un contrato de prestación de servicios sucesivos que se entienden devengados en cada una de las oportunidades en que el servicio se presta, de conformidad a lo dispuesto en el inciso final del artículo 29° de la Ley de la Renta, deben incluirse en el año comercial en que sean efectivamente percibidos por el contribuyente.

Norma: Oficio N° 31/06."

Descriptor: Aporte de Bienes Corporales Inmuebles, no afecto a IVA, afectan el cálculo de proporcional del crédito fiscal.

Fuente Legal: » Ley del IVA (Decreto Ley N° 825, de 1976): Artículo 23, Inciso 1, NU 3

Oficio No. 31/06 Facultad del Servicio de Impuestos Internos para autorizar Métodos especiales de determinación del Crédito Fiscal IVA de Uso Común - Artículo 43°, del Reglamento de la Ley del IVA.

1.- Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual señala que se encuentra asesorando a una empresa cuyo giro está en un 93% afecto con Impuesto al Valor Agregado, y un 7% exento de este impuesto.

Dicha empresa ha acordado aportar a una nueva sociedad en constitución todos los inmuebles que en la actualidad posee la sociedad aportante. Esta empresa ha aprovechado casi la totalidad de los créditos fiscales IVA asociados a la adquisición y construcción de estos inmuebles, en forma proporcional, según las normas establecidas sobre cálculo proporcional del crédito fiscal.

En razón de que la totalidad de los inmuebles que serán aportados han sido adquiridos hace más de doce meses, no sería aplicable a su respecto lo dispuesto en el artículo 8° letra m) del D.L. 825 de 1974.

Ahora bien, sobre esta operación solicita un pronunciamiento en relación a si esta enajenación de activos fijos, que por las razones señaladas no se encontraría gravada con IVA, afectará el cálculo de la proporcionalidad del crédito fiscal IVA de la sociedad aportante.

Manifiesta que el hecho de enajenar los inmuebles no afectos a IVA podría generar que la proporción actual de operaciones 93-7 (gravado exento, respectivamente) cambie a 20-80 (gravado exento, respectivamente), por lo que gran cantidad de crédito fiscal que aprovecha la empresa proveniente de insumos se perdería, generándose una enorme merma financiera.

Para resolver la situación anterior, solicita la aplicación de los números 4 y 5 del artículo 43° del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que faculta al señor Director del Servicio de Impuestos Internos a ajustar la forma y condiciones de aplicación de estas normas de cálculo de crédito fiscal proporcional.

2.- Sobre el particular, el artículo 23° del D.L. 825, de 1974, reglamenta cuáles son las condiciones y supuestos que deben cumplirse para poder utilizar, válidamente como crédito fiscal, el impuesto a las ventas y servicios soportado al adquirir bienes o utilizar servicios o el pagado en el caso de importación. En este sentido, la norma aludida dispone que el impuesto del Título II que da derecho a crédito fiscal, es aquél soportado o recargado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o inmuebles o servicios destinados a formar parte del activo realizable o activo fijo y aquellas relacionadas con gastos de tipo general que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Asimismo, la norma en comento establece que clase de operaciones no dan derecho a crédito fiscal, disponiendo al efecto en su número 2 que no procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta Ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

Por último, dicho artículo 23° en su N° 3 contempla el caso de importaciones o adquisiciones de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen simultáneamente o en forma conjunta a la realización de hechos gravados y no gravados o exentos, ante lo cual instruye que el crédito fiscal respecto de estas operaciones se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

3.- De este modo, el principio general establecido en la norma señalada, indica que el crédito fiscal se encuentra condicionado a que los bienes adquiridos y servicios utilizados estén, en definitiva, destinados a realizar operaciones gravadas con IVA, lo cual fluye a contrario sensu de lo dispuesto en el N° 2 del artículo 23°, el cual niega el derecho a crédito fiscal cuando los bienes adquiridos o servicios utilizados se afecten a operaciones no gravadas o exentas con el referido tributo.

En conclusión, con respecto a la determinación del crédito fiscal, cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23° del D.L. 825, de 1974, pueden presentarse tres situaciones, a saber:

- a) Que el impuesto soportado en la adquisición o importación de bienes o utilización de servicios se afecte a la realización de operaciones gravadas, caso en el cual puede ser completamente utilizado por el contribuyente.
- b) Por el contrario, el impuesto soportado en la adquisición o importación de bienes y en la utilización de servicios se vincule con la realización de operaciones no gravadas o exentas de IVA, caso en el cual no puede ser utilizado como crédito fiscal por el contribuyente.
- c) En el evento que los bienes adquiridos o importados o los servicios utilizados se vinculen indistintamente con operaciones gravadas y no gravadas o exentas, el impuesto soportado puede ser utilizado como crédito fiscal calculado en forma proporcional.

Cabe hacer presente, desde ya, que el cálculo del crédito fiscal proporcional sólo resulta procedente en el evento que exista crédito fiscal de utilización común, es decir, aquél afectado o vinculado a operaciones gravadas y no gravadas o exentas en forma conjunta o simultánea, de manera que la relación porcentual establecida en el artículo 43° del Reglamento de la Ley del IVA sólo debe ser aplicada a este último, sin afectar al crédito que de acuerdo con las normas generales puede ser completamente utilizado, como tampoco a aquél que no es posible utilizar de acuerdo con las normas señaladas.

4.- En la especie, de acuerdo con los antecedentes descritos en su consulta, el contribuyente efectuará un aporte a otra sociedad, de bienes corporales inmuebles pertenecientes a su activo fijo, los cuales fueron adquiridos y/o construidos hace más de doce meses.

En cuanto a la aplicación del IVA a esta operación, cabe señalar que de conformidad con el artículo 8° letra k) del citado Decreto Ley, se encuentran especialmente gravados con IVA "Los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora".

En consecuencia, si la empresa en cuestión no posee la calidad de empresa constructora, el aporte que pretende efectuar de bienes corporales inmuebles no se encontrará afecto a IVA.

A su vez, tampoco se configuraría el hecho gravado especial contemplado en la letra m) del artículo 8° del D.L. 825, toda vez que los bienes se habrían adquirido o construido hace más de doce meses.

Por lo anterior, el aporte que pretende realizar a la nueva sociedad en constitución a la luz de los antecedentes acompañados no se encontraría gravado con IVA.

5.- Ahora bien, en atención a que el contribuyente consultante realizaría habitualmente operaciones gravadas y exentas, es menester determinar si posee créditos fiscales de utilización común que motiven el cálculo proporcional de dichos créditos.

En el evento que el contribuyente no posea créditos fiscales de utilización común, no procederá la aplicación del cálculo proporcional del crédito fiscal, de manera que todo el crédito asociado a la realización de sus operaciones afectas a IVA podrá ser utilizado de acuerdo a las reglas generales y ser imputado a sus débitos, en cambio todo el impuesto soportado que se relacione con operaciones no gravadas o exentas no podrá ser empleado, debiendo considerarse como un mayor costo de las operaciones.

Sobre este último punto se hace presente que todo el IVA que sea soportado en el período tributario en el cual se efectúe el aporte de los bienes inmuebles, generado como consecuencia de servicios utilizados o adquisición de bienes que en definitiva fueron destinados a los bienes raíces que salen del patrimonio de la consultante, por afectarse a una operación no gravada con IVA, no podrá ser utilizado por el aportante como crédito fiscal del período.

Por el contrario, si el contribuyente genera créditos fiscales de utilización común, es decir, aquéllos afectados a operaciones gravadas y no gravadas o exentas en forma conjunta o simultánea, deberá ceñirse a las normas del artículo 43° del Reglamento del D.L. 825, debiendo aplicar la proporcionalidad allí contemplada exclusivamente al crédito fiscal de utilización común, ya que los créditos que se identifican totalmente con operaciones gravadas podrán ser completamente utilizados, y aquellos que se identifican con operaciones no gravadas, como aquel señalado en el párrafo precedente, se perderán.

En consecuencia, por aplicación de las normas citadas, si bien el aporte de los bienes corporales inmuebles debe ser considerado dentro de las operaciones totales del período para efectos del cálculo de la proporcionalidad, según lo dispone el artículo 43° del Reglamento de la Ley del IVA, la proporción que se obtenga debe ser aplicada exclusivamente sobre el crédito fiscal de utilización común, sin que se vea afectado el crédito fiscal asociado a las operaciones gravadas que realizaría este contribuyente, con lo cual la correcta y estricta aplicación de las normas señaladas no producirían el efecto de alterar el crédito fiscal asociado a sus operaciones gravadas por lo que no se generaría la distorsión descrita en su presentación.

6.- Por último, con respecto a su petición de ajustar la forma y condiciones de aplicación de las normas sobre cálculo de la proporcionalidad, cabe señalar que de acuerdo con la jurisprudencia de esta Dirección Nacional sobre la materia, la facultad para autorizar otros métodos de determinación del crédito fiscal de uso común, se encuentra referida principalmente a aquellas situaciones en que la modalidad de las operaciones del contribuyente produzca distorsiones en el cálculo de la proporcionalidad de los créditos de utilización común, determinada de conformidad al procedimiento general fijado en el Reglamento, o bien éste sea imposible o muy dificultoso de aplicar dada la forma de operar del contribuyente, casos en los cuales se puede proponer otro sistema para determinar la proporcionalidad, como asimismo los controles que garanticen el estricto cumplimiento tributario en base al procedimiento propuesto.

De este modo, en el caso particular consultado, en atención a los antecedentes acompañados, esta Dirección Nacional estima que las dificultades que presentaría el contribuyente no derivan de la modalidad en que desarrolla sus operaciones ni tampoco de su naturaleza intrínseca, de manera que la aplicación de las normas sobre proporcionalidad establecidas en los artículos 23° del D.L. 825 y 43° de su Reglamento, no resulta dificultosa ni menos imposible de aplicar, por lo que se estima improcedente impartir normas distintas a las existentes para determinar el cálculo proporcional del crédito fiscal de utilización común.

JUAN TORO RIVERA

DIRECTOR

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

Norma: Oficio N° 3144/89."

Descriptor: Pérdidas financieras absorbidas por una disminución de capital no altera la calidad de pérdidas tributarias.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 31, Inciso 3, NU 3

Oficio No. 3144/89 Pérdidas financieras absorbidas por una disminución de capital no altera la calidad de pérdidas tributarias.

OFICIO N° 3144, DE 05.10.1989.

MATERIA: Sociedad anónima - Pérdidas de ejercicios anteriores - Pérdidas financieras - Absorción con disminución de capital - Ajuste contable - Pérdidas tributarias - Objetivos - Efectos tributarios.

El ajuste contable consistente en haber sido las pérdidas financieras absorbidas por una disminución de capital, no altera la operativa de las denominadas pérdidas tributarias que al efecto se establece en el Art. 31º, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Lo anterior, en atención a que los resultados financieros y tributarios se determinan de acuerdo a objetivos diferentes.

En efecto, los resultados financieros se regulan de conformidad a las normas generales de la contabilidad y a las exigencias propias de información para determinados organismos establecidos por otras leyes no tributarias; en tanto que los resultados tributarios deben determinarse y utilizarse de acuerdo al mecanismo y en las oportunidades que establece la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Norma: Oficio N° 1/04."

Descriptor: Los pagos por acuerdos de no competencia, no se corresponden con ingresos actuales, por lo que no se pueden aceptar como gastos necesarios para producir la renta.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 31, Inciso 1

Oficio No. 1/04 Los pagos por acuerdos de no competencia, no se corresponden con ingresos actuales, por lo que no se pueden aceptar como gastos necesarios para producir la renta.

OFICIO N° 1, DE 02.01.2004

Acuerdo de no competencia – Amortización – Pago por ingresos que dejarían de percibirse por no competir – Gasto necesario para producir la renta – Cumplimiento de requisitos copulativos – Correlatividad entre ingresos y gastos del ejercicio – Imposibilidad de cuantificar beneficio – Improcedencia de aceptar como gastos

1.- Por Ordinario indicado en el antecedente, se solicita pronunciamiento sobre la materia que indica, expresando que en un proceso de fiscalización de acuerdo a la Ley de la Renta, por el Año Tributario 2002, llevada a cabo por esa Dirección Regional al contribuyente XX S.A., donde se le solicitó que acreditara la amortización por acuerdo de no competencia, en respuesta acompañó dos contratos con distintas empresas, los cuales obligan a los contratantes a no competir con XX S.A. en la fabricación, diseño, desarrollo, producción, elaboración, integración, armadura, pieza, partes y elementos destinados a la construcción de edificios prefabricados de cualquier destino. A cambio de ello, las sociedades obligadas recibirán un pago por los ingresos que dejarían de percibir por no competir en Chile, Argentina, Perú y el resto de Latinoamérica.

Expresa, que se consultó al Departamento Jurídico la posibilidad de aceptar como gasto, de acuerdo a la Ley de la Renta, las sumas que XX S.A., paga a Sociedad de Ingeniería y Construcción AA limitada, y a Inmobiliaria e Inversiones YY Limitada, por concepto de compensaciones en virtud de un acuerdo de no competencia, en el que éstas últimas se obligan a no competir con XX S.A. en Chile, en Argentina, en Perú y en Latinoamérica. Dicho Departamento indicó que la Ley de la Renta, en su artículo 31°, inciso primero, preceptúa que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se relacione directamente con el giro de la empresa
- b) Que tenga la calidad de necesario para producir la renta;
- c) Que no haya sido rebajado en forma previa en virtud del artículo 30° del mismo cuerpo legal;
- d) Que se encuentre efectivamente pagado o adeudado durante el ejercicio comercial correspondiente , y
- e) Que se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio.

Agrega, que el citado Departamento concluye sobre la materia expuesta, que para que un gasto pueda ser rebajado de la renta bruta de Primera Categoría, en primer lugar resulta fundamental que se cumplan al efecto los requisitos copulativos antes mencionados, en especial el que dice relación con la acreditación y justificación en forma fehaciente ante este Servicio, de lo que se concluye que los documentos emitidos deben tener el carácter de fehacientes para así darle validez al gasto o desembolso que respaldan, y puedan ser calificados de necesarios para producir la renta.

En relación con lo anterior, esa Dirección Regional señala que debido a que no existe un criterio definido sobre la materia en cuestión, y dado que la naturaleza del problema planteado ofrece dudas sobre la aplicación de la normativa vigente, ha estimado pertinente remitir los antecedentes a esta Superioridad, con la finalidad que se emita un pronunciamiento al respecto, de acuerdo a lo señalado en la Circular N° 71, de 2001.

2.- Sobre el particular, en primer término cabe señalar, que el inciso primero del artículo 31° de la Ley de la Renta, dispone que la renta líquida se determinará 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 el Servicio.

De lo dispuesto por la citada norma legal, para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- b) 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. En consecuencia, el concepto de gasto

necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;

c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y

e) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

3. De los antecedentes que se acompañan a la presentación, es del caso destacar que los contratos de Acuerdo de no competencia celebrados entre Sociedad y XX S.A. e YY Limitada, NN y XX S.A.; el primero de ellos fue firmado el día 17 de Mayo de 2001, estableciendo en su acuerdo Tercero: Pago por la Obligación de no Competencia, Como contraprestación por las obligaciones asumidas por AA Ltda. en las cláusulas primera y segunda de este instrumento a favor de XX S.A. y filiales, AA Ltda. valoriza la obligación de no competencia por los ingresos que dejaría de percibir por dicho concepto, en la suma única, total y definitiva de UF 10.652,8, la que se desglosa en la siguiente forma: (i) Por la obligación de no competir en Chile: UF 5.326,4 (ii) Por la obligación de no competir en Argentina: UF 2.130,56 (iii) Por la obligación de no competir en Perú: UF 2.130,56 (iv) Por la obligación de no competir en el resto de Latinoamérica: UF 1.065,28. En este acto, XX S.A. paga a AA Ltda. la suma de \$ 169.556.889, equivalente a esta fecha a la cantidad de UF 652,8 (10.652,8), que el representante de AA Ltda., declara recibirla a su entera satisfacción y conformidad. También en este acto, XX S.A. al representante de AA Ltda. la suma de \$ 42.389.222, equivalente a esta fecha a la cantidad de UF 2.663,2, por la obligación de no competir en los lugares geográficos antes descritos, suma que declara recibir a su entera satisfacción y conformidad.

El segundo contrato fue firmado en igual fecha, es decir, el día 17 de Mayo de 2001, donde se consigan en su acuerdo Tercero: Pago por la Obligación de no Competencia, se hace presente que son los mismos conceptos del contrato anterior. En este acto, XX S.A. paga a YY la suma de \$ 314.971.404, equivalente a esta fecha a la cantidad de UF 19.788,8, que el representante de YY declara recibirla a su entera satisfacción y conformidad. También en este acto, XX S.A. paga a NN la suma de \$ 78.747.726, equivalente a esta fecha a la cantidad de UF 4.947,20, por la obligación de no competir en los lugares geográficos antes descritos, suma que NN declara recibir a su entera satisfacción y conformidad. Ambos contratos antes indicados, tienen una vigencia de tres años a contar del día 17.05.2001.

4. Por otra parte, cabe señalar que los gastos deducibles en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría del ejercicio, por lo general, deben tener una relación directa con los ingresos brutos del período establecidos en el artículo 29 de la Ley de la Renta, a objeto de establecer la correlatividad entre ingresos y gastos del ejercicio, y no con ingresos futuros imprevistos, ya que nada garantiza a la empresa recurrente que incurre en tales desembolsos, que producto de los contratos de no competencia suscritos, vaya a generar mayores ingresos o rentas tributables en el futuro, y en el evento de que las mencionadas cantidades pudieran tener alguna incidencia en dicho sentido, ésta sería imposible de cuantificar en forma real y concreta. Es decir, el hecho de incurrir en los citados gastos, es un elemento incierto, siendo imposible de cuantificar su beneficio para la empresa que los eroga, lo que hace concluir que en ningún caso tales contratos sirven como base para aceptar como gastos necesarios para producir la renta las referidas sumas pagadas.

5.- En consecuencia, y considerando lo anteriormente expuesto, se concluye que los pagos efectuados por la obligación contraída al celebrar los contratos sobre no competencia, no reúnen los requisitos indicados en el N° 2 precedente, especialmente las condiciones señaladas en las letras a) y b) de dicho numerando.

Norma: Oficio N° 4571/06."

Descriptor: Las pérdidas originadas en el menor valor obtenido en liquidación de acciones de una sociedad anónima producto de la liquidación voluntaria de dicha sociedad, es una pérdida aceptada, Por tanto procedería la petición de devolución de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (P.P.U.A.).

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 31, Inciso 3, NU 3

Oficio N° 4571 14/11/2006 Tratamiento Tributario de la Pérdida originada en el menor Valor obtenido en Liquidación de Acciones de una Sociedad Anónima producto de la Liquidación Voluntaria de dicha Sociedad

1. Por Ordinario indicado en el antecedente, se señala que esa Dirección Regional se encuentra analizando el caso de la Sociedad XXXXXX Ltda., sobre petición de devolución de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (P.P.U.A.) fundada en la liquidación voluntaria de YYYYYY S.A., donde tiene una participación accionaria del 3,51%.

Agrega, que al existir una situación igual, relativa a la Sociedad TTTT y ZZZZZ se convocó a una reunión a los Jefes de Departamento de Fiscalización Masiva, Jefe de Fiscalización Selectiva, los fiscalizadores a cargo de cada caso y Jefe Departamento Jurídico, presidida por el suscrito, de donde se coligió lo siguiente:

a) Por tratarse de sociedades anónimas ellas han proporcionado antecedentes ajustados rigurosamente a las obligaciones de la Superintendencia de Valores y Seguros, en cuanto a las presentaciones de balances trimestrales, determinación de socios principales, asesoría externa, etc.. Sin perjuicio de ello, se esta corroborando dicha información con la propia Superintendencia de Valores y Seguros.

b) De las Sociedades que componen el Holding financiero, relacionado con AAAA, sólo dos de ellas tienen solicitudes de devoluciones por P.P.U.A. pendientes que superan los 400 millones de pesos en esa Dirección Regional, y existe una petición aún no resuelta en la Dirección Regional Santiago xxx, relacionada con la Asociación TTTTTT

c) Las solicitudes de devolución de las sociedades de XXXXXX y YYYYYY, se fundan en una pérdida por menor valor de liquidación de una Sociedad que se encuentra actualmente con Término de Giro en la Dirección Regional Santiago xxx.

En opinión de esa Dirección Regional, las pérdidas deben ser rechazadas, por estar en presencia de una pérdida producida voluntariamente como parte de una decisión financiera de los accionistas, tomada en una Sesión de Directorio unánimemente aceptada por ellos, no respetando el principio contable de puesta en marcha de la empresa, pretendiendo obtener beneficio tributario de dicha operación comercial no imputable al Fisco de Chile. Por lo señalado se considera pertinente rechazar la pérdida y agregar dicho valor a la renta líquida imponible del período conforme a lo dispuesto en el artículo 33, N° 1, letra e) de la Ley de la Renta.

En relación con lo antes expuesto, y atendido que en su opinión no existe jurisprudencia sobre este tipo de pérdida, se solicita un pronunciamiento sobre la materia indicada.

2. De conformidad a lo dispuesto en el número 3° del artículo 103 de la Ley N° 18.046, la sociedad anónima se disuelve entre otras causales, por acuerdo de la junta general extraordinaria de accionistas. De operar esta causal de disolución, será aplicable lo dispuesto en el inciso primero del artículo 110 de la misma ley, y por tanto, deberá procederse con su liquidación en los términos reglamentados por la ley. Ahora bien, igualmente debe tenerse presente que de conformidad al inciso primero del artículo 109 de la citada ley, la sociedad anónima disuelta subsiste como persona jurídica para los efectos de su liquidación.

Ahora bien, adoptado el acuerdo de disolución, conforme a lo expresado en el párrafo precedente, lo que implica la liquidación definitiva de la sociedad, podrá reconocerse la pérdida de valor de las acciones que desaparecen con motivo de la liquidación de la sociedad emisora de tales títulos.

Norma: Oficio N° 2464/85."

Descriptor: Ingresos anticipados por servicios pendientes de prestar forman parte de los ingresos brutos en el período en que se perciben.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 29

Oficio No. 2464/85 Ingresos anticipados por servicios pendientes de prestar forman parte de los ingresos brutos en el período en que se perciben.

OFICIO N° 2464, DE 11.07.1985.

MATERIA: Remuneraciones anticipadas por servicios pendientes de prestación deben incluirse como ingreso bruto en el período que sean percibidos.

Los ingresos brutos derivados de remuneraciones anticipadas por servicios pendientes de prestación, como es el caso de ingresos obtenidos en el desarrollo de un contrato de prestación de servicios sucesivos que se entienden devengados en cada una de las oportunidades en que el servicio se presta, de conformidad a lo dispuesto en el inciso final del artículo 29° de la Ley de la Renta, deben incluirse en el año comercial en que sean efectivamente percibidos por el contribuyente.

Norma: Oficio N° 95/98."

Descriptor: Venta a terceros del derecho de uso de departamentos - Modalidad tiempo compartido. Oportunidad en que deben computarse los ingresos para efectos tributarios - Ejercicio en que sean percibidos o devengados.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 29

Oficio No. 95/98 Venta a terceros del derecho de uso de departamentos - Modalidad tiempo compartido. Oportunidad en que deben computarse los ingresos para efectos tributarios - Ejercicio en que sean percibidos o devengados.

OFICIO N° 95, DE 13.01.1998.

MATERIA: Acuerdo de voluntades en orden a vender, ceder y transferir derecho de usufructo sobre inmueble - Venta, Art. 1.801º, Código Civil - Pago al contado o al crédito.

1.- Por Ordinario del antecedente se ha remitido a esta Dirección Nacional la presentación de un contribuyente, quien solicita pronunciamiento respecto a si se debe calificar como arriendo la venta a terceros del derecho de uso de los departamentos por un determinado número de días anuales, generalmente una semana, por un plazo total de treinta años, por lo cual los clientes cancelan la totalidad del "derecho de uso" adquirido en forma anticipada, con o sin crédito directo de la empresa.

Señala la empresa recurrente en su escrito, que construyó un conjunto de departamentos en la IV Región, con el propósito de comercializarlos bajo la modalidad de tiempo compartido, esto es, vender a terceros el DERECHO DE USO de los departamentos por un determinado número de días anuales (una semana generalmente) y por un plazo total de 30 años. A título de ejemplo se vende el derecho a utilizar la quinta semana del año de un departamento fijo, durante los años 1998 al 2008. Los clientes cancelan la totalidad del "derecho de uso" adquirido en forma anticipada, con o sin crédito directo de la empresa.

El derecho de uso, se asimila en nuestra legislación a un "arriendo" y como tal la cancelación efectuada por el cliente correspondería a una cancelación anticipada de un servicio. Consecuentemente la renta respectiva debiera reconocerse en el periodo o plazo total estipulado en el contrato.

2.- Sobre el particular, pese a que no se acompañó por la ocurrente un texto de los contratos, cabe señalar que de acuerdo a los antecedentes que se entregan en el escrito, se estima que el "derecho de uso" a que se refiere la consulta, correspondería más bien a la existencia de un acuerdo de voluntades entre las partes en orden a vender, ceder y transferir el derecho de usufructo sobre un inmueble perfectamente individualizado por un número determinado de años, contado desde la fecha de suscripción del contrato respectivo. En lo que respecta al precio de venta del derecho, éste puede ser pagado al contado o al crédito.

De este modo, se perfeccionaría una venta perfecta, en los términos señalados en el Artículo 1.801º del Código Civil, al existir consenso en la cosa y en el precio, pudiendo, por lo tanto, el comprador desde la fecha de suscripción del contrato disponer de ese derecho de usufructo.

3.- Ahora bien, en relación con la oportunidad en que deben computarse los ingresos obtenidos de dicho tipo de contrato para los efectos de su tributación, este Servicio ha sostenido que éstos deben incluirse en el Ejercicio en que sean percibidos o devengados, entendiéndose estos conceptos en los términos definidos por los N os. 2 y 3 del Artículo 2º de la Ley de la Renta. En efecto, renta percibida es aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, entendiéndose, asimismo, que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago. Renta devengada es aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

En consecuencia, si el citado derecho de usufructo es cancelado al contado, dicho ingreso deberá incluirse en el Ejercicio de su percepción efectiva, conforme a lo dispuesto por el Artículo 15º de la Ley de la Renta, en concordancia con el inciso segundo del Artículo 29º de la misma Ley. En el evento que el referido derecho fuera cancelado al crédito, el ingreso se computará en el Ejercicio en que éste sea devengado, entendiéndose que tal situación ocurre desde la fecha en que se suscribe el contrato de compraventa respectivo, ya que a contar de tal época el acreedor tiene un derecho a su favor de cobrar el precio convenido independientemente de su exigibilidad, todo ello de acuerdo a lo señalado por las mismas normas legales antes mencionadas.

Norma: Oficio N° 2040/00."

Descriptor: Tratamiento tributario de gastos globales. En base a prorrates razonables por asociación a una red mundial de servicios profesionales.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 31, Inciso 1

Oficio No. 2040/00 Tratamiento tributario de gastos globales. En base a prorrates razonables por asociación a una red mundial de servicios profesionales.

OFICIO N° 2040, DE 25.05.2000.

MATERIA: Requisitos copulativos para que gastos incurridos por empresas que declaren renta efectiva de primera categoría – Puedan ser calificados de necesarios para producir la renta – Y susceptibles de ser deducidos en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría.

1. - Por presentación indicada en el antecedente expresa que "XX" Ltda., es una sociedad de responsabilidad limitada constituida en Chile, contribuyente de Primera Categoría, perteneciente a socios chilenos todos personas naturales, cuyo giro consiste en la prestación de una amplia variedad de servicios profesionales de diversas disciplinas, tales como: auditoría, contabilidad, asesoría legal, asesoría financiera, asesoría en recursos humanos, tasaciones, etc., con el propósito de asociarse a una red mundial de empresas de servicios similares, celebró con "CC" S.A., sociedad constituida y domiciliada en Suiza, un contrato por el cual se establecen obligaciones de referencia mutua de clientes y de prestación de servicios profesionales bajo el nombre de "C", y conforme a ciertos estándares de calidad. Como principal consecuencia de este contrato, "C" cuenta en Chile con una sociedad de servicios profesionales a la cual referir sus clientes, y "XX" cuenta con una cartera prácticamente cautiva de clientes que son las empresas transnacionales que "C" atiende en el mundo y que llegan a Chile como inversionistas extranjeros.

Para mantener los estándares mundiales de calidad, necesarios para competir con otras firmas internacionales de servicios, el contrato antedicho obliga a "C" a realizar múltiples actividades de investigación, desarrollo y administración que hacen posible que cada firma miembro de la red mundial, en adelante "firma local", pueda dar mejor servicio a sus clientes, mejor entrenamiento a su personal y mejor administración a su sociedad local, las referidas actividades incluyen: desarrollo de tecnología, desarrollo de conocimiento para mejor desempeño de los servicios, entrenamiento y administración.

En financiamiento de estas actividades, es de cargo de todas y cada una de las firmas locales que en el hecho han suscrito con "C" un contrato idéntico al suscrito por "XX". El contrato señala que las partes reconocen que sería impracticable así como inconducente a la finalidad buscada, un cargo a cada firma basado en cada instancia de uso de estos servicios que haga cada firma local. Por lo mismo, las partes acuerdan una asignación de los cargos mundiales conforme a criterios de prorrato razonables, según la naturaleza del servicio cargado. Por otra parte, se indica que los servicios tienen un carácter dinámico (aparecen nuevos y desaparecen otros), y como regularmente entren nuevas firmas a la red y salen otras, los porcentajes de prorrato no se fijan en el contrato mismo de manera definitiva, sino que se establecen año a año en un documento denominado "Firmwide Functional Expense", y sobre cuya base se asignan cobros respecto de los cuales "C" rinde cuenta escrita. Los porcentajes de prorrato son auditados anualmente por una firma de auditoría independiente y los certificados de dicha auditoría están a disposición de cada firma local en caso solicite verlos. De este modo, se garantiza la razonabilidad de la distribución de cargos entre todas las firmas de la organización.

Por lo anteriormente expuesto, solicita que se confirme que las cantidades cargadas a "XX" por "C", conforme al contrato antedicho y por los conceptos descritos, constituyen gastos necesarios para producir la renta, y por lo tanto, deducibles en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría.

2. - Sobre el particular, cabe señalar primeramente que de acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 31 de la Ley de la Renta, para que los gastos incurridos por las empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría, ya sea, en el país o en el extranjero, puedan ser calificados de necesarios para producir la renta, y por consiguiente, susceptibles de ser deducidos en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, éstos deben reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se relacionen directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorios. Por consiguiente, debe considerarse no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;
- c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que para el debido cumplimiento de este requisito es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y
- e) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos, con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnar dichos medios, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

3. - De conformidad al acuerdo interfirmas entre "XX" Ltda. y la firma extranjera "CC" S.A., que adjunta a su presentación, es posible establecer, como uno de los conceptos a los cuales obedece el pago que la empresa recurrente efectuará a la firma extranjera, la prestación de una serie de servicios a los que se compromete esta última y que se detallan en las cláusulas 2 y 6 de dicho acuerdo, los cuales al ser obligatorios para que la sociedad chilena pueda actuar en sus labores de consultoría bajo el nombre de la firma internacional y para que le refiera sus clientes, indudablemente asumen el carácter de desembolsos necesarios para producir la renta. Ello en todo caso, no significa que el monto pagado por los servicios en cuestión puedan ser considerados, a priori, razonables, así como tampoco se puedan, sin previa verificación, considerar debidamente acreditados solamente con el contrato en cuestión, toda vez

que dichas circunstancias sólo pueden ser determinadas en definitiva a través de su fiscalización.

Norma: Oficio N° 3424/06."

Descriptor: Se acepta como gasto los intereses pagados por una S.A. originados en el financiamiento del capital de una limitada que será su filial dedicada al rubro de inversiones, ello en razón deque los derechos sociales constituyen bienes susceptibles de generar rentas gravadas por el mayor valor en su enajenación. (Ver oficio 5077/78).

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 31, Inciso 3, NU 1

Oficio No. 3424/06 Tratamiento tributario de intereses pagados o devengados por préstamo solicitado para financiar el capital de una filial a construir – Deducción como gasto necesario para producir la renta – Confirma criterio de Oficio N°5.007, de 1978.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, señala que está asesorando a una empresa cuyo principal activo es el 52% de las acciones de una sociedad anónima, agregando que con el fin de constituir una filial cuyo giro será el de inversiones y que tendrá la calidad de sociedad de responsabilidad limitada, su cliente está estudiando la posibilidad de pedir un préstamo bancario.

Expresa, que los dineros obtenidos en virtud de este préstamo serán destinados completamente a financiar el capital de esta filial de responsabilidad limitada.

En relación con lo anterior, desea que se le confirme que en este caso, como el pago de los intereses del préstamo está directamente relacionado con la inversión en la sociedad de responsabilidad limitada, se aplica el Oficio N° 5.077 del 28.07.1978 respecto a la rebaja de intereses de la renta bruta del ejercicio comercial respectivo. A este respecto, dicho oficio en su parte pertinente señala: "De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31°, N° 1, de la Ley de la Renta, si un contribuyente de la Primera Categoría, obligado a declarar renta efectiva, adquiere al crédito derechos en sociedades de personas puede rebajar de su renta bruta los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas correspondientes al ejercicio comercial respectivo.

Lo anterior, por cuanto los derechos en sociedades de personas constituyen bienes susceptibles de generar rentas gravadas en Primera Categoría a través del mayor valor que pueda obtener el titular de tales derechos al momento de su enajenación."

2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que el inciso primero del artículo 31° de la Ley de la Renta, dispone que la renta líquida se determinará 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.

En relación con lo anteriormente expuesto, este Servicio a través de diversos pronunciamientos emitidos sobre la materia, ha establecido que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, debe reunir ciertos requisitos copulativos.

Por otro lado, el N° 1 del inciso 3° del artículo 31 de la Ley de la Renta, dispone que especialmente 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. 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 esta categoría.

3.- Ahora bien, basado en lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, y considerando lo resuelto por este Servicio mediante el Oficio N° 5007, de 1978, de conocimiento del recurrente, sólo cabe en la especie confirmar lo expuesto en la presentación, en cuanto a que es factible la deducción como gasto necesario para producir la renta de los intereses pagados por una sociedad anónima a un banco con motivo de la contratación de un préstamo destinado completamente a financiar el capital de una sociedad de responsabilidad limitada que será su filial dedicada al rubro de inversiones; lo anterior atendido a que los derechos en sociedades de personas constituyen bienes susceptibles de generar rentas gravadas en Primera Categoría a través del mayor valor que pueda obtener su titular al momento de su enajenación.

Norma: Oficio N° 817/07."

Descriptor: La pérdida que soporta una empresa, por venta de crédito a un valor inferior al de su valor nominal, podrá ser aceptada como tal.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 31, Inciso 3, NU 3

Oficio N° 817 10/04/2007 Venta de crédito a un valor inferior al de su valor nominal - la pérdida que soporta la empresa chilena que concedió el crédito que se vende, podrá ser aceptada como tal, en la medida que reúna las exigencias exigidas en los artículos 31° y 33°, de la ley sobre impuesto a la renta - de acuerdo con el convenio para evitar la doble tributación celebrado entre ambos países, las ganancias de capital sólo pueden gravarse por el estado contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, salvo las obtenidas por la enajenación, entre otros de créditos, que sólo serán gravables por el estado contratante en cuyo territorio estuviere domiciliado el deudor - el resultado de la operación, al tener su fuente productora en argentina, sólo podrá ser rebajada de las utilidades que tengan su fuente productora en el mismo país o de otras rentas exentas de primera categoría que obtenga la empresa chilena.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, expresa que se encuentra asesorando a una empresa chilena que prestó dinero a una serie de sociedades argentinas. Hace presente que una de estas sociedades argentinas, actualmente no tiene patrimonio alguno y no existe ninguna posibilidad de cobrar la deuda correspondiente, según se lo ha informado sus abogados en Argentina.

Señala a continuación, que existe la posibilidad comercial de vender dicho crédito al 20% de su valor nominal a otra empresa argentina no relacionada.

Con relación a lo anterior, solicita se le ratifique que la pérdida que se genere por la venta de dicho crédito podrá rebajarse como un gasto de la base imponible de primera categoría de la sociedad acreedora chilena y, a su vez, se informe respecto a los impuestos que afectarían en Chile al contribuyente argentino que compre el mencionado crédito y si se generaría algún otro efecto tributario en esta operación.

2. - Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que las partes que intervienen en el tipo de contrato de venta que señala, esto es, en la venta de un crédito o cuenta por cobrar, pueden asignarle como valor de transferencia, el precio que acuerden libremente en el respectivo contrato, sin perjuicio de la aplicación de las facultades de tasación contenidas en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el bien se transfiera en un valor notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobran en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

En consecuencia, respecto de la consulta formulada, se expresa que no existe impedimento legal para que la empresa chilena le venda a la empresa argentina no relacionada, el crédito o cuenta por cobrar a que se refiere en su presentación, en un valor inferior a su valor par, vale decir, en un 20% de su valor nominal, ello en la medida, obviamente, en que el precio fijado tenga relación con el valor comercial de dicho activo o cuenta por cobrar al momento de su venta, toda vez que en caso contrario, el Servicio está facultado para aplicar las facultades de tasación contenidas en el artículo 64 del Código Tributario.

3.- Ahora bien, en cuanto a que se ratifique el criterio que señala respecto a que la pérdida que se genere por la venta de dicho crédito podrá rebajarse como un gasto de la base imponible del impuesto de Primera Categoría de la sociedad acreedora chilena, se señala que si un bien en este caso un crédito o cuenta por cobrar, es transferido en un valor inferior a su valor nominal o al valor en que dicho crédito fue concedido, este último experimentará en dicha operación, una pérdida ascendente precisamente a la diferencia que se produzca entre ambos valores.

Por lo tanto, en tal situación efectivamente la empresa chilena que concedió el crédito, experimentará una pérdida en el caso en que el precio definitivo de la venta del crédito o cuenta por cobrar sea o corresponda a un valor inferior al monto del crédito concedido o al valor nominal a que se refiere en su presentación, pérdida que tributariamente será aceptada como tal, en la medida que cumpla con los requisitos y condiciones que para tales efectos exigen los artículos 31 y 33 de la Ley de la Renta.

4.- Para los fines de establecer finalmente si la referida pérdida cumple con los requisitos y condiciones que exigen los artículos 31 al 33 de la Ley de la Renta y pueda entonces ser aceptada como un gasto tributario de la empresa que enajena el crédito, es conveniente tener presente algunas disposiciones contenidas en el convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito entre los Estados de Chile y Argentina, específicamente lo dispuesto por medio del artículo 4° de dicho acuerdo, que establece que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos, las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren sólo serán gravables en el Estado Contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieron su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en dicho convenio.

Ahora bien, en conformidad a lo dispuesto por el artículo 12 del convenio en cuestión, las ganancias de capital sólo pueden gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación, entre otros, de créditos, títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio estuviere domiciliado el deudor o la empresa que los hubiere emitido, según correspondiere.

De acuerdo a lo que señala en su presentación, la situación tributaria de la empresa chilena que enajena los créditos de que son deudoras una serie de sociedades domiciliadas en Argentina, en lo que respecta al resultado obtenido en dicha enajenación, es que dicho resultado tiene su fuente productora en la República Argentina, por ser éste el lugar del domicilio del deudor del crédito que se enajena.

De lo dicho se sigue que el resultado negativo o la pérdida obtenida en dicha operación, por tener su fuente productora en la República Argentina, sólo puede tributariamente ser rebajada de las utilidades que eventualmente tengan su fuente productora en el mismo país, o bien, de otras rentas exentas del impuesto de Primera Categoría que obtenga la empresa chilena, todo ello en conformidad a lo dispuesto por el artículo 33 N° 1, letra e) de la Ley de la Renta.

5.- Finalmente, respecto de la tributación a que se encontraría sujeto el contribuyente argentino que compre el mencionado crédito y qué otro efecto tributario generaría esta operación, cabe expresar que en conformidad con las mismas disposiciones del convenio suscrito

entre las Repúblicas de Chile y Argentina la situación tributaria del contribuyente argentino que adquiere el crédito a que se refiere su consulta no se encuentra afecto a tributación en Chile, sino que en conformidad a la norma ya señalada, está sujeto a la legislación tributaria de la República Argentina, por ser este el país del domicilio del deudor.

RICARDO ESCOBAR CALDERON DIRECTOR

Norma: Oficio N° 3119/06."

Descriptor: En el caso de "fusión impropia", la diferencia entre el precio pagado por las acciones y el capital propio tributario, debe distribuirse proporcionalmente entre todos los activos no monetarios traspasados o adquiridos producto de la fusión. En el caso que no existan activos no monetarios, dicha diferencia debe ser amortizada en un plazo de 6 años. En el caso que producto de la fusión se produce la cesión de una concesión, dicha diferencia pasa a formar parte del costo de adquisición, debiendo amortizarse de acuerdo al artículo 15° de la Ley de Impuestos a la Renta.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): Artículo 31, Inciso 3, NU 3

Oficio No. 3119/06 Absorción de una sociedad – Tratamiento tributario aplicable al mayor valor producido entre el valor de adquisición de las acciones y el patrimonio tributario – Se ratifica pronunciamiento anterior de Oficio N° 613, de 2005, emitido por el servicio.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, solicitan un pronunciamiento en orden a ratificar los pronunciamientos administrativos (oficios) que se indican, en cuanto al tratamiento tributario aplicable en caso que el valor de adquisición del 100% de las acciones de una sociedad anónima cerrada, sea mayor a su valor patrimonial tributario al momento de su adquisición (y consiguiente absorción por la sociedad adquirente), de acuerdo a los antecedentes que se exponen a continuación:

a) Antecedentes de la consulta.

En su calidad de abogados, se encuentran asesorando a las compañías italianas AAA., BBB. y CCC. (conjuntamente, los "Compradores").

Los Compradores son compañías domiciliadas en Italia y próximamente van a constituir en este país una sociedad holding que se denominará a estos efectos "XXXX".

Por su parte, "XXXX." controlará o será dueña directa o indirectamente a través de otras sociedades filiales en Chile, lo que se esta definiendo, de una sociedad chilena que denominamos "PPP (Chile)", en adelante la Sociedad Absorbente, la cual adquirirá el 100% de las acciones de la Sociedad Concesionaria C S.A.. (en adelante, "C", la "Sociedad Concesionaria" o la "Sociedad Absorbida"). C es una sociedad anónima cerrada sujeta a las normas de las sociedades anónimas abiertas, que explota la concesión denominada "Sistema Oriente Poniente". La referida adquisición, en cumplimiento de los requisitos legales aplicables y sujeto a las autorizaciones y aprobaciones que procedan.

El valor de compra de las acciones de C. será superior al valor patrimonial tributario o capital propio tributario de la Sociedad Concesionaria al momento de producirse la compra (y la inmediata absorción o disolución de la Sociedad Absorbida).

En este contexto, y teniendo en cuenta diversos pronunciamientos emitidos por el SII, solicitan se ratifique el criterio contenido en ellos, en cuanto al valor tributario en que deben registrarse en la Sociedad Absorbente los activos de la Sociedad Absorbida. Asimismo, solicitan precisar, en los términos que exponen más adelante, que al referirse las instrucciones impartidas por el SII al patrimonio y activos de la Sociedad Absorbida, se esta refiriendo a conceptos netamente tributarios.

Son diversos los pronunciamientos que el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha emitido sobre la materia, entre los que mencionan el Oficio 203 del año 2001 y el Oficio 613 del año 2005. Todos estos pronunciamientos establecen que en aquellos casos en que una sociedad se disuelve por reunirse todas sus acciones bajo la propiedad de otra sociedad (fusión impropia), corresponde contabilizar en la sociedad absorbente los activos de la sociedad absorbida, al valor pagado por las acciones de esta última menos los pasivos exigibles existentes en esta misma sociedad al momento de su disolución (absorción).

La diferencia que resulte de comparar el valor indicado, con el valor en que tales activos se encontraban registrados en la sociedad absorbida, debe distribuirse proporcionalmente entre todos los activos no monetarios traspasados a la sociedad absorbente producto de la fusión impropia que se comenta.

b) Petición de Dictamen.

En mérito de lo antes expuesto, solicitan se emita un pronunciamiento respecto de lo siguiente:

a) Se ratifique para el caso que se expone el criterio expresado en la letra a) que antecede, contenido en diversos pronunciamientos que el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha emitido, entre los que se mencionan el Oficio 203 del año 2001 y el Oficio 613 del año 2005.

b) Se ratifique que la diferencia a considerar a los efectos indicados, es entre el valor pagado por la adquisición de las acciones de la sociedad que se disuelve o es absorbida y su patrimonio tributario o capital propio tributario, al momento de su disolución o absorción, este último que se encuentra determinado por la oportunidad en que todas las acciones se reúnen bajo un solo propietario (Sociedad Absorbente) y,

c) Consecuencialmente con la letra anterior, que la diferencia que se produce entre los citados valores, se debe asignar proporcionalmente entre todos los activos no monetarios que se traspasan de la sociedad absorbida a la absorbente, teniendo solamente en cuenta los valores y activos tributarios.

2.- Sobre el particular, en primer término cabe señalar, que efectivamente este Servicio a través de varios pronunciamientos emitidos sobre la materia, entre los cuales se comprende el Oficio N° 613, de 04.03.2005, que indican los recurrentes en su presentación (no así el Oficio N° 203, de 17.01.2001, que no trata la materia en comento), ha sostenido que el valor en el cual corresponde registrar los activos de una sociedad que se disuelve en los registros contables de la sociedad absorbente o receptora de éstos, es el de adquisición de las respectivas acciones, distribuyéndose proporcionalmente el precio de adquisición de la totalidad de las acciones, entre todos los

activos no monetarios traspasados o adquiridos producto de la fusión o absorción, entendiéndose por éstos últimos para dichos efectos aquellos que de alguna manera se autoprotegen del proceso inflacionario, ya sea que por su naturaleza se impide que la desvalorización monetaria ocasione menoscabo en su valor real o se encuentren protegidos de la inflación por existir cláusulas de reajustabilidad establecidas por ley o pactadas en forma contractual. Para tales efectos, la diferencia entre el precio pagado por las acciones y el capital propio tributario, debe distribuirse proporcionalmente entre todos los activos no monetarios traspasados o adquiridos producto de la fusión. Asimismo se ha expresado que dicha diferencia queda sujeta al tratamiento tributario que afecta al activo no monetario al cual accede o se incorpora. Además se ha establecido en los citados dictámenes, que en el evento de que no existan activos no monetarios, y atendido el principio general que se aplica en materia tributaria, en cuanto a que debe existir una debida correlación entre los ingresos y gastos, la diferencia producida de la comparación en comento no puede ser cargada a resultado en el mismo ejercicio en que ella se produce, sino que debe ser diferida o amortizada en un lapso determinado, el que para estos efectos se fija como prudente en 6 años, considerando el plazo máximo de prescripción que establece el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario que tiene este Servicio para la revisión de las declaraciones de impuesto de los contribuyentes.

3.- En consecuencia, y de acuerdo a lo expuesto en el número precedente, respecto de las consultas formuladas, sólo cabe en la especie ratificar los criterios expresados anteriormente por este Servicio, especialmente el contenido en el Oficio N° 613, de 2005, en cuanto a que la diferencia producida entre el valor pagado por la adquisición de las acciones de la sociedad que se absorbe y su patrimonio tributario o capital propio tributario al momento de su disolución, se debe asignar proporcionalmente entre todos los activos no monetario que se traspasan de la sociedad absorbida a la absorbente, y quedando dicha diferencia sometida al tratamiento tributario indicado en el N° 2 precedente, salvo que, jurídicamente, como consecuencia de la fusión impropia o como consecuencia de las normas especiales que regulan la materia, se produzca la cesión de la concesión, caso en el cual la empresa que reúne en su poder el 100% de las acciones de la sociedad que se disuelve, al asumir la calidad de cesionario de la concesión deberá amortizar todo lo pagado para adquirir tales acciones, incluida la diferencia señalada precedentemente, en la forma prevista en el inciso penúltimo del artículo 15 de la Ley de la Renta, toda vez que en ese caso habría que entender que lo pagado constituye costo de adquisición de la concesión, debiendo aplicarse por tanto la norma citada dado su carácter de norma especial.