

Título: Oficio N° 1666 de agosto de 2018. Aceptación como gasto necesario para producir la renta, los desembolsos incurridos en la adquisición de derechos sociales y acciones de sociedades anónimas constituidas en Chile.

Resumen: Cuando no es posible determinar anticipadamente el tipo de ingreso que generarán los activos e inversiones respectivas, los costos, gastos y desembolsos podrán ser imputados por el contribuyente al régimen general (Gasto Aceptado).

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17, N°8, ART. 18, ART. 31, ART. 33, N°1, LETRA E) – CIRCULAR N° 68, DE 2010. (ORD. N° 1666, DE 10.08.2018)

Deducción de gastos por parte de sociedad holding. Ratifica vigencia de las instrucciones contenidas en la Circular N° 68, de 2010, del SII.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento respecto de la deducción de gastos por parte de una sociedad holding integrante de un conglomerado empresarial.

I. ANTECEDENTES.

Manifiesta que ha recibido consultas de parte de varios clientes relativas a la deducción de ciertos gastos, teniendo en cuenta diferencias en la aplicación e interpretación de las normas contenidas en el texto vigente de la Ley Sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR"), tras lo dispuesto por la Ley N° 20.780 y posterior modificación, como asimismo en el texto previo a dicha Reforma.

Plantea que las empresas, en la medida que se van desarrollando y diversificando sus actividades, suelen organizarse mediante entidades que llevan a cabo un negocio, usualmente denominadas "sociedades operativas", y otras, denominadas "holding", cuya finalidad principal consiste en controlar y concentrar las inversiones o participaciones sociales de un mismo grupo empresarial. Ello, bajo diversas consideraciones de negocios tales como administrar los excedentes financieros, ejercer un eficiente control, mejorar estándares crediticios, planificar el desarrollo de nuevos negocios, etc.

Lo anterior conduce a que entre los activos de las sociedades "holding" se encuentren habitualmente acciones o derechos sociales de las entidades "operativas", depósitos en instituciones financieras, cuotas de fondos mutuos u otros instrumentos de ahorro o inversión.

En cuanto a la estructura de gastos de estas empresas, suelen tener especial relevancia gastos administrativos tales como las remuneraciones de los trabajadores, gastos en asesorías en materia de inversiones, estudios de mercado, dietas de directores, gastos de arriendo de oficinas, intereses asociados a un determinado financiamiento de una inversión, entre otros. Los ingresos suelen consistir, entre otros, en ganancias de capital, intereses, diferencias de cambio, sin perjuicio además de los dividendos o retiros sociales que puedan percibir esporádica o periódicamente desde las sociedades en que participa.

Seguidamente, expone que en materia de gastos se han advertido ciertas diferencias de criterio sobre la aplicación e interpretación de las normas legales que regulan su procedencia, teniendo en cuenta el texto vigente de LIR, tras su modificación por la reforma tributaria, como asimismo en su texto previo, para los efectos de la determinación de la renta líquida imponible anual de una sociedad holding que determina su renta efectiva mediante contabilidad completa, frente a situaciones que desde un punto de vista técnico tributario no debieran ofrecer dudas, encontrándose tal dificultad resuelta mediante la Circular N° 68, de 2010, de este Servicio, motivo por el cual se requiere la confirmación de un criterio contenido en dicho instructivo.

En atención a lo expuesto, solicita se ratifique el criterio contenido en la Circular N° 68 de 2010, en el sentido que una sociedad holding que percibe o devenga o que ha percibido o devengado con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma tributaria, ingresos de diversa naturaleza tales como intereses, diferencias de cambio, ganancias de capital, etc., y a su vez, dividendos o retiros sociales que pueda percibir esporádica o periódicamente desde las sociedades en que participa, puede, como regla general, incurrir en gastos deducibles bajo el régimen general, en cumplimiento de los requisitos del artículo 31 de la LIR, en la medida que:

- i) Tales gastos no puedan imputarse directamente a ingresos exentos o no constitutivos de renta, en los términos que señala la Circular, en cuyo caso deberán rebajarse de estos o,
- ii) Tratándose de gastos asociados parcialmente a ingresos no constitutivos de renta o exentos, no pueda aplicarse algún criterio de imputación, en atención a que sea imposible determinar anticipadamente el tipo de ingresos que generarán los activos e inversiones respectivas, todo a la luz de lo instruido por la Circular.

II.- ANÁLISIS.

1. El inciso 1º, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dispone que la renta líquida se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, del mismo texto legal, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio.
2. Por su parte, la Circular N° 68 de 2010, señala que los contribuyentes deberán determinar, separadamente, el resultado anual de sus operaciones vinculadas con INR¹, REX² y RAIPCU³. Para dichos efectos, de los mencionados ingresos deberán rebajarse los costos, gastos y desembolsos imputables a cada uno de ellos, de conformidad a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR⁴.

Conforme al artículo 33, N° 1, letra e), de la LIR, los contribuyentes deben distinguir respecto de sus costos, gastos y desembolsos, cuáles de éstos son imputables a los ingresos que se afectarán con impuestos bajo el régimen general y cuáles son imputables a INR, REX o RAIPCU. En decir, **la regla general de deducción de gastos, costos y desembolsos consiste en que ellos sólo pueden imputarse a los ingresos de la misma naturaleza.**

Agrega la Circular, que este criterio debe aplicarse en la medida que sea posible relacionar directamente, los costos, gastos y desembolsos, con los ingresos generados en el mismo ejercicio, o bien, con inversiones o activos de los cuales se tenga la certeza que van a generar tales ingresos en ejercicios futuros.

3. La Circular N° 68, **también regula una situación especial, y corresponde al caso en que existan costos, gastos o desembolsos que resultan imputables a distintos tipos de ingresos o regímenes.** Esto es, a ingresos afectos al régimen general, INR, REX o RAIPCU, es decir, que sean de utilización o aplicación común.

Continúa la instrucción señalando que de acuerdo al artículo 21 del Código Tributario, y por la exigencia del propio artículo 31 de la LIR, en cuanto dispone que los gastos deben ser acreditados o justificados en forma fehaciente ante este Servicio, corresponde a los contribuyentes probar el monto, o la proporción, en su caso, de los gastos en que han incurrido y que han sido necesarios para producir la renta líquida afecta al régimen general del IDPC, o al régimen que corresponda⁵.

Por las razones expuestas, se instruyó que, para efectos de prorratear los costos, gastos y desembolsos de utilización común, se deberá aplicar sobre ellos la proporción que represente cada uno de ingresos brutos de cada régimen en el total de los ingresos que el contribuyente obtenga durante el mismo ejercicio⁶.

4. Finalmente, se instruye sobre **un caso que puede calificarse como de excepción**, el cual

¹ Ingresos no renta.

² Rentas exentas.

³ Rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único.

⁴ Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁵ El artículo 27, del Código Tributario, en su inciso 2º, establece que cuando para efectos tributarios sea necesario separar o prorratear diversos tipos de ingreso o gastos, y el contribuyente no esté obligado a llevar una contabilidad separada, este Servicio pedirá los antecedentes que correspondan, haciendo uso del procedimiento contemplado en el artículo 63, del citado Código. Dicha norma legal, agrega en su parte final que a falta de antecedentes o si ellos fueren incompletos, este Servicio hará directamente la separación o prorrateo pertinente.

⁶ La Circular N° 68 de 2010, señala que el contribuyente también podrá acreditar y justificar fehacientemente ante este Servicio, el monto o porcentaje de los gastos indicados, utilizando algún otro método o procedimiento de prorrateo o asignación de los mismos, el cual deberá ser previamente autorizado por la Dirección Regional o la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, mediante Resolución.

ocurre cuando no pueda anticiparse el tipo de ingresos que generarán los activos e inversiones respectivas.

En tal caso, los costos, gastos y desembolsos antes indicados podrán ser imputados por el contribuyente al régimen general de tributación afecto al IDPC. Sin embargo, se advierte, que dicha imputación será un elemento importante a la hora de considerar las circunstancias previas que pueden dar lugar a la aplicación de dicho régimen general al mayor o menor valor que se produzca con motivo de la enajenación de las respectivas inversiones.

5. En resumen, se puede afirmar que existen tres criterios que el contribuyente debe tener presente sobre esta materia:

El primero, que la regla general consiste en que los costos, gastos y desembolsos deben imputarse a los ingresos de la misma naturaleza.

El segundo, que, en el caso de costos, gastos y desembolsos de utilización común, deben imputarse proporcionalmente, considerando la proporción que representa el ingreso bruto de cada régimen sobre el total de ellos.

Y el tercero, que, en el caso que sea imposible determinar anticipadamente el tipo de ingreso que generarán los activos e inversiones respectivas, los costos, gastos y desembolsos antes indicados podrán ser imputados por el contribuyente al régimen general, con la advertencia que dicha imputación será un elemento importante a la hora de considerar las circunstancias previas que pueden dar lugar a la aplicación de dicho régimen general al mayor o menor valor que se produzca con motivo de la enajenación de las respectivas inversiones.

6. Por otra parte, tal como se señaló en los Oficios N°s. 315 y 316, ambos de 2017, no resulta aplicable el agregado que ordena la letra e), del N°1, del artículo 33 de la LIR (y en consecuencia, tampoco aplica la Circular 68 de 2010), respecto de los gastos vinculados con la generación de dividendos percibidos desde una sociedad anónima constituida en Chile, cuando éstos se encuentren afectos a Impuesto Global Complementario o Adicional.
7. Por último, todas las instrucciones antes mencionadas se encuentran plenamente vigentes, con el alcance que se establece más adelante en la Conclusión, debiendo puntualizarse que en materia de reconocimiento de gastos en virtud de la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria, se agregó un nuevo inciso al N°1 del artículo 31 de la LIR, que dispone que, con todo, los intereses y demás gastos financieros que conforme con las disposiciones de ese artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y en general cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales, lo que en la práctica importa una calificación a priori de tales desembolsos. Este punto fue tratado en la Circular N°62 de 2014, y dicha norma se encuentra vigente a partir del 1° de octubre de 2014.⁷

III.- CONCLUSIÓN.

1. Se confirma la vigencia de las instrucciones contenidas en la Circular N° 68, de 2010⁸, de este Servicio, sin que en virtud de la reforma tributaria introducida por la Ley N° 20.780, perfeccionada a través de la Ley N° 20.899 se altere la mecánica de imputación de costos gastos y desembolsos establecida en la LIR, con el alcance que con motivo de la modificación al N° 8 del artículo 17 y supresión del artículo 18 de la LIR, quedó en la práctica derogado el Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único a la Renta, a partir del 1° de enero de 2017.
2. Se ratifican los criterios contenidos en la Circular N° 68 de 2010, que establece tres criterios que el contribuyente debe tener presente a la hora de rebajar sus costos, gastos y desembolsos:

El primero, que **la regla general** consiste en que los costos, gastos y desembolsos deben imputarse a los ingresos de la misma naturaleza.

El segundo, que, en el **caso especial** de costos, gastos y desembolsos de utilización común,

⁷ Vigente a partir del 1° de octubre de 2014, ver Circular 55, de 2014, del SII

⁸ Según se instruye en la Circular N° 49 de fecha 14 de julio de 2016, página 61.

deben imputarse proporcionalmente, considerando la proporción que representa el ingreso bruto de cada régimen sobre el total de ellos.

Y el tercero, que, en el **caso excepcional** que sea imposible determinar anticipadamente el tipo de ingreso que generarán los activos e inversiones respectivas, los costos, gastos y desembolsos antes indicados podrán ser imputados por el contribuyente al régimen general, con la advertencia que dicha imputación será un elemento importante a la hora de considerar las circunstancias previas que pueden dar lugar a la aplicación de dicho régimen general al mayor o menor valor que se produzca con motivo de la enajenación de las respectivas inversiones.

3. Por otra parte, no resulta aplicable el agregado que ordena la letra e), del N°1, del artículo 33 de la LIR (y en consecuencia, tampoco aplica la Circular 68 de 2010), respecto de los gastos vinculados con la generación de dividendos percibidos desde una sociedad anónima constituida en Chile, cuando éstos se encuentren afectos a Impuesto Global Complementario o Adicional.
4. Finalmente, la Ley N° 20.780, agregó un nuevo inciso al N°1 del artículo 31 de la LIR, que dispone que, con todo, los intereses y demás gastos financieros que conforme con las disposiciones de ese artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y en general cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales, aun cuando no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría. Este punto fue tratado en la Circular N°62 de 2014, y dicha norma se encuentra vigente a partir del 1° de octubre de 2014. Se hace presente además, que para la deducibilidad de intereses y demás gastos financieros, se debe aplicar los requisitos generales del gasto contenidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, en la medida que resulten aplicables conforme a la naturaleza del gasto.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1666, de 10.08.2018
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos



Dial
Capacita