

Pablo Calderón

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Contador Auditor,
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributaria,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



ABSTRACT

Actualmente, las normas contables han sufrido cambios importantes en lo que dice relación con la valorización de todas aquellas partidas que forman parte integral de los Estados Financieros actualmente vigentes. Es por ello, que el impacto que tendrá para todos aquellos contribuyentes que determinan su renta a través de contabilidad completa y con balance, a la hora de determinar la base imponible afecta a impuesto de primera categoría, será significativo.

Dado lo anterior, la Superintendencia de Valores y Seguros (S.V.S.) a través del oficio circular N° 368 ha comunicado la adopción (y no adaptación) de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS) de manera gradual, por otra parte el Servicio de Impuestos Internos (SII) en su oficio N° 292 con fecha 26 de enero de 2006, enviado al Colegio de Contadores de Chile A.G.; y posteriores ha comunicado que éste cambio normativo contable – financiero NO afectará ni modificará ninguna norma tributaria, por lo que los contribuyentes, deberán seguir efectuando los ajustes correspondientes al resultado contable que resulte de la aplicación de las NIIF (IFRS), para determinar las bases tributarias con la cual darán cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

En consecuencia, en el presente artículo trataremos algunos conceptos financieros de tipo general bajo las normas internacionales denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (I.F.R.S.), centrándonos en la definición de gasto y vinculándolo con los requisitos respecto a lo que nos entrega la Ley sobre Impuesto a la Renta, para que el lector comprenda en términos generales cuál es la brecha conceptual que actualmente existe.

Posteriormente, analizaremos las características que deben poseer los gastos para ser aceptados tributariamente por todos aquellos contribuyentes que determinan su renta, a través de contabilidad completa y con balance, de acuerdo al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (L.I.R.).

Una vez abordadas las características que nos entrega la Ley sobre Impuesto a la Renta, nos centraremos en los requisitos de tipo general que deben cumplir los gastos para ser deducidos de la determinación de la Base Imponible de primera categoría, tomando además a través de diversos oficios, algunas interpretaciones emanadas del Servicio de Impuestos Internos.

Y por último, incorporaremos algunos ejemplos de tipo general de hechos económicos más frecuentes en las empresas, señalando cuál es su tratamiento contable (bajo IFRS), agregando además la norma que es aplicable, y posteriormente, mostrando los elementos que son importantes a la hora de aceptar tributariamente e incorporando además alguna jurisprudencia.

1.- CONTEXTO GENERAL

Los Estados Financieros se confeccionan normalmente bajo un supuesto de empresa en marcha y por ende continuará sus funciones en un futuro previsible. Dichos estados reflejan los efectos financieros de todas las transacciones, agrupándolos en grandes categorías (activos, pasivos, patrimonio y resultado) de acuerdo con las características de los hechos económicos que las generan.

Bajo la mirada de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF-IFRS) se definen:

Activos: Recursos controlados por la entidad como resultado de hechos pasados y del que se espera obtener en el futuro beneficios para la entidad, y se reconoce cuando sea probable que se obtengan ingresos en el futuro y que el costo o valor del mismo se pueda medir de forma fiable.

Pasivos: Corresponde a una obligación actual de la entidad, derivada de hechos pasados, cuya liquidación se espera que suponga una salida de recursos que afectará a los beneficios económicos de la entidad, y se reconoce cuando sea probable que la salida de recursos afecte a los beneficios económicos como consecuencia de la liquidación de obligaciones presentes y el monto al que se realizará la liquidación se pueda medir de forma fiable.

Patrimonio: Corresponde al monto residual de los activos de la entidad tras deducir todos sus pasivos y que a pesar de que conceptualmente es una cantidad residual,

generalmente se subdivide en varios componentes por motivos de presentación, por ejemplo:

- Capital suscrito.
- Resultados acumulados.
- Otras reservas.

Ingresos: Corresponden a incrementos en los beneficios económicos obtenidos durante el período contable en forma de entradas/incrementos del valor de los activos o salidas/reducciones de los pasivos que originan aumentos del patrimonio, diferentes a los aportes de los accionistas.

Gastos: Corresponden a disminuciones en los beneficios económicos producidos durante el período contable en forma de salidas/reducciones del valor de los activos o entradas /aumentos de los pasivos que supongan disminuciones en el patrimonio, diferentes a las distribuciones realizadas a los accionistas.

Origen y objetivo de la normativa en estudio.

Desarrollado los conceptos desde una mirada financiera, es claro comprender que existen divergencias entre los criterios de reconocimiento de utilidades, ingresos, costos y gastos, establecidos para efectos financieros y tributarios, los cuales dan nacimiento a estas diferencias denominadas impuestos diferidos.

El origen de estas diferencias puede justificarse a partir de los objetivos perseguidos por la disciplina contable y tributaria. Ya que las normas financieras no deben ser formuladas teniendo como objetivo principal el dar apoyo a ciertas políticas establecidas en otras áreas, tales como administración financiera, leyes tributarias, etc., aún cuando dichas políticas puedan ser deseables y defendibles desde otros puntos de vista; sino que su objetivo es proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de una entidad, considerando los eventos económicos que la afectan, para permitir a ésta y a terceros la toma de decisiones sociales, económicas y políticas. En cambio, la disciplina fiscal aplica criterios de carácter recaudatorios, persiguiendo fines establecidos por la política fiscal.

Expuesto estos lineamientos, se deduce que la valorización tributaria y financiera de las partidas contables (activo, pasivo, patrimonio y resultados) difieren una de otra, puesto que su registro y valorización buscan objetivos distintos.

Es así, que la contabilidad se desarrolla siguiendo principios generalmente aceptados (actual IFRS), y al mismo tiempo para la determinación de la base imponible que afecta al Impuesto sobre la renta, se seguirán las instrucciones legales o disposiciones específicas emanadas del S.I.I., conforme cada caso.

En este contexto, sabemos que el artículo 17 del Código Tributario señala que “Toda persona que acredita la renta efectiva lo hará mediante contabilidad fidedigna...” y en estos casos el Artículo 16 de dicho texto señala en los casos que la ley exige llevar contabilidad, los contribuyentes se ajustarán a prácticas contables adecuadas. Por lo cual, la carga fiscal debe sustentarse en principio con una contabilidad fidedigna acorde a principios contables, los cuales pueden diferir de los criterios fiscales establecidos para la determinación de la carga fiscal.

Ahora, el problema es cómo conciliar los aspectos tributarios y financieros de la información proporcionada por el contribuyente. Esta conciliación se logra a través de ajustes extracontables establecidos en la determinación de la Renta Líquida Imponible, los que son reflejados en forma acumulada en el Capital Propio Tributario.

Esta metodología contable considera la existencia de hechos registrados en los estados financieros de la sociedad, que no han sido reconocidos por efecto de la contabilización de la provisión de impuesto sobre la renta:

- Hechos registrados en los estados financieros de un ejercicio y que, de acuerdo con la legislación sobre impuesto a la renta se incluyen en un ejercicio diferente. Estos hechos generan diferencias entre la base contable y tributaria de activos y pasivos al cierre de un ejercicio y originan activos y pasivos por impuestos diferidos, ya que afectan el gasto tributario por impuesto a la renta y el correspondiente pasivo a pagar en un ejercicio tributario distinto al de su registro contable. Estas diferencias se denominan diferencias temporarias.
- Hechos registrados en los estados financieros de un ejercicio y que, de acuerdo con la legislación sobre impuesto a la renta, nunca se incluirán en la determinación del gasto tributario por impuesto a la renta ni en el correspondiente pasivo a pagar. Estas diferencias se denominan diferencias permanentes por cuanto dichas partidas nunca se conciliarán.

Dentro del proceso de normalización de las normas de contabilidad el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad ha instruido la NIC N°12, la cual, imparte instrucciones respecto al registro de los impuestos diferidos adoptando el método del Balance General a partir del año 2000.

2.- ESQUEMA DETERMINACIÓN RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE

No obstante ello, el régimen tributario para contribuyentes que determinan su renta a través de contabilidad completa y con balance según mecanismo Art. 29 al 33 de la L.I.R, es el siguiente:

ESQUEMA DETERMINACION BASE IMPONIBLE R.L.I. DE PRIMERA CATEGORIA	
Ingresos percibidos o devengados derivados de las actividades de los N°s. 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la Ley de la Renta	\$ (+)
Reajustes percibidos o devengados a que se refieren los N°s. 25 y 28 del artículo 17° de la Ley de la Renta	\$ (+)
Rentas percibidas provenientes de las operaciones o inversiones a que se refiere el N° 2 del artículo 20 de la Ley de la Renta	\$ (+)
Diferencias de cambio percibidas o devengadas a favor del contribuyente	\$ (+)
Ingresos NO Renta en virtud del artículo 17° de la Ley de la Renta	\$ (-)
INGRESOS BRUTOS (ART. 29° LEY DE LA RENTA)	\$ (=)
Costo directo de los bienes y servicios (art. 30° Ley de la Renta)	\$ (-)
RENDA BRUTA	\$ (=)
Gastos necesarios para producir la Renta, pagados o adeudados (Art. 31 Ley de la Renta)	\$ (-)
RENDA LIQUIDA	\$ (=)
Ajustes por Corrección Monetaria (Art. 32 Ley de la Renta)	\$(+ / -)
RENDA LIQUIDA AJUSTADA	\$ (=)
Agregados y/o Deducciones a la Renta Líquida Ajustada (Art. 33° L.I.R.)	\$(+ / -)
R.L.I. O (PERDIDA TRIBUTARIA), SEGÚN CORRESPONDA	\$(+ / -)

3.- CONCEPTO DE GASTO NECESARIO

Según lo indicado anteriormente, podemos establecer sin temor a equivocarnos, que para una persona (natural o jurídica) que determina su renta a través de contabilidad completa y con balance, un factor importante para determinar bases imponibles fiscales sin duda son los gastos denominados necesarios para producir la renta establecidos en nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta (L.I.R.) según artículo 31, contenida en su artículo primero del Decreto Ley 824 de 1974, que nos señala en su inciso primero:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de

los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo”.

De la lectura del inciso podemos establecer los requisitos de tipo general que deben cumplir los gastos para cumplir con las disposiciones tributarias y poder ser deducidos de la determinación de la Base Imponible de primera categoría, es así que varios pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos ha establecido los siguientes criterios:

“... En relación con las normas de la Ley de la Renta, cabe señalar que de acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 31 de dicha ley, la renta líquida de primera categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.

En consecuencia, al tenor de lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, la deducción de los gastos procede bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por la otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta;
- b) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- c) 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 una mera apreciación del contribuyente; y

- d) Que se acredite y justifique en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, quien puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes. (Oficio N°3.853, de 04 de octubre de 2005).

Dado lo anterior, podemos esquematizar según se indica:

DETALLE	REQUISITOS O CONDICIONES
Obligatorios	Pactada su obligatoriedad mediante algún documento o norma legal.
Necesarios	Que sean indispensables e inevitables.
Monto	Debe considerarse no sólo la naturaleza del gasto sino que además su monto, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta.
Pagados o adeudados	Al término del ejercicio.
Corresponder al ejercicio	Que correspondan al ejercicio en que se está determinando la renta.
Acreditación fehaciente ante el S.I.I.	El contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto del gasto con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el S.I.I. impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaran fehacientes.
No rebajados como costo directo.	Que no se encuentren rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes o servicios a producir.
Gasto efectivo	Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, ya sea pagado o adeudado al término del ejercicio. No se aceptan gastos presuntos o estimados.
Giro del negocio	Que se relacionen directamente con el giro del negocio o actividad que desarrolle el contribuyente.
Artículo 31 Inciso Segundo Gastos incurridos en el exterior por las empresas chilenas.	<p>ACREDITACIÓN</p> <p>Con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de acuerdo a las normas de cada país;</p> <p>Constar en ellos los siguientes antecedentes: Individualización y domicilio de la empresa Chilena; naturaleza, monto y fecha de la operación;</p> <p>A petición del SII dichos documentos deben presentarse traducidos, cuando corresponda;</p> <p>Cuando no se cuente con los documentos anteriores, el S.I.I. puede aceptar la deducción de dichos gastos, siempre que a su juicio sean razonables y necesarios para producir la renta, en relación con otros contribuyentes que realicen la misma actividad;</p> <p>Cumplir con todos los demás requisitos que exige el artículo 31 de la LIR (requisitos de gastos necesarios);</p> <p>Los gastos de agencias o establecimientos permanentes en el exterior de empresas chilenas se acreditan mediante las normas anteriores.</p>

Y en su inciso tercero establece que procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

DETALLE	REQUISITOS O CONDICIONES
Intereses pagados o adeudados (Art. 31 N°1).	Por préstamos o cantidades adeudadas por el contribuyente empleados directamente en el giro de la empresa o negocio.
Impuestos que no sean de la Ley de la Renta relacionados con el giro de la empresa, excepción impuesto del 64 bis (Art. 31 N°2).	<p>IVA totalmente irrecuperable.</p> <p>Impuestos de timbres y estampillas.</p> <p>Patentes o derechos municipales.</p> <p>Las contribuciones de bienes raíces cuando no constituyan crédito en contra del Impuesto de primera categoría.</p> <p>No se aceptan los impuestos que hayan sido sustituidos por una inversión en beneficio del contribuyente.</p>
Pérdidas sufridas por el negocio y pérdidas de arrastre obtenidas en la gestión de la empresa (Art. 31 N°3).	<p>Pérdidas materiales o castigos de bienes.</p> <p>Pérdidas obtenidas en la gestión del ejercicio o de ejercicios anteriores.</p> <p>Forma de imputación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contribuyentes con contabilidad completa. <ol style="list-style-type: none"> 1) a utilidades retenidas en el Registro FUT. 2) a utilidades ejercicios siguientes debidamente reajustadas. • Contribuyentes contabilidad simplificada. <p>Sólo a utilidades ejercicios siguientes debidamente reajustadas.</p> • Casos en los cuales no se podrán deducir como gasto las pérdidas sufridas por el negocio. <p>De conformidad al inciso final del N°3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, los siguientes contribuyentes no podrán deducir como gasto las pérdidas sufridas por su negocio:</p> <p>1.Las Sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de sus derechos sociales, acciones o del derecho a participación en las utilidades, siempre y cuando, además, que con motivo de dicho cambio</p>

<p>(Continuación) Pérdidas sufridas por el negocio y pérdidas de arrastre obtenidas en la gestión de la empresa (Art. 31 N°3).</p>	<p>se cumpla alguna de las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.1. Que en los doce meses anteriores o posteriores al cambio en la propiedad, la Sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original por uno distinto, salvo que mantenga su giro principal; o 1.2. Que al momento del cambio indicado, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones; o 1.3. Que pase a obtener solamente ingresos por participación, ya sea como socio o accionista, en otras Sociedades o por reinversión de utilidades. <p>2. Para los efectos anteriores, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen por adquirir, ya sea, directa o indirectamente, a través de Sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones en las utilidades de la empresa. Cabe señalar, que para la aplicación de esta norma, se entenderá que son nuevos socios o accionistas las personas que en un determinado año adquieran, por ejemplo, el 20% de los derechos, de las acciones o de la participación de las utilidades de una empresa y en los años siguientes adquieran un nuevo porcentaje de los valores antes indicados, hasta completar el 50%.</p> <p>3. En consecuencia, cuando se de la situación indicada en las letras anteriores, las Sociedades de cualquier naturaleza jurídica, que tengan pérdidas acumuladas en sus registros contables generadas con antelación al cambio de propiedad, entendido éste en los términos antes señalados, no podrán deducir dichas pérdidas como un gasto tributario de los ingresos percibidos o devengados obtenidos con posterioridad a dicho cambio.</p> <ol style="list-style-type: none"> 3.1. Los propios ingresos obtenidos por la empresa producto del desarrollo de su actividad que constituye su giro habitual, incluyendo los que provienen de inversiones efectuadas por ella; 3.2. Las utilidades retenidas en el registro FUT de una
--	--

<p>(Continuación) Pérdidas sufridas por el negocio y pérdidas de arrastre obtenidas en la gestión de la empresa (Art. 31 N°3).</p>	<p>empresa que ha sido absorbida por otra, partiendo de la base que dichos ingresos se perciben o devengan por la empresa absorbente desde el momento de la absorción; y</p> <p>3.3. Las utilidades recibidas por las empresas receptoras con motivo de retiros tributables destinados a reinversión, conforme a las normas de la letra c) del N°1 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta.</p> <p>4. Cabe señalar, que por expresa disposición de la norma que se comenta, lo establecido en las letras anteriores no tendrá aplicación cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que lo establece el artículo 100 de la Ley N°18.045, norma ésta que preceptúa lo siguiente al respecto:</p> <p>Artículo 100. Son relacionadas con una Sociedad las siguientes personas: Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la Sociedad;</p> <p>Las personas jurídicas que tengan, respecto de la Sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N°18.046;</p> <p>Quienes sean directores, gerentes, administradores o liquidadores de la Sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, y</p> <p>Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la Sociedad o controle un 10% o más del capital con derecho a voto si se tratare de una Sociedad por acciones.</p> <p>La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una Sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:</p> <p>Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir</p>
--	--

<p>(Continuación) Pérdidas sufridas por el negocio y pérdidas de arrastre obtenidas en la gestión de la empresa (Art. 31 N°3).</p>	<p>en la gestión de la Sociedad;</p> <p>Sus negocios con la Sociedad originan conflictos de interés;</p> <p>Su gestión es influenciada por la Sociedad, si se trata de una persona jurídica, o</p> <p>Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la Sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la Sociedad.</p> <p>No se considerará relacionada a la Sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una Sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa Sociedad.” (CIRC. del S.I.I. N°65, de 2001).</p>
<p>Castigos de créditos incobrables (Art. 41 N°4)</p>	<p>Contabilizados oportunamente (Circular N°24 y 34 del 24 de abril y 16 de junio ambas de 2008).</p> <p>Agotarse prudencialmente los medios de cobro, entendiéndose por esto lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Que provengan de deudas relacionadas con el negocio. - Que sean realmente incobrables, probándose la insolvencia en forma fehaciente y que correspondan a: <ul style="list-style-type: none"> - Causas fundamentales como ser quiebras, fallecimientos sin dejar bienes, convenios judiciales o extrajudiciales; - No seguir manteniendo relaciones comerciales con los deudores, etc. - Entre otras señaladas en las circulares indicadas. <p>Castigos y remisiones de créditos incobrables de bancos e instituciones financieras de acuerdo a las normas conjuntas que fijen el S.I.I. y la Superintendencia del ramo.</p>
<p>Depreciación de bienes físicos del activo inmovilizado, aplicada sobre el valor neto del bien (Art. 31 N°5).</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Depreciación normal aplicada sobre valor neto del bien. - Depreciación acelerada solo para los efectos de la determinación de la Base Imponible de 1ª categoría (reducción vida útil normal a 1/3) (Circular 132 del 23 de Octubre de 1975). - Bienes nuevos nacionales. - Bienes nuevos o usados internados. - Vida útil igual o superior a 3 años. - Para su opción no existe ninguna formalidad. - La depreciación acelerada solo puede ser utilizada para la determinación del Impuesto de Primera Categoría. <p>El inciso tercero al N°5 del artículo 31 de la Ley de la Renta,</p>

<p>(Continuación) Depreciación de bienes físicos del activo inmovilizado, aplicada sobre el valor neto del bien (Art. 31 N°5).</p>	<p>mediante el cual se establece que cuando los contribuyentes de la Primera Categoría apliquen el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los fines de la aplicación del sistema de tributación establecido en el artículo 14 de la Ley precitada, el sistema de depreciación normal que corresponda al total de los años de vida útil del bien, y la diferencia que resulte en el ejercicio comercial respectivo entre la depreciación acelerada y la normal sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de la determinación del Impuesto de Primera Categoría.</p> <p>Cabe señalar, que lo dispuesto por dicha norma, sólo tendrá aplicación en el caso de los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la Renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, y por consiguiente, obligados a llevar el Registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) y sujetos al sistema de tributación sobre la base de retiros o distribuciones establecido en el artículo 14 de la Ley de la Renta, en cuanto a que tales contribuyentes cuando apliquen el sistema de depreciación acelerada a los bienes físicos que conforman su activo inmovilizado, dicha depreciación sólo se considerará para los efectos del cálculo del Impuesto de Primera Categoría, y para los fines de la aplicación del sistema de retiros o distribuciones afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, sólo se considerará el régimen de depreciación normal que corresponda.</p> <p>En otras palabras, y de acuerdo con la citada norma, cuando los contribuyentes antes señalados apliquen la depreciación acelerada a sus bienes físicos del activo inmovilizado, para los efectos del régimen de tributación a partir de retiros o distribuciones contenido en el artículo 14 de la Ley de la Renta, sólo se considerará la depreciación normal que se determine con relación al total de los años de vida útil fijado por el Servicio para dichos bienes o la vida útil restante que les quede si se tratan de bienes que ya han sido utilizados en la empresa, que cumplan con las condiciones para acogerse a dicho sistema de depreciación acelerada. Ahora bien, la diferencia que resulte en el ejercicio comercial respectivo entre la depreciación acelerada y normal aplicada por el contribuyente, sólo se podrá deducir como gasto para los efectos de la determinación de la Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría, no así para los fines del sistema de tributación a partir de retiros o distribuciones contenido en el artículo 14 de la Ley de la Renta, respecto del cual siempre deberá considerarse el sistema de depreciación normal</p>
--	--

<p>(Continuación) Depreciación de bienes físicos del activo inmovilizado, aplicada sobre el valor neto del bien (Art. 31 N°5).</p>	<p>Ahora bien, para los fines de lo dispuesto por la mencionada norma, esto es, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, en la práctica debería procederse de la siguiente manera y con los efectos tributarios que se indican en cada caso:</p> <p>a) Se determinará la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, igual como se ha efectuado hasta la fecha, es decir, deduciendo la depreciación acelerada;</p> <p>b) En el Registro FUT, deberán hacerse las siguientes anotaciones, teniendo en cuenta que la Ley dispone que cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará la depreciación normal para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Se anotará la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, siendo la misma que se determinaba antes del cambio legal en análisis; 2. La diferencia entre la depreciación normal y la acelerada del mismo ejercicio y de los mismos bienes, se agregará al FUT en una columna separada, sin derecho a crédito en el Impuesto Global Complementario o Adicional; 3. Se rebajarán de las sumas anteriores (párrafo b.2) las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada a los bienes, siempre que las primeras no se hayan retirado o distribuido. <p>No obstante, como la Ley dispone expresamente que cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada en la Primera Categoría, la depreciación normal pasa a ser obligatoriamente un procedimiento simultáneo, para la determinación de las Rentas retiradas o distribuidas del FUT, es factible concluir que se está frente a dos normas complementarias de aplicación conjunta, que tienen por objeto permitir al contribuyente conocer el resultado de la comparación entre ellas para acceder el crédito fiscal imputable a los impuestos finales Global Complementario o Adicional.</p> <p>De este modo, si existen Rentas de las señaladas en el punto b.2) anterior y, separadamente, otras Rentas con derecho a crédito, podrán imputarse a éstas</p>
--	--

<p>(Continuación) Depreciación de bienes físicos del activo inmovilizado, aplicada sobre el valor neto del bien (Art. 31 N°5).</p>	<p>últimas los retiros o distribuciones, en el orden dispuesto en el artículo 14, Letra A), número 3°, letra d) de la Ley del ramo. Si estas utilidades no existieren, los retiros o distribuciones obviamente sólo podrán corresponder a las Rentas indicadas en dicho punto b.2), sin derecho a crédito.</p> <p>4. En todo caso, las empresas afectadas con la norma legal que se comenta, deberán mantener registrado en sus libros contables todo el procedimiento de la depreciación tanto la acelerada como la normal, de cada bien del activo inmovilizado, y la diferencia que se determine de la comparación de ambas partidas.</p> <p>Finalmente, cabe señalar que lo dispuesto por el inciso tercero del N°5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, en cuanto al tratamiento tributario que dicho precepto legal le da a la diferencia existente entre la depreciación acelerada y la normal, sólo afecta a los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la Renta efectiva mediante contabilidad completa y sujetos, por lo tanto, al sistema de tributación en base a retiros o distribuciones respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional establecido en la Letra A) del artículo 14 de la Ley precitada, no comprendiéndose en dicho grupo de contribuyentes los que no determinen sus Rentas mediante la modalidad antes mencionada, dentro de los cuales se encuentran, por ejemplo, los contribuyentes de la Primera Categoría que determinen sus Rentas efectivas mediante una contabilidad simplificada debidamente autorizada por el Servicio, los de la Segunda Categoría sujetos a las normas del N°2 del artículo 42 de la Ley del ramo, y los que no obstante determinar sus Rentas en la Primera Categoría mediante contabilidad completa, tales utilidades no estén acogidas al régimen de reparto respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional a que se refiere la Letra A) del artículo 14 antes mencionado, los cuales para fines de determinar las Rentas de los impuestos que los afectan pueden considerar como un gasto la depreciación acelerada tanto para los efectos del Impuesto de Primera Categoría como para los fines de los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda (CIRC. del S.I.I. N° 65, de 2001).</p>
--	--

<p>Remuneraciones, gratificaciones, participaciones, indemnizaciones, sueldo empresarial, etc. (Art. 31 N° 6).</p>	<p>(Circular 05 del 11 de enero de 2012)</p> <p>Si son obligatorias pagadas o adeudadas. Si son voluntarias solo pagadas y lleven implícito el principio de la universalidad.</p> <p>Requisitos: sueldo patronal (contabilizado oportunamente, cotizaciones previsionales obligatorias, retención Impuesto Único y trabajo efectivo y permanente en la empresa del beneficiario del sueldo).</p>
<p>Becas de estudio pagadas a los hijos de los trabajadores (Art. 31 N°6 bis).</p>	<p>Que se otorguen en relación con las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.</p> <p>El monto de la beca por cada hijo no podrá ser superior en el ejercicio hasta la cantidad equivalente de 1 1/2 UTA cuando se trate de hijos de trabajadores que no estudian en los establecimientos de educación superior y de 5 1/2 UTA cuando se trate de hijos de trabajadores que estudian en un establecimiento de educación superior.</p> <p>Que el beneficio se pacte en un contrato o convenio colectivo de trabajo.</p>
<p>Donaciones para fines de Instrucción (Art. 31 N°7).</p>	<p>Destino: Fines de instrucción básica, media, técnica profesional o universitaria; Cuerpo de Bomberos; Fondo de Solidaridad Nacional; SENAME y Comités Habitacionales Comunales.</p> <p>No obstante a contar del año 2003 se debe considerar un LGA, actual 5% de la RLI.</p> <p>En dinero o especies. Límites: 2% R.L.I. ó 1,6%o CPT.</p>
<p>Reajustes y diferencias de cambios (Art. 31 N°8).</p>	<p>Pagados o adeudados por préstamos o cantidades adeudadas por el contribuyente utilizado directamente en el negocio o empresa.</p>
<p>Gastos de organización y puesta en marcha (Art. 31 N°9).</p>	<p>Amortización en un sólo ejercicio o hasta 6 ejercicios comerciales consecutivos a opción del contribuyente.</p>

Gastos en promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos (Art. 31 N°10).	Amortización en un máximo de 3 ejercicios comerciales consecutivos a opción del contribuyente.
Gastos de investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aún cuando no sean necesarios para producir la Renta (Art. 31 N°11).	Amortización en un sólo ejercicio o hasta en 6 ejercicios comerciales consecutivos a opción del contribuyente.
Gastos por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración (Art. 31 N°12).	<p>Se aceptan como gasto hasta un máximo del 4% de los ingresos por ventas o servicios del giro de la empresa. Los citados gastos no quedarán sujetos al límite antes señalado en los siguientes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cuando en el ejercicio comercial respectivo entre la empresa pagadora de la Renta y su beneficiario no exista o no haya existido una relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro, debiendo para estos efectos el contribuyente o su representante legal dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, formular una declaración jurada en la que se señale que en dicho ejercicio no ha existido la relación indicada; y - Cuando en el país del beneficiario de la Renta, ésta se grave con impuestos con una tasa igual o superior a un 30%, debiendo el S.I.I., de oficio o a petición de parte, verificar los países que se encuentran en la situación anterior. Para la aplicación del límite del 4%, primero deberán imputarse dicho límite los pagos por los conceptos antes indicados.

4.- SITUACIONES ESPECIALES (PROVISIONES)

Desde el punto de vista de la normativa financiera (NIC 37) las provisiones se definen como pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:

- a) La empresa tiene una obligación presente (de carácter legal o asumida por la entidad), como resultado de un suceso pasado.
- b) Es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación.
- c) Y, además, puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente. En la Norma se hace notar que sólo en casos extremadamente raros no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.

No obstante a ello, para efecto tributario debemos considerar ciertos elementos que son importantes a la hora de aceptar tributariamente una provisión, a modo de ejemplo podemos citar algunos casos de interés:

4.1.- Provisión vacaciones

Este beneficio se encuentra estipulado en el Código del Trabajo, el cual señala que los trabajadores con más de un año de servicio tendrán derecho a un feriado anual no inferior a quince días hábiles, remunerados. A su vez, el mismo cuerpo legal establece que el feriado no podrá compensarse en dinero, salvo en el caso que el empleado deje de pertenecer por cualquier circunstancia a la empresa. La jurisprudencia de los tribunales ha sido unánime en cuanto a señalar que el feriado no es compensable en dinero, salvo que el trabajador deje de pertenecer a la empresa por cualquier circunstancia, esto es, si al término del contrato es por despido o retiro voluntario. En tal evento, dicho pago constituye una indemnización ante la imposibilidad material de hacer uso del feriado anual por término del contrato de trabajo.

La circular N°60 de 1976 del S.I.I., señala en relación al reconocimiento del gasto por la provisión de vacaciones que no es atendible su reconocimiento en base devengada por cuanto en el hecho sería lo mismo que aprovisionar los sueldos del ejercicio siguiente.

4.2.- Provisión para gratificaciones o participaciones voluntarias

Las provisiones globales para el pago de participaciones o gratificaciones voluntarias que no impliquen un abono en cuenta a favor de los respectivos beneficiarios, no se aceptarán como gasto del ejercicio en que se efectuó la provisión, ni aún cuando se establezca la identidad de los beneficiarios y se alegue que su reparto se hará en las condiciones establecidas en el artículo 31 inciso tercero N°6 de la LIR (requisitos específicos), por cuanto dicho precepto exige que se cumpla con su pago o abono en cuenta. Por consiguiente, las provisiones que no cumplan los requisitos y condiciones señaladas, no constituyen un gasto tributario.

Conforme a lo establecido en la Circular N°88, de 1979, el tratamiento tributario de la provisión de gratificaciones, contabilizada en una cuenta de gastos de la empresa, en la medida que corresponda a la gratificación legal determinada según las normas laborales pertinentes o una pactada en un contrato de trabajo individual o convenio colectivo no corresponderá hacer ningún tipo de ajuste en la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, por cuanto se constituye en un pasivo exigible.

4.3.- Provisión impuesto renta

El artículo 31 inciso tercero N°2 de la LIR (requisitos específicos) señala que los impuestos establecidos por leyes chilenas serán aceptados como gastos del ejercicio, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta ley, con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis en el ejercicio en que se devengue ni de bienes raíces, a menos que en este último caso no proceda su utilización como crédito y que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento.

En consecuencia la provisión que financieramente corresponde efectuar conforme el boletín técnico 60 (actual NIIF 12) del Colegio de Contadores por los impuestos establecidos en la Ley de la Renta, no constituye un pasivo desde el punto de vista impositivo, de ahí que el monto total de la provisión constituye capital propio inicial tributario.

4.4.- Estimación de Existencias obsoletas:

La Norma Internacional de contabilidad N°2 establece la necesidad de constituir provisiones de obsolescencia en el caso que el costo de las existencias pueda no ser recuperable. Al igual que constituir en el caso que el coste de las existencias puede no ser recuperable si los costes estimados para su terminación o su venta han aumentado. Caso en el cual se deberá rebajar el saldo, hasta que el coste sea igual al valor neto realizable.

Desde la perspectiva tributaria la Circular 3, de 1992 del S.I.I. analiza el tratamiento de las mermas de mercaderías frente a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la Ley de Impuesto a la Renta. El contribuyente debe llevar un cuidadoso registro de las mermas que se produzcan, así como contar también con los antecedentes necesarios para poder justificarlas ante el requerimiento de la autoridad tributaria. Si dichas mermas no son posibles de justificar, esto tendrá efectos tanto respecto del Impuesto al Valor Agregado como respecto al Impuesto a la Renta.

Conforme a la circular en análisis, se entiende Merma como aquellos faltantes de inventario que tienen su origen en alguno de los siguientes hechos:

Por la salida de mercaderías de la empresa provocada por la acción de terceros, como sucede en los casos de robos y hurtos.

Por la pérdida de esos bienes por efecto de:

- Casos fortuitos o fuerza mayor; y
- Por acción de fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos. Por ejemplo, las pérdidas de peso en productos, producida por pérdida de humedad, las pérdidas por descomposición, las pérdidas por evaporación, etc.

En términos generales, los faltantes de mercadería respecto de los que no pueda acreditarse una causa específica se encontrarán afectos a impuestos. De esto la importancia de que puedan ser justificados.

i. Justificación en materia de IVA

Conforme al artículo 8° letra (d) de la Ley del IVA, para que las mermas no ocasionen efectos tributarios es necesario que el contribuyente pueda justificar dicho faltante de inventario con "documentación fehaciente".

La Ley no indica lo que debe entenderse por "documentación fehaciente". Sin embargo, el Reglamento de la Ley del IVA en su artículo 10° establece documentos que pueden tener el carácter de "documentación fehaciente". Estos son:

- Anotaciones cronológicas efectuadas en el sistema de Inventario Permanente, directamente relacionado con la contabilidad fidedigna que mantenga el contribuyente;

- Denuncias por robos o accidentes de cualquier naturaleza formuladas en Carabineros, Policía de Investigaciones y ratificadas en el Juzgado respectivo. En estos casos, el S.I.I. exige al denunciante que acompañe una copia autorizada de la declaración jurada sobre la preexistencia de las cosas sustraídas, que le requirieron funcionarios de Carabineros, de la Policía de Investigaciones o del tribunal que recibió la denuncia por hurto o robo;
- Informes de liquidaciones del seguro;
- Mermas reconocidas por disposiciones legales vigentes y organismos técnicos del Estado.

En todo caso, según establece el Reglamento, es condición necesaria que las cantidades y valores correspondientes a los casos y documentos señalados en las letras a), b) y c) se encuentren contabilizados en las fechas que se produjo la merma o pérdida, de los bienes corporales muebles de que se trate.

ii. *Fuerza mayor o caso fortuito*

La justificación de las pérdidas provenientes de fuerza mayor o caso fortuito debe ser comunicada al S.I.I. y ser constatadas por un funcionario de dicho Servicio, conforme a lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley del IVA. En estos casos, es el S.I.I. quien calificará estas pérdidas para efectos de rebajarlas de los libros y eximir las de impuesto.

Al respecto la Circular N°3 de 1992 del S.I.I., señala que el contribuyente debe dar aviso a la Unidad del S.I.I. correspondiente dentro del plazo de 48 horas de ocurrido el caso fortuito o fuerza mayor.

El caso fortuito o fuerza mayor está definido por la ley como el imprevisto que no es posible resistir. Ejemplos de casos fortuitos son un terremoto (Circular 23 de 10 de marzo de 2010 donde se Instruye el plazo y procedimiento a través del cual los contribuyentes deben dar aviso al Servicio, en caso de pérdidas de existencias en el inventario, así como respecto de la pérdida o inutilización fortuita de los libros de contabilidad y otros documentos, producto de los efectos de la catástrofe nacional ocurrida el 27 de febrero de 2010.), una inundación, un incendio accidental, etc.

iii. *Pérdidas por acción de la naturaleza*

En los casos de pérdidas por acción de fenómenos naturales, biológicos, químicos, o físicos que provoquen su inutilización o destrucción, no será obligación del

contribuyente dar aviso al S.I.I., debiendo anotar cronológicamente las mermas en el sistema de inventarios. Es el caso de las mermas por descomposición o inutilización de productos perecibles tales como pan, frutas, pasteles, pescados, etc.

iv. *Mermas de materia prima durante el proceso productivo*

Las mermas de materia prima producidas durante el proceso productivo, son posibles de considerar como parte del costo directo de los bienes o servicios necesarios para producir la renta. Este será el tratamiento, por ejemplo, de las mermas producidas en la faenación de productos, como carnes y pescados.

v. *Estimaciones de mermas*

Es importante señalar que no se acepta para efectos tributarios la rebaja como gasto de estimaciones o porcentajes históricos de pérdidas de mercaderías. Por ejemplo, si bien es conocido que se producen hurtos de mercaderías en los supermercados, no se acepta rebajar un porcentaje histórico o estimado de dichas pérdidas como merma no afecta a impuesto.

La Ley sólo acepta la rebaja de estimaciones de mermas, para el caso de productos alcohólicos gravados con el impuesto del artículo 42° de la Ley (Impuesto Adicional a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y productos similares), sin embargo, debe tenerse presente que este impuesto no se aplica a las ventas minoristas. Es así como el Reglamento indica porcentajes de mermas aceptadas para los productores, fabricantes, elaboradores y envasadores de bebidas alcohólicas. Conforme a lo anterior, no serán aplicables a los contribuyentes, porcentajes estimados de mermas en productos.

vi. *Justificación en materia de Impuesto a la Renta*

En materia de Renta, para poder rebajar como gasto las pérdidas o daños de mercaderías, es necesario, conforme al artículo 31 de la Ley de la Renta, acreditar las pérdidas en forma fehaciente. Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente significa que el contribuyente deberá probar la naturaleza, efectividad y monto de las mermas o pérdida de mercaderías.

Ni la Ley ni el S.I.I. han establecido expresamente normas para justificar fehacientemente los gastos provocados por mermas. Al igual que en el caso del IVA, no se acepta rebajar como gasto, estimaciones de mermas de mercaderías.

vii. Efectos en materia de IVA de faltantes que no sean justificados

El artículo 8° letra (d) de la Ley del IVA, grava con este impuesto los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor y cuya salida de la empresa no pudiere justificarse con documentación fehaciente. Estos bienes se consideran retirados para el uso o consumo de los contribuyentes o sus trabajadores. El IVA aplicado a estos faltantes de inventario no puede ser utilizado como crédito fiscal.

viii. Efectos en Materia de Impuesto a la Renta de los Faltantes no Justificados

En términos generales, los faltantes de inventarios que no pudieren justificarse, tienen el carácter de gasto rechazado conforme al artículo 33 de la Ley de la Renta.

Por tratarse del retiro de bienes desde la empresa, los faltantes de inventario se afectarían con un impuesto de control de 35% establecido en el inciso tercero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta. Este impuesto tiene el carácter de único a la renta, por consiguiente los faltantes de inventario no deben reponerse en la determinación de la renta imponible de Primera Categoría.

4.5.- Tratamiento tributario de los costos o gastos diferidos

En términos conceptuales no difiere significativamente de la definición establecida por la Superintendencia de Valores y Seguros.

Dentro de los gastos diferidos se encuentran los siguientes:

- Gastos de Organización y puesta en marcha;
- Gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente;
- Gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica; y
- Gastos que por su naturaleza deban ser calificados de diferidos.

4.6.- Tratamiento tributario gastos de organización y puesta en marcha

Para efectos tributarios, entiende por éstos los desembolsos realizados por las empresas con motivo de su constitución, organización o puesta en marcha propiamente tal y que dicen relación con la vida o existencia de la empresa, repercutiendo, por consiguiente, no sólo en la generación de la renta del ejercicio en que ellos se originaron o desembolsaron, sino también en la de los períodos o ejercicios siguientes.

A modo de ejemplo, se pueden citar los siguientes desembolsos por concepto de gastos de organización y de puesta en marcha:

- Estudios de mercado;
- Honorarios y gastos legales de constitución;
- Implementación de nuevos sistemas contables;
- Informes parciales;
- Estudios preliminares de carácter técnico;
- Impresión de títulos para acciones;
- Desembolsos incurridos en reorganizar y fusionar entidades en funcionamiento;
- Gastos de propaganda o publicidad, previos a la producción y ventas;
- Etc.

El artículo 31 N°9, establece el tratamiento fiscal a este tipo de erogaciones señalando que podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos. Esto significa que los contribuyentes podrán optar por imputar el monto total de dichos gastos a los resultados del mismo ejercicio en que incurrió en ellos o, en caso contrario, prorratear su amortización en dos, tres, cuatro, cinco y hasta seis períodos comerciales sucesivos (Oficio N°2557, de 01.08.1991).

En el caso de empresas cuyo único giro según la escritura de constitución sea el de desarrollar determinada actividad por un tiempo inferior a seis años no renovable o prorrogable, los gastos de organización y puesta en marcha se podrán amortizar en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.

Ahora bien, la revalorización que ordena el N°7 del artículo 41° de la Ley, sólo es aplicable cuando el contribuyente, conforme a la disposición legal antes mencionada, haya optado por amortizar sus gastos de organización y puesta en marcha en más de un ejercicio comercial; registrando, por consiguiente, en una cuenta de activo a la fecha

del balance aquella parte de los gastos de organización y puesta en marcha cuya amortización o castigo se difiere para los ejercicios siguientes.

4.7.- Gastos incurridos en la promoción y colocación en el mercado de artículos nuevos

De conformidad a lo dispuesto por el N°10 del artículo 31° de la Ley de la Renta, los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, podrán ser prorrateados hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron dichos gastos.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto por dicha norma citada en el párrafo anterior, los gastos en que se incurra por la promoción de productos nuevos que introduzca al mercado una empresa en marcha, pueden, a elección de ésta, cargarse totalmente a los resultados de un solo ejercicio o prorratearlos en los dos o tres ejercicios comerciales consecutivos. Ahora bien, la revalorización que ordena el N°7 del artículo 41° de la Ley de la Renta, sólo es aplicable cuando el contribuyente, conforme a la disposición legal antes indicada, haya optado por amortizar sus gastos de promoción y colocación de productos nuevos en más de un ejercicio comercial; registrando, por consiguiente, en una cuenta de activo a la fecha del balance aquella parte de los gastos cuya amortización se difiera para los ejercicios siguientes.

4.8.- Gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica

El N°11 del artículo 31° de la Ley de la Renta, incorporado por la letra b) del número 6 del artículo 1° de la Ley N°18.775, dispone sobre la materia que podrán rebajarse de la renta bruta los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, aún cuando dichos desembolsos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio, pudiendo ser deducidas o amortizadas tales erogaciones, optativamente o a elección del contribuyente, en el mismo ejercicio en que ellas se pagaron o adeudaron, o bien, traspasarse a resultado, en uno, dos, tres, hasta un máximo de seis ejercicios comerciales consecutivos. En todo caso se aclara que para que proceda esta rebaja en los términos antes previstos, deben cumplirse, además, todos aquellos requisitos y condiciones que exige sobre la materia el inciso primero del artículo 31°, que no estén en contraposición con lo establecido por el nuevo número 11 de dicho artículo.

La revalorización se sujeta a la misma normativa de los gastos de organización y puesta en marcha.

5.- JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA DE INTERÉS

Los softwares o programas computacionales mandados a confeccionar a pedido o a medida (Oficio N°150, de 14.01.1993): Los software o programas computacionales confeccionados a la medida, conforme a las propias necesidad del contribuyente, de acuerdo a sus propias necesidades, para su uso específico y exclusivo, sin que puedan ser estandarizados para su comercialización, constituyen desembolsos por concepto de servicios de ingeniería o asesorías técnicas.

Este tipo de erogaciones generalmente inciden en la generación de la renta de varios ejercicios futuros, por lo cual pasan a constituir “gastos o costos diferidos”, quedando sujetos al tratamiento tributario dispuesto por el Artículo 31°, N° 9, de la LIR.

a) *Desembolsos incurridos en la construcción de un camino sobre el predio sirviente (terreno ajeno). Oficio N°3274/95.*

Se señala que un contribuyente que mantenía a su favor una servidumbre de tránsito, construyendo a sus expensas un camino sobre un predio con el objeto de permitir el desarrollo de la explotación económica, se señala que dada la naturaleza jurídica de las servidumbres tales desembolsos deben considerarse como gastos de organización y puesta en marcha, de aquellos a que se refiere específicamente el N°9 del artículo 31°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

b) *Inversiones efectuadas en terreno ajeno (Oficio N°3274/95; N°3.844/2004).*

Un contribuyente señala que construyó el inmueble en terreno arrendado a su costa mediante un contrato general de construcción por suma alzada, el cual fue destinado a la instalación de un establecimiento comercial dedicado al giro de la arrendataria.

En este caso como existe consentimiento de las partes, la construcción efectuada al inmueble arrendado representa un incremento de patrimonio para el propietario, incremento patrimonial que se encuentra gravado, en razón del concepto amplio de renta que contempla la ley del ramo.

En cuanto al arrendatario, el costo de la obra se constituye en un costo diferido que corresponde a una especie de renta de arrendamiento pagado en forma anticipada, el cual, debe correlacionarse con los ingresos generados en el período del contrato, por lo cual, deben amortizarse en el período de duración del contrato de arrendamiento celebrado entre las partes.

c) Tratamiento tributario de los desembolsos en que incurre el arrendatario de un inmueble en su habilitación o acondicionamiento (Circular 53 de 4 de Mayo de 1978).

c.1) Desembolsos en inmuebles arrendados.

Respecto al tratamiento tributario que debe darse a los egresos en que incurra el arrendatario que arrienda un inmueble para habilitarlo como oficina, local de venta, bodega u otros conforme a su actividad y que según el contrato de arrendamiento sean de cargo del arrendatario, conforme a la circular 53 de 1978 se debe considerar las siguiente erogaciones:

c.1.1) Reparaciones locativas:

Tienen por objeto subsanar los deterioros que corresponden al uso normal y goce de la cosa arrendada, como ser descalabros de paredes, mantención de accesos, rotura de cristales.

Se constituyen en un gasto del ejercicio conforme al artículo 31 de la ley de la Renta.

c.1.2) Reparaciones o mejoras necesarias:

Son aquellas que tienen por finalidad reparar inmuebles que se arriendan en mal estado. Estas persiguen mantener el inmueble en las mínimas condiciones de uso, sin agregar un valor importante al mismo, como ser reparaciones de pisos o cambios de alfombra.

Se constituye en un gasto del ejercicio conforme al artículo 31 de la ley de la Renta.

c.1.3) Mejoras útiles:

Son aquellas necesarias y considerables que tienen por objeto habilitar, remodelar o acondicionar inmuebles, agregando un valor importante al mismo. A nivel de ejemplo podemos señalar instalaciones de muros, cambio de ventanales, arreglos en pavimentos interiores, cambios de cañerías y otros.

Este tipo de mejoras constituyen activo fijo por adherencia, es decir aquellos que no pueden separarse sin detrimento de la cosa arrendada, por lo tanto pasan de pleno derecho a ser parte del inmueble.

La situación descrita se encuadra, dentro del artículo 31 del N°9 de la ley de la renta, clasificándola como un gasto de puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal

c.1.4) Bienes que pueden separarse sin detrimento:

Los bienes destinados con fines decorativos que al final de contrato se encuentren en situación de ser retirados, constituye activo fijo y por lo tanto afectos a las normas del artículo 31 N° 5 de la Ley de la renta.

En tales condiciones se encuentran por ejemplo: lámparas, estanterías, estufas, espejos, tapicería, alfombras.

c.1.5) Término del contrato de arrendamiento:

Si se pone término al contrato antes de completar el período de amortizaciones señalados en los artículos 31 N°5 y 31 N°9 y siempre que los bienes no puedan ser retirados sin menoscabo del inmueble, el valor neto de las instalaciones constituirán un gasto o pérdida en el momento en que ocurra.

6.- CONCLUSIÓN

La incorporación en Chile de las Normas Internacionales de Información Financieras (IFRS) como prácticas contables de aplicación global, hace que nuestro país homologue el lenguaje universal de las empresas con el mundo, y por ende, deje atrás los principios de contabilidad de general aceptación, que nos acompañaron durante mucho tiempo.

Es así, que todo lo anterior cobra relevancia para aquellos contribuyentes que determinan su renta a través de contabilidad completa y con balance, ya que serán los estados financieros, los cuales fueron generados bajo criterios financieros; la base para determinar las obligaciones tributarias establecidas en nuestra legislación interna, las cuales no han sufrido modificaciones relacionadas con estos cambios.

Es por ello que resulta fácil comprender que existen divergencias importantes a la hora de la valorización de activos y pasivos, criterios de reconocimiento de utilidades, ingresos, costos y gastos; establecidos para efectos financieros y tributarios, los cuales

dan origen a esta brecha que cada vez se ha ido acentuando y complejizando a la hora de conciliar estos dos mundos.

En relación a la determinación de la base imponible de primera categoría, la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del DL 824 de 1974 en su artículo 31 inciso primero y siguientes, entrega las características generales que deben cumplir los gastos para efectos tributarios, no obstante ello, existe una gran gama de circulares y oficios que dan cuenta de la posición de la Administración Tributaria que hace en ocasiones, aparecer una mayor divergencia con los contribuyentes.

Dicho todo lo anterior, y en atención al artículo 21 del Código Tributario, se hace cada vez más necesario incorporar mayores controles por parte de las empresas para conciliar y justificar todas las diferencias que nacen producto de los distintos criterios ante la Administración Tributaria, y asumir todo lo que conlleva esta normativa en tiempo, capacitación y sin lugar a dudas, mayores costos.

7.- BIBLIOGRAFÍA

N.I.I.F. (IFRS Foundation), London EC4M 6XH, United Kindon, traducción al español 01 de enero de 2011.

Ley sobre Impuesto a la Renta (Contenida en el artículo 1° del DL 824 de 1974.

DL 825 Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Decreto Ley 830 sobre Código Tributario.

Oficio N°3.853, de 04 de octubre de 2005.

Circular N°24 y 34 del 24 de abril y 16 de junio ambas de 2008.

Circular N°132 del 23 de Octubre de 1975.

Circular 05 del 11 de enero de 2012.

Circular 23 del 10 de marzo de 2010