



**“EL PRINCIPIO DE CORRELACIÓN DE GASTOS CON INGRESOS Y
CRITERIOS DE DIFERIMIENTO DE GASTOS Y SU INCIDENCIA EN LA
DETERMINACION DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA”**

PARTE I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Orlando Marambio Vinagre
Profesor Guía: José Yáñez Henríquez**

Santiago, Marzo 2018

CONTENIDO

ABREVIATURAS.....	1
RESUMEN EJECUTIVO	2
CAPÍTULO 1 INTRODUCCIÓN.....	4
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
1.2 SUBTEMAS	5
1.3 IMPORTANCIA DEL PROBLEMA.....	6
1.4 DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA.....	6
1.5 APOORTE DE LA TESIS.....	7
1.6 HIPÓTESIS DE TRABAJO	7
1.7 OBJETIVO GENERAL.....	8
1.8 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	8
1.9 METODOLOGÍA	8
CAPÍTULO 2 MARCO TEÓRICO	9
2.1 ASPECTOS CONTABLES DEL PRINCIPIO DE CORRELACIÓN DE GASTOS CON INGRESOS	9
2.1.1 Aplicación en Chile de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS)	9
2.1.2 Objetivo de la Información Financiera (Contabilidad)	10
2.1.3 Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) no producen efecto en materia tributaria	12
2.1.4 El Principio de Correlación de Gastos con Ingresos de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).....	13

2.1.5 Definiciones contables básicas de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).....	14
2.2 ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA CORRELACIÓN DE GASTOS CON INGRESOS	16
2.2.1 Principio general en materia tributaria de correlación de gastos con ingresos	16
2.2.2 Casos especiales de correlación de ingresos y gastos en materia tributaria	19
2.3 ASPECTOS CONTABLES DE LOS CRITERIOS DE ACTIVACIÓN DE GASTOS Y SU AMORTIZACIÓN POSTERIOR.....	21
2.4 ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LOS CRITERIOS DE ACTIVACIÓN DE GASTOS Y SU AMORTIZACIÓN POSTERIOR.....	25
2.4.1 Gastos de organización y puesta en marcha	25
2.4.2 Goodwill o Menor Valor no distribuido	26
2.4.3 Gastos de promoción y colocación de productos nuevos.....	27
2.4.4 Gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica	28
CAPÍTULO 3 EL PRINCIPIO DE CORRELACIÓN DE GASTOS CON INGRESOS Y SU INCIDENCIA EN LA CORRECTA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IDPC.....	29
3.1 CORRELACIÓN GENERAL DE INGRESOS Y GASTOS.....	29
3.1.1 Controles generales recomendados.....	30
3.2 CONTRATOS DE PROMESA DE VENTAS DE INMUEBLES	31
3.2.1 Controles recomendados	31
3.3 BIENES ENAJENADOS O PROMETIDOS ENAJENAR	32
3.3.1 Controles recomendados	32
3.4 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN POR SUMA ALZADA	32
3.4.1 Controles recomendados	33
3.5 EXISTENCIAS	33

3.5.1 Tratamiento contable	33
3.5.2 Tratamiento tributario	35
3.5.3 Controles recomendados	36
3.6 INGRESOS Y GASTOS EN HOLDING	37
3.6.1 Tratamiento contable	37
3.6.2 Tratamiento tributario	38
3.6.3 Controles recomendados	39
3.7 RECONOCIMIENTO DE GASTOS POR CUOTAS VARIABLES EN CONTRATO DE LEASING	40
3.7.1 Controles recomendados	40
3.8 SITUACIÓN DE PROYECTOS ABORTADOS	40
3.8.1 Controles recomendados	40
3.9 SITUACIONES EN QUE EL PRINCIPIO DE CORRELACIÓN DE INGRESOS CON GASTOS NO SE PRESENTA EN MATERIA TRIBUTARIA	41
3.9.1 RENTAS PERCIBIDAS.....	41
3.9.2 PÉRDIDAS TRIBUTARIAS.....	43
BIBLIOGRAFÍA.....	45

ABREVIATURAS

AI: Activo intangible.

ANM: Activo no monetario.

GD: Gasto diferido.

GICT: Gastos de Investigación Científica y Tecnológica.

GOPM: Gastos de Organización y Puesta en Marcha.

GPCPN: Gastos de Promoción y Colocación de Productos Nuevos.

IASB: International Accounting Standards Board.

IDPC: Impuesto de Primera Categoría.

IFRS: International Financial Reporting Standards.

LIR: Ley sobre Impuesto a la Renta.

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad.

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.

SII: Servicio de Impuestos Internos.

VCP: Valor Corriente en Plaza.

VT: Valor Tributario.

RESUMEN EJECUTIVO

Es preciso en las empresas contar con personal capacitado que permita que los estados financieros cumplan con el principio contable y tributario básico de correlación de gastos con ingresos y se adopten criterios adecuados de diferimiento o activación de gastos tanto desde el punto de vista contable y tributario.

Lo anterior incide en la correcta presentación de la información financiera en los estados contables y en una correcta determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría, evitando contingencias tributarias.

El principio general de correlación de gastos con ingresos desde el punto de vista tributario se deduce de la aplicación de los artículos 29, 30 y 31 de la LIR y jurisprudencia relacionada, que establecen la deducción de los costos o gastos de la obtención de rentas que estos generan o puedan generar.

Relacionado con lo anterior nos encontramos con una serie de desembolsos que la LIR permite diferir, específicamente en la aplicación de los N°s 9, 10 y 11 del artículo 31 de la LIR, clasificándolos como: gastos de organización y puesta en marcha, gastos de promoción y colocación de productos nuevos, y gastos de investigación científica y tecnológica. Respecto de los cuales también existe bastante jurisprudencia relacionada.

En la presente tesis esperamos brindar una herramienta de consulta que permita a los profesionales del área conocer el principio de correlación de gastos con ingresos tanto desde el punto de vista contable como tributario. Además de conocer aspectos importantes respecto a gastos que la LIR permite diferir, y se encuentren además debidamente capacitados para implementar controles básicos que incidan en una correcta determinación de la base imponible del IDPC.

CAPÍTULO 1 INTRODUCCIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En el mundo financiero y tributario es pertinente entender que existen diferencias en los criterios de reconocimiento de los costos, gastos e ingresos lo cual origina diferencias temporales en dichas partidas.

Los orígenes de estas diferencias se encuentran fundamentados por la adopción de políticas financieras, que más que ir de la mano con la normativa tributaria, tienen como objetivo principal el proporcionar información cuantitativa, oportuna y ordenada sobre las operaciones económicas de una entidad. En cambio, el área tributaria, aunque se basa en resultados contables obedece a procedimientos de determinación cuantitativa de impuestos con fines recaudatorios que se encuentran normados, prescindiendo en la mayoría de los casos de las normas financieras, por tanto, ambas valoraciones, contable y tributaria, difieren ya que persiguen objetivos distintos.

A partir del año comercial 2013, Chile adoptó las Normas Internacionales de Información Financieras (IFRS) como principios contables obligatorios para todas las empresas, ello fue ratificado por el Colegio de Contadores de Chile A.G. que derogó los Boletines Técnicos N° 1 al 78. Por lo que las contabilidades de las empresas deben ser llevadas de acuerdo a principios contables contenidos en las mencionadas normas incluyendo el denominado “Marco Conceptual”, que establece entre otros un principio básico en que se sustenta la contabilidad cual es el Principio de Correlación de Ingresos con Gastos. Que señala que los gastos deben ser reconocidos en el ejercicio en que se reconocen los ingresos asociados.

Por lo que si una empresa ha incurrido en gastos y estos en el mismo ejercicio no tienen un ingreso asociado deben ser activados para efectuar su deducción en resultado contable como gasto en el ejercicio en que se reconozca el ingreso contable.

Ahora bien, la normativa tributaria específicamente la Ley de Renta en adelante LIR, en sus artículos 15, 29, 30 y 31 establece tratamientos tributarios para casos especiales, los cuales tienen la finalidad de correlacionar los gastos con los ingresos, estableciendo en qué momento se deben reconocer tributariamente los ingresos y gastos.

Adicionalmente, la LIR en el artículo 31 numerales 9,10 y 11 detalló el tratamiento tributario de los gastos para su diferimiento en casos especiales, obviando establecer dentro de los requisitos para el reconocimiento de estos la correlación de los gastos con los ingresos.

Como se observa en la normativa existente, surge la problemática de cómo **conciliar los aspectos tributarios y financieros para el cumplimiento eficiente** de ambas políticas, que controles o ajustes extracontables se deben aplicar y en qué momento efectuarlos para la correcta determinación del Impuesto a la Renta de Primera Categoría en adelante IDPC.

1.2 SUBTEMAS

Subtema 1: El principio de correlación de gastos con ingresos y su incidencia en la correcta determinación de la base imponible del IDPC (Alumno: Orlando Marambio).

Subtema 2: Los criterios de diferimiento de gastos y su incidencia en la correcta determinación de la base imponible del IDPC (Alumna: Letty Quintero).

1.3 IMPORTANCIA DEL PROBLEMA

Las empresas deben contar con profesionales capacitados que conozcan la aplicación contable y tributaria del principio de correlación de gastos con ingresos y a su vez tengan conocimiento de los criterios contables y tributarios de activación y diferimiento de gastos para la correcta determinación de la base imponible del IDPC. De esta forma se busca minimizar los riesgos de contingencias tributarias.

Los registros contables deben proporcionar la mayor información respecto de las operaciones que van a incidir en la correlación de gastos con ingresos y en activación y diferimiento de gastos.

En cuanto a los gastos activados se hace necesario examinarlos, para establecer cuáles corresponden a gastos tributarios al cierre de cada ejercicio fiscal determinando de esta forma cuales gastos se pueden deducir y aquellos que se deben activar para luego amortizar en el tiempo, lo anterior basado en criterios de activación de gastos y en lo normado por la LIR.

1.4 DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

El principio general de correlación de ingresos y gastos se encuentra tratado en la LIR principalmente en los artículos 15, 29, 30 y 31.

La activación de gastos y su amortización posterior se encuentra tratada en la LIR principalmente en el artículo 31 numerales 9,10 y 11.

Además de doctrina y jurisprudencia contenida principalmente en Circulares y Oficios, los cuales se exponen en el Marco Teórico y se analizan en el Desarrollo del Contenido, para llegar a formular las conclusiones de la Tesis.

1.5 APOORTE DE LA TESIS

Consideramos importante que las empresas cuenten con profesionales capacitados que conozcan los tratamientos contables y tributarios respecto del principio de correlación de gastos con ingresos tributarios y sobre el diferimiento y amortización de gastos, estableciendo los controles adecuados, todo esto con la finalidad que los efectos tributarios en la RLI sean de fácil determinación y se disminuyan las contingencias tributarias.

1.6 HIPÓTESIS DE TRABAJO

En atención a lo anterior, las hipótesis a validar son las siguientes:

- (i) El principio de correlación de gastos con ingresos genera efectos tributarios que inciden en la correcta determinación de la base imponible del IDPC.
- (ii) Los criterios de diferimiento y amortización de gastos generan efectos tributarios que inciden en la correcta determinación de la base imponible del IDPC.

1.7 OBJETIVO GENERAL

Las empresas deben contar con profesionales capacitados que conozcan el tratamiento contable y tributario del principio de correlación de gastos con ingresos y criterios de diferimiento de gastos, estableciendo los controles necesarios con la finalidad de determinar la correcta determinación de la base imponible del IDPC.

1.8 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1.- A través del análisis de la LIR y de la distinta jurisprudencia tributaria y normativa contable vigentes en Chile vinculada al principio de correlación de gastos con ingresos tributarios nos obliga a contar con profesionales capacitados que conozcan del tema y que puedan implementar los controles relacionados que permitan la correcta determinación de la base imponible del IDPC.

2.- A través del análisis de la LIR y de la jurisprudencia tributaria vigente en Chile vinculada a los gastos, se determinó, un tratamiento especial que conlleva al diferimiento y amortización de los gastos lo que nos obliga contar con profesionales capacitados que conozcan del tema y que puedan implementar los controles relacionados para la correcta determinación de la base imponible del IDPC.

1.9 METODOLOGÍA

La metodología que se pretende aplicar en esta tesis implica seguir un análisis dogmático de las normas tributarias contenidas en la LIR y de las normas contables aplicables en Chile con respecto al principio de correlación de gastos con ingresos y adicionalmente a los criterios de diferimiento y activación de gastos.

CAPÍTULO 2 MARCO TEÓRICO

2.1 ASPECTOS CONTABLES DEL PRINCIPIO DE CORRELACIÓN DE GASTOS CON INGRESOS

2.1.1 Aplicación en Chile de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS)

En razón de la globalización de los mercados y economías ha llevado a los países a adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), con la finalidad de estandarizar la información financiera y sea esta comprendida por los diferentes usuarios en el mundo.

Lo anterior llevó a Chile, a adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), en forma paulatina a través del tiempo a partir del año 2009, primero debieron incorporarse las empresas reguladas y luego todas las empresas a partir del año 2013. La Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), a partir del año 2006 comenzó a dar pautas para el proceso de Convergencia a Normas IFRS en Chile en su rol de organismo normativo y fiscalizador, es así que mediante Oficio Circular N° 368 de 16.10.2006 estableció la aplicación obligatoria y en forma integral o sin reservas de las Normas IFRS a partir del año 2009. Posteriormente mediante Oficio Circular N° 427 de 18.12.2007 la SVS estableció un calendario de aplicación obligatoria y gradual de las Normas IFRS a partir del año 2009, considerando entre otras variables el volumen de las empresas y su nivel de regulación, y además permitió la adopción voluntaria y anticipada a Normas IFRS por las empresas a partir del año 2009. Finalmente, el Colegio de Contadores de Chile A.G derogó los Boletines Técnicos N° 1 al 78, y estableció la adopción obligatoria de Normas IFRS a partir del año comercial 2013.

2.1.2 Objetivo de la Información Financiera (Contabilidad)

El objetivo de la información financiera es proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de la entidad, considerando los eventos económicos que la afectan, para permitir a esta y a terceros la toma de decisiones adecuadas. Por lo que la contabilidad es la que proporciona la base de la elaboración de los estados financieros. Debe ser llevada siguiendo los principios contables generalmente aceptados o Normas IFRS. La contabilidad a su vez proporciona la información necesaria para la determinación de la Base Imponible del IDPC partiendo del resultado financiero o de balance para efectuar los ajustes necesarios de agregados y deducciones para llegar al resultado tributario base de cálculo del IPDC.

Por lo expuesto es necesario que quienes determinen el IDPC tengan conocimiento suficiente tanto de las Normas IFRS como de Normas Tributarias contenidas en la LIR, doctrina y jurisprudencia relacionada. Este conocimiento implica poder identificar las denominadas diferencias temporales por la valorización diferente financiera y tributaria de partidas contables (activos, pasivos, patrimonio y resultado) en el tiempo que se asocian directamente con el cálculo y contabilización de los Impuestos Diferidos normados por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 12).

Respecto a la obligación de llevar contabilidad el artículo 17 del Código Tributario señala que "... toda persona que acredita la renta efectiva lo hará mediante contabilidad fidedigna..." en estos casos el artículo 16 de dicho texto señala que 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 llevada de acuerdo a principios contables, los cuales pueden diferir de los criterios tributarios para la determinación de la base imponible del IDPC.

Existiendo por tanto un problema de cómo conciliar los aspectos financieros y tributarios de la información proporcionada por los contribuyentes. Esta conciliación se logra a través de los ajustes extracontables establecidos en la determinación de la Renta Líquida Imponible del IDPC.

Por lo que a modo de resumen podemos decir que en nuestro país la contabilidad debería ser llevada bajo normas IFRS, que son Normas Contables vigentes actualmente en Chile. No obstante, el Servicio de Impuestos Internos no exige que la contabilidad sea llevada bajo normas IFRS, bastando que las empresas cumplan con las normas del Código Tributario contenidas en sus artículos 16 al 20 y que la determinación de la Base Imponible del IDPC se efectúe de acuerdo a la LIR en el Párrafo 3° “De la Base Imponible”, artículos 29 al 33.

Cabe recordar lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario en cuanto a que corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Por lo que se hace cada vez más necesario incorporar mayores controles por parte de las empresas para conciliar sus resultados financieros y tributarios, justificando fehacientemente las denominadas diferencias temporales en cuanto a concepto y monto, debiendo explicar ante la autoridad tributaria los distintos criterios adoptados en la contabilidad para registrar las operaciones de

acuerdo a Normas IFRS y su efectos en la determinación del resultado tributario, ello implica disponer de profesionales debidamente capacitados ya sea de la propia empresa o profesionales externos.

2.1.3 Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) no producen efecto en materia tributaria

El Servicio de Impuestos Internos mediante Oficio N° 292 de fecha 26 de enero de 2006, respondiendo a una consulta del Colegio de Contadores de Chile A.G, comunicó que la adopción futura de Normas IFRS en Chile, no afectaría ninguna norma tributaria por tratarse de un cambio normativo contable financiero por lo que los contribuyentes deberán continuar efectuando los ajustes necesarios al resultado contable que arroje el estado financiero preparado conforme a las normas técnicas, con el fin de poder determinar la base tributaria sobre la cual los contribuyentes deben dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias. Con lo anterior quedó clara la posición del Servicio de Impuestos Internos respecto a las Normas IFRS, en el sentido que estas afectan solo el resultado financiero de las empresas y no deben afectar los resultados tributarios.

2.1.4 El Principio de Correlación de Gastos con Ingresos de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS)

El principio de Correlación de Gastos con Ingresos en las Normas IFRS, es tratado principalmente en el denominado “Marco Conceptual para la Preparación de los Estados Financieros” que constituye la normativa base para la preparación de los estados financieros. En ausencia de otras directrices específicas en las Normas IFRS se deben aplicar los principios contenidos en el Marco Conceptual. Este proporciona las bases para el desarrollo de nuevas Normas IFRS o modificación de las normas existentes. Proporciona definiciones de los conceptos contables básicos o elementos de los estados financieros, entre otros: Activos, Pasivos, Patrimonio, Gastos e Ingresos.

Es el Marco Conceptual que señala que un objetivo básico al preparar los estados financieros es correlacionar gastos con ingresos. Es así como los gastos se reconocen en el estado de resultado sobre la base de su asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes del gasto que constituyen el costo de las mercaderías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución.

Esto es a menudo necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipos, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos el gasto correspondiente como depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los períodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

2.1.5 Definiciones contables básicas de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS)

Para una adecuada comprensión de los aspectos tratados en nuestra tesis se requiere precisar algunas definiciones contables básicas de acuerdo a Normas IFRS, las cuales presentamos a continuación:

Activos: Son recursos controlados por la entidad como resultado de hechos pasados y de los que se espera en el futuro beneficios económicos. Un activo se reconoce contablemente cuando sea probable que se obtengan ingresos en el futuro y que su costo o valor se puede medir con fiabilidad.

Pasivos: Corresponden 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 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 realizará la liquidación se pueda medir en forma fiable.

Patrimonio neto: Es la parte residual de los activos de la entidad una vez deducido todos sus pasivos.

Ingresos: Corresponden a incrementos en los beneficios económicos producidos durante un período contable, en forma de entradas o aumentos de valor de los activos o disminuciones de los pasivos, que dan como resultado incrementos en el patrimonio neto y que no están relacionados con aportaciones de los propietarios a ese patrimonio.

Gastos: Corresponden a disminuciones en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en la forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien del nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado disminuciones en el patrimonio neto y que no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Principio de Negocio en Marcha: Este principio contable establece que los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto que una entidad está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o disminuir de forma importante su nivel de operaciones. Si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros deberían tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso dicha base debería revelarse (ejemplo: Entidad XX en Proceso de Liquidación).

Principio de Devengo: Este principio contable establece que los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y

derechos de los acreedores de la entidad deben reconocerse en el período en que esos efectos tienen lugar sobre la base de contabilidad de acumulación o devengo, sin importar si los cobros y pagos resultantes se producen en un período diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad y sus cambios durante el período proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros pagos del período.

2.2 ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA CORRELACIÓN DE GASTOS CON INGRESOS

2.2.1 Principio general en materia tributaria de correlación de gastos con ingresos

La LIR en su artículo 3 establece el concepto de renta, como: “Los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera sea su origen naturaleza o denominación”. Adicionalmente el artículo 29 de la LIR establece que constituyen ingresos brutos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos que no constituyan renta a que se refiere el artículo 17 de la LIR. El monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados será incluido en los ingresos brutos del año en que sean devengados o en su defecto en que sean percibidos por el contribuyente.

El artículo 30 de la LIR establece que la renta bruta será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes o servicios que se requieran

para la obtención de dicha renta. Adicionalmente el artículo 31 de la LIR señala 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 LIR, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

De las normas contenidas en los artículos 29, 30 y 31 de la LIR, se deduce el principio de correlación de ingresos y gastos, al señalar el artículo 30 de la LIR que de los ingresos brutos (artículo 29 de la LIR) se deducirán los costos directos que se requieran para la obtención de dicha renta y el artículo 31 de la LIR señala que se deducirán de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30. Es decir, los gastos o costos como norma general deben deducirse tributariamente en el mismo ejercicio en que se generan los ingresos.

A modo de ejemplo de la correlación general de ingresos y gastos de los artículos 29, 30 y 31 podemos señalar el caso de una Clínica de Prestaciones Médicas. Los ingresos deberían considerar todos los ingresos del ejercicio, incluyendo los servicios facturados y los servicios pendientes de facturación al cierre del ejercicio (servicios prestados y pendientes de facturación). Debiendo deducir todos los costos o gastos debidamente facturados en el ejercicio o pendientes de facturar al cierre del ejercicio, pero que corresponden a gastos devengados como ser los honorarios de médicos, respecto de servicios efectivamente prestados y debidamente valorizados pero pendientes de facturación al cierre anual.

Adicionalmente el Servicio de Impuestos Internos en diversos oficios relacionados con el artículo 31 de la LIR, se refiere a la correlación de ingresos y gastos en el caso de contribuyentes que por los giros de sus actividades presentan diferentes regímenes tributarios bajo un mismo número de Rol Único Tributario y se hace necesario efectuar una separación a nivel de Renta Líquida Imponible del IDPC, de los ingresos y gastos que correspondan a los diferentes regímenes tributarios. Por ejemplo, contribuyentes que presentan ingresos no rentas o ingresos exentos del IDPC, podemos mencionar entre otros: Contribuyentes que tienen sucursales en Zonas Francas (exentas de IDPC) y en el resto del país o Contribuyentes de Asociaciones o Corporaciones cuyos aportes de socios constituyen ingresos no renta, pero a su vez desarrollan otras actividades por las cuales perciben ingresos afectos a IDPC.

La Circular N° 68 de 2010, estableció un método de prorrateo de los gastos de utilización común, que no puedan identificarse claramente con alguno de los regímenes tributarios (afectos, no rentas o exentos de IDPC), aplicándose una proporción.

El inciso segundo del artículo 27 del Código Tributario señala "... cuando para otros efectos sea necesario separar o prorratear diversos tipos de ingresos o de gastos y el contribuyente no esté obligado a llevar una contabilidad separada, el Servicio pedirá a éste los antecedentes que correspondan, haciendo uso del procedimiento contemplado en el artículo 63 del Código Tributario. A falta de antecedentes o si ellos fueran incompletos, el Servicio hará directamente la separación o prorrateo pertinente..."

El artículo 31 N° 1 de la LIR señala "... 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...".

El artículo 33° 1 Letra e) de la LIR señala "... Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados rentas o rentas exentas, los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan..."

El SII en varios Oficios ha señalado que "... Para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta, además de cumplir con todos los requisitos...debe guardar una debida correlación con los ingresos que genera, con el fin de poder imputar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir las obligaciones tributarias..." (Oficio N°4.578 de 15.11.2006).

2.2.2 Casos especiales de correlación de ingresos y gastos en materia tributaria

a) Contratos de promesa de ventas de inmuebles

El artículo 29 de la LIR señala que los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de ventas de inmuebles se incluirán en los ingresos brutos en el año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente. A su vez el artículo 30 de la LIR asociado a lo anterior señala que en el caso de contratos de ventas de inmuebles el costo directo de su adquisición o construcción se deducirá en el ejercicio en que se suscriba el contrato de compraventa correspondiente. Estableciéndose la correlación del reconocimiento de ingresos y costos en el

ejercicio en que se suscriba la escritura de compraventa de los inmuebles, conforme lo ratifica el SII mediante Circular 11 de 1988.

b) Bienes enajenados o prometidos enajenar

El artículo 30 de la LIR establece el caso especial de bienes enajenados o prometidos enajenar que a la fecha de balance no hubieren sido adquiridos, producidos, fabricados o construidos por el enajenante, la norma señala que se estimará su costo directo de acuerdo al que el contribuyente haya tenido presente para celebrar el respectivo contrato. En todo caso, el valor de la enajenación o promesa deberá arrojar una utilidad estimada de la operación que diga relación con la que se ha obtenido en el mismo ejercicio respecto de las demás operaciones, todo ello sin perjuicio de ajustar la renta bruta definitiva de acuerdo al costo directo real en el ejercicio en que dicho costo se produzca. Este también es un caso de correlación de ingresos y gastos en donde se tributa por la diferencial entre los ingresos estimados por la enajenación futura de los bienes y los costos directos estimados por el contribuyente basándose en otras operaciones de enajenaciones de bienes similares que ha efectuado el contribuyente en el ejercicio o bien proyectando la utilidad estimada en base a un margen de utilidad que se pueda justificar su criterio de adopción.

c) Contratos de construcción por suma alzada

El artículo 29 de la LIR señala que en los contratos de construcción por suma alzada el ingreso bruto, representado por el valor de la obra ejecutada, será incluido en el ejercicio en que se formule el cobro respectivo. Es decir, cuando las

empresas constructoras presenten los denominados Estados de Pagos que dan cuenta del grado de avance de las obras, y que se emiten para efectos de facturación y pago posterior. Por el principio de correlación ingresos y gastos los costos deberían reconocerse en gastos hasta el grado de avance de las obras, quedando activados en obras en ejecución aquellos desembolsos que aún no se relacionan con un Estado de Pago presentado para cobro.

2.3 ASPECTOS CONTABLES DE LOS CRITERIOS DE ACTIVACIÓN DE GASTOS Y SU AMORTIZACIÓN POSTERIOR

Los criterios contables de activación de gastos dicen relación principalmente con las definiciones de activos o gastos. Es decir, al incurrir en desembolsos la entidad debe evaluar si ellos se asocian a un concepto de activo o gasto. En el caso de activos estamos ante recursos controlados por la entidad como resultado de sucesos pasados del que la entidad espera obtener en el futuro beneficios económicos. En cambio, en el caso de los gastos se trata de desembolsos que no producen beneficios económicos futuros, o cuando y en la medida que tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance.

Los gastos se reconocen cuando puedan medirse con fiabilidad y ocurren simultáneamente con el reconocimiento de aumento en las obligaciones (por ejemplo: devengamiento de remuneraciones) o a disminuciones en los activos (por ejemplo: depreciación de un equipo).

Para una adecuada comprensión de los aspectos tratados en nuestra tesis se requiere precisar algunas definiciones contables básicas de acuerdo a Normas IFRS:

Activos Diferidos: Están integrados por valores cuya recuperabilidad está condicionada generalmente por el transcurso del tiempo, es el caso de las inversiones realizadas por el negocio y que en un lapso de tiempo se convertirán en gastos.

Cargos Diferidos: Son valores de los cuales existe la expectativa de obtener beneficios económicos futuros, aunque inmediatamente no presenten retribuciones evidentes.

Los cargos diferidos son aquellos costos o gastos cuyo saldo o parte de este, es susceptible de reconocerse en periodos futuros, es decir, no se cargan a gastos en el período en el cual se efectúa la recepción o desembolso del efectivo, posponiéndose para ser cargados o reconocidos en gastos en períodos posteriores.

Activos Intangibles: Se trata de recursos controlados por la entidad como resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener, en el futuro beneficios económicos. Los activos intangibles se caracterizan por ser activos no monetarios y sin apariencia física. Se encuentran normados en la NIC 38, si no tienen tratamiento especial en otra norma IFRS.

Adicionalmente la SVS a través de la Circular N°981 de 1990, definió:

Gastos Diferidos: Son aquellos desembolsos efectuados por las empresas y que, aunque pueden tener un eventual beneficio futuro éste es de difícil determinación en términos concretos, tales como:

- 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
- Gastos que por su naturaleza deban ser calificados de diferidos

Respecto al tratamiento contable de las partidas antes señaladas la SVS en Circular 1.819 de 2006, estableció:

Los gastos que se originen en la etapa de organización y puesta en marcha y que no son asignables al costo de activos, tales como los atribuibles a la constitución legal de la sociedad, las remuneraciones, la propaganda o publicidad, las conexiones a redes de servicios públicos y otros de carácter operacional, deben ser registrados en los resultados del ejercicio en que se incurren.

En relación de otros desembolsos incurridos que aun cuando puedan tener un eventual beneficio futuro, éste es de difícil determinación, tales como gastos de propaganda y publicidad, desarrollo de sistemas computacionales, gastos de reorganizaciones y reestructuraciones, gastos e inversiones en investigación y desarrollo, etc., su tratamiento contable deberá ajustarse a las normas que al respecto contengan las Normas IFRS emitidas por International Accounting Standards Board (IASB).

Las Normas IFRS, específicamente la NIC 38 trata de los activos intangibles, ya que no existe una norma específica que trate los activos diferidos o cargos diferidos, y esta norma establece entre otros aspectos los siguientes:

1.- Un activo intangible, ya sea adquirido o desarrollado internamente se reconoce contablemente si:

1.1.- Es probable que dicho activo genere beneficios económicos futuros para la entidad.

1.2.- El costo del activo puede medirse en forma fiable.

Adicionalmente se establecen los siguientes criterios:

1.- Todos los gastos de investigación se han de reconocer en resultado en el momento en que se incurren.

2.- Los gastos de desarrollo se capitalizan solo cuando se ha podido establecer la viabilidad técnica y comercial del producto o servicio en cuestión.

3.- Las marcas comerciales, las listas de clientes, los gastos de puesta en marcha, los costos de formación, los costos de publicidad y los costos de traslados, nunca deben reconocerse como activos si se han desarrollado internamente en la entidad (se reconocen como activos solo si han sido adquiridos a terceros).

4.- Los activos intangibles de vida indefinida en IFRS Full no se amortizan, se someten a pruebas de deterioro de valor comercial con carácter anual.

Los activos intangibles de vida indefinida en IFRS Pyme se amortizan y en caso de que la vida útil no se pueda estimar confiablemente se presume que es de 10 años.

5.- Por lo general, los gastos ocasionados por un activo intangible después de su adquisición o finalización se registran como gasto.

6.- Los costos de sitios Web, se capitalizan solo aquellos que dicen relación con el desarrollo de infraestructura inicial y diseño gráfico para la creación de una página Web.

2.4 ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LOS CRITERIOS DE ACTIVACIÓN DE GASTOS Y SU AMORTIZACIÓN POSTERIOR

La LIR establece dentro de su normativa la amortización o diferimiento de gastos o costos en varios ejercicios económicos, para casos específicos, dentro de los cuales analizaremos los siguientes:

2.4.1 Gastos de organización y puesta en marcha

Se entiende como gasto o desembolso efectuado por la empresa para su puesta en marcha o constitución. Tributariamente estos gastos están relacionados con el tiempo de vida preestablecido para la empresa, por tanto, no solo afecta el ejercicio económico en que se generaron sino también en el de los períodos subsiguientes originando ajustes a la renta en posteriores ejercicios hasta el término de la empresa. Como ejemplos de estos gastos podemos mencionar:

- Estudios de mercado, técnicos, topográficos, geográficos, entre otros.
- Gastos legales con fines de constitución de la empresa.
- Sistemas de gestión de control.
- Gastos de publicidad y propaganda, previos al inicio de actividad o producción.

Al respecto, el artículo 31 N° 9 de la LIR establece para las empresas que generan gastos de organización y puesta en marcha podrán amortizarlos desde uno hasta seis ejercicios económicos, contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal. Adicionalmente se deberá considerar para la cantidad de amortizaciones los años previstos para la existencia de la empresa.

2.4.2 Goodwill o Menor Valor no distribuido

El inciso 3° y siguientes del N° 9 del Art 31 de la LIR establece el tratamiento tributario para Goodwill o menor valor, previo a detallar lo que establece la norma especificaremos conceptualmente lo que se entiende por Goodwill, definido de igual forma por el SII a través del Oficio N° 1.516, de 2015: “Corresponde a la diferencia que se determina cuando el valor total de la inversión efectuada por la absorbente en las acciones de la sociedad absorbida, es mayor al valor proporcional del capital propio tributario de esta última, determinado a la fecha de la fusión”.

Entendiendo por valor total de la inversión el costo tributario de las acciones determinado a la fecha de la fusión, debidamente reajustado, y por capital propio tributario, el determinado a la fecha de la fusión, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del inciso 1°, del artículo 41 de la LIR.

A partir de las reformas tributarias realizadas, es importante dividir este análisis en dos, lo que establece la Ley en las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 del 29.09.2014 aplicables para procesos de fusión efectuados entre el 01.01.2015 hasta el 31.12.2016, y las disposiciones que aplican a partir del 01.01.2017.

Para el régimen transitorio Ley N°20.780 el menor valor o Goodwill no distribuido entre los activos no monetarios, tendrá el tratamiento tributario de un activo intangible que debe ser amortizado o castigado solamente a la fecha de la disolución de la empresa o sociedad absorbente o al término de giro de ésta.

Respecto de las fusiones efectuadas dentro de los ejercicios comerciales distintos a los afectados por el régimen transitorio, el goodwill no distribuido se considera como un gasto diferido, y se deberá amortizar y deducirse por la empresa adsorbente por un periodo consecutivo de diez ejercicios económicos, contados desde la fecha en que se realizó la fusión o cuando se generó este menor valor.

2.4.3 Gastos de promoción y colocación de productos nuevos

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

2.4.4 Gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica

El N°11 del artículo 31º de la LIR, dispone que podrán rebajarse de la renta bruta los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, aun 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 31º, 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.

CAPÍTULO 3 EL PRINCIPIO DE CORRELACIÓN DE GASTOS CON INGRESOS Y SU INCIDENCIA EN LA CORRECTA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IDPC

3.1 CORRELACIÓN GENERAL DE INGRESOS Y GASTOS

Como regla general basados en la normativa tributaria, podemos indicar que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta, además de cumplir con los requisitos generales para su aceptación tributaria debe guardar una debida correlación con los ingresos que genera. Esto se deduce de lo dispuesto por el artículo 30 de la LIR al señalar que de los ingresos brutos (artículo 29 de la LIR) se deducirán los costos directos que se requieran para la obtención de dicha renta y el artículo 31 de la LIR señala que se deducirán de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla. Por lo que podemos concluir que como norma general deben deducirse tributariamente los gastos o costos en el mismo ejercicio en que se generan los ingresos.

Lo anterior ha sido ratificado por el SII en varios Oficios y la jurisprudencia también llega a concluir lo indicado. Por lo que ante situaciones especiales debería aplicarse este principio general de correlación de ingresos y gastos, con lo cual el riesgo de contingencias tributarias disminuye. Más aún que de acuerdo a la normativa contable los gastos deben deducirse en el ejercicio en que se reconocen los ingresos asociados, es decir, contablemente no debería rebajarse un gasto si no tiene el ingreso contable asociado. Compatibilizando los criterios de reconocimiento de ingresos y gastos contables y tributarios los riesgos de contingencias tributarias disminuyen.

3.1.1 Controles generales recomendados

Recomendamos al determinar la RLI del IDPC ejercer entre otros los siguientes controles:

1. Revisar las cuentas de pasivos diferidos en el balance, y las cuentas de activos diferidos, para saber que conceptos son los activados y cuál es el criterio de amortización a resultados. Para definir el tratamiento tributario adecuado.

2. Revisar las cuentas de ingresos percibidos por adelantado de clientes o anticipos de clientes, para saber que conceptos están involucrados y definir el tratamiento tributario si se trata de ingresos percibidos por servicios los cuales aun cuando no estén devengados deberían tributar sobre base percibida. En el caso anticipos de clientes por ventas, reconocer la utilidad estimada en venta de acuerdo a norma especial contemplada en el artículo 30 de la LIR.

3. En el caso de ingresos y gastos verificar que se encuentran incluidos todos los que correspondan al ejercicio anual respectivo. Que se incluyan los ingresos devengados por servicios al cierre del ejercicio anual pero que se encuentran facturados al año siguiente. Además, que se provisionen o contabilicen como gastos aquellas facturas de diciembre que se reciben en enero o febrero del año siguiente. Es decir, los gastos e ingresos deben corresponder al ejercicio respectivo y deben efectuarse las contabilizaciones correspondientes sobre base devengada.

4. Aquellos gastos o ingresos que han sido contabilizados en base a provisiones aproximadas pero que no se encuentran debidamente documentados o probada

su exactitud, deben ser ajustados a nivel de determinación de RLI. Reconociéndose el ingreso o gasto en el ejercicio siguiente cuando el monto se encuentre determinado de manera exacta y se encuentre debidamente documentado.

5. Deberían revisarse respecto al rubro propiedad, planta y equipos (activo fijo), que exista un auxiliar tributario con vidas útiles tributarias de acuerdo a las fijadas por el SII, sean normales o aceleradas, además de la correcta aplicación de corrección monetaria tributaria.

6. En el caso de ingresos por ventas verificar que los costos de ventas estén debidamente determinados y registrados.

3.2 CONTRATOS DE PROMESA DE VENTAS DE INMUEBLES

De acuerdo a los artículos 29 y 30 de la LIR los ingresos y costos por contratos de promesa de ventas de inmuebles deben ser reconocidos al momento en que se suscriba el contrato de venta o a la fecha de escritura de compraventa, esto es ratificado por el SII en Circular 11 de 1988.

3.2.1 Controles recomendados

1. Verificar fechas de escrituras de compraventas de inmuebles sobre todo a la fecha de cierre de los estados financieros para validar que el ingreso y costo se reconozcan en el año de firma de la escritura.

3.3 BIENES ENAJENADOS O PROMETIDOS ENAJENAR

En el caso especial de bienes enajenados o prometidos enajenar que a la fecha de balance no hubieren sido adquiridos, producidos, fabricados o construidos por el enajenante, el artículo 30 de la LIR establece que debe calcularse una utilidad estimada de la operación. Sin perjuicio de ajustar en el ejercicio siguiente el resultado real obtenido en estas enajenaciones.

3.3.1 Controles recomendados

1.- Consultar si existen bienes prometidos enajenar a la fecha cierre anual, en caso afirmativo calcular la utilidad estimada en estas operaciones y reconocer este ingreso neto estimado a nivel de RLI.

2.- Revisar en el balance la existencia de saldo en la cuenta anticipos de clientes y proceder conforme lo indicado en punto 1.

3.4 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN POR SUMA ALZADA

En el caso de contratos de construcción por sumaalzada el ingreso bruto de acuerdo al artículo 29 de la LIR debe reconocerse cuando se formulan los denominados Estados de Pagos que dan cuenta del grado de avance de las obras. Los costos incurridos con anterioridad a la formulación de un estado de pago deben ser activados generalmente en la cuenta obras en ejecución y se conocen en gasto cuando se formula el estado de pago (se reconoce el ingreso).

3.4.1 Controles recomendados

1.- Revisar facturas de ventas de enero y febrero del año siguiente al cierre anual y solicitar estados de pagos para comprobar que los ingresos se reconozcan tributariamente de acuerdo a la fecha de los estados de pago, los cuales no necesariamente son concordante con la fecha de emisión de la factura asociada.

3.5 EXISTENCIAS

Por existencias se entienden aquellos bienes consumidos en el proceso productivo, que son mantenidos, fabricados, para ser vendidos en el curso normal de las operaciones del negocio.

3.5.1 Tratamiento contable

El costo contable de las existencias se encuentra normado por la NIC 2. Se establece que el costo de las existencias debe incluir el costo directo (materia prima y mano de obra) y además por los costos indirectos de fabricación, los cuales se asignan al costo de producción sobre la base, que puede ser la capacidad de producción normal o real. Esto se denomina costeo por absorción total, es decir se incluye en el costo de las existencias los costos directos y los costos indirectos de producción.

El costo de adquisición incluye: precio de compra, aranceles de importación, otros impuestos (no recuperables), transporte, almacenamiento, otros costos, se deducen los: descuentos comerciales, rebajas y otros.

En el caso de existencias con producción de largo plazo, por ejemplo, empresas inmobiliarias cuyas existencias son inmuebles (casas o departamentos), cuya

construcción normalmente puede abarcar más de un año, el costo debería incluir la activación de los intereses pagados respecto de créditos usados para financiar la construcción de estos inmuebles destinados a la venta en el caso de IFRS Full, ya que en el caso de IFRS Pyme no está permitida la activación de intereses y estos se deben reconocer como gastos al momento de su devengamiento.

Al cierre de los estados financieros las existencias se deben valorizar al menor valor entre la comparación del valor de libros o contable con el valor neto realizable (precio estimado de venta menos: los costos estimados para terminar su producción y los costos para la venta). Determinándose la constitución eventual de provisiones de pérdida en caso que el valor de libros o contable sea superior al valor neto realizable.

No se consideran parte del costo de las existencias o valor del activo los siguientes conceptos (los cuales debe contabilizarse como gastos): Desperdicio anormal, costos de almacenamiento (excepto si es en producción), costos indirectos de administración, gastos de venta o distribución.

Se aceptan contablemente el método de costeo denominado “costo promedio ponderado” y el método de costos más antiguos denominado “FIFO”. No se acepta el método denominado de los costos más recientes “LIFO”.

El ingreso por venta se debe reconocer contablemente cuando el vendedor transfiere la propiedad, los riesgos y ventajas significativas, gestión y el control al comprador. Este momento no necesariamente coincide con el momento en que se emite la respectiva factura.

3.5.2 Tratamiento tributario

El costo tributario de las existencias se trata en el artículo 30 de la LIR, que señala que se considerará como costo directo en el caso de mercaderías adquiridas en el país el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente. Si se trata de mercaderías importadas, se considerará como costo directo el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta las bodegas del importador. En el caso de bienes producidos o elaborados por el contribuyente se considerará como costo directo el valor de la materia prima aplicando las normas anteriores (si es nacional o importada) y el valor de la mano de obra.

Al cierre anual se debe aplicar a las existencias las Normas Tributarias de corrección monetaria que establece el artículo 41 de la LIR, distinguiendo entre existencias nacionales o importadas.

Se aceptan tributariamente el método de costeo denominado “costo promedio ponderado” y el método de costos directos más antiguos denominado “FIFO”.

El ingreso por venta se debe reconocer contablemente sobre la base de los ingresos cuando se encuentren devengados de acuerdo a las normas de los artículos 2 y 29 de la LIR.

3.5.3 Controles recomendados

1.- Llevar un control separado del costeo de existencias a valores tributarios en el caso de inmobiliarias que puede ser en planillas Excel, donde se registre el costo directo de construcción de los inmuebles y se aplique la corrección monetaria tributaria. Se lleve el control para deducir los gastos indirectos activados e intereses activados (los cuales pueden ser montos considerables). Estas deducciones deben ser controladas para ser agregadas a la RLI al momento de la venta de los inmuebles.

2.- Verificar la correcta aplicación de la corrección monetaria a las existencias nacionales e importadas conforme al artículo 41 de la LIR.

3.- Verificar que los ingresos tributarios se reconozcan de acuerdo al devengamiento tributario de los ingresos, y que los costos de ventas se reconozcan en el ejercicio en que se reconoce el ingreso.

4.- Llevar un costeo tributario de existencias por sistema computacional que incluya el costo directo, aplicación de corrección monetaria tributaria y permita una demostración efectiva ante una eventual fiscalización. Evaluando costos beneficios de establecer estos controles.

5.- Evaluar factibilidad que de las existencias al cierre del ejercicio se puedan deducir a nivel de RLI los gastos indirectos activados que forman parte del inventario en la medida que se pueda demostrar fehacientemente la determinación de su monto.

6.- Verificar que el método de costeo sea de los aceptados tributariamente, sino poder aplicar un costeo tributario para efectuar ajustes nivel de RLI.

3.6 INGRESOS Y GASTOS EN HOLDING

En Chile existen muchos grupos empresariales que han reorganizado sus empresas en estructuras del tipo Holdings, en la cual una Sociedad Matriz controla en forma directa o indirecta a otras sociedades denominadas Filiales. Las razones que justifican estas estructuras son muchas, principalmente esta la separación por áreas de negocios o centros de costos, incorporación de terceros a determinadas áreas de negocios, razones estratégicas, etc.

3.6.1 Tratamiento contable

Cada Sociedad del grupo empresarial elabora su propio estado financiero. Reconociendo los ingresos y gastos que le son propios de acuerdo a las normas contables vigentes IFRS. Sin embargo, suele suceder que ciertas remuneraciones y honorarios de altos ejecutivos y otros gastos como seguros, auditorías, asesorías legales, arriendos, etc., se concentran en la Sociedad Matriz, pero como se relacionan con más empresas del grupo deben usarse bases de distribución de estos gastos.

En otros casos la estructura de Holding, comprende una cadena de producción o extracción primaria, fabricación, transformación, prestaciones de servicios intermedios como maquila u otros, transporte y comercialización de productos, debiendo distribuirse los márgenes de utilidad en cada eslabón de la cadena, con la consecuente facturación entre empresas relacionadas.

También sucede que la Matriz en algunos casos es la que obtiene las fuentes de financiamiento para el Holding y debe efectuar préstamos entre empresas relacionadas, con los consecuentes cobros de reajustes, diferencias de cambios y/o intereses.

La Sociedad Matriz presenta estados financieros individuales en los cuales las inversiones en sociedad las registra al método del Valor Patrimonial (VP), es decir el valor de la inversión en otra sociedad, se ajusta al cierre de los estados financieros al valor que representa el porcentaje de participación en el patrimonio de la Sociedad Filial, reconociendo los resultados sobre base devengada.

Las Normas Internacionales de Contabilidad además establecen la obligación de emitir estados financieros consolidados, es decir se efectúa la ficción de presentar un solo estado financiero de la Sociedad Matriz que suma los activos y pasivos, ingresos y gastos, se reversan las cuentas de inversiones en sociedades contra el patrimonio de las Filiales, se anulen las cuentas por cobrar y pagar entre empresas relacionadas, y los ingresos y gastos entre empresas relacionadas. La presentación del monto de patrimonio es el mismo del estado financiero consolidado que el patrimonio de la Sociedad Matriz a nivel individual.

3.6.2 Tratamiento tributario

Desde el punto de vista tributario, el SII en los procesos de fiscalización revisa Razones Sociales y Rut separados, es decir considera cada Sociedad en forma independiente respecto a si forma parte de un Holding, y en general fiscaliza con mayor profundidad los gastos que presenta una Sociedad si estos corresponden a facturaciones relacionadas de gastos o se trata de reajustes o intereses

relacionados, pues se piensa que dichos montos pueden ser fijados en forma arbitraria o errónea, o que representan valores que no son los de mercado, presumiendo que no cumplen con los requisitos generales para la aceptación tributaria de los gastos establecida en los artículos 31 y 21 de la LIR y jurisprudencia aplicable. Generalmente en los procesos de fiscalización el SII solicita se acrediten los gastos, además de las facturaciones, con los pagos, la existencia de contratos, bases de distribución uniformes de los gastos, si son necesarios para generar la renta de la Sociedad Filial, etc.

3.6.3 Controles recomendados

1. Revisar los conceptos de gastos e ingresos intercompañía, facturaciones entre empresas relacionadas.
2. Verificar existencias de contratos, validar montos, y bases de distribución de gastos Holding mediante las facturaciones a las empresas de grupo.
3. Revisar que márgenes entre ventas relacionadas se encuentran dentro de los rangos del mercado.
4. Relacionar los gastos de remuneraciones y honorarios con las empresas a las cuales efectivamente se prestan estos servicios de personal.
5. Validar que las operaciones intercompañía se paguen mediante flujos de efectivo y en los plazos de operaciones de mercado.
6. Evaluar necesidad del gasto en las empresas que los registran, correlacionándolos con los ingresos que generan.

3.7 RECONOCIMIENTO DE GASTOS POR CUOTAS VARIABLES EN CONTRATO DE LEASING

En el caso de un inmueble adquirido en leasing, en que pacte una primera cuota más alta o pie, el SII en Oficio N° 297 de 1997, determinó que no puede reconocerse en gastos inmediatamente, sino que debe ser reconocido el gasto en forma uniforme en el tiempo que dura el contrato.

3.7.1 Controles recomendados

1.- Verificar si cuotas pagadas en un contrato de leasing son uniformes o variables. Revisar sobre todo primera cuota si corresponde a un pie más alto a la cuota normal.

3.8 SITUACIÓN DE PROYECTOS ABORTADOS

En el caso de gastos activados y que el proyecto asociado finalmente no se realizara, pueden surgir cuestionamientos del SII respecto a si este gasto reúne el requisito de necesidad del gasto y si es necesario para generar la renta por cuanto, nunca llegará a generarla.

3.8.1 Controles recomendados

1. Tratándose de proyectos nuevos que puedan llegar a ser abortados, evaluar conveniencia de reconocer el gasto en un solo ejercicio, cuando se incurre en el gasto.

3.9 SITUACIONES EN QUE EL PRINCIPIO DE CORRELACIÓN DE INGRESOS CON GASTOS NO SE PRESENTA EN MATERIA TRIBUTARIA

A continuación, trataremos algunos casos o situaciones en que el principio de correlación de ingresos con gastos no se da en materia tributaria.

3.9.1 RENTAS PERCIBIDAS

El artículo 3 de la LIR define por renta, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se **perciban**, devenguen o atribuyan, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación. Dentro de esta definición esta el concepto de **renta percibida**, que el mismo artículo 3 de la LIR define como aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

En caso de las rentas percibidas especialmente respecto de los ingresos por servicios percibidos en forma anticipada, no se da el Principio de Correlación de gastos con ingresos. Analizaremos dos casos, a modo de ejemplos:

a) Ingresos percibidos por adelantado por arriendo de un bien raíz

Un contribuyente consulta al SII, respecto de un bien raíz del que es propietario, y lo arrienda por 12 años percibiendo la renta íntegra en forma anticipada, pregunta respecto a la factibilidad de diferir el reconocimiento de los ingresos uniformemente en el transcurso del tiempo que dura el contrato. El SII emite Oficio N° 3745 de 2001, y en respuesta a la contribuyente señala que los ingresos

percibidos en forma anticipada en un contrato de arrendamiento califican como renta percibida y como tal deben tributar íntegramente en el ejercicio de su percepción. Sin que sea permitido rebajar gastos o costos estimados. El SII concluye considerando los artículos 2 N° 2, 3 y 29 de la LIR, en el sentido que la norma señala que las rentas deben tributarse con los Impuestos a la Renta, en el ejercicio en sean percibidas o devengadas, cualquiera de las condiciones que ocurra primero.

En este caso el SII no considera el Principio de Correlación de Gastos con Ingresos, ya que se ordena tributar por el ingreso en el momento de su percepción en cambio respecto de los gastos necesarios relacionados con esta renta deben ser deducidos cuando efectivamente se incurra en ellos, es decir a través del tiempo en que dura el contrato de contrato.

b) Ingresos percibidos por pagos anticipados de colegiaturas por un Colegio Particular

Un contribuyente consulta al SII, 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.

El SII emite Oficio N° 3626 de 2001, y en respuesta al contribuyente señala que los ingresos percibidos en forma anticipada constituyen una renta percibida y como tal deben tributar íntegramente en el ejercicio de su percepción. El SII concluye diciendo que de acuerdo a los artículos 2 N° 2, 3 y 29 de la LIR, deben

tributar con los Impuestos a la Renta, en el ejercicio en que se perciban o devenguen, lo que ocurra primero. Además, agrega el SII que ha sostenido a través de Circular N° 100 del año 1975 y en otros dictámenes relacionados, que los ingresos percibidos anticipadamente deben computarse tributariamente en el año de su percepción. Sin que sea factible la deducción de costos o gastos necesarios en forma estimada o antes que se devenguen o se incurra efectivamente en ellos.

En este caso el SII tampoco considera el Principio de Correlación de Gastos con Ingresos, ya que respecto a consulta del contribuyente referido a la factibilidad de deducir anticipadamente los costos de explotación considerando un promedio de los últimos años, con el propósito de tributar solo por la utilidad o margen estimado, y no por el ingreso bruto completo percibido anticipadamente. El SII señala que la LIR no establece una normativa que resuelva esta situación en cuanto a la prestación de servicios, por lo cual no se permite la deducción de gastos estimados.

3.9.2 PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 31 N° 3 de la LIR, las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores pueden deducirse como gasto tributario, siempre que concurren los requisitos generales de aceptación tributaria respecto a su generación.

Pueden a su vez imputarse la pérdida tributaria a las rentas o cantidades que se perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sumas que para

estos efectos deben incrementarse por el crédito del IDPC que las afectó. Pudiendo pedirse como pago provisional mensual (PPUA), aquella parte que proporcionalmente corresponda del IDPC que las afectó y que corresponda a los dividendos o retiros de utilidades que resulten absorbidos por la pérdida tributaria. Por las diferencias que resulten o diferencias que queden por pérdidas tributarias se deberán imputar al ejercicio siguiente y así sucesivamente hasta su total extinción, debidamente reajustadas por los factores de corrección monetaria.

De lo anterior se deduce que en el caso de las pérdidas tributarias no se da el Principio de Correlación de Gastos con Ingresos. Toda vez que las pérdidas tributarias se acumulan y deben ser deducidas completamente hasta su total extinción de las utilidades tributarias futuras. Sin existir un plazo de expiración o prescripción para el uso o imputación de las pérdidas tributarias a los ingresos tributarios futuros que genere un contribuyente. Es decir, las normas tributarias no establecen una forma uniforme de distribución de las pérdidas para su uso o imputación a ingresos tributarios generados en el futuro. Debiendo imputarse las pérdidas en forma total a los ingresos tributarios futuros, sin existir opciones de diferimiento de su uso o utilización en los ejercicios siguientes.

BIBLIOGRAFÍA

- Código Civil de 1855, Chile.
- Jaque López, Javier y Ortiz Fuentealba, Luis. Compendio de Leyes Tributarias Año Tributario 2016. Santiago de Chile: Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, 2016.
- Ley de Impuesto a la Renta (Decreto 824 de 1974).
- Código Tributario (Decreto Ley 830 de 1974).
- Ley 20.630, con vigencia a partir de 1 de enero de 2013.
- Ley 20.780 de 29.09.2014.
- Normas Internacionales de Información Financiera, Marco Conceptual. NIC 2 sobre Existencias. NIIF 10 sobre presentación de Estados Financieros Consolidados. NIC N°12 sobre Impuestos Diferidos. NIC N°17 sobre Arrendamientos. NIIF N°3 sobre Combinaciones de Negocios. NIIF 15 sobre reconocimiento de Ingresos. NIIF N°16 sobre Arrendamientos a partir de enero 2019. NIC N°38 sobre Activos Intangibles.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°53 de 1978. Conceptualización de mejoras útiles y reparaciones necesarias en bienes arrendados.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°54 de 1984. Tratamiento tributario para los gastos de organización y puesta en marcha.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°11 de 1988. Reconocimiento de ingresos y costos en compraventa de inmuebles.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°11 de 1989. Tratamiento tributario de los gastos de investigación científica y tecnológica.

- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 68 de 2010. Método de prorrateo de los gastos de utilización común.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°13 de 2014, Circular N°1 de 2015. Tratamiento tributario del goodwill no distribuido.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución Exenta N°111 de 2014. Procedimiento para la acreditación del inicio de procedimiento de fusión.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 297 de 1997. Reconocimiento de gastos por cuotas variables en contrato de leasing.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°292 de 26 de enero de 2006. Adopción de Normas IFRS en Chile.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°4.578 de noviembre de 2006. Correlación de los gastos con los ingresos.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 654 de 2006. Gastos de organización y puesta en marcha debe tratarse de un pago único e indispensable para ejercer la actividad económica.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°150 de 1993, Oficio N°3.274 de 1995, Oficio N°83 de 1996, Oficio N°3.844 de 2004, Oficio N°4262 de 2006, Oficio N°273 de 2007, Oficio N°190 de 2011, Oficio N°305 de 2012, Oficio N°322 de 2013. Tratamiento tributario para los gastos de organización y puesta en marcha.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1718 de 2014, Oficio N°1.516 de 2015, Oficio N°3.234 de 2015. Tratamiento tributario para el goodwill no distribuido.

- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 4.291 de 2006. Tratamiento tributario para los gastos de promoción y colocación de productos nuevos.
- Servicio de impuestos Internos, Oficio N° 4.578 de 2006. Los gastos deben guardar una debida correlación con los ingresos.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 3.398 de 2016. Tratamiento tributario de los gastos de investigación científica y tecnológica.
- Superintendencia de Valores y Seguros, Circular N°981 de 1990. Conceptualización de Gastos Diferidos. Circular N°1.819 de 2006. Define el tratamiento contable de gastos que se originen en la etapa de organización y puesta en marcha. Oficio Circular N°368 de 16.10.2006. Aplicación obligatoria y en forma integral o sin reservas de las IFRS. Oficio Circular N° 427 de 18.12.2007 establece calendario de aplicación de Normas IFRS.