

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 N° 3 – CÓDIGO TRIBUTARIO,
ART. 8 BIS N° 17 Y ART. 126 – LEY N° 21.210, ART. TRIGÉSIMO SEGUNDO
TRANSITORIO
(ORD. N° 2136 DE 29.09.2020).**

Castigo de activos intangibles y rectificación de declaraciones anuales a la renta.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la posibilidad de deducir como gasto el valor pagado en la adquisición de derechos individualizados como una “cartera de clientes” en un contrato de cesión.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad limitada constituida en Chile y cuyo objeto social es prestación de servicios de seguridad privada, en 1998 adquirió los activos individualizados en una escritura de cesión como “cartera de clientes”, que incluían todos los contratos de suministro e información relevante de los clientes que tenían un contrato vigente de la sociedad vendedora, así como activo fijo y existencias de su propiedad.

Tras detallar el precio para cada uno de los activos adquiridos, las partes dejaron constancia que el contrato suscrito solo incluía la cartera de clientes, excluyendo expresamente de los activos cedidos las cuentas por cobrar de los clientes.

Agrega que, a través de los años, se fueron terminando los contratos que formaban parte de la cartera de clientes adquirida. Durante los años comerciales 2009 y 2011 se dio de baja parte importante de esta cartera, por diferentes motivos, entre estos, por no pago del servicio, cambio de domicilio o disconformidad por el servicio prestado.

Durante los años siguientes, se siguió dando término a los contratos: de los 44.700 contratos adquiridos en virtud del contrato de cesión y compraventa de activos, al 31 de diciembre de 2019 contaban con 3.485 contratos activos y al 30 de abril de 2020 con 2.963.

El valor pagado por la cesión de la “cartera de clientes” se contabilizó como activo y, contablemente, se fue reconociendo como gasto a través de los años la pérdida que experimentaba la cartera de clientes por el término en la prestación de los servicios, en tanto que tributariamente no se ha reconocido gasto por este concepto.

Al respecto, luego de citar jurisprudencia de este Servicio en relación a los activos intangibles, señala que, dado que cada uno de los contratos adquiridos es independiente del otro y las partes acordaron una valorización individual por cada cliente cedido, el valor pagado por la adquisición de cada cuenta de cliente debió reconocerse como un gasto tributario año a año, en el periodo comercial en que cada contrato se fue dando de baja, ya que, al terminarse la relación contractual el activo intangible pierde totalmente su valor económico.

Relacionado a lo anterior, y dado que tributariamente correspondía haber efectuado el castigo de los activos intangibles desde el año comercial 2009 en adelante, cita jurisprudencia de este Servicio, conforme a la cual, podría rectificar sus declaraciones anuales de impuesto a la renta, desde al año tributario 2010 en adelante.

Conforme a lo expuesto, solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1) Que la empresa adquirente debió ir reconociendo como gasto tributario el castigo de cada intangible en la medida en que estos fueron individualmente perdiendo su valor económico; esto es, en la medida que se iba dando término a los contratos adquiridos.
- 2) Que, aun cuando no resulte diferencia de impuesto a pagar o devolución de impuesto a solicitar, la empresa adquirente tiene derecho a rectificar la pérdida tributaria declarada, incluso fuera de los plazos de prescripción, incorporando como gasto en el año que corresponda el castigo de los activos intangibles asociado a los contratos de clientes dados de baja.
- 3) Que, al aplicar dicho tratamiento tributario, procede también rectificar el capital propio tributario determinado por la empresa adquirente al 31 de diciembre de cada uno de los años en que se reconozca esta pérdida.

Para el caso que no resulte procedente rectificar declaraciones de impuestos más allá de los plazos de prescripción, se solicita indicar cuál es el procedimiento para reconocer tributariamente la disminución patrimonial que ha significado el término de los contratos adquiridos y que no fueron llevados a resultado oportunamente como un gasto tributario, para terminar con las diferencias que existen entre el patrimonio financiero de la empresa y su capital propio tributario por estas partidas.

Finalmente hace presente que la rectificación de las declaraciones de impuesto presentadas por la empresa adquirente no genera ningún perjuicio al fisco.

II ANÁLISIS

De acuerdo con los antecedentes, la compra de la cartera de clientes activos constituyó una inversión efectiva, donde cada uno de los contratos adquiridos es considerado un activo intangible, perfectamente identificable y reconocido de forma separada en la escritura de cesión.

Respecto de los activos intangibles, este Servicio consistentemente ha interpretado que, no existiendo norma legal que permita su amortización, su deducción solo podrá ocurrir mediante la enajenación del activo intangible o cualquier otro hecho que haga perder su valor para la empresa que realizó la inversión¹.

En el presente caso, al darse término a cada uno de los contratos comprendidos dentro de la cartera de clientes adquiridos, efectivamente cada uno de esos activos intangibles (contratos cedidos individualmente considerados) pierde su valor económico para la empresa, cumpliéndose con ello la condición para castigarlo tributariamente.

En cuanto a la posibilidad de rectificar las declaraciones anuales de impuestos a la renta más allá de los plazos de prescripción contenidos en el Código Tributario, este Servicio ha interpretado que, como norma general, cuando se detecten errores manifiestos y comprobados en los registros contables de un contribuyente, no existe plazo para que efectúe las rectificaciones correspondientes².

A mayor abundamiento, la Ley N° 21.210 incorporó en el N° 17 del artículo 8° bis del Código Tributario el derecho de los contribuyentes para efectuar las rectificatorias que sean necesarias, salvo en los casos establecidos en la ley y sin perjuicio de las sanciones que corresponda.

Precisado lo anterior y sobre los efectos tributarios que tales rectificaciones pudieren provocar, deben distinguirse dos situaciones³:

- a) Si, con motivo de tales rectificaciones, se produce un impuesto mayor al declarado por el contribuyente, el Servicio se encuentra facultado para efectuar su cobro, solo dentro de los períodos de prescripción establecidos en los artículos 200 y 201 del Código Tributario, sin perjuicio del entero voluntario de las diferencias por parte del contribuyente, cuando correspondan a períodos no comprendidos en la referida prescripción; y,
- b) Si, en cambio, resulta un exceso de impuesto pagado respecto del declarado por el contribuyente, dicha diferencia deberá someterse para su recuperación a lo dispuesto por el artículo 126 del Código Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que el artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley N° 21.210 permite que voluntariamente los contribuyentes puedan solucionar las diferencias de impuestos originadas por diferencias en el capital propio tributario informado al Servicio. De este modo, los contribuyentes que hayan informado al Servicio, en el año tributario 2019, a través de la declaración de los impuestos anuales a la renta, un capital propio tributario mayor o menor al que correspondía de acuerdo a las normas dispuestas en el artículo 41 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, pueden voluntariamente corregir sus declaraciones de los años tributarios 2020 o 2021, según corresponda, quedando resuelta toda diferencia que se haya presentado en los años anteriores.

Finalmente, dado que el castigo de los activos intangibles solo tendría por efecto aumentar la pérdida de arrastre declarada desde el año tributario 2010, según se expone en la presentación, para corregir la situación tributaria del castigo de los activos intangibles bastaría con rectificar los periodos tributarios no prescritos, en conformidad a lo dispuesto en el inciso quinto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, que permite deducir las pérdidas de ejercicios anteriores – siempre que concurran los

¹ Entre otros, Oficios N° 2454 de 2001, N° 2151 de 2013, N° 829 de 2013 y N° 33 de 2015.

² Oficios N° 784 de 1998 y N° 198 de 2014.

³ Oficio N° 198 de 2014.

requisitos del inciso primero – las cuales deberán imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente, y así sucesivamente.

En ese caso corresponderá corregir, conjuntamente, el monto del capital propio declarado y los registros de rentas empresariales que dispone el artículo 14 de la LIR.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente y en el mismo orden consultado, se informa que:

- 1) Corresponde reconocer como gasto tributario el castigo de cada contrato como activo intangible en la medida en que individualmente fueron perdiendo su valor económico; esto es, a medida que se iba dando término a cada uno de los contratos adquiridos.
- 2) Aun cuando no resulte diferencia de impuesto a pagar o devolución de impuesto a solicitar, el contribuyente tiene derecho a rectificar la pérdida tributaria declarada, incluso fuera de los plazos de prescripción, incorporando como gasto en el año que corresponda el castigo de los activos intangibles asociado a los contratos de clientes dados de baja por término de contrato.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente en forma voluntaria puede corregir las diferencias de capital propio conforme al artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley N° 21.210 o bien limitarse a rectificar solo las declaraciones anuales de impuestos a la renta de los períodos no prescritos, aumentando la pérdida de años anteriores, en conformidad a lo dispuesto en el inciso quinto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

- 3) Al aplicar el tratamiento tributario señalado también corresponde rectificar el capital propio tributario determinado por el contribuyente al 31 de diciembre de cada uno de los años en que se reconozca esta pérdida y los registros de rentas empresariales que dispone el artículo 14 de la LIR.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2136 del 29-09-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos