



“NECESIDADES DE GASTOS EN EMPRESAS HOLDING”
Tomo 2

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

Alumno: Guillermo Concha Barrientos
Profesor Guía: Miguel Ojeda Díaz

Santiago, diciembre 2016

DEDICATORIA

Este trabajo realizado con esfuerzo por varios meses, está dedicado a mis Padres,
Esposa, Hijos, Familiares y Amigos.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mi familia por el apoyo que me dio en los 2 años que duro el magíster, en especial a mi esposa e hijos que tuvieron que soportar mis llegadas tarde en la semana y el no poder estar con ellos los días sábados compartiendo en familia.

Agradezco a mi profesor guía Sr. Miguel Ojeda Díaz por la ayuda brindada en la preparación de la tesis.

GCB

TABLA DE CONTENIDOS

Dedicatoria.....	i
Agradecimientos.....	ii
Tabla de Contenidos.....	iii
Resumen Ejecutivo.....	1
CAPÍTULO 1 INTRODUCCIÓN.....	2
1.1. Planteamiento del Problema.....	3
1.2. Hipótesis.....	3
1.3. Objetivos Generales.....	4
1.3.1. Objetivos Específicos.....	4
1.4. Metodología a Utilizar.....	4
CAPÍTULO 2 INGRESOS Y GASTOS EN LA LEY DE LA RENTA.....	6
2.1. Normas Legales y Tributarias.....	7
CAPÍTULO 3 JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA.....	9
3.1. Oficio N°2013, del 13 septiembre 2013.....	9

3.2.	Oficio N°464, del 20 de febrero 2007.....	10
3.3.	Oficio N°2155, del 3 de octubre 2013.....	12
3.4.	Oficio N°1148, de 15 de mayo 2012.....	13
3.5	Oficio N°3424, del 26 de julio 2006.....	14
3.6.	Oficio N° 2557, del 8 de octubre 2015.....	16
3.7.	Oficio N° 627, del 26 de febrero 2015.....	19
CAPÍTULO 4 CONCLUSIONES.....		22
4.1.	Conclusiones que refuerzan la tesis del Servicio.....	22
4.2	Conclusiones que rechazan la tesis del Servicio.....	22
4.3	Conclusiones Generales de la Investigación.....	25
BIBLIOGRAFÍA.....		28

RESUMEN EJECUTIVO

Los gastos en que incurren las empresas dentro del desarrollo de sus actividades son elementos de gran interés para quienes conforman la Administración de éstas, especialmente cuando un grupo de ellas se han constituido como una Estructura Holding, empresas que en su afán por maximizar sus utilidades por medio de la eficiencia en el uso de los recursos económicos y administrativos usualmente no consideran el criterio tributario a la hora de determinar donde concentrar determinados gastos. Debido a lo anterior, los gastos son elementos de gran interés para la autoridad administrativa que ve en su naturaleza la posibilidad que estos no cumplan los requisitos establecidos en el artículo 31, o que éstos se hayan rebajado más allá de los márgenes permitidos por la Ley, generando a través de estas deducciones una menor tributación del Impuesto de Primera Categoría o del Impuesto Único establecido en el artículo 21 de la LIR.

Las sociedades holding buscan fundamentalmente satisfacer sus necesidades de negocio a la hora de estructurarse, reducir sus costos y gastos, abrir nuevos mercados, ser más competitivos, etc., y en este proceso surgen implicancias tributarias en materia de reconocimiento de gastos para las cuales deben sujetarse a las instrucciones que sobre la materia ha impartido el SII. Especialmente deben atender las instrucciones sobre la correlación de ingresos y gastos de acuerdo a los distintos regímenes tributarios que les afecta, imputar los gastos generales de uso común en la proporción que representen los diversos ingresos de cada régimen tributario respecto del total de ingresos, entre otras.

CAPÍTULO 1

1. INTRODUCCIÓN

Existen muchos grupos empresariales que han reorganizado sus empresas en estructuras del tipo Holdings, una suerte de “sociedad de sociedades” en la cual la Matriz controlará a sus filiales, financiará sus operaciones y percibirá de éstas sus frutos económicos en forma de dividendos, retiros de utilidades y pago de intereses eventualmente. Las razones para constituir estas estructuras pueden ser diversas, las que van desde la necesidad de mejorar su eficiencia en la administración, separando las empresas por actividades, por funciones, por zonas geográficas, etc.

Cualesquiera sean las razones de negocios que motiven su construcción lo cierto es que sus interacciones producirán efectos tributarios que más adelante analizaremos, especialmente en lo que respecta al tratamiento tributario de los gastos en que la matriz incurra con motivo de la administración.

Como mencionamos anteriormente, esta estructura demanda una atención especial en el tratamiento de los gastos, ya que es usual ver en las empresas, de acuerdo a nuestra experiencia, que las sociedades Matrices incurren en ciertos gastos de tipo generales, que dicen relación con las operaciones o actividades de una o algunas de sus filiales. Por ejemplo, la Matriz cancela gastos por servicios legales contratados para resolver situaciones que se producen en el interior de una filial.

Lo más común que hemos visto en los holdings ocurre con los gastos gerenciales; en efecto, la Matriz soporta los contratos laborales y de servicios profesionales radicándolos en ella, pero muchas veces no descargan posteriormente esos gastos cobrándolos a sus filiales. Esta práctica bastante recurrente de alocar estos gastos en la Matriz es un tema muy controvertido para

los profesionales de la contabilidad.

En el desarrollo de esta tesis nos sumergiremos en el artículo 31 de la LIR para desentrañar cuáles son los gastos que este artículo regula; cuáles son los requisitos que la Ley establece para su aceptación como tales y cuál son las instrucciones del SII sobre la materia a través de diversos oficios y circulares.

1.1. PLANTIAMIENTO DEL PROBLEMA

El problema que abordaremos en nuestra tesis será respecto de los gastos en que incurren las empresas holding para la administración de sus activos, creemos que existe mucha ambigüedad y poca claridad respecto a este tema en el ámbito de las empresas; estimamos necesario abordarlo y clarificarlo, queremos aportar ahondando en sus efectos tributarios, los cuales podría generar contingencias no deseadas tanto en el Impuesto a la Renta como en el Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

Dado lo expuesto anteriormente, es dable realizar la siguiente pregunta: ¿Por qué optar por una estructura que podría generar inconvenientes o contingencias con la Autoridad Tributaria?, la respuesta es sencilla, porque la estructura de los holdings no está basada en factores tributarios, sino que se ha pensado desde el punto de vista del negocio, que por lo demás, en la mayoría de casos sus resultados son mucho más eficientes.

1.2. HIPÓTESIS

¿Existirán fundamentos legales y tributarios que respalden los cuestionamientos que el Servicio de Impuestos Internos realiza a los gastos incluidos en la base imponible de Primera Categoría de una sociedad holding?

1.3. OBJETIVO GENERAL

Determinar si es procedente registrar gastos con incidencia tributaria en una sociedad holding, y cuáles serían los límites razonables de éstos.

1.3.1. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- i. Revisar y analizar el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- ii. Revisar y analizar la Jurisprudencia Administrativa más relevante en torno al artículo 31 de la LIR, emitida por el Servicio de Impuestos Internos al efecto;
- iii. Verificar si en la Ley sobre Impuesto a la Renta se establece como requisito la existencia de correlación ingreso y gastos;
- iv. Señalar si el hecho de percibir ingresos exentos del Impuesto de Primera Categoría, pero afectos a los Impuestos Finales, sería motivo suficiente para aceptar los gastos registrados en una sociedad holding;
- v. Exponer los efectos más relevantes que se producen al incorporar gastos a una sociedad holding;
- vi. Exponer los principales riesgos tributarios de incorporar gastos en la determinación del resultado tributario de una sociedad holding.

1.4 MÉTODO A UTILIZAR

Revisamos todos los métodos para abordar nuestra tesis y nos decidimos por utilizar el método analítico, para desmenuzar las prácticas habituales en que incurren las empresas holdings a la luz de las normas legales y tributarias que regulan estos gastos.

La tesis implica seguir un método analítico, lo que nos obliga al estudio general de la normativa vinculada a los gastos que están establecidos en la Ley de Impuesto a la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y en la Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas.

CAPÍTULO 2 INGRESOS Y GASTOS EN LA LEY DE LA RENTA

Este argumento utilizado siempre por el SII en sus diversos oficios que versan sobre el artículo 31 de la LIR, que consiste en la separación que deben efectuar los contribuyentes, en la determinación de la Renta Líquida imponible, de los ingresos y gastos que correspondan a los mismos regímenes tributarios; vale decir, al régimen general del impuesto de la Primera Categoría, Rentas Exentas, Ingresos No Renta o Ingresos Afectos al Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único.

La circular 68 de 2010, estableció un método para el prorrateo de los gastos de utilización común, que no puedan identificarse claramente con alguno de los regímenes en la parte final del párrafo anterior, el cual consiste en que se deberá aplicar al total de los gastos de utilización común, pagados o adeudados en el ejercicio, la proporción que represente cada uno de dichos ingresos brutos, esto es, previo a la deducción de los costos, gastos y desembolsos necesarios para producirlas, en el total de los ingresos que el contribuyente obtenga durante el mismo ejercicio. Conforme a lo señalado, el total de los gastos de utilización común se distribuirá de acuerdo a los porcentajes que resulten del cálculo anterior, imputándose la parte que corresponda a los ingresos afectos al régimen general, a REX, INR o a RAIPCU.

No obstante lo anterior, señala la misma circular, el contribuyente podrá igualmente acreditar y justificar fehacientemente ante el Servicio, el monto o porcentaje de los gastos indicados, utilizando algún otro método o procedimiento de prorrateo o asignación de los mismos, el cual deberá ser previamente autorizado por la Dirección Regional o la Dirección Grandes Contribuyentes, según corresponda, mediante resolución emitida al efecto y previa validación de tal método por parte de las Subdirecciones de Fiscalización y Jurídica de este Servicio.

Esta segregación de gastos según la naturaleza de los ingresos no implica, sin embargo, que los gastos o costos que no sean del régimen general, constituyan gastos rechazados gravados con la tributación del artículo 21 de la LIR, en la medida que se cumpla el requisito de ser “necesarios”.

2.1 NORMAS LEGALES Y TRIBUTARIAS

Las normas legales y tributarias que sustentan el criterio en la citada circular 68 son los siguientes:

- a) Artículo 6, letra A), N° 1, del Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830 de 1974, al Director de este Servicio, le corresponde, entre otras facultades, interpretar administrativamente las disposiciones de índole tributaria.
- b) Inciso segundo del Artículo 27 del Código Tributario, el cual prescribe: “Cuando para otros efectos tributarios 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 63.¹”

¹Artículo 63 del CT “El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse.

El Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado dicho funcionario podrá ampliar este plazo por una sola vez, hasta por un mes. Esta facultad podrá ser delegada en otros jefes de las respectivas oficinas.

La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 4° (88) del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella. A falta de antecedentes o si ellos fueren incompletos, el Servicio hará directamente la separación o prorrateo pertinente.

- c) Artículo 31, N° 1° inciso 1° de la LIR en la parte pertinente dice “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”

- d) Artículo 33, N° 1°, letra e), de la LIR el cual prescribe: “e) Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan”

CAPÍTULO 3 JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

En este capítulo transcribiremos, analizaremos y comentaremos desde una perspectiva amplia y objetiva algunos oficios importantes emitidos por la autoridad administrativa y que tienen que ver con operaciones normales de las sociedades holding. A mayor abundamiento, a continuación se realizará análisis tanto a favor como en contra de los pronunciamientos que serán objeto de este análisis, según el siguiente detalle:

3.1 Oficio N° 2013, de 13.09.2013:

(Acreditación de los gastos)

Solicita confirmar que XXXX, debe cumplir la obligación de mantener las facturas con derecho a crédito fiscal recibidas por servicios y productos adquiridos a sus proveedores, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 17° del Código Tributario, tratándose por tanto de una obligación ineludible y, solicita se confirme que igualmente debe mantener a disposición del Servicio, en el domicilio de la Fundación, la documentación timbrada por este Servicio y recibida de terceros, particularmente boletas de honorarios y otros respaldos recibidos de terceras personas.

Conclusión: El contribuyente tiene la obligación de mantener y conservar los documentos tributarios originales, conforme a las reglas generales, por ser ello necesario para la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, según lo establecido en el artículo 17° del Código Tributario.

Comentarios: Si bien es el contribuyente quien tiene el peso de la prueba y quien debe demostrar la efectividad de los gastos, no es menos cierto que la norma del Código Tributario puede resultar muy onerosa por los altos costos en

que deben incurrir las empresas, como arriendo de bodegas y contratación de personal, para conservar por muchos años la documentación de respaldo de sus operaciones. Aunque en materia de IVA el plazo que debe conservarse las facturas es de 6 años, en materia de renta este plazo puede extenderse largamente, especialmente respecto de la acreditación del gasto frente a la utilización de las “pérdidas tributarias” para determinar la RLI. En este caso la pérdida deberá acreditarse con la documentación correspondiente cualquiera sea la fecha en que esta se haya originado.

3.2 Oficio N° 464, de 20.02.2007

(Aplicación del Impuesto al Valor agregado a Agencias de Negocios agrupadas bajo un holding)

El recurrente solicita un pronunciamiento relativo a la aplicación de IVA a una sociedad anónima cuyo giro consiste en la prestación de servicios de administración global que califica como agencia de negocios². Consulta al SII se prenuencie si esta actividad está afecta a IVA en virtud de los artículos 8°, del Decreto Ley N° 825, de 1974³, artículo 2° N° 2, del mismo texto legal⁴ y artículo 3° N°7 del Código de Comercio.⁵

En efecto señala que “...su cliente es un grupo de empresas agrupadas bajo un holding, cuyo giro principal es la construcción y el negocio inmobiliario. Dentro de este grupo de empresas existe una sociedad anónima destinada a la administración global, que incluye servicios profesionales de gerencia de recursos

² Establecidas en el artículo 3° N° 7 del Código de Comercio.

³ grava con el Impuesto al Valor Agregado a las ventas y a los servicios.

⁴ Define el hecho gravado “servicio”, como “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

⁵ dispone que son actos de comercio, entre otros, los realizados por las “agencias de negocios”.

humanos, de finanzas, contabilidad, de ventas, marketing, operaciones inmobiliarias, asesoría financiera, control de gestión y administración, relaciones públicas, planificación, intermediación en la realización de negocios, tecnologías de la información y asesoría legal. En resumen, esta sociedad provee a sus clientes la totalidad de los servicios que requiere para poder implementar un determinado negocio relacionado a la construcción o desarrollo inmobiliario.

Esta sociedad anónima presta sus servicios tanto a las sociedades del grupo como a terceros completamente ajenos a la compañía, los cuales en algunas circunstancias realizan negocios conjuntamente con el grupo empresarial o simplemente son terceros que solicitan asesoría y apoyo para determinados negocios.”

De los antecedentes aportados al SII éste responde “En un primer grupo se comprende una serie de servicios de objeto claramente profesional, administrativo y gerencial tales como servicios profesionales de gerencia de recursos humanos, de finanzas, contabilidad, control de gestión y administración y asesoría legal, los que al no corresponder a actividades de aquellas gravadas en el artículo 20 N° 3 ó 4 de la Ley de Impuesto a la Renta, no se encuentran gravadas con el Impuesto al Valor Agregado.

Un segundo grupo comprende servicios de ventas y marketing que si corresponden a actividades gravadas con el Impuesto al Valor Agregado por corresponder a actividades del referido artículo 20 N° 3 ó 4 de la Ley de Impuesto a la Renta, el primero por tratarse de una actividad comercial y el segundo por ser propio de servicios de publicidad.

Comentarios: podemos señalar que la calidad de holding o la relación que une la empresa que presta el servicio de quien lo recibe y paga, no es relevante para determinar si se afectan o no con el Impuesto al Valor Agregado, lo relevante para el análisis son las actividades realizadas. Por otra parte es importante señalar

que dentro de una Holding, tanto los gastos como el IVA es neutro a nivel global y financiero, lo que para una sociedad es gasto y crédito fiscal para la otra que es la presta el servicio es un ingreso y débito fiscal, lo mencionado anteriormente en muchos procesos de fiscalización ni siquiera se considera.

3.3 Oficio N° 2155, de 03.10.2013

(Intereses pagados o devengados en créditos destinados a financiar la adquisición de derechos sociales)

Con motivo de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630, se han generado dudas respecto al tratamiento tributario que debe darse a los desembolsos en que incurriera un contribuyente, por intereses derivados de un crédito con un banco para la adquisición de derechos sociales.

Solicita se confirme que es posible deducir de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría de una sociedad chilena, los intereses pagados o devengados en virtud de la contratación de un crédito para financiar la adquisición de los citados derechos en una sociedad de personas.

“En caso de que no puedan imputarse los gastos por intereses a uno de los regímenes de tributación señalados, en atención a que resulta imposible determinar de manera anticipada el tipo de resultados o rentas que generará la enajenación de los citados derechos sociales, dichos gastos podrán ser igualmente deducidos por el contribuyente en el ejercicio respectivo, en la determinación de la renta líquida imponible del régimen general de tributación. Sin perjuicio de lo anterior, dicha imputación, cualquier que ésta sea, se considerará como un elemento más dentro de todos aquellos que deben tenerse en cuenta para calificar las circunstancias previas o concurrentes que pueden dar lugar a la

aplicación del régimen general de tributación sobre el resultado o mayor valor que se produzca con motivo de la enajenación de los derechos, es decir, para calificar la habitualidad del contribuyente conforme a lo establecido en el artículo 18 de la LIR”.

Comentarios: este oficio es bastante importante porque establece que los gastos por intereses se aceptarán como deducciones a la RLI, cuando incluso a la fecha de estas erogaciones sea imposible determinar en forma anticipada el régimen que les afectará, sin perjuicio de ello, este será un elemento que deberá considerarse para clasificar el mayor valor obtenido en el futuro cuando se enajenen dichos títulos.

3.4 Oficio N° 1148, de 15.05.2012 y confirmado en Oficio 495, de 13.02.2015

Tratamiento de pérdida por enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas.

(Correlación de ingresos y gastos)

Pérdida en enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas, además de cumplir con los requisitos del artículo 31, inciso 1°, de la LIR, sólo podrá ser deducida de los ingresos o utilidades sometidas al mismo régimen tributario, sea éste el régimen general o 18 Ter⁶del mismo texto legal (materia hoy regulada en el Artículo 107 de la LIR), sin que obste a tal conclusión que un mismo contribuyente se encuentre respecto de operaciones de enajenación de acciones sujeto a distintos regímenes impositivos, careciendo de relevancia el que dicho contribuyente adquiera del mismo emisor y el mismo día, o en uno posterior, el

⁶derogado por el número 1), del artículo 6°, de la Ley N°20.448, publicada en el Diario Oficial de 13 de agosto de 2010.

mismo número de acciones cuya enajenación dio lugar a la señalada pérdida tributaria.

Conclusión: Las pérdidas provenientes de enajenaciones de acciones de sociedades anónimas sujetas al régimen general del Impuesto de Primera Categoría o al régimen de excepción consagrado en el derogado artículo 18 ter de la LIR, contenido actualmente en similares términos en el número 1), del artículo 107, del mismo texto legal, sólo pueden deducirse de utilidades sujetas al mismo régimen.

Comentarios: Una de las consecuencias de la aplicación de este procedimiento fue la generación de FUNT negativo. En efecto, cuando las pérdidas por la enajenación de acciones acogidas al Artículo 107 de la LIR son mayores a los ingresos acumulados en el FUNT o generados en el mismo periodo, resulta un saldo negativo que debe arrastrarse para el ejercicio siguiente debidamente reajustado.

No obstante, para salirse de este régimen del Artículo 107 y aprovechar la pérdida en la operación como un gasto del régimen general, bastaba con vender las acciones fuera de bolsa.

3.5 Oficio N° 3424, de 26.07.2006

¿Son Gastos aceptados los intereses de un crédito bancario para financiar capital de una Filial?

(Correlación de ingresos y gastos)

Este oficio presenta el caso de un contribuyente que solicita se confirme que es posible tributariamente rebajar como gasto aceptado en la determinación

de la RLI los intereses pagados o adeudados provenientes de un crédito bancario destinado a financiar el capital de una filial, sociedad de responsabilidad limitada, que se constituirá; toda vez que el Oficio sobre el cual se funda es el N° 5.077 del 28.07.1978.⁷

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

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

Comentarios: Fue con la entrada en vigencia de la Ley 20.630 que la tributación del mayor valor en la enajenación de derechos sociales dejó de estar clasificada en el Artículo 20 N°5 de la LIR, sujeta al régimen general de tributación, como consecuencia su tributación se asimiló al tratamiento tributario de la enajenación de acciones regulada en el Artículo 17 N°8 letra a) de esta Ley. Por lo

⁷Dicho oficio en su parte pertinente señala: “De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31°, N° 1, de la Ley de la Renta, si un contribuyente de la Primera Categoría, obligado a declarar renta efectiva, adquiere al crédito derechos en sociedades de personas puede rebajar de su renta bruta los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas correspondientes al ejercicio comercial respectivo. Lo anterior, por cuanto los derechos en sociedades de personas constituyen bienes susceptibles de generar rentas gravadas en Primera Categoría a través del mayor valor que pueda obtener el titular de tales derechos al momento de su enajenación.”

tanto, la conclusión de este oficio es válida íntegramente hasta el 31.12.2012.

3.6 Oficio N° 2557, de 08.10.2015

¿Son Gastos aceptados los intereses de un crédito bancario para la adquisición de acciones de una Filial?

(Correlación de ingresos y gastos)

En este oficio una Sociedad holding financió la adquisición de acciones de una filial con un crédito bancario, cuyo interés fue rebajado como gasto del ejercicio en el régimen general del Impuesto de Primera Categoría.

La consulta del contribuyente se refiere a la deducción como gasto de intereses conforme al N° 1, del artículo 31 de la LIR, según su texto hasta el 30 de septiembre de 2014, con anterioridad a la vigencia de las modificaciones introducidas a tal norma por la Ley N° 20.780.

El consultante habría aplicado las instrucciones de la Circular N° 68 de 2010, que instruye que en caso que no pueda aplicarse algún criterio de imputación de los gastos, en atención a que sea imposible determinar anticipadamente el tipo de ingresos que generarán los activos e inversiones respectivos, los costos, gastos y desembolsos podrán ser imputados por el contribuyente al régimen general de tributación del Impuesto de Primera Categoría. Sin embargo, en un proceso de fiscalización a que fue sometido con anterioridad, se le informó que dicha circular no aplica en su caso, sino correspondería aplicar lo dispuesto en el artículo 103, de la Ley N°13.305.⁸

⁸Ley N°13.305 Artículo 103. Se autoriza al Presidente de la República para eximir, previo informe favorable de la Corporación de Fomento de la Producción y del Servicio de Impuestos Internos del pago de los impuestos a las compraventas de bienes muebles y a los servicios contenidos en la

En consecuencia, solicita que se confirme que no se puede aplicar el artículo 103 de la Ley N°13.305, cuando una o las dos sociedades, como en el caso en cuestión, es una sociedad de inversión, y no una sociedad industrial, por lo que se deben aplicar los criterios contenidos en la Circular N°68 de 2010.

En su análisis el SII argumenta como sigue: Respecto de lo dispuesto en el artículo 33, N° 1, letra e) de la LIR, los costos, gastos y desembolsos incurridos por los contribuyentes en el ejercicio de sus operaciones, deben ser imputados a los ingresos del régimen tributario al que correspondan. Para tal efecto, el propio contribuyente debe distinguir si éstos son imputables a ingresos que se afectan con el régimen general, a rentas exentas, ingresos no renta o al régimen del impuesto de primera categoría en carácter de único, según proceda.”

Posteriormente especifica los tipos de rentas que pueden estar afectas las acciones: “En principio, el titular de las acciones puede percibir o devengar a lo menos dos tipos de rentas. La primera de ellas, los dividendos, que si bien se clasifican en el N° 2, del artículo 20 de la LIR, no se grava con el Impuesto de Primera Categoría por expresa disposición del artículo 33 N° 2, letra a) de la LIR, que ordena deducir las citadas cantidades de la renta líquida imponible afecta al referido tributo, cuando hayan aumentado la renta declarada, y por aplicación de la exención del referido tributo establecida en el N° 1, del artículo 39 de la misma ley. En segundo término, el contribuyente puede obtener también un mayor valor o ganancia de capital cuando las acciones se enajenan, resultado que puede quedar

Ley N° 12.120, a las transferencias y prestaciones que se efectúen entre empresas cuando concurren las siguientes condiciones:

- a) Que una de las empresas sea dueña de a lo menos un diez por ciento del capital de la otra, y
- b) Que una de las empresas tenga por objeto la complementación industrial de la otra o el aprovechamiento de capitales, patentes o asesorías técnicas destinadas a mejorar la eficiencia en los procesos de la producción.”)

sujeto al Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, al régimen general de tributación, es decir, a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, o quedar liberado de tributación en conformidad a lo dispuesto en el artículo 107 de la LIR, según corresponda.

Señala también que si no fuere posible imputar los intereses a algún régimen tributario, debido a que sea imposible conocer anticipadamente el tipo de renta que generará la enajenación de estas acciones, podrá imputar los intereses como gastos del régimen general de tributación, en el ejercicio respectivo. Advirtiéndose que esta decisión del contribuyente será tomada en cuenta como un elemento más a considerar por el SII dentro de los elementos previos o concurrentes a la hora de calificar a qué régimen tributario corresponderá la futura enajenación de dichas acciones, conforme a las normas del artículo 18 de la LIR.

Comentarios: Efectivamente, hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.780, los intereses pagados o adeudados destinados a la adquisición de acciones o derechos sociales podían rebajarse como gastos del régimen general de tributación, pero el contribuyente debía probar que esas inversiones generarían rentas gravadas en ese régimen. Si no era posible determinar esa circunstancia, igualmente podía deducirlos en la determinación de la RLI, pero esta decisión constituiría un elemento más a considerar cuando deba clasificarse el régimen tributario al que acceda la enajenación de esas acciones o derechos sociales. A partir del 1° de octubre de 2014 con la entrada en vigencia de la Ley 20.780 (Reforma Tributaria), los intereses y demás gastos financieros que se paguen, devenguen o adeuden podrán ser deducidos como gasto, en tanto accedan a créditos destinados por el contribuyente a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, aún cuando estos bienes no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría. Por todo lo anterior cabe preguntarse, con esta reformase está rompiendo con el paradigma de la correlación de ingresos y gastos defendida por el SII, toda vez

que estas inversiones ¿podrían generar ingresos calificados como No Renta, pero los intereses para financiar su adquisición pueden deducirse del régimen general de tributación?

3.7 Oficio N° 627, de 26.02.2015

Tratamiento de Ingresos y Gastos de Servicios de Transportes Marítimos.

(Gastos de utilización común)

El recurrente solicita un pronunciamiento del SII respecto del tratamiento tributario de diversos ingresos y gastos relacionados con servicios de transporte marítimo, otros servicios y gastos de utilización común.

Una empresa naviera cuya Matriz está en Alemania presta servicios de transporte marítimo a empresas chilenas a través de su Agencia en Chile. La recurrente en su presentación señala que: "según lo dispuesto en el artículo III del "Tratado de Comercio entre el Gobierno de la República de Chile y el Gobierno de la República Federal de Alemania", contenido en el Decreto N° 203, del Ministerio de Relaciones Exteriores, de fecha 26 de junio de 1953, los impuestos que afecten a las utilidades obtenidas por compañías de navegación de ambos países "... serán cobrados solamente en el país en el que se encuentra la sede de la dirección de la empresa".

Además de lo anterior, la agencia obtiene otros ingresos por la prestación en Chile de ciertos servicios como: manipulación de contenedores, servicios administrativos, mantención, limpieza y reparación de contenedores usados, entre otros.

La agencia incurre en gastos de diversa naturaleza, algunos vinculados directamente con las actividades del transporte marítimo, otros que se vinculan directamente con los otros servicios prestados por la agencia, y finalmente otros

gastos de utilización común. Por lo tanto percibe ingresos que por aplicación del tratado no tributan en Chile y otros ingresos que sí lo hacen.

En base a lo anterior, efectúa las siguientes consultas:

- Tratamiento tributario de los ingresos y gastos relacionados con servicios de transporte de carga y fletes marítimos prestados por la matriz.
- Tratamiento tributario de los ingresos y gastos vinculados con otros servicios que presta la agencia en Chile.
- Tratamiento tributario de los gastos de utilización común.

En su análisis el SII se remite a la Circular 68 de 2010, señalando la necesidad de determinar, separadamente, el resultado anual de sus operaciones vinculadas a Ingresos No Renta o Rentas Exentas.; en el N°3 señala los requisitos que establece el Artículo 21 del Código Tributario y el Artículo 31 de la LIR en orden a que corresponde a los contribuyentes probar el monto, o la proporción, en su caso, de los gastos en que han incurrido y que han sido necesarios para producir la renta líquida afecta al régimen general del Impuesto de Primera Categoría; finalmente invoca el artículo 27, del Código Tributario, en su inciso 2°, el cual señala que el SII está facultado para solicitar los antecedentes que correspondan cuando el contribuyente obtenga ingresos de distintos regímenes tributarios, a efecto de separar los gastos asociados a cada uno de esos ingresos.

En conclusión el SII sostiene en cuanto a los gastos de utilización común, asociados al mismo tiempo a ingresos que se excluyen de tributación en Chile y a ingresos tributables, debe determinarse qué parte de dichos gastos puede atribuirse a cada tipo de ingresos, mediante el procedimiento establecido en la Circular 68 de 2010 u otro procedimiento propuesto por el contribuyente y aprobado por el Servicio de acuerdo a lo establecido en la Resolución Exenta N°66 de 2013.

Comentarios: La importancia de este Oficio está en que es un caso que trata sobre la segregación de los ingresos y gastos según su régimen tributario tanto en materia de Renta como en IVA. El SII señala que en materia de IVA sigue la misma suerte que en renta, por lo tanto el IVA soportado en las facturas de gastos de utilización común deben utilizarse como crédito fiscal en forma proporcional en línea con el Artículo 23 del Decreto Ley 825.

CAPÍTULO 4

4. CONCLUSIONES

Revisada la normativa legal acerca de los holdings, algunas estructuras conocidas y las diversas razones que inspiran a los grupos empresariales a implementar esta configuración, como así también revisado el artículo 31 de la LIR y la Jurisprudencia Administrativa emitida por el SII, respecto al tema que ha inspirado nuestra investigación, hemos concluido lo siguiente:

4.1. Conclusiones que refuerzan la tesis del Servicio:

- a. El artículo 33 letra e) establece que los gastos se deben asociar a cada régimen, no siendo posible que estos se rebajen en forma cruzada. A mayor abundamiento, dentro de éste se incorpora la palabra “exentos”, cuestión que sería el único argumento que sustentaría la tesis actual del SII, respecto que los gastos registrados en una sociedad de inversiones que únicamente registre dividendos o retiros percibidos de otras sociedades en las cuales participe, no se podrían deducir de la RLI.

4.2. Conclusiones que rechazan la tesis del Servicio:

- a. Como primera cuestión, debemos dejar en claro previamente que las transacciones efectuadas entre las empresas de un holding o grupo empresarial, específicamente aquellas transacciones que constituyen ingresos o gastos, no tienen efectos a nivel consolidado dentro del grupo, ya que una reconoce el ingreso y la otra el gasto, cuestión que en muchos procesos de fiscalizaciones llevados por parte del Servicio de Impuestos Internos, ni siquiera se considera.

- b. Se debe tener en consideración que los dividendos y cualquier participación percibida por inversiones mantenidas en Chile, están exentas del IDPC, lo anterior para evitar la doble tributación por cuanto estas utilidades ya pagaron impuesto en Chile. Siguiendo este análisis, dichas rentas además deberán tributar en los impuestos finales, cuestión que acredita razonablemente que, los gastos y/o erogaciones asociados a estos, si debieran rebajarse de la RLI. Por último, distinto sería el caso de ingresos que nunca se han afectado con el IDPC y el IGC/IA, cuestión que se verifica en el mayor valor obtenido en acciones 107 y afectas a Impuesto Único del Art. 17, ambos de la LIR, siendo este el sentido del artículo 33 letra e) del mismo cuerpo legal.
- c. Para mayor abundamiento, el hecho que los dividendos pagados por sociedades anónimas estén exentos del impuesto de primera categoría, según lo establece el artículo 39 N° 1 de la LIR, no transforma a este ingreso en una renta exenta de aquellas que deban ser registradas en el FUNT, toda vez que la exención del mencionado texto legal está concebida como un mecanismo de integración tributaria para evitar la doble tributación, desde el momento que el impuesto de primera categoría ya fue pagado por la sociedad “fuente” y al ser percibido por la sociedad “receptora” de los mismos, obviamente quedan libres de dicho tributo en espera de su tributación final al momento de ser distribuidos a los dueños de éstos, personas naturales, quienes deberán soportar el pago del impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda, sin perjuicio del derecho a crédito que puedan invocar.
- d. Junto con lo anterior, no se debe olvidar que este es un sistema integrado, lo cual significa que la tributación se cumple a nivel de impuestos finales, por tanto no aceptar los gastos que se relacionan con

acciones y derechos sociales que se afectarán con IDPC o que exista un potencial de afectación, deben considerar estas deducciones, ya que de no ser así, la base a impuesto se disociaría de la caja real disponible.

- e. Por último, respecto de la correlación ingresos-gastos, no queda claro que este requisito sea de aquellos establecidos expresamente en la Ley, más bien este concepto ha nacido de la Jurisprudencia Administrativa emanada del propio Servicio de Impuestos Internos. Al respecto, cabe destacar que este requisito señalado por el Servicio no tiene armonía con las operaciones y la realidad de muchas empresas en Chile, y exigir este requisito sería desconocer la realidad de muchas empresas, sobre todo las entidades pequeñas que no tienen certeza de los ingresos, pero si generan un pasivo laboral fijo, como así también otros gastos recurrentes.

Ahora bien y sin perjuicio de lo anterior, en el caso de las sociedades de inversión, éstas si generan ingresos vía dividendos y/o retiros, sumas que ya se afectaron con el Impuesto de Primera Categoría y que además se deberán incluir en la base de los impuestos personales cuando los dueños de las entidades beneficiarias retiren o se les distribuyan sumas de dinero con cargo a esas utilidades, y tal como se mencionó precedentemente, el hecho que éstas cantidades no deban incluirse en la base del Impuesto de Primera Categoría de la sociedad beneficiaria, no alteraría el requisito que el SII ha señalado vía Jurisprudencia Administrativa, esto es, existiría correlación ingresos y gastos.

4.3. Conclusiones Generales de la investigación:

¿Existirán fundamentos legales y tributarios que respalden los cuestionamientos que el Servicio de Impuestos Internos realiza a los gastos incluidos en la base imponible de Primera Categoría de una sociedad holding?

Antes de responder esta, nos parece importante mencionar los siguientes hallazgos que ha arrojado esta investigación:

- a. Hemos podido verificar que existe un único fundamento legal y tributario que respaldaría el criterio sostenido por el SII para cuestionar determinados gastos incluidos en la base Imponible de Primera Categoría de una sociedad holding que, a su juicio, no cumplen los requisitos que la Ley exige. Especialmente en lo que respecta al requisito de la acreditación del gasto y no sólo desde el punto de vista documentario que ya es más obvio, sino que desde el punto de vista del “negocio”, es decir, se debe demostrar empíricamente cómo determinado gasto incidió o tuvo la potencialidad de incidir en la producción de la renta.
- b. Hemos constatado también por medio del análisis de la legislación tributaria y de los diversos oficios revisados, que no existe un tratamiento tributario especial para la relación Matriz de Holding y sus Filiales que sea distinto al que deba aplicarse a empresas no relacionadas. En otras palabras, para efectos de determinar la “necesidad del gasto” en que incurre una empresa, no se ha establecido una regla especial para empresas que estén organizadas dentro de un esquema tipo Holding de aquellas que no lo están. Por lo tanto,

podemos sostener que a criterio del SII resulta irrelevante, desde el punto de vista tributario, juzgar si un gasto es necesario o no para producir la renta, el hecho que un grupo de empresas esté estructurado bajo este concepto. Cada unidad empresarial debe dar cuenta de la necesidad de sus gastos de acuerdo a sus “giros” o “actividades” que realizan. Sin embargo no es menos cierto que los gastos incurridos dentro de una Holding son tributariamente neutros, es decir, los que para la Filial es gasto para la Matriz es un ingreso dadas sus interacciones (Por ejemplo en la facturación de gastos gerenciales que la Matriz cobra a sus Filiales). Por esto creemos que la autoridad tributaria debiera analizar la procedencia de los gastos dentro de un grupo empresarial de manera global, como un todo, reconociendo la naturaleza estratégica de negocio que inspira esta configuración empresarial.

- c. Por último, respondiendo directamente la pregunta de nuestra hipótesis, hemos concluido que el SII tiene fundamentos legales para exigir a los contribuyentes, en la determinación de la RLI, separar los gastos necesarios de cada régimen tributario y asignarlos proporcionalmente a los ingresos de esos regímenes a los cuales accede, pero no tiene fundamentos legales para sostener que los gastos necesarios incurridos por una Matriz de Holding, que perciba sólo ingresos por dividendos y/o participaciones sociales, deba agregarlos a la RLI sólo por el hecho que esas cantidades estén exentas del Impuesto de Primera Categoría, debido a que existe suficiente evidencia legal que nos permiten sostener que los señalados dividendos y participaciones sociales corresponden a ingresos que se clasifican en el Régimen General de Tributación y que por lo demás ya fueron afectadas con el impuesto corporativo en la sociedad donde se generaron las rentas originalmente.

Finalmente concluimos que en la medida que los gastos sean reales y necesarios para producir la renta de la sociedad holding, y que además ésta haya percibido ingresos por participaciones sociales en el mismo período, sí existirían fundamentos reales y concretos para considerar estos gastos como deducibles de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría de este tipo de entidades, sostener lo contrario sería desconocer nuestro ordenamiento tributario y comercial.

BIBLIOGRAFIA

Ley 20.899 del 8 de febrero 2016, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

Ley 20.780 del 1 de octubre 2014, Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Ley 20.630 del 27 de septiembre 2012, Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional.

Ley 18.046 del 22 de octubre 1981, Ley sobre sociedades anónimas.

Ley 18.045 TITULO XV, del 22 de octubre 1981, Ley de Mercado de Valores.

Ley N°20.255 del 17 de marzo de 2008, establece Reforma Previsional.

Ley 13.305, del 6 de abril de 1959, Artículo 103, Concede Facultades extraordinarias al presidente de la República.

Ley N° 830 del 31 de diciembre 1974, Código Tributario.

Circular N°1, del 2 de enero 2015, Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y otras normas legales que se indican, que entran en vigencia a contar del 1° de enero de 2015.

Circular N° 17, del 19 de marzo de 1993, Imputación de la perdida tributaria a las utilidades acumuladas de las empresa.

Circular N°49, del 14 julio de 2016, Sistemas Generales de Tributación.

Circular N°24, del 24 de abril 2008, Tratamiento tributario del castigo Crédito Incobrible.

Circular N°34, del 16 de junio 2008, Tratamiento tributario del castigo Crédito Incobrabable.

Circular N°132, del 23 de Octubre de 1975, Depreciación acelerada.

Circular N°65, del 25 de septiembre de 2001.

Circular N°1, del 2 de enero de 2015, Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y otras normas legales que se indican, que entran en vigencia a contar del 1° de enero de 2015.

Circular N°68, del 3 de noviembre 2010, Tratamiento tributario que para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe darse a los ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único, y en particular, a los costos, gastos y desembolsos que les sean imputables.

Oficio N°3.853, del 4 de octubre de 2005.

Oficios N°194 del 2010.

Oficios N°198 del 2014.

Oficio N° 3424, del 26 de julio 2006.

Oficio N° 2557, del 8 de octubre 2015.

Oficio N° 627, del 26 de febrero 2015.

Oficio N°1148, del 15 de mayo 2012.

Oficio N°495, del 13 de febrero 2015.

Oficio N°2013, del 13 septiembre 2013.

Oficio N°464, del 20 de febrero 2007.

Oficio 2155, del 3 de octubre de 2013

Resolución N° 73, del 28 de agosto de 2015.

Resolución Exenta N° 2.154, del 19 de julio 1991.

Resolución Exenta N°66, del 21 de junio 2013.