



“NECESIDADES DE GASTOS EN EMPRESAS HOLDING”
Tomo 1

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

Alumno: Reinaldo Hoffmann Castro
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 Sylvia 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.

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

RHC

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 ANÁLISIS DE LOS HOLDING.....	6
2.1. Que son los Holding.....	6
2.2. Marco Legal.....	6
2.2.1. Ley 18.045 Título XV de Mercado de Valores Art.96 y 97.....	6
2.2.2. Ley 18.046 Artículos 86 y 87.....	8

2.3.	Formas de Operar de un Holding.....	9
2.4.	Diferentes Estructuras de un Holding.....	11
2.4.1.	Estructura Societaria Negocio Automotriz.....	11
2.4.2.	Estructura Societaria Negocio Inmobiliario.....	11
2.4.3.	Estructura Societaria Negocio Supermercado.....	12
2.5.	Razones para Estructurar Empresa Familiar en una Estructura Holding.....	12
2.6.	Ejemplo Anuncio de Prensa Creación de un Holding.....	13
2.7.	Aspectos Tributarios de las Holding.....	14
2.8.	Consecuencias Tributaria.....	14
 CAPÍTULO 3 ANÁLISIS DE LOS GASTOS REGULADOS (ARTÍCULO 31).....		15
3.1.	Requisitos Generales para que los Gastos sean Aceptados.....	15
3.2.	Situaciones Especiales.....	16
3.2.1.	Concepto Supermercado o Comercios Similares.....	17
3.2.2.	Modificaciones Introducidas en el Formulario N°29.....	18
3.3.	Gastos Regulados Artículos 31 N° 1 y 2.....	20
3.4.	Gastos Regulados Artículos 31 N° 3.....	23
3.4.1	Normas Vigentes de Imputación Pérdida Tributaria.....	24
3.4.2.	Normas Vigentes al 31/12/2016.....	25

3.4.3. Normas Vigentes a contar del 01/01/2017.....	27
3.4.4. Normas Comunes Antes y Después de la Reforma.....	34
3.5. Gastos Regulados Artículos 31 N°4.....	37
3.6. Gastos Regulados Artículo 31 N°5 Depreciación.....	38
3.6.1 Depreciación en el registro FUT hasta el 31/12/2016.....	41
3.6.2 Depreciación en el registro FUF vigente a contar del 01/01/2017.....	42
3.7. Gastos Regulados Artículo 31 N° 6 al 12.....	45
BIBLIOGRAFIA.....	57

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

2. ANÁLISIS DE LOS HOLDING

2.1 QUÉ SON LOS HOLDINGS

Financieramente los Holdings, también conocidos como sociedades tenedoras, son organizaciones que contienen otras compañías llamadas filiales, su objetivo es poseer las acciones de otras compañías, obteniendo así el control de las mismas. Sus Directivos y Consejo de Administración generalmente mantienen el control de las filiales.

2.2 MARCO LEGAL

Legalmente los Holding no están definidos pero en la Ley de Mercado de Valores tenemos la siguiente definición, que es asimilada a holding por parte del Servicio de Impuestos internos¹:

2.2.1 LEY 18.045 TÍTULO XV DE MERCADO DE VALORES ART. 96 Y 97

- a) Artículo 96:** Grupo empresarial es el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten. Forman parte de un mismo grupo empresarial:
- i) Una sociedad y su controlador;
 - ii) Todas las sociedades que tienen un controlador común, y éste último, y

¹Sección B. Datos referidos a Grupo o Holding Empresarial, DJ 1913.

iii) Toda entidad que determine la Superintendencia considerando la concurrencia de una o más de las siguientes circunstancias:

- (a) Que un porcentaje significativo del activo de la sociedad está comprometido en el grupo empresarial, ya sea en la forma de inversión en valores, derechos en sociedades, acreencias o garantías;
- (b) Que la sociedad tiene un significativo nivel de endeudamiento y que el grupo empresarial tiene importante participación como acreedor o garante de dicha deuda;
- (c) Que la sociedad sea miembro de un controlador de algunas de las entidades mencionadas en las letras a) o b), cuando este controlador corresponda a un grupo de personas y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial, y
- (d) Que la sociedad sea controlada por uno o más miembros del controlador de alguna de las entidades del grupo empresarial, si dicho controlador está compuesto por más de una persona, y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial.

b) Artículo 97: Es controlador de una sociedad toda persona o grupo de personas con acuerdo de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas, participa en su propiedad y tiene poder para realizar alguna de las siguientes actuaciones:

- i) Asegurar la mayoría de votos en las juntas de accionistas y elegir a la mayoría de los directores tratándose de sociedades anónimas, o asegurar la mayoría de votos en las asambleas o reuniones de sus

miembros y designar al administrador o representante legal o a la mayoría de ellos, en otro tipo de sociedades, o

- ii) Influir decisivamente en la administración de la sociedad. Cuando un grupo de personas tiene acuerdo de actuación conjunta para ejercer alguno de los poderes señalados en las letras anteriores, cada una de ellas se denominará miembro del controlador.”

2.2.2 LEY 18.046 ARTÍCULOS 86 Y 87

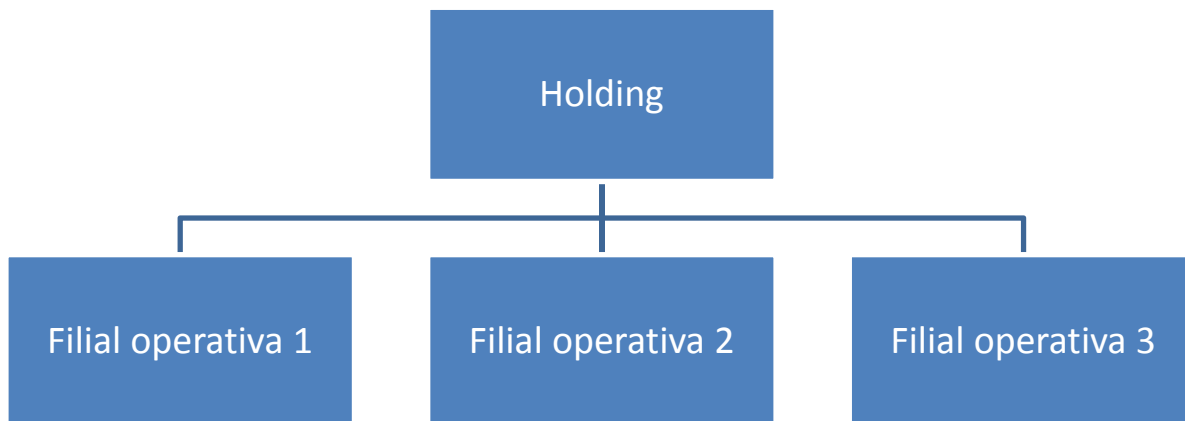
Artículo 86 de la Ley 18.046 sobre sociedades anónimas establece: "Es sociedad filial de una sociedad anónima, que se denomina matriz, aquella en la que ésta controla directamente o a través de otra persona natural o jurídica más del 50% de su capital con derecho a voto o del capital, si no se tratare de una sociedad por acciones o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar a la mayoría de sus directores o administradores." Y agrega: "La sociedad en comandita será también filial de una anónima, cuando ésta tenga el poder de dirigir u orientar la administración del gestor."

Artículo 87 de la Ley 18.046 establece: "Es sociedad coligada con una sociedad anónima aquella en la que ésta, que se denomina coligante, sin controlarla, posee directamente o a través de otra persona natural o jurídica el 10% o más de su capital con derecho a voto o del capital, si no se tratare de una sociedad por acciones, o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar por lo menos un miembro del directorio o de la administración de la misma. "y añade: "La sociedad en comandita será también coligada de una anónima, cuando ésta pueda participar en la designación del gestor o en la orientación de la gestión de la empresa que éste ejerza."

2.3. FORMA DE OPERAR DE UN HOLDING.

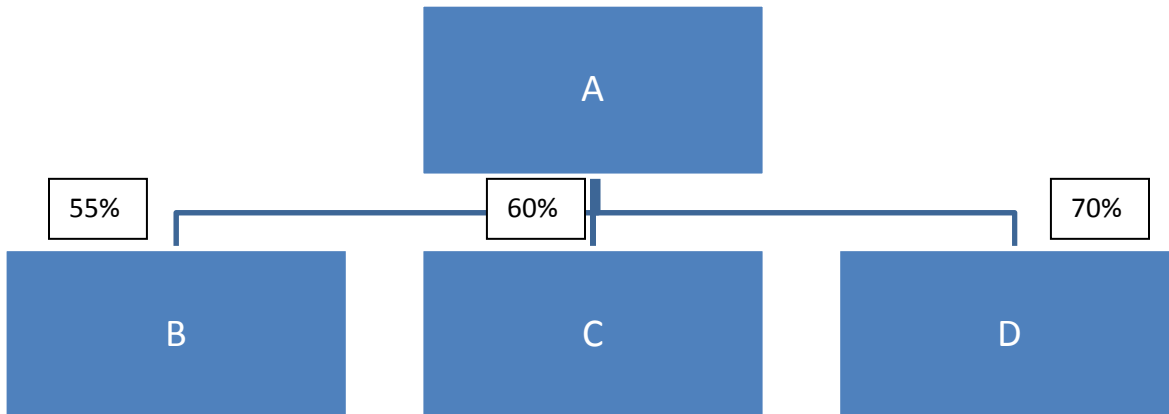
Una práctica habitual empresarial consiste en la creación de una sociedad holding que refunda el control y la gestión de las actividades desarrolladas por las sociedades pertenecientes al grupo empresarial. Estas sociedades holding normalmente suelen prestar a sus participadas diversos servicios de gestión, asesoramiento contable, fiscal, financiero, etc.

Figura 1 ESTRUCTURA Y EJEMPLOS EMPRESAS HOLDING



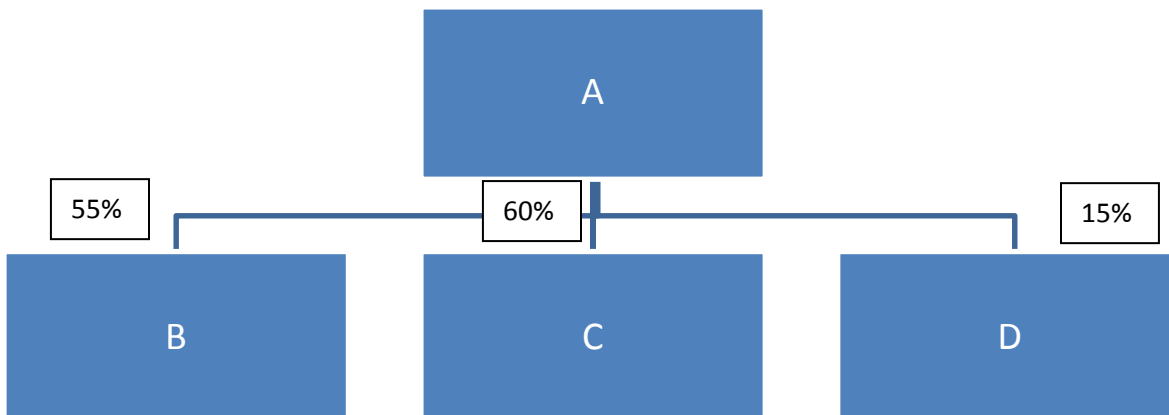
Ejemplo: El holding solicita préstamos y luego los distribuye a sus filiales. Esta estructura se utiliza generalmente cuando una organización pretende centralizar y controlar el endeudamiento total. Las filiales pueden estar restringidas de endeudarse en montos relevantes debido a la presencia de covenants. Mientras que algunos tipos de endeudamiento a nivel de filial pueden ser permitidos tales como la deuda bancaria con fines de financiamiento de capital de trabajo, usualmente se limita a montos bajos y cortos períodos de tiempo, dado que no existen acreedores significativos a nivel de filiales.

Figura 2 EMPRESAS FILIALES



Como lo muestra la Figura 2, la empresa controladora A, posee las empresas filiales B,C y D.

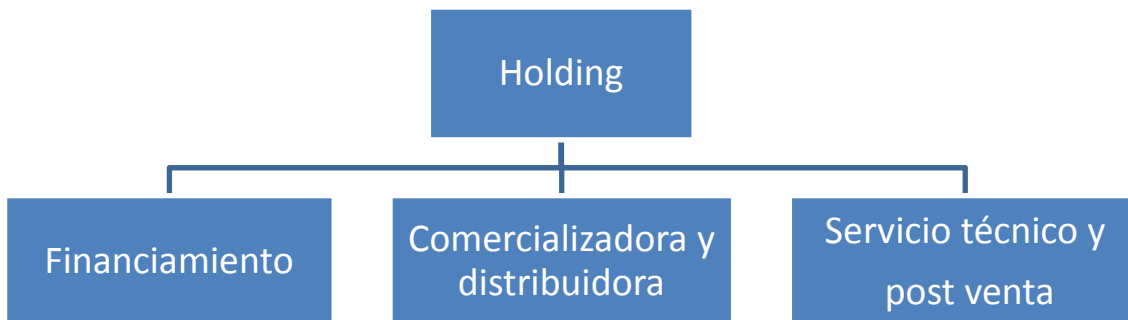
Figura 3 EMPRESAS FILIALES Y COLIGADAS



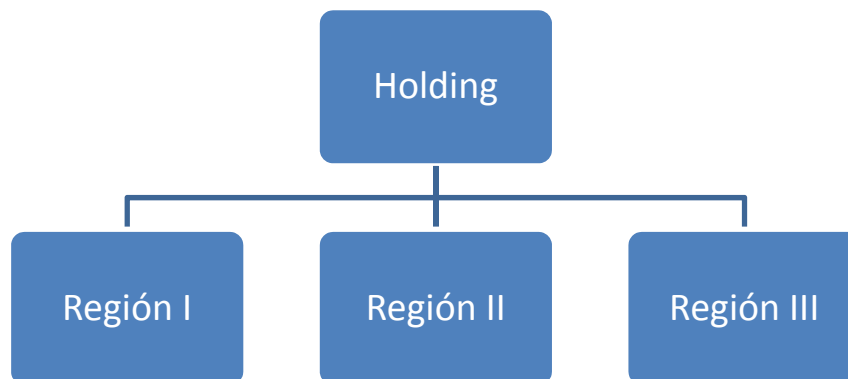
En la Figura 3, la controladora A posee la filial B y C y la empresa coligada D.

2.4. DIFERENTES ESTRUCTURAS DE UN HOLDING:

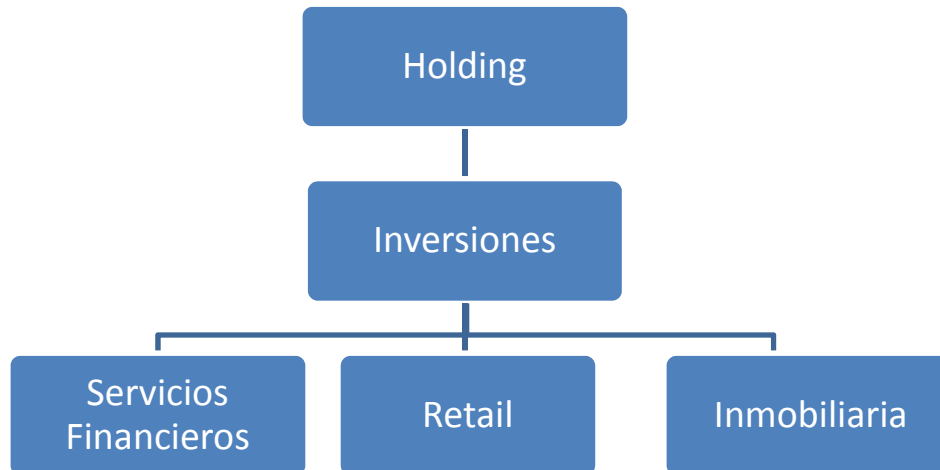
2.4.1. ESTRUCTURA SOCIETARIA NEGOCIO AUTOMOTRIZ:



2.4.2. ESTRUCTURA SOCIETARIA NEGOCIO INMOBILIARIO:



2.4.3. ESTRUCTURA SOCIETARIA NEGOCIO SUPERMERCADO:



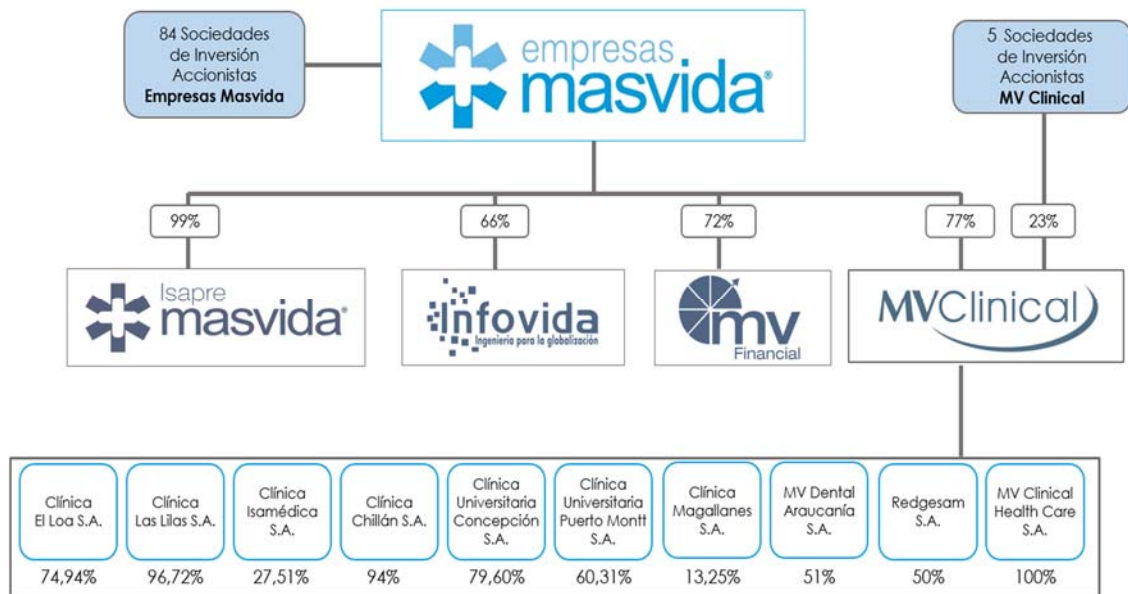
2.5. RAZONES PARA ESTRUCTURAR UNA EMPRESA FAMILIAR EN UNA ESTRUCTURA HOLDING

- La diversificación de riesgos, de tal manera que los riesgos que puedan producirse en una sociedad no afecten a otra.
- Tener una gestión centralizada y coordinada de los distintos negocios en la matriz del grupo empresarial.
- Dar entrada a otros socios en una actividad concreta, a través de una simple ampliación de capital con renuncia al derecho de adquisición preferente.
- Facilitar la penetración en nuevos mercados a través de adquisiciones de negocios que pueden ser financiadas gracias a la liquidez que con facilidad y eficiencia fluye dentro del grupo en términos legales y financieros.
- Apariencia de grupo empresarial ante entidades financieras, autoridades públicas, etc., esto facilita el acceso al crédito o se mejoran las condiciones.

2.6. EJEMPLO ANUNCIO DE PRENSA CREACIÓN DE UN HOLDING:

Masvida crea holding con miras a abrirse en Bolsa en tres años

- Su presidente estima que el grupo de empresas vale unos US\$350 millones.

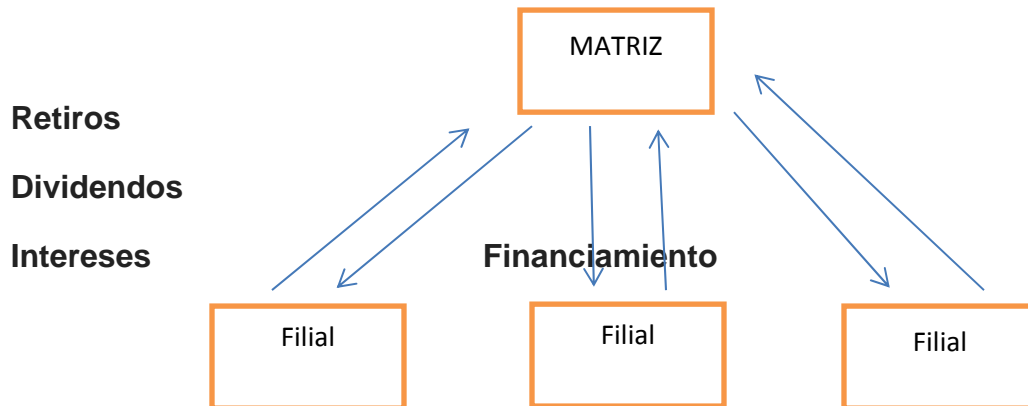


“Nuestro sueño es que en los próximos cinco años Masvida llegue a tener 350 mil cotizantes y sea la principal red de clínicas de Chile”, plantea Claudio Santander, presidente de la compañía, desde el edificio corporativo ubicado en el centro de Concepción, y cuenta los pasos a seguir para lograr la meta.

En la última junta de accionistas que conforman un universo de 7.000 médicos, a través de 84 sociedades de inversión, el grupo Masvida tomó una decisión clave: “Vamos a crear un holding que englobe a todas las empresas del grupo, la idea es que en junta de accionistas se tome la decisión de abrirlo en la Bolsa. Por eso hemos venido construyendo una historia atractiva para los futuros inversionistas, queremos tener una compañía con proyectos sólidos y atractivos para invitarlos a participar.

2.7 ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LAS HOLDING

La sociedad Matriz es la que Financia y Administra el Holding.



La Matriz entrega financiamiento y gerenciamiento a sus filiales. Se espera obtener de ellas utilidades en la forma de dividendos y retiros.

2.8. CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS:

- Generación de Rentas: Régimen General, Exentas, Ingresos No Constitutivos de Renta.
- Créditos por Impuestos Pagados.
- Devolución de impuestos pagados/PPUA.
- Reinversión de Utilidades.
- Gastos rechazados.
- Otros.

CAPÍTULO 3

3 ANÁLISIS DE LOS GASTOS REGULADOS (ARTÍCULO 31).

En este capítulo se analizarán los requisitos que deben cumplir los gastos para ser calificados como tal, lo anterior según lo establecido por el artículo 31 de la ley de Impuesto a la Renta.

Cabe destacar que, son estas partidas las que el Servicio de Impuestos Internos cuestiona por no existir, a juicio de esa autoridad, una correlación de ingresos tributables a esos gastos que sí tiene impacto en la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría. Dado lo anterior y tal como se mencionó precedentemente, en este capítulo se realizará análisis dirigido a la ocurrencia de estos gastos en las sociedades holding, de tal manera que esta investigación de carácter general nos permita dilucidar si es procedente alocar gastos en estas entidades y cuáles serían los límites razonables:

3.1 REQUISITOS GENERALES PARA QUE LOS GASTOS SEAN ACEPTADOS:

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

para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente;

- d) Que se acredite y justifique en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, quien puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes²;
- e) Ser del giro del negocio, es decir, corresponder a los bienes y/o actividades propias del negocio de las cuales se obtenga la renta;
- f) Que corresponda al ejercicio comercial en que se está determinando la renta.

3.2 SITUACIONES ESPECIALES:

NO SE ACEPTAN LOS SIGUIENTES GASTOS:

- a) No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa;
- b) De los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 (retiros presuntos);
- c) De la letra f), del número 1º, del artículo 33;
- d) Gastos originados en la adquisición y arrendamiento de automóviles, stationwagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo;
- e) Gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del

²Oficio N° 3.853, de 04 de octubre de 2005.

contribuyente. Sin embargo, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece este artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece el citado artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio mediante la declaración, en los Códigos (761) y (762) del formulario N° 29, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores. Rige a contar del 01/01/2015, según letra b) art. 1° Transitorio de la Ley 20.780.

Las instrucciones de esta letra las encontramos en la circular N°1 del 02/01/2015 en sus páginas 2 y 3 cuya parte relevante dice:“La restricción abarca a los gastos incurridos en la adquisición de todo tipo de bienes, que no sean necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente, efectuados en supermercados, entendido este término como aquellos establecimientos comerciales en que se expendan gran variedad de productos comestibles y no comestibles, tanto al por mayor como al por menor o detalle, bajo modalidad de auto atención. Igualmente, la restricción incluye los gastos incurridos en adquisiciones de bienes efectuadas en comercios similares o afines a un supermercado, tales como hipermercados, almacenes, distribuidoras y todos aquellos establecimientos comerciales que sin cumplir con todas las características propias de éste, se dediquen al expendio de productos comestibles y no comestibles.”

3.2.1 CONCEPTO SUPERMERCADO O COMERCIOS SIMILARES:

Es importante precisar, que se entiende por supermercado o comercios similares, todo establecimiento comercial que expendan gran variedad de productos

comestibles y no comestibles, tanto al por mayor como al por menor o detalle, bajo la modalidad de auto atención.

3.2.2 MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL FORMULARIO N°29 (RESOLUCIÓN N° 73 DEL 28 DE AGOSTO 2015)

En armonía con lo dispuesto en el artículo 23 N°4 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, a partir de la declaración correspondiente al mes de Julio, el Servicio de Impuestos Internos ha introducido modificaciones al formulario N° 29 de “declaración mensual y pago simultáneo de impuestos”, incorporando códigos relativos a las compras que se efectúen durante el mes en supermercados o comercios similares.

Sobre el particular, indicamos que se ha introducido dentro de las compras o servicios utilizados internamente, que dan derecho al crédito fiscal, en la línea 27 del formulario N° 29 el campo “Facturas recibidas de Proveedores: Supermercados y Comercios similares, Art. 23 N°4 D.L.825, de 1974 (Ley N°20.780). En consecuencia, en la línea mencionada se debe informar lo siguiente:

Código 761: Se debe indicar la cantidad de facturas que han sido recibidas, en el periodo por el cual declara, correspondientes a compras que hayan sido realizadas en supermercados y comercios similares.

Código 762: Se debe declarar el monto de impuesto (IVA crédito fiscal) que ha sido recargado en las facturas por adquisiciones en supermercados o comercios similares. Cabe señalar, que los montos considerados en este código no deben ser declarados dentro de ningún otro registro;

GASTOS INCURRIDOS EN EL EXTRANJERO:

Se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior

de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aún en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

CANTIDAD A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 59³:

Cuando se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas de la entidad local respectiva en los términos del artículo 41 E⁴, sólo procederá su deducción como gasto en el año calendario o comercial de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición. Para que proceda su deducción, se requiere que se haya declarado y pagado el respectivo impuesto adicional, salvo que tales cantidades se encuentren exentas o no gravadas con el citado tributo, ya sea por ley o por aplicación de un convenio para evitar la doble tributación internacional. Adicionalmente, para que sea procedente su deducción deberán cumplir con los requisitos que establece este artículo, en cuanto sean aplicables. Lo dispuesto en este inciso, no obsta a la aplicación de lo dispuesto en

³Uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado.

⁴Precios de Transferencias.

el citado artículo 41 E.⁵

3.3 GASTOS REGULADOS ARTÍCULO 31 N°1 Y 2:

Artículo 31 N°1 Intereses pagados o adeudados por préstamos o cantidades adeudadas por el contribuyente empleados directamente en el giro de la empresa o negocio.

-¿Serán aceptados los intereses por la compra de derechos o acciones, pensando en la Matriz de un holding?

Una novedad con la reforma tributaria⁶ que rige a contar del 01 de octubre de 2014 fue permitir como gasto aceptado los intereses y demás gastos financieros que conforme a las disposiciones de este artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y, en general, cualquier tipo de capital mobiliario.

En el del artículo 31 N°1, de la LIR, se agregó el siguiente párrafo segundo: “Con todo, los intereses y demás gastos financieros que conforme a las disposiciones de este artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales.”

Con esta modificación, se establece que los intereses y demás gastos financieros, como por ejemplo, reajustes, diferencias de cambio, comisiones, etc., podrán ser deducidos como gastos en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, cuando los créditos a los que accedan hayan sido destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y en general,

⁵Rige a contar del 01/01/2015, según letra b) art. 1° Transitorio de la Ley 20.780.

⁶Letra a) Art. 1° transitorio de la Ley N°20.780.

cualquier tipo de capital mobiliario.

De esta forma, los intereses y demás gastos financieros que se paguen, devenguen o adeuden a partir del 1° de octubre de 2014, 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.⁷

Cabe destacar que, a contar del 01-01-2017 desaparece el régimen establecido en el inciso 3° del artículo 17, Impuesto Único, que afecta al mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y derechos sociales, por tanto y sin perjuicio de las acciones que se acojan al artículo 107 de la LIR, este mayor valor siempre se afectará al régimen general, esto es, Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Adicional, siendo esta otra razón para aceptar todos los gastos erogados que digan relación con estas inversiones.

Artículo 31 N°2. Los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta ley, con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis (Impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un exportador minero) en el ejercicio en que se devengue, ni de bienes raíces, a menos que en este último caso no proceda su utilización como crédito y que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento. No procederá esta rebaja en los casos en que el impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

¿Serán aceptados los impuestos establecidos por leyes chilenas, pensando en la Matriz de un holding?

⁷Circular N°62 del 02 de diciembre 2014.

Revisaremos algunas situaciones que ocurren dentro de un holding de los siguientes impuestos:

- IVA no recuperable.
 - Los gastos incurridos por la Matriz de Holding dentro de su giro, respaldados por facturas en las que se han recargado el IVA, este impuesto es irre recuperable, salvo que este giro corresponda a alguna actividad gravada con este impuesto.

- Impuesto de Timbres y Estampillas.
 - Como se ha señalado en el desarrollo de esta tesis, la matriz de holding es la que financia total o parcialmente las operaciones de sus filiales. Cuando la operación de crédito se materializa con cualquiera de los documentos o actuaciones de las señaladas en los Artículo 1° del Decreto Ley N°3.475 de 1980⁸.
Sin embargo dada la estrecha relación de la Matriz con sus filiales es común utilizar el Reconocimiento de Deuda, documento mediante el cual una persona o empresa reconoce haber recibido de un tercero (la Matriz), y por lo tanto, adeudarle una suma de dinero, con o sin indicación de la fecha precisa en que se obliga a pagar y de la reajustabilidad o intereses que afectan a la obligación.⁹

⁸Artículo 1°: El protesto de cheques por falta de fondos: letras de cambio, libranzas, pagarés, créditos simples o documentarios y cualquier otro documento, incluso aquellos que se emitan de forma desmaterializada; la entrega de facturas o cuentas en cobranza a instituciones bancarias y financieras; la entrega de dinero a interés, excepto cuando el depositario sea un Banco; los mutuos de dinero; los préstamos u otras operaciones de crédito de dinero, efectuadas con letras o pagarés, por bancos e instituciones financieras registradas en el Banco Central de Chile en el caso de operaciones desde el exterior, y el descuento bancario de letras; los préstamos bancarios otorgados en cuenta especial, con o sin garantía documentaria; y la emisión de bonos y debentures de cualquier naturaleza; las cartas de sólo cuando no se emitan o suscriban otros documentos, para garantizar su pago, gravados con este tributo y siempre que digan relación con importaciones que no se hubieren afectado con el impuesto establecido en el artículo 3° de esta ley.

⁹Oficio N° 3710, de 4 de octubre 1985, Oficio N° 114, de 13 de enero 2006 entre otros.

- **Patente Municipal.**
 - El inciso 7° del artículo 24 del Decreto Ley 3.063 establece que en la determinación del capital propio podrá deducirse la parte de este que esté invertida en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal.

Dentro de la estructura Holding, la Matriz rebajará de su capital propio tributario el monto de las inversiones en sus filiales y/o coligadas que paguen patente municipal, para efectos de determinar su capital propio tributario afecto a patente.
- **Impuesto territorial:**
 - En la parte que no pueda ser utilizada como crédito (Sólo hasta el año tributario 2016 se permite rebajar el 50% y para los siguientes ya no constituirá crédito para las empresas que declaren renta efectiva según contabilidad, Ley 20.780).

3.4 GASTOS REGULADOS ARTÍCULO 31 N°3:

Artículo 31 N°3

¿Serán aceptadas las pérdidas sufridas por empresas, pensando en la Matriz de holding?

- a) Inciso 1°:** Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad. En este sentido, la circular N°49 de julio de 2016 el SII aclara en la letra c) de la página 15 literal i) que con motivo de la reforma tributaria no hubo cambio en la norma vigente al 31-12-2016.

Definición de pérdidas materiales: Corresponde a aquellas pérdidas

sufridas por el negocio o empresa, comprendiendo dentro de éstas a las que provienen de delitos contra la propiedad, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR. Tales pérdidas podrán ser deducidas como gasto, en cuanto se relacionen con el giro del negocio y cumplan los demás requisitos generales que correspondan conforme al inciso 1°, del artículo 31 de la LIR.

En cuanto a su tratamiento tributario, cabe señalar que la Ley no modificó esta norma, y por tanto, resultan aplicables las instrucciones emitidas con anterioridad por este Servicio sobre la materia.

b) Inciso 2°: “Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente”

- i) **Por Pérdida Tributaria del ejercicio definido por el SII corresponde:** al resultado negativo que se obtiene en la aplicación del mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, incluyendo la deducción como gasto de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores;
- ii) **y por Pérdida Tributaria de ejercicios anteriores:** corresponde a la pérdida tributaria determinada durante el año comercial inmediatamente anterior, que no absorbió utilidades del ejercicio, como dividendos o retiros, y que de acuerdo a los incisos 2° y siguientes del N° 3, del artículo 31 de la LIR, puede deducirse como un gasto en la determinación de la RLI del ejercicio respectivo, siempre que concurren los requisitos del inciso 1°, de ese número.

3.4.1. NORMAS VIGENTES DE IMPUTACIONE DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS:

Revisión de la forma de imputación de estas pérdidas tributarias de acuerdo

a las normas vigentes al 31/12/2016 y aquellas que entran en vigencia desde el 01/01/2017 respecto de las empresas obligadas a determinar sus rentas con contabilidad completa:

3.4.2. NORMAS VIGENTES AL 31/12/2016

Imputación a utilidades retenidas en el Registro FUT.

Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional a que se refiere la letra d) del número 3 de la letra A) del artículo 14, se hayan afectado o no con el impuesto de primera categoría, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.¹⁰

Representación gráfica:

Pérdida Tributaria del Ejercicio	-10.000
Utilidades Acumuladas en el FUT	7.000
Pérdida Tributaria de Arrastre Ejercicios Futuro	-3.000

¹⁰Inciso 3° art.31 N°3.

Imputación a utilidades de ejercicios siguientes debidamente reajustadas.

Como se señaló precedentemente, en primer término la pérdida tributaria del ejercicio, determinada conforme a las disposiciones de los artículos 21 y del 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe ser imputada a las utilidades acumuladas en el registro FUT, y sólo en el caso que éstas sean inexistentes o insuficientes, tales pérdidas o la parte no imputada, según corresponda, constituirá la pérdida de arrastre imputable como gasto necesario en los ejercicios posteriores.

Ahora bien, el Servicio de Impuestos Internos, mediante la circular N° 17 de fecha 19 de marzo de 1993, estableció que al existir distintas rentas acumuladas en el registro FUT, con distintas antigüedades y créditos por impuesto de Primera Categoría, se debía establecer un orden de imputación para las pérdidas tributarias. De este modo, sólo con el objeto de mantener un debido control en el registro FUT de las utilidades retenidas, el órgano fiscalizador estableció que dichas pérdidas tributarias deberán ser imputadas en los mismos términos que los retiros o distribuciones, es decir, comenzando por las utilidades más antiguas, en los términos de la letra d), del N° 3, del párrafo A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La imputación de la pérdida tributaria en los términos señalados, debe efectuarse sin distinguir si las utilidades acumuladas tienen o no créditos por impuesto de Primera Categoría o si corresponden a utilidades generadas por el propio contribuyente o por terceros, como es el caso de las participaciones sociales como por ejemplos, los retiros o dividendos percibidos.

Ejemplo 1 tributación hasta el 31/12/2016.

Matriz					
Fondo de Utilidades Tributables					
DETALLE	CONTROL	RENDA NETA UTIL AJENAS C/C 20%	IMPUESTO	CREDITO	INCREMENTO
Saldo Inicial 31/12/2014	50.000	40.000	10.000	10.000	10.000
Reajuste 0%	-	-	-	-	-
Saldo Reajustado	50.000	40.000	10.000	10.000	10.000
30/04/2016 Pago Impuesto	- 10.000		- 10.000		
Sub Total	40.000	40.000	-	10.000	10.000
RLI(perdida tributaria) at/2016	- 1.000	- 1.000		- 200	- 200
Cálculo PPUA tasa directa Util ajenas:					
Perdida 1.000 X 20% = 200					
Credito según factor 1.000 X 0,25 = 250					
Crédito que se pierde 250-200 = 50				- 50	- 50
Saldo Fut al 31/12/2015	39.000	39.000	-	9.750	9.750

Claramente se aprecia lo perjudicial que resulta el esquema Holding para la Matriz frente a la recuperación de impuestos PPUA ante una pérdida tributaria, en este caso se pierde 50 de crédito, los cuales no estarán disponible para sus socios o accionistas.

3.4.3. NORMAS VIGENTES A CONTAR DEL 01/01/2017

Con la entrada en vigencia de la Ley 20.780 sus modificaciones introducidas por la Ley 20.899, las pérdidas de ejercicios anteriores podrán ser deducidas de la siguiente forma, según instrucciones impartidas por el SII en la circular N°49 de junio de 2016:

Primera Imputación: A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio.

En primer lugar, la Perdida Tributaria deberá imputarse a los retiros de utilidades y dividendos percibidos por la empresa durante el mismo año comercial en que se determina la Perdida Tributaria, siempre que se trate de cantidades afectas al IGC o IA. Para efectos de dicha imputación, estas sumas se incrementarán previamente en la forma señalada en el inciso final, del N°1, del artículo 54 y en los artículos 58 número 2 y 62, todos de la LIR, en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda, conforme a lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR.

Considerando lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, estas rentas o cantidades percibidas, incrementadas en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda, deberán incorporarlas como parte de la RLI o Perdida Tributaria (según sea el resultado) para el cálculo del IDPC, razón por la cual la imputación de la Perdida Tributaria se efectuará a través de dicho mecanismo de determinación. De esta forma, antes de proceder a la incorporación de dichas cantidades incrementadas a la RLI o Perdida Tributaria, tal como ordena la citada norma legal, el contribuyente deberá determinar si al efectuar los demás ajustes que establecen los artículos 29 al 33 de la LIR, se obtiene un resultado negativo, y en caso de resultar así, éste será imputado a los retiros y dividendos incrementados en la forma señalada.

En el caso que el contribuyente perciba en el ejercicio retiros y dividendos que en conjunto excedan las pérdidas tributarias, dichas cantidades deberán ser imputadas en el orden cronológico en que sean percibidas, para efectos de determinar el monto del pago provisional por utilidades absorbidas a que puedan tener derecho.

Que el resultado negativo previo a la incorporación de los retiros y

dividendos incrementados, sea totalmente absorbido por éstos, pudiendo dar origen a una RLI positiva.

En este caso, sólo se considerará como pago provisional la parte del IDPC correspondiente a las utilidades incrementadas que resultaron absorbidas por el resultado negativo, distinguiendo aquella parte del pago provisional con derecho a devolución de aquella sin derecho, imputándose en primer lugar este último. La parte restante de dicho impuesto, se sujetará al tratamiento establecido en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, para efectos de su atribución.

De acuerdo con la modificación legal analizada, a contar del 1° de enero de 2017, la pérdida tributaria en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, procediendo solamente su imputación a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62, todos de la LIR, en caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio y así sucesivamente.

Que los retiros y dividendos incorporados a la RLI incrementados, no hayan sido suficientes para absorber el resultado negativo determinado, dando como resultado una Perdida Tributaria. En este caso, el total del crédito por IDPC correspondiente a los retiros y dividendos incrementados que resultaron absorbidos, constituirá un pago provisional por las utilidades absorbidas, procediendo la imputación o devolución de aquella parte del referido crédito que corresponda, distinguiendo también aquella parte del pago provisional con derecho a devolución de aquella sin derecho, imputándose en primer lugar este último. Se hace presente además que en este caso, el total o la parte del crédito

por IDPC que corresponda sobre los dividendos o retiros percibidos desde una empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando dichas sumas incrementadas resulten total o parcialmente absorbidas por la Perdida Tributaria, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional en los casos y parte que así corresponda, sin que resulte procedente descontar el 35% de dicho crédito, cuando éste se encuentre sujeto a la obligación de restitución que establece el párrafo final, del N° 3, del artículo 56 y el inciso 3°, del artículo 63, ambos de la LIR, por corresponder a rentas determinadas bajo dicho régimen de tributación. En consecuencia, tendrá el carácter de pago provisional el 100% del crédito por IDPC correspondiente a los dividendos o retiros absorbidos por la Perdida Tributaria, distinguiendo también aquella parte con derecho a devolución de aquella sin derecho.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, la imputación de las Pérdidas Tributarias se efectuarán en el orden señalado, independientemente de si las rentas o cantidades a las cuales se imputan se han grabado o no con el IDPC. Por ello, el criterio contenido en los Oficios N°s 194 de 2010 y 198 de 2014 queda sin efecto.¹¹

¹¹Oficio 194 de 2010 cambió criterio respecto de la imputación de las Perdida Tributaria en las sociedades anónimas. Hasta antes de este Oficio las Perdidas Tributarias se imputaban de acuerdo a la Circular N° 17, de 1993. En esta Circular el Servicio impartió instrucciones respecto al orden de imputación de las pérdidas tributarias a las utilidades acumuladas en la empresa. Mediante dicho instructivo se expresó lo siguiente:

“a) De conformidad a lo establecido por la letra d), del N° 3, del Párrafo A), del artículo 14 de la Ley de la Renta, los retiros, remesas o distribuciones de rentas se deben imputar, en primer término, a las rentas o utilidades afectas al impuesto Global Complementario o Adicional, comenzando por las más antiguas, y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa del impuesto de Primera Categoría que las haya afectado. En el caso que resultare un exceso, éste será imputado a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos, exceptuada la revalorización del capital propio no correspondiente a utilidades, que sólo podrá ser retirada o distribuida, conjuntamente con el capital, al efectuarse una disminución de éste o al término del giro.

EJEMPLO N° 2: Imputación de PT y determinación del pago provisional por utilidades absorbidas por dividendos o retiros afectos al IGC o IA, percibidos durante el ejercicio por un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida.			
ANTECEDENTES			
I.-	El señor BB (Empresario Individual), sujeto al régimen de renta atribuida, presenta los siguientes antecedentes relacionados con sus inversiones en acciones, para el año comercial 2017.		
	- Dividendo 1, afecto al IGC o IA, percibido en el mes de marzo de 2017, desde una SpA constituida por personas naturales acogida al régimen de renta atribuida (Art. 14 letra A)), con derecho a crédito por IDPC y sin derecho a devolución, con tasa de 25%, el cual está formando parte del resultado financiero.	80.000	
	- Dividendo 2, afecto al IGC o IA, percibido en el mes de julio de 2017, desde una SpA constituida por personas naturales acogida al régimen de renta atribuida (Art. 14 letra A)), con derecho a crédito por IDPC con derecho a devolución con tasa de 25%, el cual está formando parte del resultado financiero	50.000	
II.-	Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR		
	Resultado financiero según balance (pérdida)	-	20.000
	Agregados:		
	Provisiones varias	20.000	
	Multas pagadas al fisco, (reajustadas)	2.000	
	Deducciones		
	Dividendo 1, afecto al IGC o IA, (REGIMEN A) percibido en marzo 2017 (histórico) (c/c 25%) sin D° a devolución	-	80.000
	Dividendo 2, afecto al IGC o IA, (REGIMEN A) percibido en julio 2017 (histórico) (c/c 25%) con D° a devolución	-	50.000
	Desagregados:		
	No hay	-	
	Pérdida al 31 de diciembre de 2017, antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR	-	128.000
DESARROLLO			
I.-	Imputación de la pérdida tributaria conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR.		
	Pérdida al 31 de diciembre de 2017, antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR	-	128.000
	Reposición (Art. 33 N°5, de la LIR)		
	Dividendo 1, afecto al IGC o IA, (REGIMEN A) percibido en marzo 2017 (histórico) (c/c 25%) sin D° a devolución	80.000	
	Dividendo 2, afecto al IGC o IA, (REGIMEN A) percibido en julio 2017 (histórico) (c/c 25%) con D° a devolución	50.000	
	Incremento por crédito por IDPC		
	Dividendo 1 afecto al IGC o IA (\$80.000 x 0,333333)	26.667	1
	Dividendo 2 afecto al IGC o IA (\$50.000 x 0,333333)	16.667	1
	Renta Líquida Imponible determinada al 31 de diciembre de 2017	45.334	3
II.-	Determinación del pago provisional por utilidades absorbidas		
	Monto de los dividendos absorbidos por la pérdida tributaria	128.000	
	Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (\$128.000 x 25%)	32.000	2
	PPUA Sin Derecho a Devolución (Código 912 F.22)	\$ 26.667	
	PPUA Con Derecho a Devolución (Código 167 F.22)	\$ 5.333	
		\$32.000	
III.-	Declaración anual de impuestos Sr. BB (Empresario Individual).		
	Impuesto de Primera Categoría determinado (\$45.334 x 25%)	11.334	
	Menos:		
	Crédito por IDPC asociado al dividendo imputables al IDPC del Sr. BB (EI). (\$45.334x 25%)	-	11.334
	Menos:		
	PPUA Sin Derecho a Devolución (Código 912 F.22)	26.667	
	PPUA Con Derecho a Devolución (Código 167 F.22)	5.333	
	Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (\$128.000 x 25%)	32.000	
	Resultado declaración anual de impuestos (devolución)	5.333	
	1) Del total de crédito correspondiente a la suma de \$43.334, \$26.667 no tiene derecho a devolución, no obstante pueden ser imputados contra alguna obligación tributaria, en caso contrario, se pierde, \$11.334 corresponde a crédito IDPC y \$5.333 tienen derecho a devolución.		
	2) El pago provisional por utilidades absorbidas corresponde al crédito por IDPC que se determine sobre la proporción del dividendo que fue absorbido por la pérdida tributaria.		
	3) RLI que deberá atribuirse al propietario, de acuerdo a la letra A), del artículo 14 de la LIR, con derecho al crédito por IDPC que gravó dicha renta, equivalente a la suma de \$11.334		

Segunda Imputación: Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

Si las rentas referidas en el número precedente no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente.

Para estos efectos, la Perdida Tributaria no absorbida que podrá ser deducida como gasto, se reajustará por el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que ésta se generó y el mes anterior al de cierre del ejercicio siguiente.

EJEMPLO N° 3: Imputación de PT que no es absorbida por utilidades, y que se imputa como gasto en el ejercicio siguiente, por un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida		
ANTECEDENTES		
I	El señor CC (Empresario Individual), sujeto al régimen de renta atribuida, presenta los siguientes antecedentes relacionados con sus inversiones en acciones, para el año comercial 2017.	
	- Dividendo 1, afecto al IGC o IA, percibido en el mes de marzo de 2017, desde una SpA constituida por personas naturales acogida al régimen de renta atribuida (Art. 14 letra A)), con derecho a crédito por IDPC y sin derecho a devolución, con tasa de 25%, el cual está formando parte del resultado financiero.	
II	Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR	
	Resultado financiero según balance (pérdida)	- 100.000
	Agregados:	
	Provisiones varias	20.000
	Multas pagadas al fisco, (reajustadas)	2.000
	Deducciones	
	Dividendo 1, afecto al IGC o IA, (REGIMEN A) percibido en marzo 2017 (histórico)	- 80.000
	Desagregados:	
	No hay	-
	Pérdida al 31 de diciembre de 2017, antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR	- 158.000
DESARROLLO		
I	Imputación de la pérdida tributaria conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR.	
	PT al 31 de diciembre de 2017, antes de ajuste que ordena el N° 5, del art. 33 de la LIR	- 158.000
	Reposición (Art. 33 N°5, de la LIR)	
	Dividendo 1, afecto al IGC o IA, (REGIMEN A) percibido en marzo 2017 (histórico)	80.000
	Incremento por crédito por IDPC ($\$80.000 \times 0,333333$)	26.667
	Renta Líquida Imponible determinada al 31 de diciembre de 2017	- 51.333
II	Determinación del pago provisional por utilidades absorbidas	
	Monto de los dividendos absorbidos por la pérdida tributaria ($80.000 + 26.667$)	106.667
	Pago Provisional por Utilidades Absorbidas ($\$106.667 \times 25\%$)	26.667
III	Pérdida tributaria que podrá ser imputada como gasto en la determinación de la Renta Líquida Imponible del Ejercicio siguiente, reajustada.	
	Gasto para el ejercicio siguiente, de acuerdo al artículo 31 N°3	1) - 51.333
	1) Se deberá considerar como gasto en la determinación de la RLI o PT del ejercicio siguiente debidamente reajustada por el porcentaje de variación de VIPC en el periodo comprendido entre el mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se generó y el mes anterior al de cierre del ejercicio siguiente.	

3.4.4. NORMAS COMUNES ANTES Y DESPUES DE LA REFORMA:

a) Reajustabilidad de las pérdidas de arrastre:

Al respecto el inciso 6° del artículo 31 N°3¹² que cuando la pérdida tributaria deba imputarse a los años siguientes, su monto se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

b) Restricciones al uso de las pérdidas como elemento relevante dentro de una estructura Holding:

De conformidad al inciso final del N°3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, norma no modificada por la Ley 20.780 ni por la ley 20.899, los siguientes contribuyentes no podrán deducir como gasto las pérdidas sufridas por su negocio:

b.1) Las Sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de sus derechos sociales, acciones o del derecho a participación en las utilidades, siempre y cuando, además, que con motivo de dicho cambio se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

b.1.1) Que en los doce meses anteriores o posteriores al cambio en la propiedad, la Sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original por uno distinto, salvo que mantenga su giro principal; o

b.1.2.) Que al momento del cambio indicado, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el

¹²Inciso 4° en la norma vigente al 31/12/2016.

desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones; o

b.1.3. Que pase a obtener solamente ingresos por participación, ya sea como socio o accionista, en otras Sociedades o por reinversión de utilidades.

b.2) Para los efectos anteriores, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen por adquirir, ya sea, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones en las utilidades de la empresa. Cabe señalar, que para la aplicación de esta norma, se entenderá que son nuevos socios o accionistas las personas que en un determinado año adquieran, por ejemplo, el 20% de los derechos, de las acciones o de la participación de las utilidades de una empresa y en los años siguientes adquieran un nuevo porcentaje de los valores antes indicados, hasta completar el 50%.

b.3) En consecuencia, cuando se dé la situación indicada en las letras anteriores, las Sociedades de cualquier naturaleza jurídica, que tengan pérdidas acumuladas en sus registros contables generadas con antelación al cambio de propiedad, entendido éste en los términos antes señalados, **no podrán** deducir dichas pérdidas como un gasto tributario de los ingresos percibidos o devengados obtenidos con posterioridad a dicho cambio:

b.3.1) Los propios ingresos obtenidos por la empresa producto del desarrollo de su actividad que constituye su giro habitual, incluyendo los que provienen de inversiones efectuadas por ella;

b.3.2) Las utilidades retenidas en el registro FUT de una empresa que ha sido absorbida por otra, partiendo de la base que dichos ingresos se

perciben o devengan por la empresa absorbente desde el momento de la absorción; y

b.3.3) Las utilidades recibidas por las empresas receptoras con motivo de retiros tributables destinados a reinversión, conforme a las normas de la letra c) del N°1 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta.

b.4) Cabe señalar, que por expresa disposición de la norma que se comenta, lo establecido en las letras anteriores no tendrá aplicación cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que lo establece el artículo 100 de la Ley N°18.045, norma ésta que preceptúa lo siguiente al respecto:

Artículo 100 de la ley N°18.045.

Son relacionadas con una Sociedad las siguientes personas:

Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la Sociedad;

Las personas jurídicas que tengan, respecto de la Sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N°18.046;

Quienes sean directores, gerentes, administradores o liquidadores de la Sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, y

Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la Sociedad o controle un 10% o más del capital con derecho a voto si se tratare de una Sociedad por acciones.

La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una Sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la Sociedad;

Sus negocios con la Sociedad originan conflictos de interés;

Su gestión es influenciada por la Sociedad, si se trata de una persona jurídica, o

Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la Sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la Sociedad.

No se considerará relacionada a la Sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una Sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa Sociedad.¹³

3.5. GASTOS REGULADOS ARTÍCULO 31 N°4:

Artículo 31 N°4 Créditos Incobrables y Castigos.

¿Serán aceptados como gastos los créditos incobrables castigados, pensando en la Matriz de un holding?

Dadas las características de los holdings donde la sociedad Matriz controla el capital y la administración de sus filiales, no es posible una situación como la planteada en la pregunta. Para mayor abundamiento, en los Estados Financieros

¹³Circular del S.I.I. N°65, de 2001.

consolidados el préstamo o cuenta por cobrar de la matriz se anula con el crédito o cuenta por pagar de la filial.

El artículo 31 N°4 indica: Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro¹⁴

Se entiende que se han agotado prudencialmente los medios de cobro, cuando las deudas:

- Provenzan de deudas relacionadas con el negocio.
- Que sean realmente incobrables, probándose la insolvencia en forma fehaciente y que correspondan a:
 - Causas fundamentales como ser quiebras, fallecimientos sin dejar bienes, convenios judiciales o extrajudiciales;
 - No seguir manteniendo relaciones comerciales con los deudores, etc.
 - Entre otras señaladas en las circulares indicadas.
- Castigos y remisiones de créditos incobrables de bancos e instituciones financieras de acuerdo a las normas conjuntas que fijen el S.I.I. y la Superintendencia del ramo.

3.6 GASTOS REGULADOS ARTÍCULO 31 N°5:

Artículo 31 N°5 Depreciación.

¿Serán aceptados o necesarios los gastos de depreciación, pensando en la Matriz de un holding?

Si, La gran mayoría de las Empresas Matrices cuentan con Activos Fijos que producen rentas, este es un beneficio que tiene el contribuyente, por la

¹⁴Circular N°24 y 34 del 24 de abril y 16 de junio ambas de 2008.

compra de estos activos, que se puede ir llevando a gasto en el tiempo, estos bienes físicos ayudan a las empresas a la obtención de ingresos, por lo tanto cumple con la correlación ingreso – gastos.

Artículo 31 N°5 Depreciación, una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41.

Elementos que deben considerar las sociedades de un Holding para utilizar adecuadamente el beneficio establecido en este artículo:

Depreciación acelerada solo para los efectos de la determinación de la Base Imponible de 1ª categoría (reducción vida útil normal a 1/3)¹⁵

Requisitos:

- Bienes nuevos nacionales.
- Bienes nuevos o usados internados.
- Vida útil igual o superior a 3 años.
- Para su opción no existe ninguna formalidad.
- La depreciación acelerada solo puede ser utilizada para la determinación del Impuesto de Primera Categoría.

Respecto a la situación tributaria de las diferencias entre la depreciación normal y la acelerada con motivo de la reforma tributaria de 2014 cabe precisar que no hay variación en cuanto a este beneficio, sin embargo, a consecuencia de la eliminación del registro FUT y la incorporación de nuevos sistemas de control de utilidades, situación hasta el 31/12/2016.

El inciso tercero del artículo 31 N°5 de la Ley de la Renta, mediante el cual

¹⁵Circular 132 del 23 de Octubre de 1975.

se establece que cuando los contribuyentes de la Primera Categoría apliquen el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los fines de la aplicación del sistema de tributación establecido en el artículo 14 de la Ley precitada, el sistema de depreciación normal que corresponda al total de los años de vida útil del bien, y la diferencia que resulte en el ejercicio comercial respectivo entre la depreciación acelerada y la normal sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de la determinación del Impuesto de Primera Categoría.

Cabe señalar, que lo dispuesto por dicha norma, sólo tendrá aplicación en el caso de los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la Renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, y por consiguiente, obligados a llevar el Registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT)¹⁶ hasta el 31/12/2016 y se registrará en el registro de Utilidades Financieras (FUF) establecido por la Ley 20.780 que entra en vigencia a contar del 01/01/2017; y sujetos al sistema de atribución de rentas del Artículo 14 A y del sistema de tributación sobre la base de retiros o distribuciones establecido en el artículo 14 B, ambos de la Ley de la Renta, en cuanto a que tales contribuyentes cuando apliquen el sistema de depreciación acelerada a los bienes físicos que conforman su activo inmovilizado, dicha depreciación sólo se considerará para los efectos del cálculo del Impuesto de Primera Categoría, y para los fines de la aplicación del sistema de atribución, retiros o distribuciones afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, sólo se considerará el régimen de depreciación normal que corresponda.

Ahora bien, para los fines de lo dispuesto por la mencionada norma, esto es, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, en la práctica debería procederse de la siguiente manera y con los efectos tributarios que se indican en cada caso:

¹⁶Registro que nace por Resolución Exenta N° 2.154, de 1991.

3.6.1. DEPRECIACION EN EL REGISTRO FUT VIGENTE HASTA EL 31/12/2016.

a) Se determinará la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, igual como se ha efectuado hasta la fecha, es decir, deduciendo la depreciación acelerada;

b) En el Registro FUT deberán hacerse las siguientes anotaciones, teniendo en cuenta que la Ley dispone que cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará la depreciación normal para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14:

1. Se anotará la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, siendo la misma que se determinaba antes del cambio legal en análisis;

2. La diferencia entre la depreciación normal y la acelerada del mismo ejercicio y de los mismos bienes, se agregará al FUT en una columna separada, sin derecho a crédito en el Impuesto Global Complementario o Adicional;

3. Se rebajarán de las sumas anteriores las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada a los bienes, siempre que las primeras no se hayan retirado o distribuido.

No obstante, como la Ley dispone expresamente que cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada en la Primera Categoría, la depreciación normal pasa a ser obligatoriamente un procedimiento simultáneo, para la determinación de las Rentas retiradas o distribuidas del FUT, es factible concluir que se está frente a dos normas complementarias de aplicación conjunta, que tienen por objeto permitir al contribuyente conocer el resultado de la comparación entre ellas para acceder el crédito fiscal imputable a los impuestos finales Global Complementario o Adicional.

De este modo, si existen Rentas de las señaladas en el punto 2. anterior y, separadamente, otras Rentas con derecho a crédito, podrán imputarse a éstas últimas los retiros o distribuciones, en el orden dispuesto en el artículo 14, Letra A), número 3°, letra d) de la Ley del ramo. Si estas utilidades no existieren, los retiros o distribuciones obviamente sólo podrán corresponder a las Rentas indicadas en dicho punto 2. sin derecho a crédito.

3.6.2. DEPRECIACION EN EL REGISTRO FUF VIGENTE A CONTAR DEL 01/01/2017

- a) El cálculo de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada debe ser determinada activo por activo, anotándose en este registro el total de la diferencia por cada bien en el período respectivo, incrementando o disminuyendo, según corresponda, el remanente de tal diferencia proveniente del ejercicio inmediatamente anterior que no haya sido retirada, remesada o distribuida, reajustada por la variación anual del IPC.
- b) De estas diferencias se rebajarán las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la depreciación acelerada de los bienes, siempre que las primeras diferencias no hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas previamente.
- c) Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a este registro, dichos repartos quedarán afectos a los IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC a que se refieren los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, que se encuentre acumulado en el registro de saldo acumulado de créditos establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR.

En todo caso, las empresas afectadas con la norma legal que se comenta, deberán mantener registrado en sus libros contables todo el procedimiento de la depreciación tanto la acelerada como la normal, de cada bien del activo

inmovilizado, y la diferencia que se determine de la comparación de ambas partidas.

Finalmente, cabe señalar que lo dispuesto por el inciso tercero del N°5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, en cuanto al tratamiento tributario que dicho precepto legal le da a la diferencia existente entre la depreciación acelerada y la normal, sólo afecta a los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la Renta efectiva mediante contabilidad completa y sujetos, por lo tanto, al sistema de tributación en base atribución, retiros o distribuciones respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional establecido en la Letra A) y letra B) del artículo 14 de la Ley precitada, no comprendiéndose en dicho grupo de contribuyentes los que no determinen sus Rentas mediante la modalidad antes mencionada, dentro de los cuales se encuentran, por ejemplo, los contribuyentes de la Primera Categoría que determinen sus Rentas efectivas mediante una contabilidad simplificada debidamente autorizada por el Servicio, los de la Segunda Categoría sujetos a las normas del N°2 del artículo 42 de la Ley del ramo, y los que no obstante determinar sus Rentas en la Primera Categoría mediante contabilidad completa, tales utilidades no estén acogidas al régimen de reparto respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional a que se refiere la Letra A) del artículo 14 antes mencionado, los cuales para fines de determinar las Rentas de los impuestos que los afectan pueden considerar como un gasto la depreciación acelerada tanto para los efectos del Impuesto de Primera Categoría como para los fines de los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.¹⁷

Artículo 31 N°5 bis depreciación en un año o 10 meses, Reforma.

Este artículo introducido en la Ley 20.780, el cual rige a contar del

¹⁷Circular N°65, de 2001.

01/10/2014¹⁸establecido para beneficiar exclusivamente a las Micro y Pequeña y Mediana empresa, consiste en que éstas podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado en un año o diez meses cumpliendo los siguientes requisitos:

- a) Los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes **nuevos o usados**, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 unidades de fomento, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando una vida útil de un año.
- b) Los contribuyentes que no registren operaciones en los años anteriores podrán acogerse a este régimen de depreciación siempre que tengan un capital efectivo no superior a 30.000 unidades de fomento, al valor que éstas tengan en el primer día del mes del inicio de las actividades.
- c) Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.
- d) Los contribuyentes que, en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro superior a 25.000 unidades de fomento y que no supere las 100.000, podrán aplicar este régimen de depreciación para bienes **nuevos o importados**, considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año.
- e) Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Para efectos de determinar el promedio de ingresos anuales del giro conforme a lo dispuesto en los párrafos precedentes, los ingresos de cada mes se

¹⁸Según la letra a) Art. Primero Transitorio de la Ley 20.780.

expresarán en unidades de fomento según el valor de ésta en el último día del mes respectivo.”

3.7 GASTOS REGULADOS ARTÍCULO 31 N°6 AL 12:

Artículo 31 N°6 Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y, asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación.

Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a los trabajadores¹⁹se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada trabajador en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.²⁰

¿Serán aceptados o necesarios los gastos por sueldos, salarios y otras remuneraciones, pensando en la Matriz de un holding?

Esta situación se da permanentemente en los holding, serán aceptados como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el empresario individual, que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias, agregando dicha norma que, en todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del N°1, del artículo 42 de la LIR.

Para que estas remuneraciones sean aceptadas necesarias para producir la

¹⁹La Ley 20.780 modificó el término “empleados y obreros” por el término “trabajadores” Esta modificación rige a contar del primer día del mes siguiente al de la publicación de la Ley, según la letra a) Art. 1° Transitorio de esta Ley.

²⁰Principio de la universalidad.

renta será necesario cumplir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que el empresario individual y los socios de las sociedades respectivas, trabajen en forma efectiva y permanentemente en el negocio o empresa.
- b) La mencionada rebaja procederá sólo hasta el monto en que las remuneraciones asignadas queden afectas a cotizaciones previsionales obligatorias. De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 90 del D.L. N°3.500 de 1980, tales cotizaciones deben efectuarse sobre una renta imponible mensual máxima de 60 Unidades de Fomento vigentes al último día del mes anterior al pago de las respectivas cotizaciones previsionales, reajustadas de acuerdo a la variación del índice de remuneraciones reales, determinado por el Instituto Nacional de Estadísticas, en conformidad a lo previsto por el inciso 2°, del artículo 16 del D.L. N°3.500, modificado por la Ley N°20.255 de 2008.
- c) Que tales remuneraciones queden sujetas al Impuesto Único de Segunda Categoría, conforme a las normas generales que regulan este tributo, y
- d) Que las remuneraciones y el Impuesto Único de Segunda Categoría que les afecta, se contabilicen en la empresa o sociedad debidamente en los períodos a que corresponden dichos conceptos, identificando a sus beneficiarios.

Lo que no se acepta es el exceso de remuneración pagado al socio de una sociedad de responsabilidad limitada, en aquella parte que exceda del límite imponible afecto a cotizaciones previsionales obligatorias, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 90, del D.L. N°3.500 de 1980, reajustado en la forma que indica el artículo 16 del mismo texto legal, afectándose el beneficiario de dichas sumas, en este caso el socio respectivo, con el Impuesto Global Complementario

o Adicional, según corresponda.

Artículo 31 N°6 bis Becas de estudio pagados a los hijos de los trabajadores:

Que se otorguen en relación con las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.

El monto de la beca por cada hijo no podrá ser superior en el ejercicio hasta la cantidad equivalente de 1 1/2 UTA cuando se trate de hijos de trabajadores que no estudian en los establecimientos de educación superior y de 5 ½ UTA cuando se trate de hijos de trabajadores que estudian en un establecimiento de educación superior.

Que el beneficio se pacte en un contrato o convenio colectivo de trabajo.

¿Qué requisitos deben reunir las becas de estudio otorgadas a los hijos de los trabajadores por parte de las empresas de un Holding para su aceptación como gasto necesario para producir la renta?

Al respecto la circular N°40 del 22 de junio del 2001 señala los siguientes requisitos:

1. Se aceptarán como un gasto necesario para producir la renta, siempre y cuando los requisitos para acceder a ellas lleven implícito el concepto de la "universalidad", entendiéndose por éste, según la propia norma legal que se analiza, que sean concedidas en relación a las cargas de familia de los trabajadores u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa, cualquiera que sea el tipo de establecimiento educacional donde los hijos de los trabajadores cursen sus estudios. Lo anterior, es sin perjuicio de los demás requisitos que deben cumplirse, en virtud de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31° de esta Ley.

2. Monto hasta el cual se aceptarán como gasto las becas de estudio:
 - a. Su monto por cada hijo no podrá ser superior en cada ejercicio comercial de la cantidad máxima anual equivalente a una y media (11/2) Unidad Tributaria Anual, vigente en el mes de diciembre de cada año o a la fecha de cierre del ejercicio cuando se trate de empresas que ponen término de giro a sus actividades.
 - b. Por su parte, cuando las becas sean otorgadas a los hijos de los trabajadores que estudien en un establecimiento de educación superior, el límite máximo anual será por cada hijo hasta un monto equivalente a cinco y media (51/2) Unidades Tributarias Anuales vigente a la misma fecha indicada en el párrafo anterior.
3. Situación tributaria de las becas que no cumplan con los requisitos antes señalados:
 - a. Las becas de estudio que las empresas otorguen a los hijos de sus trabajadores que no cumplan con las condiciones señaladas en los números precedentes, ya sea, por su monto total por no cumplir con los requisitos exigidos o sus excedentes por superar su monto los límites máximos anuales establecidos por la norma legal en estudio, constituirán un gasto rechazado afecto a la tributación dispuesta por el artículo 33 N° 1 de la Ley de la Renta frente al Impuesto de Primera Categoría, y además, a la imposición contenida en el artículo 21 de la ley precitada, siempre y cuando respecto de este último precepto legal tales sumas se traten de especies o de cantidades representativas de desembolsos de dinero (gastos pagados), tributación que se aplicará según sea la calidad jurídica de la empresa que pague la beca de

estudio, esto es, de una empresa individual, sociedad de personas, sociedad anónima, sociedad en comandita por acciones o contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta.

4. En relación con las becas de estudio que las empresas otorguen a sus propios trabajadores, éstas constituirán un gasto necesario para producir la renta en la medida que se cumplan al efecto los requisitos establecidos en la Circular N° 41, de 1999.

Artículo 31 N°7 Donaciones para fines educacionales:

¿Serán aceptados o necesarios los gastos por Donaciones para fines Educacionales, pensando en la Matriz de un holding?

Las donaciones no son necesarias para producir la renta.

Por la vía de diversas leyes, se ha favorecido a ciertas instituciones que son susceptibles de recibir donaciones con franquicias tributarias. En estos casos, se dan una serie de requisitos no solo para el donante y donatario, sino además para el objeto de la donación. Una de las franquicias que contemplan estas leyes, es la exención del impuesto del que da cuenta la ley N°16.271 y la liberación del trámite de la insinuación. Pero desde el punto de vista del donante, la franquicia tributaria más importante la constituye la posibilidad que para efectos de la ley de la renta, pueda descontar, ya sea como gasto o como crédito contra el impuesto, parte o el monto total de la donación.

Destino: Fines de instrucción básica, media, técnica profesional o universitaria; Cuerpo de Bomberos; Fondo de Solidaridad Nacional; Sename y Comités Habitacionales Comunales.

No obstante a contar del año 2003 se debe considerar un Límite Global Absoluto (LGA), actual 5% de la RLI.

En dinero o especies.

Límites: 2% R.L.I. ó 1,6% Capital Propio Tributario.

Para que una donación pueda ser utilizada como gasto y este incida en un mayor beneficio tributario, nos hacemos la siguiente pregunta:

¿Dónde convendría alojar la donación dentro de las empresas del Holding?

Para la respuesta a esta pregunta se debe analizar cuáles de las empresas del holding tienen el límite más alto. Normalmente las Matrices de Holding tienen un Capital Propio Tributario mayor pero una RLI negativa, debido a que los beneficios sociales de fuente chilena que perciba son rentas exentas del Impuesto de primera Categoría. Por el contrario, la Filial tiene un bajo Capital Propio Tributario y también un alto endeudamiento, pero una RLI más alta. Todo lo anterior en la lógica que estas empresas estén acogidas a las normas del Artículo 14 B) de la Ley 20.899. Distinta puede ser la situación para una Matriz de Holding cuyos socios sean sólo personas naturales; de ser esta la situación, la Matriz puede elegir tributar bajo las normas del Artículo 14 A) (Renta Atribuida). En este caso las utilidades sociales devengadas formarán parte de la RLI.

Artículo 31 N°8 Reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable.

¿Serán aceptados o necesarios los gastos por Reajustes y diferencias de cambio de créditos o préstamos en moneda nacional destinados al giro del negocio, pensando en la Matriz de un holding?

Para esta pregunta nos pondremos en el caso que una de las sociedades del Holding está autorizada a llevar su contabilidad en moneda extranjera.

Al respecto la norma del Artículo 18 del Código Tributario sostiene que los contribuyentes que estén autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera, no quedan sometidos a las normas sobre corrección monetaria contenidas en el artículo 41 de la LIR. Sin embargo la norma del Inciso 1° del Artículo de la LIR establece que los contribuyentes de la primera categoría, que estén obligados o puedan llevar, según la ley, contabilidad fidedigna, deben considerar dentro de sus ingresos brutos, los reajustes mencionados en el número 25 del artículo 17, norma esta última que se refiere a los reajustes que estipulen las partes, que fije el emisor, o se presuman por la ley, en operaciones de crédito de dinero o instrumentos financieros en general. Asimismo, el citado inciso 1°, del artículo 29, establece en su parte final que constituyen ingresos brutos las diferencias de cambio en favor del contribuyente, originadas en créditos. Por lo tanto, el que una o varias empresas del holding estén autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera no obsta a que deban registrar en sus resultados las diferencias de cambio o reajustes respecto de sus obligaciones con terceros contraídos en una moneda distinta al de la contabilidad.

Artículo 31 N°9 Gastos de organización y puesta en marcha:

Amortización en un sólo ejercicio o hasta 6 ejercicios comerciales consecutivos a opción del contribuyente.

¿Serán aceptados o necesarios los gastos de organización y puesta en marcha, pensando en la Matriz de un holding?

Si serán aceptados, siempre que sean necesarios para el inicio de nuevos negocios. Esto lo podrá verificar el Servicio de Impuestos Internos en las instancias de fiscalización respectivas, a la vista de los contratos o convenciones correspondientes, y otros antecedentes que sean solicitados al efecto, debiéndose evaluar que los gastos respectivos no sean excesivos considerando los ingresos, rentas declaradas, importancia de la empresa y otros antecedentes que se

estimen pertinentes.

El goodwill, un efecto tributario relevante en los procesos de reorganización empresarial especialmente dentro de un Holding.

A continuación se señala en qué consiste y su tratamientos tributario vigente y el que imperará a contar del 01-01-2017

El inciso tercero de este artículo prescribe “Cuando con motivo de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de esta ley, la diferencia que se produzca deberá, en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. De subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un activo intangible,²¹sólo para los efectos de que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de la misma. Con todo, este activo intangible formará parte del capital propio de la empresa, y se reajustará anualmente conforme a lo dispuesto en el número 6 del artículo 41.”

Sin embargo, dicho tratamiento tributario no afectará a aquellos procesos

²¹Ley 20.780 rige a contar del 01/01/2015 según letra b) del Art. Transitorio.

de fusión que se hayan iniciado con anterioridad al 1° de enero de 2015 y que se concluyan hasta el 1° de enero de 2016.²²

Respecto de estas fusiones, el goodwill no distribuido continuará tratándose como un gasto diferido que debe ser amortizado y deducido como gasto por la empresa o sociedad absorbente, en partes iguales en un período de diez ejercicios comerciales consecutivos, contados desde aquel en que dicha diferencia se generó, esto es, desde el ejercicio comercial en que se produjo la fusión.

Artículo 31 N°10 Gastos en promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos:

Amortización en un máximo de 3 ejercicios comerciales consecutivos a opción del contribuyente.

¿Serán aceptados o necesarios los gastos en promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos, pensando en la Matriz de un holding?

Estos gastos son aceptados siempre que cumplan los requisitos generales, para nuestro caso en particular las empresas holding por lo general no ocupan este tipo de gastos por tratarse en general de empresas de inversión y no operacionales en forma directa, sí lo hacen sus filiales, por tanto para ellas sería relevante esta norma.

Artículo 31 N°11 Gastos de investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aún cuando no sean necesarios para producir la Renta:

Amortización en un sólo ejercicio o hasta en 6 ejercicios comerciales consecutivos a opción del contribuyente.

²²Circular N°1 del 02 de enero 2015.

¿Serán aceptados o necesarios los gastos de investigación científica y tecnológica, pensando en la Matriz de un holding?

No obstante que las empresas pueden utilizar estos gastos en la determinación de la RLI aún cuando no sean necesarios para producir la renta, deben igualmente cumplir con los demás requisitos señalados en el Artículo 31, según señala la Circular 61 del 27 de enero de 1989.

Artículo 31 N°12 Gastos o regalías efectuados al exterior.

¿Serán aceptados o necesarios los gastos o regalías efectuados al exterior?, ¿Cuales son los efectos tributarios pensando en una filial chilena a su Matriz extranjera?

Por la relación patrimonial que existe entre la Matriz y su Filial evidentemente estos gastos tendrán el tope del 4% señalado por este Artículo.

Respecto del ingreso que significa estos desembolsos para la Matriz, cabe señalar que estos servicios, por regla general, se encuentra afecta al Impuesto Adicional establecido en el inciso 1°, del N° 2, del artículo 59, de la LIR, que grava con una tasa de 35% el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por las remuneraciones de servicios prestados en el extranjero. Lo anterior, es sin perjuicio de la eventual aplicación de los tratados de doble tributación.

Por su parte, es conveniente tener presente, que el inciso 2°, del Artículo 31 de la LIR, dispone que los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que se cumpla con los requisitos allí indicados.

El artículo 31 N°12 señala lo siguiente: Los pagos que se efectúen al

exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta ley, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio: Gastos por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración:

Se aceptan como gasto hasta un máximo del 4% de los ingresos por ventas o servicios del giro de la empresa. Los citados gastos no quedarán sujetos al límite antes señalado en los siguientes casos:

Cuando en el ejercicio comercial respectivo entre la empresa pagadora de la Renta y su beneficiario no exista o no haya existido una relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro, debiendo para estos efectos el contribuyente o su representante legal dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, formular una declaración jurada en la que se señale que en dicho ejercicio no ha existido la relación indicada; y

Cuando en el país del beneficiario de la Renta, ésta se grave con impuestos con una tasa igual o superior a un 30%, debiendo el SII., de oficio o a petición de parte, verificar los países que se encuentran en la situación anterior.

Para la aplicación del límite del 4%, primero deberán imputarse dicho límite a los pagos por los conceptos antes indicados.

Ocurrencia de los gastos del artículo N° 31 en sociedades Holding:

Como resultado al análisis a los gastos regulados por el artículo N°31 respecto a lo que hemos investigado en nuestra tesis, descubrimos que algunos de estos gastos jamás serán registrados en una empresa holding, como ejemplos podemos mencionar el artículo 31 N°4 que se refiere a los Créditos Incobrables y el artículo 31 N°10 que se refiere a Gastos en promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos, estos gastos por lo general

los podemos encontrar en sus empresas filiales que son operativas, los demás gastos de este artículo están constantemente siendo ocupados por empresas holding".

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 Incobrible.

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.