

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 21 - LEY N° 18.045, ART. 100 - CIRCULARES N° 71, DE 2015, N° 39, DE 2016 - OFICIO N° 2946, DE 2015. (Ord. N° 2409, de 06-11-2017)

SOLICITA CONFIRMAR LA VIGENCIA DE LAS CONCLUSIONES DEL OFICIO N° 2.946, DEL 2015, SOBRE EL HECHO GRAVADO DEL LITERAL II), DEL INCISO 3°, DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita confirmar la vigencia de las conclusiones del Oficio N° 2.946, del 2015, que analiza la configuración del hecho gravado del literal ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR") cuando los deudores del préstamo son dos sociedades constituidas en el extranjero pertenecientes al mismo grupo empresarial de la sociedad acreedora, frente a la modificación del plazo para el pago de los referidos préstamos.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Indica en la presentación que a través del Oficio N° 2.946, de 2015, este Servicio de Impuestos Internos (en adelante "Servicio") respondió una consulta formulada por dos sociedades chilenas, sobre la configuración del hecho gravado en el inciso 3°, del artículo 21, de la LIR, respecto de préstamos que las señaladas sociedades chilenas evaluaban efectuar a empresas extranjeras pertenecientes al mismo grupo empresarial y por ende relacionadas en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045, de 1981^[1], por un año, con posibilidades de renovación y bajo condiciones de mercado en lo referente al plazo, tasa de interés y restantes factores de financiamiento.

El Oficio N° 2.946, de 2015, en lo pertinente, concluyó: *..."Conforme a lo antes señalado, un préstamo efectuado por una empresa a entidades pertenecientes a un mismo grupo empresarial, relacionadas en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045, sin que tenga como beneficiario final del referido préstamo, al propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, no cumple con la hipótesis indicada en los incisos 3° y final, del artículo 21 de la LIR.*

2.- Ahora bien, el consultante ha solicitado que este Servicio confirme que no se verían alteradas las conclusiones del Oficio N° 2.946, del 2015, reproducidas precedentemente, por el hecho que los préstamos materia de la consulta, efectuados bajo estrictas condiciones de mercado, sean renovados por un plazo de ocho o diez años, teniendo en consideración las demás circunstancias expresadas en el mencionado oficio.

II.- ANÁLISIS.

1.- El artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR"), en su redacción vigente a contar del 1° de enero del 2017, dispone en su inciso 3° que en reemplazo del Impuesto Único de 40% establecido en el inciso 1° de la indicada norma, los contribuyentes de Impuesto Global Complementario (en adelante "IGC") o Impuesto Adicional (en adelante "IA"), que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos

referidos, según corresponda aplicar, incrementados en un monto equivalente al 10%, sobre las cantidades que señalan los literales i), ii) , iii) e iv).

El literal ii) del inciso 3°, grava los préstamos que la empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúen a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes de IGC o IA, en la medida que este Servicio determine, de manera fundada, que constituyen un retiro, remesa o distribución encubierta que resulte imputada a cantidades afectas a dichos impuestos cuando así corresponda de acuerdo a lo señalado en el artículo 14 de la LIR. Para dichos efectos, el Servicio considerará, entre otros elementos, las utilidades de balance acumuladas en la empresa a la fecha del préstamo y la relación entre éstas y el monto prestado; el destino y destinatario final de tales recursos; el plazo de pago del préstamo, sus prórrogas o renovaciones, tasa de interés u otras cláusulas relevantes de la operación, circunstancias y elementos que deberán ser expresados por el Servicio, fundadamente, al determinar que el préstamo es un retiro, remesa o distribución encubierto de cantidades afectas a la tributación del inciso 3°.

Por su parte, el inciso final del artículo 21 de la LIR, señala que para la aplicación de la tributación establecida en el inciso 3° de la referida norma, se entenderá que el préstamo se ha efectuado al propietario, comunero, socio o accionista, cuando el deudor sea su respectivo cónyuge, hijo no emancipado legalmente o bien cualquier persona relacionada con aquellos en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045, exceptuando al cónyuge o parientes hasta el 2° grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) de este último artículo, siempre que se determine que el propietario, comunero, socio o accionista respectivo es el beneficiario final del préstamo.

2.- En términos generales, de acuerdo al tenor del artículo 21 de la LIR vigente a contar del 1° de enero del 2017, se puede señalar que para que este Servicio aplique a los préstamos la tributación contenida en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, consistente en IGC o IA, según corresponda aplicar, más una tasa adicional del 10%, deben concurrir tres exigencias copulativas:

En primer término, el deudor del préstamo, por una parte, debe ser propietario, comunero, socio o accionista de la entidad acreedora, y a su vez, contribuyente de IGC o de IA, según corresponda aplicar. El artículo 21 considera, en su inciso final, que el préstamo efectuado a aquellas personas relacionadas con el propietario, comunero, socio o accionista, de acuerdo al artículo 100 de la Ley N° 18.045, exceptuando al cónyuge o parientes hasta el 2° grado de consanguinidad de las personas indicadas en la letra c) de la citada norma, se ha extendido al propietario, comunero, socio o accionista cuando ellos sean los beneficiarios finales de dicho préstamo.

Ahora bien, según las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia^[2], para determinar si el beneficiario final del préstamo es el propietario, comunero, socio o accionista, se debe evaluar si el empréstito redundará en un beneficio para aquellos, ya sea en forma directa o indirecta, como ocurriría en caso que la utilización de los recursos del préstamo se destinen al uso o consumo de estos últimos, a bienes de su propiedad o actividades realizadas por ellos.

En segundo lugar, el préstamo debe ser calificado fundadamente por este Servicio como un retiro, distribución o remesa encubierto, en base al conjunto de elementos de juicio que

sean relevantes considerando cada caso en particular, debiendo necesariamente atenderse aquellos indicados en el literal ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, mencionados en el N° 1 del análisis.

Entre dichos elementos, cobra relevancia el plazo para el pago del préstamo, sus prórrogas o renovaciones, debiendo evaluarse la estipulación de modalidades que permitan postergar el pago del crédito por un plazo muy prolongado o el pacto de prórrogas o renovaciones del mismo, considerando las condiciones que imperan en el mercado en créditos de similar naturaleza.

Sin embargo, si un préstamo no quedó sujeto a la tributación del inciso 3° del artículo 21 de la LIR en el ejercicio de su otorgamiento, pero posteriormente experimenta una modificación en uno de sus elementos esenciales de tal magnitud que permita calificarlo como un nuevo préstamo, podrá este Servicio, considerando los elementos de juicio contenidos en el literal ii) del inciso 3° del artículo 21 de la LIR como otros que resulten relevantes, recalificarlo como un retiro, remesa o distribución encubierta en el ejercicio en que experimente dicha modificación.

Finalmente, el préstamo recalificado como un retiro, remesa o distribución, para quedar afecto a la tributación del inciso 3° del artículo 21 de la LIR, debe considerando dicha recalificación, resultar imputado a alguno de los registros cuyas imputaciones resultan afectas a IGC o IA, por aplicación del artículo 14 de la LIR. Por el contrario, si conforme con las disposiciones del artículo 14 de la LIR, el préstamo no puede ser imputado a rentas afectas con IGC o IA, el préstamo recalificado no quedará afecto a la tributación del inciso 3° del señalado artículo 21 de la LIR, lo que no obsta a que, dada su recalificación como retiro, remesa o distribución, deba deducirse del registro que corresponda, conforme con las disposiciones del artículo 14 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Se confirma la conclusión del Oficio N° 2.946, de 2015, en sentido que un préstamo efectuado por una sociedad chilena a otra entidad constituida en el extranjero, que sin ser su socia o accionista, pertenece a su mismo grupo empresarial, no cumple con lo dispuesto en el inciso final del artículo 21 de la LIR para que este Servicio pueda recalificar el préstamo como un retiro, remesa o distribución encubierta, si el respectivo socio o accionista de la sociedad chilena, contribuyente de IGC o IA, no es beneficiario final del préstamo, lo cual solo podrá verificarse en el ejercicio de las funciones de fiscalización propias de este Servicio, a la vista de los respectivos antecedentes concretos del caso en particular y dentro de los correspondientes plazos de prescripción.

Ahora bien, si los hechos denotan que el préstamo tiene como beneficiario final al socio o accionista de la sociedad chilena acreedora, la modificación del plazo de pago del crédito permite a este Servicio reevaluar el préstamo, considerando el conjunto de los elementos de juicio contenidos en el literal ii) del inciso 3° del artículo 21 de la LIR como asimismo otros antecedentes que resulten relevantes, a fin de establecer si constituye o no un retiro, remesa o distribución encubierta susceptible de quedar sujeta a tributación del inciso 3° del artículo 21 de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2409, de 06.11.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Publicada en el Diario Oficial el 22 de octubre de 1981.

[2] Las instrucciones sobre la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR están contenidas en la Circulares N° 45, del 2013, N° 71 del 2015 y N° 39 del 2016.