

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31, N°9 - OFICIO N° 3102, DE 1996 (Ord. N° 2413, de 20-11-2018)

PAGO DE ASESORÍAS DE TERCEROS PARA EVALUAR ADQUISICIÓN DE PORCENTAJE DE ACCIONES DE UNA SOCIEDAD EN EL EXTRANJERO.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita confirmar que ciertos pagos efectuados por asesorías técnicas, tienen el carácter de gastos necesarios para producir la renta.

I.- ANTECEDENTES:

Indica que la Sociedad XXX es una sociedad constituida en Chile, filial de Sociedad YYY, que desde su creación se ha dedicado a evaluar e invertir en distintos proyectos mineros.

Durante el año 2017 y parte del año 2018, Sociedad XXX, en el ejercicio normal de su giro, contrató y pagó diversas asesorías de terceros no relacionados consistentes en estudios de ingeniería, estudios económicos, asesorías financieras, entre otros, con el fin de evaluar la adquisición de un porcentaje importante de las acciones de una sociedad en el extranjero, propietaria de un proyecto minero desarrollado en el exterior.

Luego de analizar y estudiar las distintas asesorías brindadas por terceros, Sociedad XXX, determinó que invertir en las acciones de la sociedad extranjera resultaba rentable.

Si bien la Sociedad XXX ha invertido y mantiene inversiones en distintos proyectos mineros, todos ellos han sido proyectos chilenos, de modo que para esta nueva inversión en Perú se optó, por temas operativos y comerciales, canalizarla a través de un nuevo vehículo societario (Sociedad ZZZ) que se constituyó al efecto por Sociedad YYY.

Una vez constituida Sociedad ZZZ y previo a la adquisición de las acciones de la sociedad peruana, Sociedad XXX brindó a la primera una asesoría técnica consistente precisamente en la evaluación del proyecto en el exterior, para que fuese Sociedad ZZZ quien finalmente invirtiera, suscribiendo los contratos de compraventa de acciones, pactos de accionistas pertinentes, y demás documentos necesarios para la compra.

Para estos efectos, Sociedad XXX espera cobrar a Sociedad ZZZ durante el ejercicio comercial en curso una remuneración acorde a mercado por la asesoría técnica prestada para la evaluación del proyecto. Se estima inicialmente que la remuneración debería

generar un margen tributable con el Impuesto de Primera Categoría, el cual estaría representado por la diferencia entre la remuneración cobrada a la Sociedad ZZZ y los costos y gastos incurridos por Sociedad XXX al contratar las diversas asesorías y estudios de terceros no relacionados.

Agrega que, considerados estos antecedentes de hecho, se ha optado por aplicar el siguiente tratamiento tributario a estos desembolsos:

- a. Para Sociedad XXX, los gastos incurridos en la contratación de asesorías de terceros no relacionados constituirían un gasto necesario para producir renta del Impuesto de Primera Categoría en virtud de las reglas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ("LIR"), ya que habrían sido necesarios para prestar la asesoría técnica a la Sociedad ZZZ; y
- b. Para Sociedad ZZZ los desembolsos en los que incurra para pagar la remuneración cobrada por Sociedad XXX, constituirían un gasto de organización y puesta en marcha ("GOPM") en virtud del artículo 31 N° 9 de la LIR, por cuanto le permitirían el desarrollo de un nuevo negocio que se traduciría en rentas tributables futuras, ya sea vía pago de dividendos desde el extranjero, o por medio de la generación de una potencial ganancia de capital futura por la venta de dichas acciones.

Señala que la decisión del tratamiento tributario adoptado se basa en que se cumpliría a su juicio las reglas contenidas en el inciso primero del artículo 31 de la LIR y los criterios emitidos por el Servicio de Impuestos Internos ("SII"). Indica que es común que, en procesos de evaluación de este tipo de proyectos mineros, se opte porque la entidad que mayor experticia y conocimiento tenga sobre la materia, sea la que inicialmente evalúe la viabilidad del proyecto. Este proceso de evaluación involucra, de manera necesaria, la intervención de asesores externos quienes facilitan y aportan su propio conocimiento en distintas áreas (e.gr., comercial, financiero, legal, geología, entre otras). En este contexto inicial, donde Sociedad ZZZ aún no existía, resultaba del todo lógico que haya sido Sociedad XXX la que, por tener la experiencia sobre la materia, haya sido la que contactó, negoció y contrató directamente la asesoría de terceros no relacionados. La combinación de estas distintas asesorías de terceros, más sus propias capacidades para la evaluación de este tipo de inversiones, le permitieron a la Sociedad XXX llegar a una conclusión fundada sobre la viabilidad del proyecto y, al mismo tiempo, prestar una recomendación fundada, a modo de asesoría técnica, en beneficio de Sociedad ZZZ, una vez ya constituida.

Así, resulta lógico desde un punto de vista comercial que la Sociedad XXX, luego de prestar una asesoría técnica a la Sociedad ZZZ, cobre una remuneración acorde a mercado que le permita cubrir sus propios costos y gastos (i.e., básicamente los honorarios de asesores externos y parte de sus costos operativos) y generar un margen adicional sujeto a tributación con el Impuesto de Primera Categoría, tal como se esperaría que una empresa de esta naturaleza generase.

Para la Sociedad ZZZ, por otro lado, la remuneración que pague por la asesoría técnica recibida, constituiría un GOPM el cual podría ser amortizado hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generó dicho gasto o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal en virtud del artículo 31 N°9 de la LIR.

Añade que el SII, a través de Oficio N° 3102 de 1996, se pronunció respecto de aquellos gastos pre-operativos (estudios sobre evaluaciones técnicas, legales y económicas encomendados a terceros) incurridos por una sociedad adjudicataria de una concesión para construir, mantener y explotar una autopista, pudiesen ser en último término reconocidos como un GOPM por una sociedad distinta, que es la que finalmente ejercerá como concesionaria de la obra. De acuerdo a los antecedentes de dicho Oficio, el consultante explica que según la normativa que rige la materia, la adjudicataria de la concesión debió constituir una sociedad cuyo objeto sería el ejercicio de esa concesión para construir, reparar, conservar y explotar la obra pública, siendo esta última la que se beneficiaría de los estudios previos efectuados por terceros. En este sentido, el SII señaló que en la medida que exista un contrato que acredite que la sociedad adjudicataria ha vendido la evaluación técnica, legal y económica del proyecto como una asesoría técnica, el precio pagado por la empresa concesionaria implicaría un desembolso que, en la medida que sea necesario para producir la renta, lo podría amortizar de conformidad al artículo 31 N°9 de la LIR como GOPM.

Finalmente, solicita confirmar los siguientes criterios:

1. Que para la Sociedad XXX, los gastos incurridos en la contratación de asesorías de terceros no relacionados, estudios geológicos y los demás conceptos descritos en esta presentación, constituyen un gasto necesario para producir renta del Impuesto de Primera Categoría en la medida que se encuentren relacionados con su giro y le permitan generar una renta tributable por la remuneración que cobre a la Sociedad ZZZ por la asesoría técnica prestada.
2. Confirmar que para la Sociedad ZZZ, los desembolsos en los que incurra para pagar la remuneración cobrada por la Sociedad XXX, en la medida que sean necesarios para generar rentas futuras y se encuentren relacionados con su giro, podrán ser amortizados en hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generó dicho gasto o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal en virtud del artículo 31 N° 9 de la LIR.

II.- ANÁLISIS:

Este Servicio a través de diversos pronunciamientos, ha señalado que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta de conformidad con el artículo 31 de la LIR, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo;
- c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio; y
- e) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente.

Cumpléndose los requisitos señalados, los desembolsos efectuados pueden ser rebajados para el cálculo de la renta líquida que constituirá la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

Por su parte, la prestación de servicios intragrupo surge de la necesidad de los grupos económicos, tanto nacionales como internacionales, de centralizar funciones en la prestación de servicios, con el objeto de reducir costos, incrementar ventajas competitivas, aumentar poder de negociación con proveedores, etc.

De este modo, una empresa que necesita un servicio, puede contratarlo con otra empresa asociada a su grupo empresarial, sin que esto sea un óbice para poder reconocer un gasto necesario para producir la renta, siempre y cuando se cumplan los requisitos señalados más arriba, debiendo acreditarse en particular, que el desembolso efectuado por la empresa tiene como contraprestación un servicio que supone un beneficio económico o comercial para ella.

Por su parte, el N° 9 del artículo 31 de la LIR establece, que se pueden deducir de la renta bruta los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

En el caso de empresas cuyo único giro según la escritura de constitución sea el de desarrollar determinada actividad por un tiempo inferior a seis años no renovable o prorrogable, los gastos de organización y puesta en marcha se podrán amortizar en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.

En Oficios N°s. 654 de 2006 y 190 de 2011, este Servicio se ha pronunciado en el sentido de que los gastos de organización y puesta en marcha pueden estar constituidos por desembolsos relacionados con el desarrollo de un nuevo negocio.

Considerando las normas citadas, los gastos incurridos por la sociedad XXX en la contratación de asesorías de terceros no relacionados constituirían un gasto necesario para producir la renta de dicha sociedad, en la medida que se encuentren relacionados con su giro, estén vinculados con la generación de rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría y cumplan a su vez con los requisitos copulativos indicados precedentemente.

Por su parte, para la sociedad ZZZ, los desembolsos en que incurra para pagar la remuneración cobrada por la asesoría técnica por parte de la sociedad XXX, en la medida en que efectivamente se trate de un servicio prestado y no constituya el mero traspaso de los gastos incurridos previamente por esta última sociedad y además cumpla con los requisitos copulativos ya señalados, podrán ser amortizados en un lapso de hasta seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generó dicho gasto o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, todo ello en virtud del artículo 31 N° 9 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN:

Se confirman los criterios consultados, según se explica en el análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2413, de 20.11.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos