

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31 - CÓDIGO CIVIL, ART. 2055. (ORD. N° 2669, DE 26.09.2016)

OPERACIÓN DE FINANCIAMIENTO QUE INCLUYE CESIÓN DEL DERECHO DE LOS SOCIOS A PERCIBIR UTILIDADES DE UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA EN FAVOR DE UN TERCERO.

El asesor de una sociedad de responsabilidad limitada ha formulado una consulta en torno a la situación de una matriz ante la contratación de un crédito destinado a financiar la operación de una sociedad filial.

I.- ANTECEDENTES.

Expone que su representada, una sociedad de responsabilidad limitada que tributa en Primera Categoría según contabilidad completa, (en adelante la matriz), para efectos de financiar la operación de otra sociedad de la cual es socia, (en adelante la sociedad A), obtendrá financiamiento de un tercero (en adelante, el o los mutuantes o mandantes).

Al cotizar los créditos para financiar la operación de la sociedad A, ésta ha sido calificada como riesgosa, y, por consiguiente la tasa de interés que le aplicará el mutuante será alta. Por su parte, la matriz, con cargo a los préstamos recibidos, se obligará a financiar a la sociedad A, a una tasa menor a la que accedió, pero de mercado.

Adicionalmente, se le otorgaría a los mutuantes, el derecho a participar, sin tener la calidad de socios, en un porcentaje de las utilidades de la matriz.

Indica que la alternativa que se vislumbra para entregar el porcentaje de las utilidades que le corresponden a los mutuantes, es que éstos otorguen un mandato a los actuales socios personas naturales de la matriz, para que gestionen la obtención de dicha utilidad. De este modo, los mandatarios estarán facultados a percibir, a su propio nombre, pero actuando por cuenta y riesgo de los mandantes, las utilidades que a éstos últimos le corresponden en la matriz.

Agrega que los términos del mandato obligan a los mandatarios a rendir cuenta de su gestión a lo menos una vez al año, fecha que no puede exceder del 31 de diciembre de cada ejercicio, informando a los mandantes la parte de las utilidades que le corresponden para efectos de que estos últimos incluyan dichas rentas en las declaraciones de impuesto, con los créditos correspondientes.

En base a lo explicado solicita se conforme los siguientes criterios:

- 1.- Que la utilidad percibida por los mandantes debe ser declarada por ellos para efectos de calcular el Impuesto Global Complementario con los créditos correspondientes, tal como se ratificó en el Oficio N°328, de fecha 04 de febrero del año 2011, de este Servicio.
- 2.- Que los préstamos que otorgarían terceros a su representada, cuya tasa de interés sería mayor a la que ella se obligaría a prestar a su filial, constituyen un gasto necesario para producir la renta en su representada, toda vez que esta última se encontraría obligada a hacerlo en virtud de acuerdos y pactos de socios que se suscribirían y donde el retorno económico que produzca la filial, la cual generará utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría y Global Complementario, justificaría la operatoria descrita.

II.- ANÁLISIS.

De acuerdo al tenor literal de la consulta, se desprende que se realizarán dos mutuos consecutivos: el primero de ellos desde un tercero mutuante a la sociedad matriz y el segundo, con los mismos fondos recién obtenidos, desde la sociedad matriz a la sociedad A.

El precio pactado por el primer contrato de mutuo, supone dos contraprestaciones: por una parte la sociedad consultante se obliga al pago de intereses a una tasa alta, atendida la calificación de riesgo, y por la otra, los socios de la sociedad matriz, además se obligan a una cesión de su derecho a percibir utilidades en favor del mutuante.

Respecto a la obligación de pago de intereses, y la posibilidad de admitir como gasto necesario para producir la renta el préstamo que otorgarán los mutuantes a la matriz, cabe señalar que el inciso 1°, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), dispone que la renta líquida del Impuesto de Primera Categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30; pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

Seguidamente, el inciso 4° de la misma disposición, preceptúa que especialmente procederá la deducción de determinados gastos en cuanto se relacionen con el giro del negocio, comprendiéndose dentro de éstos, en su numeral 1°, los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas dentro del año a que se refiere el impuesto. Sin embargo, la misma norma legal, previene que no se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría.

En el caso que se consulta el crédito obtenido por la matriz no está destinado a financiar su operación propia, sino que las operaciones o el giro de otro contribuyente, su filial. El préstamo obtenido por la matriz es empleado en la adquisición de un derecho personal, una cuenta por cobrar que generará un interés inferior al que se encontrará obligado a pagar al mutuante de la matriz, dando lugar de antemano a una diferencia negativa que se produce entre la tasa de interés obtenida y la tasa de interés otorgada. No se cumple entonces con el requisito legal de que los intereses pagados o adeudados se vinculen a créditos que se relacionen con el giro de su negocio y posibiliten mantener y/o explotar bienes que produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría en el ejercicio respectivo.

Por lo anterior, el pago de los referidos intereses, no son un gasto necesario para producir la renta.

Por otra parte, respecto a la cesión del derecho a percibir las utilidades, efectuada por los socios de la matriz al mutuante, es necesario tener presente que de acuerdo al artículo 2053 del Código Civil, la sociedad “es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan”.

A su turno, el inciso 2° del artículo 2055 del Código Civil, prescribe “tampoco hay sociedad sin participación de beneficios”.

Las normas citadas permiten afirmar que la distribución de beneficios a todos los socios, constituye un elemento esencial del contrato de sociedad, de manera que si tal elemento falta, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1444 del Código Civil, el contrato no produce efecto alguno o degenera en otro distinto.

De este modo, un socio no puede enajenar su derecho a las utilidades, porque es un elemento esencial del contrato de sociedad. Lo que sí puede hacer el socio, en uso de la autonomía de la voluntad, es transferir estas utilidades, pero sólo una vez que hayan ingresado a su patrimonio.

En consecuencia, siempre y en todo caso, es el socio quien debe declarar las utilidades repartidas por la sociedad, pudiendo hacer uso de los créditos tributarios que correspondan de acuerdo a la ley. Mientras que el cesionario, también deberá declarar su propia utilidad si corresponde, utilidad nacida de un segundo acto de transferencia entre el socio y el cesionario.

Por su parte, no corresponde la alusión efectuada por el consultante al Oficio N°328 de 4 de febrero de 2011, ya que en el presente caso, no habría propiamente un mandato. Debe recordarse que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 2116 y siguientes del Código Civil, el mandato supone un contrato en que una persona confía la gestión de un negocio a otra persona, que se hace cargo de este negocio por cuenta y riesgo de la primera. El acto jurídico por el cual el socio cobra las utilidades de la sociedad, se efectúa de acuerdo a lo señalado en los párrafos anteriores, en su calidad de socio, se trata de un acto que ejecuta en interés de su propio patrimonio y no por cuenta y riesgo de un mandante. Es preciso insistir al respecto en que no puede ingresar un tercero a la relación existente entre la sociedad y el socio, y el derecho a cobrar utilidades de la sociedad, es un derecho inherente al carácter de socio, sin perjuicio de los actos de disposición de dichas utilidades que posteriormente pueda efectuar el socio, una vez que éstas ya se encuentren en su patrimonio.

III.- CONCLUSIÓN

1.- Los socios son quienes deben declarar el impuesto correspondiente a las utilidades que les correspondan en la sociedad en la cual participan, con los créditos tributarios que la ley establece, sin perjuicio de que una vez ingresadas dichas utilidades a su patrimonio, puedan transferirlas a un tercero en uso de la autonomía de la voluntad.

2.- Las sumas pagadas por concepto de intereses destinados a financiar la operación de una de sus filiales, no constituyen un gasto necesario para producir la renta en los términos del artículo 31 de la LIR, pues si bien dichos pagos pueden resultar obligatorios para ella en virtud de acuerdos contractuales, tales desembolsos no están destinados a solventar sus operaciones, sino la de otra sociedad, una de sus filiales, ni tampoco a la adquisición de bienes que produzcan rentas gravadas en primera categoría, sin que puedan vincularse dichos intereses a la producción de sus propias rentas gravadas.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2669, de 26.09.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos