

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART 21°, INCISO 3° - LEY N° 18.045, ART. 100° - CIRCULAR N° 45, DE 2013. (ORD. N° 2946, DE 18.11.2015)

PRÉSTAMOS EFECTUADOS POR UN CONTRIBUYENTE DE IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA A SOCIEDADES EXTRANJERAS RELACIONADAS EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 100 DE LA LEY N° 18.045 SOBRE MERCADO DE VALORES.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de la aplicación de la tributación establecida en el literal ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), respecto de préstamos efectuados a sociedades extranjeras relacionadas con el acreedor en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores (Ley N° 18.045).

I.- ANTECEDENTES.

1.- En la presentación, el consultante expone sobre las sociedades chilenas de responsabilidad limitada, XXXXX e YYYYY, ambas pertenecientes en un 99,99% y 46,58% respectivamente a la empresa holding AAAAA, sociedad constituida en el Reino de los Países Bajos. La participación restante pertenece a otras sociedades del mismo grupo empresarial BBBB.

Con el propósito de potenciar la presencia del grupo en México, la sociedad Infraestructura III, domiciliada en México, está evaluando desarrollar un nuevo proyecto de inversión en dicho país, analizado para ello las distintas alternativas de financiamiento. III pertenece en un 81,1% a la entidad extranjera IIIA, sociedad que a su vez es de propiedad en un 99,99%, de AAAAA Holdings, la cual pertenece en un 100%, a AAAAA. Como parte de las alternativas de financiamiento, se ha considerado que las sociedades chilenas XXXXX y YYYYY le otorguen préstamos por 1 año, con posibilidades de renovación y bajo condiciones de mercado, en lo referente al plazo, tasa de interés y restantes factores del financiamiento. Los préstamos estarían destinados exclusivamente a dar financiamiento a los proyectos de inversión energético de III en México, así como otras necesidades de capital de trabajo, sin que en modo alguno pueda entenderse que tienen como beneficiario a los socios de las sociedades chilenas acreedoras.

A su vez, con el propósito de potenciar la presencia del grupo en Perú, se está considerado que XXXXX e YYYYY financien a la sociedad peruana IIIB en el desarrollo de proyectos de inversión en Perú. IIIB pertenece en un 50% a AAAAA y al igual que III, no detenta ningún tipo de participación, ya sea directa o indirecta, sobre las sociedades XXXXX o YYYYY. Por lo anterior, no podría entenderse que tales préstamos tendrían como beneficiario a los socios de las sociedades chilenas, dado que en este caso, el deudor sería IIIB y los fondos serían destinados exclusivamente al proyecto de inversión energético en Perú. El financiamiento para el mismo se otorgaría en condiciones de mercado, en lo que se refiere al plazo, tasa de interés y restantes aspectos del financiamiento.

Desde la perspectiva de las sociedades chilenas XXXXX e YYYYY, dicho financiamiento les permitirá en su calidad de acreedoras, obtener una rentabilidad acorde a mercado la cual se afectaría con la tributación correspondiente en Chile, como asimismo, en un futuro, contar en este país con los recursos necesarios para financiar futuros proyectos o proyectos existentes en Chile que constantemente se están evaluando.

Atendido lo anteriormente expuesto, estima el consultante que los préstamos, bajo condiciones de mercado, no configurarían la hipótesis del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, puesto que ni AAAAA ni las otras sociedades socias o dueñas de las entidades

chilenas, son deudoras como tampoco beneficiarias finales de los préstamos.

2.- Prosigue la presentación, exponiendo sobre las normas y reglas que entiende serían aplicables al caso expuesto, mencionando el artículo 21 de la LIR, Circular 45 de 2013, Oficio 723 de 2013.

En mérito de las normas señaladas, el consultante solicita que se confirme que los préstamos que XXXXX y YYYYY efectuarían a dos sociedades extranjeras pertenecientes al mismo grupo empresarial en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045, que cumplen condiciones de mercado y con las características anotadas precedentemente, no quedarían enmarcadas en la hipótesis de recalificación jurídica del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, en la medida que el beneficiario final del préstamo no sea el socio de las sociedades chilenas que efectúan el préstamo.

II.- ANÁLISIS.

El inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, en su redacción vigente hasta el 31.12.2016, dispone que los contribuyentes de Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), que sean accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, contribuyentes del N° 1 del artículo 58 de la LIR, empresarios individuales y socios de sociedades de personas, sea que la empresa, establecimiento permanente o sociedad respectiva se encuentre obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o acogida al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar los impuestos señalados, según corresponda, sobre las cantidades que señalan los literales i) al iv), del inciso 3° del artículo 21, impuesto cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades, aplicándose dicha tributación en reemplazo del Impuesto Único de 35% establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR.

En lo pertinente, el literal ii) del inciso 3° del artículo 21 de la LIR, grava con IGC o IA, según corresponda, más la tasa adicional del 10%, los préstamos que la empresa, establecimiento permanente o sociedad, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúen a sus propietarios, socios o accionistas, contribuyentes de IGC o de IA, cuando este Servicio determine de manera fundada que el préstamo constituye un retiro encubierto de cantidades afectas a dichos impuestos.

Para efectuar dicha calificación, este Servicio considerará, entre otros elementos, las utilidades retenidas 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, prórrogas o renovaciones, tasa de interés u otras cláusulas relevantes de la operación, circunstancias y elementos que deberán ser expresados por el Servicio, fundadamente.

Finalmente, el último inciso del artículo 21 de la LIR señala en relación a este materia que para la aplicación de la tributación establecida en el inciso 3°, indicada anteriormente, se considerará que el préstamo se ha efectuado al propietario, socio o accionista, cuando dichas cantidades tengan como deudor a sus respectivos cónyuges, hijos no emancipados legalmente, o bien, a cualquier persona relacionada con aquellos, en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 y se determine que el beneficiario final de los préstamos es el propietario, socio o accionista respectivo.

Al respecto, la Circular N°45 de 2013 de este Servicio, instruye en el sentido que la citada norma legal, busca evitar que por la vía del otorgamiento de un préstamo desde la

sociedad o empresa a sus propietarios, socios o accionistas, éstos eviten el pago del IGC o IA sobre dichas cantidades, que atendidas las condiciones de dicho préstamo encubren un retiro o una distribución de rentas afectas a dichos tributos. Agrega este instructivo que, para efectos de determinar si existe un retiro encubierto de utilidades, ello debe concordarse con el inciso final del artículo 21 de la LIR, en cuanto establece que se considerará también que el préstamo se ha efectuado al propietario, socio o accionista respectivo, cuando el deudor sea su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente, o bien, cualquier otra persona relacionada con los primeros, en los términos del artículo 100 de la Ley N°18.045, sobre Mercado de Valores, y siempre que además, se determine que el beneficiario final del préstamo es el propietario, socio o accionista respectivo.

En consecuencia, agrega esta Circular, si el préstamo se otorga directamente al propietario, socio o accionista, evidentemente es éste el beneficiario del mismo. Ahora bien, cuando se otorgue a una de las personas relacionadas con aquellos, deberá determinarse si finalmente ello redundará en un beneficio para el propietario, socio o accionista respectivo, ya sea en forma directa o indirecta, como ocurriría en caso que la utilización de los recursos de dicho préstamo, se destinen al uso o consumo de estos últimos, a bienes de su propiedad, o actividades realizadas por ellos.

Por consiguiente, sólo cabe ratificar lo ya expresado en el instructivo antes citado, en el sentido que el inciso final del artículo 21 de la LIR, de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley N°20.630, dispone que para la aplicación de la tributación establecida en su inciso 3°, se considerará también que el préstamo se ha efectuado al propietario socio o accionista, cuando dichas cantidades tengan como deudor a cualquier persona relacionada con aquellos en los términos del artículo 100, de la Ley N°18.045, sobre Mercado de Valores, y siempre que se determine que el beneficiario final de los préstamos es el propietario, socio o accionista respectivo. Por lo anterior, para la aplicación de dicha disposición se requiere el cumplimiento de dos requisitos copulativos:

- a) Que el préstamo se haya efectuado al propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, o bien, tenga como deudor a sus respectivos cónyuges, hijos no emancipados legalmente, o bien, a cualquier persona relacionada con aquellos en los términos del artículo 100, de la Ley N°18.045, sobre Mercado de Valores, y
- b) Se determine que el beneficiario final de tales préstamos es el propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva.

III.- CONCLUSIÓN.

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.

Sin perjuicio de lo antes indicado, este Servicio no puede confirmar a priori, como lo solicita en su presentación, que los préstamos que XXXXX y YYYYY efectuarían a dos sociedades extranjeras pertenecientes al mismo grupo empresarial en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045, aun cuando cumplan condiciones de mercado, no quedarían enmarcadas en la hipótesis de recalificación jurídica del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, ya que ello depende de las circunstancias particulares del caso y

específicamente de si la utilización de los recursos de dicho préstamo, redundará en un beneficio para el propietario, socio o accionista respectivo, ya sea en forma directa o indirecta, como ocurriría en caso que la utilización de los recursos de dicho préstamo, se destinen al uso o consumo de estos últimos, a bienes de su propiedad, o actividades realizadas por ellos; lo que sólo puede verificarse con motivo del ejercicio de sus funciones normales de fiscalización; a la vista de los respectivos antecedentes concretos, y dentro de los correspondientes plazos de prescripción.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2946, de 18.11.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos