

**VENTAS Y SERVICIOS – ART. 2 N° 2 – RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA –
ART. 31 INCISO 1 E INCISO 4 N° 6 Y ART. 33 N° 1 LETRA E) – CÓDIGO DE COMERCIO,
ART. 3 N° 7
(ORD. N° 3048 DE 28.12.2020).**

Solicita pronunciamiento sobre deducción de gastos que indica y su tributación en IVA.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la deducción de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría de los gastos incurridos por sociedades filiales, pagados a su sociedad matriz, y su tratamiento frente al Impuesto al Valor Agregado.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un grupo empresarial o holding se compone de la sociedad “XXX”, que hace las veces de matriz, y de las sociedades filiales “AAA”, “BBB” y “CCC”.

Su composición actual es el resultado de sucesivas reorganizaciones empresariales cuyo objetivo fue buscar una mayor eficiencia en la administración de sus negocios. Particularmente, la sociedad AAA posee activos en instrumentos y valores financieros nacionales, la sociedad BBB posee activos financieros que son invertidos en el extranjero y la sociedad CCC posee bienes raíces urbanos que explota dándolos en arrendamiento.

Señala que las gestiones para el funcionamiento de AAA, BBB y CCC y para XXX son prácticamente idénticas. Por ello, se pretende que la sociedad XXX concentre los recursos humanos y materiales necesarios para el cumplimiento de su objeto social propio y prestar servicios a las demás sociedades del holding, cobrando una remuneración de mercado por estos. Es decir, este cobro no constituiría un mero traspaso de gastos, sino que tendría un margen de utilidad asociado.

Particularmente, los servicios que XXX prestará a las filiales pueden ser descritos como de “administración corporativa”, lo que englobaría servicios generales, de administración, legales, contables y financieros (back office) e incluiría, además, servicios de asesoría profesional. Todos estos servicios, constarían en contratos de servicios firmados entre XXX y cada una de las filiales. Indica que XXX amplió recientemente sus estatutos para incluir los servicios que prestará, y que solo podrán ser prestados a sociedades del holding.

Bajo el esquema anterior, XXX recibirá remuneraciones de las filiales, que serán parte de sus ingresos brutos, e incurrirá en desembolsos correspondientes a las remuneraciones que pague al personal contratado, así como por servicios periódicos y depreciará los activos fijos empleados en la prestación de servicios. Por su parte, las filiales obtendrán ingresos por su giro habitual e incurrirán en desembolsos correspondientes, principalmente, por las remuneraciones pagadas a XXX. En este contexto, se verificaría una nítida correlación entre los desembolsos y la generación de ingresos propios del giro de cada sociedad.

Por lo expuesto, solicita se confirme lo siguiente:

- 1) Que los desembolsos en que incurran las filiales – remuneraciones por los servicios prestados por XXX – podrán ser deducidos por ellas como un gasto necesario para producir la renta;
- 2) Que la existencia del contrato de prestación de servicios, la constancia de haberse efectuado los pagos, la anotación contable en la contabilidad de la filial y la emisión de la correspondiente factura exenta por parte de XXX, permiten tener por cumplido el requisito de que el desembolso esté acreditado o justificado en forma fehaciente. En este contexto, se indica que dada la naturaleza de los servicios que se prestarán, no siempre quedará registro de que los mismos hayan sido prestados, por lo que se solicita confirmar si esta circunstancia estaría en pugna con el cumplimiento del requisito de que los desembolsos estén acreditados fehacientemente.
- 3) Que la remuneración que XXX cobre a las filiales por la prestación de servicios debe corresponder a una pactada bajo condiciones de mercado.

- 4) Que XXX podrá rebajar como gasto las remuneraciones y los demás desembolsos en que incurra con motivo de la contratación de las personas y empresas necesarias para prestar los servicios a las filiales.
- 5) Que, en la medida que XXX y las filiales puedan rebajar los desembolsos indicados precedentemente, no estarán obligadas a aplicar la proporcionalidad de gastos que ordena el Servicio mediante Circular N° 68 del 2010, en relación al artículo 33 N° 1, incisos segundo y siguientes, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), incorporados por la Ley N° 21.210. Lo anterior, en atención a las sociedades del grupo que obtienen rentas provenientes de dividendos o retiros de utilidades desde sociedades constituidas en Chile.
- 6) Que los servicios que la sociedad XXX les presta a las demás entidades del holding no se encuentran gravados con IVA, ya que los mismos, individualmente considerados, no constituyen hechos gravados según la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), además de no cumplir con las condiciones para ser considerada una agencia de negocios.

II ANÁLISIS

El inciso primero del artículo 31 de la LIR dispone que la renta líquida “se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, 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”¹.

Al respecto, y tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, son gastos necesarios tanto aquellos desembolsos que efectivamente generen rentas gravadas con el IDPC, como aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad de generar rentas, aun cuando éstas en definitiva no se generen. Por otra parte, pueden rebajarse como gastos los desembolsos por prestaciones de servicios efectuados a contribuyentes con quienes exista relación, siempre que el monto del gasto sea razonable, atendidas las circunstancias del caso y el interés de la empresa que incurre en el desembolso.

Para este último caso, se tendrá en cuenta, por ejemplo, la liquidez o relación deuda capital que tenga la empresa, la existencia de una estrategia o plan de negocios o de ejecución de un nuevo proyecto, las características de operaciones previas (si las hubiera) y, muy especialmente, el valor o precio de mercado de los servicios de que se trata, entre otros elementos de análisis.

Conforme lo anterior, los desembolsos en que incurran las filiales por los servicios que preste la sociedad matriz, en la medida que le permitan el desarrollo o mantención de su giro habitual, o que sean en interés de la empresa, podrán ser rebajados como gastos necesarios, dentro de los cuales es posible considerar, por ejemplo, los servicios de back office, asesorías profesionales, entre otros.

En cuanto a la acreditación de los desembolsos, si bien se trata de una cuestión de hecho entregada a las instancias de fiscalización, se debe tener presente que el artículo 31 de la LIR no establece una forma específica para acreditar los gastos en que se haya incurrido, siendo aplicable la norma general sobre carga de la prueba, establecida en el artículo 21 del Código Tributario². Por consiguiente, la efectividad y razonabilidad de los desembolsos podrá acreditarse con cualquier medio de prueba legal, en concordancia con lo señalado en el artículo 8 bis, N°4, letra e), del Código Tributario.

En cuanto a fijar precios bajo condiciones de mercado para los servicios que XXX cobre a las filiales, cabe señalar que las partes son libres para ello, sin perjuicio que este Servicio pueda revisarlos en las instancias de fiscalización correspondientes. Cabe mencionar que la fijación de precios o valores de mercado en operaciones entre relacionados es un elemento relevante a la hora de analizar si un desembolso es o no razonable.

Sin perjuicio de todo lo expuesto anteriormente, se hace presente que las filiales deben acreditar que han recibido los servicios que la matriz les preste directamente o a través de terceros y que el precio asignado a estos esté directamente vinculado con el servicio que efectivamente reciben.

¹ La Ley N° 21.210 modificó el inciso primero del artículo 31 de la LIR, definiendo qué se entiende por “gasto necesario”.

² Oficio N° 499 de 2020.

Respecto de los gastos que la matriz podrá rebajar, se reitera lo señalado en párrafos anteriores, en cuanto la ley permite deducir de la renta líquida los gastos necesarios para producirla, en la medida que permitan el desarrollo o mantención del giro habitual, o que sean en interés de la empresa, y siempre que el monto de estos sea razonable en los casos en que las operaciones se realicen con partes relacionadas. En este contexto, dada la naturaleza de los servicios que prestará la matriz³, las remuneraciones pagadas por la contratación de personal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31, inciso cuarto, N° 6 de la LIR, resultan pertinentes como gasto necesario; así como cualquier otro desembolso que permita su funcionamiento y la prestación de los servicios a que se obligue.

En cuanto a la exigencia de proporcionalizar los gastos que deben agregarse a la renta líquida imponible, el artículo 33, N° 1, letra e), párrafo segundo, de la LIR obliga a ello en los casos en que existan gastos o desembolsos imputables tanto a rentas gravadas como a ingresos no renta y/o rentas exentas de impuestos finales. Luego, si la sociedad matriz o filial percibe ingresos por concepto de dividendos o retiros de las sociedades en las cuales participa, los mismos deberán deducirse de la determinación de la renta líquida imponible⁴. Sin embargo, el contribuyente no estará obligado a proporcionalizar los gastos asociados a estos ingresos, en la medida que los mismos se encuentran afectos a impuestos finales⁵.

En lo que respecta a la aplicación del IVA y de acuerdo con los antecedentes, los servicios que la sociedad matriz preste a las filiales califican como aquellos que normalmente prestan las agencias de negocios a que se refiere el artículo 3° N° 7 del Código de Comercio, gravada con IVA conforme al artículo 2 N° 2 de la LIVS en relación con el artículo 20, N° 3, de la LIR.

Sin embargo, este Servicio ha interpretado que, para estar en presencia de una agencia de negocios mercantil, debe tratarse de una empresa abierta al público, esto es, que ofrezca sus servicios al mercado. Dado que la matriz solo prestará sus servicios a las sociedades del mismo grupo empresarial, no se verifica uno de los elementos necesarios para que sea considerada agencia de negocios, por lo tanto, los servicios que preste no se encontrarán gravados con IVA.

III CONCLUSION

Atendido el análisis precedente, y de acuerdo a lo solicitado en su presentación:

- 1) Las filiales podrán deducir como gasto necesario para producir la renta las remuneraciones que paguen a la sociedad matriz por los servicios que esta les preste.
- 2) El referido gasto procederá en la medida que sea necesario para producir la renta y se acredite su efectividad y razonabilidad con cualquier medio de prueba legal.
- 3) Sin perjuicio que las partes fijen precios bajo condiciones de mercado este Servicio puede revisarlos en las instancias de fiscalización correspondientes. No obstante, dado que se trata de operaciones entre partes relacionadas, para demostrar la razonabilidad del desembolso, uno de los elementos más relevantes es que éste sea fijado a valor o previo de mercado.
- 4) Respecto de lo indicado en los números 1), 2) y 3) se hace presente que las filiales deben acreditar que los servicios que la matriz les presta o contrate para que les sea prestado fueron recibidos y que el precio asignado a estos está directamente vinculado con el servicio que efectivamente reciben.
- 5) La sociedad matriz podrá deducir como gasto necesario para producir la renta tanto las remuneraciones pagadas por la contratación de personal como cualquier otro desembolso que le permita prestar los servicios acordados con sus filiales, cumpliendo con los requisitos del artículo 31 de la LIR.
- 6) Conforme con el artículo 33, N° 1, letra e), párrafo segundo de la LIR, la sociedad matriz o filial no está obligada a proporcionalizar los gastos asociados a ingresos por concepto de dividendos o retiros de las sociedades en las cuales participa, por cuanto dichos ingresos se encuentran afectos a impuestos finales.

³ De acuerdo a lo indicado en el anexo acompañado a la consulta.

⁴ Conforme al artículo 33, N° 2, letra a), de la LIR; solo en cuanto dichos ingresos hayan aumentado la renta líquida.

⁵ Oficios N° 315 y N° 316 de 2017.

- 7) Los servicios prestados a las filiales no se encuentran gravados con IVA, dado que la sociedad matriz no califica como una agencia de negocios para estos efectos.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3048 del 28-12-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos