

Determinación de la retención establecida en el artículo 74 N° 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de la distribución de dividendos a accionistas no residentes ni domiciliados en Chile, realizada por una sociedad sometida al régimen establecido en la letra B) del artículo 14, del mismo texto legal.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta respecto a la forma de efectuar el cálculo de la retención que ordena el N°4 del artículo 74, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el caso que indica.

I.- ANTECEDENTES:

Expone, que una sociedad sometida al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en el mes de mayo del presente año, conforme a lo acordado por la junta de accionistas, realizó una distribución de dividendos a sus accionistas no residentes, ni domiciliados en Chile.

Parte de los dividendos distribuidos fueron financiados con dividendos percibidos desde el exterior, con derecho a los créditos establecidos en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

Desde la perspectiva tributaria, el contribuyente deberá someter la distribución de dividendos a las normas de retención de Impuesto Adicional establecidas en el artículo 74 N°4, en concordancia con los artículos 14 letra B), 58 y 63, del texto legal en análisis.

En este contexto, en razón de las modificaciones incorporadas por las Leyes N°s. 20.780 y 20.899, sobre los mecanismos de asignación de créditos por Impuestos de Primera Categoría e impuestos finales, que afecta la distribución de dividendos a no residentes, solicita confirmar el correcto tratamiento tributario aplicable a la retención de Impuesto Adicional, en la siguiente situación:

El contribuyente, al 31 de diciembre de 2017, presenta la siguiente información en el Registro de Rentas Empresariales:

Respecto a las rentas acumuladas:

- Una diferencia negativa en la determinación del Registro de Rentas Afectas al Impuesto Global Complementario y/o al Impuesto Adicional, por tanto, un saldo igual a cero.
- No presenta saldo por concepto de Diferencia entre la Depreciación Acelerada y Normal, Registro DDAN.
- No presenta saldo por concepto de Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta.

Respecto al control de créditos (Saldo Acumulado de Créditos): Un saldo acumulado de crédito a que se refieren los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR y a créditos por impuestos externos a que se refieren los artículos 41 A y 41 C de la LIR, provenientes de:

- Créditos por Impuesto de Primera Categoría con y sin derecho a devolución acumulados hasta el 31.12.2016.
- Crédito total disponible contra impuestos finales (arts. 41 A y 41 C de la LIR) acumulados hasta el 31.12.2016.
- Créditos por Impuesto de Primera Categoría con y sin derecho a devolución acumulados a contar del 01.01.2017.
- Crédito total disponible contra impuestos finales (arts. 41 a) y 41 c) de la LIR) acumulados a partir del 01.01.2017.

Al respecto, luego de citar el marco normativo referido al orden de imputación de los retiros, remesas y distribuciones, y a la asignación de los respectivos créditos, plantea que para efectos de la retención del Impuesto Adicional, dado que las distribuciones exceden de las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN o REX, se considera que corresponden a distribuciones efectuadas con cargo a las rentas afectas del ejercicio en marcha, y en tal caso, la retención se practicará con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda, siempre con derecho a crédito por Impuesto de Primera Categoría según la tasa vigente y créditos por los impuestos finales¹. Sin embargo, respecto a los créditos contra impuestos finales no existe certeza que la totalidad de las rentas afectas del ejercicio tendrán derecho a dicho crédito.

En consideración a lo expuesto consulta si el derecho a crédito contra impuestos finales es opcional, y se puede ejercer con certeza respecto de los saldos disponibles en el SAC del ejercicio anterior en el caso particular expuesto.

Lo anterior, sin perjuicio de que tales cantidades definirán su situación tributaria frente al Impuesto Adicional, dependiendo del resultado tributario definitivo obtenido por la empresa al término del ejercicio comercial respectivo.

Finalmente, a través de dos ejemplos, ilustra cómo se determinaría la retención que ordena el N°4 del artículo 74, dependiendo si se otorga o no el crédito contra los impuestos finales al momento de efectuar la retención, según el siguiente detalle:

	Detalle	Regla	Con Tratado	Sin Tratado
	(+) Monto Neto		1,000,000	1,000,000
	(+) Incremento por Impuesto de Primera Categoría	0.255	383,459	383,459
	(+) Incremento por Impuestos Finales	0.08	120,301	120,301
	(=) Distribucion Incrementada	Distribucion Neta / [1-(0.255+0.08)=0.665]	1,503,759	1,503,759
0.35	(*) Impuesto Adicional	0.35	526,316	526,316
	(-) Crédito Primera Categoría	0.255	- 383,459	- 383,459
	(-) Crédito Impuesto Extranjero	0.08	- 120,301	- 120,301
0.35	(+) Restitución Adicional 35%	0.35		134,211
	(=) Retención Impuesto Adicional (Art 74 N°4 LIR		22,556	156,767

Cuadro crédito de primera categoría y crédito de impuesto finales opcional:				
	Detalle	Regla	Con Tratado	Sin Tratado
	(+) Monto Neto		1,000,000	1,000,000
	(+) Incremento por Impuesto de Primera Categoría	0.255	342,282	342,282
	(+) Incremento por Impuestos Finales			
	(=) Distribucion Incrementada	Distribucion Neta / [1-(0.255)=0.745]	1,342,282	1,342,282
0.35	(*) Impuesto Adicional	0.35	469,799	469,799
	(-) Crédito Primera Categoría	0.255	- 342,282	- 342,282
	(-) Crédito Impuesto Extranjero			
0.35	(+) Restitución Adicional 35%	0.35		119,799
	(=) Retención Impuesto Adicional (Art 74 N°4 LIR		127,517	247,315

II.- ANÁLISIS:

El artículo 63 de la LIR, dispone que a los contribuyentes del Impuesto Adicional, que obtengan rentas señaladas en los artículos 58 y 60 inciso primero, se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar las normas que el mismo artículo señala en su inciso segundo, indicando expresamente, a partir de la modificación incorporada por la Ley N°20.899, que también procederá el crédito contra impuestos finales en la forma y casos que establece la letra A) del artículo 41 A y en el artículo 41 C, ambos de la LIR.

Por otra parte, el N°4 del artículo 74 de la LIR, dispone que los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al Impuesto Adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, deberán efectuar una retención con la tasa del Impuesto Adicional

¹ Artículo 63 inciso segundo Ley sobre Impuesto a la Renta.

que corresponda.

Agrega la citada norma, que tratándose de empresas, comunidades y sociedades sujetas a las disposiciones de las letras A) y B), del artículo 14, la retención que deba efectuarse sobre los retiros, remesas o distribuciones afectas al Impuesto Adicional, se efectuará incrementando previamente la base en virtud de los artículos 58 y 62, con derecho al crédito establecido en los artículos 41 A, 41 C y 63, determinado conforme a lo dispuesto en el número 5 de la letra A), y en el número 3, de la letra B), ambas del artículo 14.

A su vez, el inciso cuarto del citado artículo 74 N°4, dispone que, si al término del ejercicio se determina que la deducción del crédito establecido en el artículo 63 resultare indebida, total o parcialmente, la empresa o sociedad deberá pagar al Fisco, por cuenta del contribuyente del Impuesto Adicional, la diferencia de impuesto que resulte al haberse deducido un mayor crédito, sin perjuicio del derecho de la sociedad de repetir contra aquél.

Ahora bien, en relación al caso consultado, en el cual, la sociedad que efectúa la distribución de utilidades a sus accionistas no residentes, ni domiciliados en Chile, se encuentra acogida al régimen semi integrado, establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, y que no mantiene saldos en los registros RAI, DDAN o REX, contra los cuales imputar los dividendos distribuidos, cabe recordar que, este Servicio instruyó a través de la Circular N° 49, de 2016, que los retiros, remesas o distribuciones que excedan de las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN o REX, según corresponda, se considerará que corresponden a repartos efectuados con cargo a las rentas afectas del ejercicio en marcha², y en tal caso, la retención se practicará con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda, siempre con derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría, según la tasa vigente de este último impuesto en el año en que se efectúa el retiro, remesa o distribución. Lo anterior, es sin perjuicio de que tales cantidades definirán su situación tributaria frente al Impuesto Adicional, dependiendo del resultado tributario definitivo obtenido por la empresa al término del ejercicio comercial respectivo.

Al respecto, cabe aclarar que, en el caso señalado, el crédito por IDPC que provisoriamente se otorga al momento de efectuar la distribución y remesa, no dice relación con el saldo de crédito registrado en el SAC de la sociedad a esa fecha, sino que deriva de la regla que dispone que los retiros, remesas o distribuciones corresponden a repartos efectuados con cargo a las rentas afectas del ejercicio en marcha, presumiendo en consecuencia que dichas rentas en definitiva se afectarán con el IDPC. Sin perjuicio de que tales cantidades definirán su situación tributaria frente al Impuesto Adicional, dependiendo del resultado tributario definitivo obtenido por la empresa al término del ejercicio comercial respectivo³, y, en definitiva, no podrá otorgarse un crédito por IDPC mayor al que se encuentre acumulado en el registro SAC.

Ahora bien, el tratamiento descrito en los párrafos precedentes con relación al crédito por IDPC en carácter de provisorio, no es posible de asimilar a los créditos establecidos en los artículos 41 A y 41 C de la LIR, ya que su origen es de naturaleza esencialmente distinta. Al respecto, al suponer que los retiros, remesas o distribuciones en exceso de los registros de rentas empresariales corresponden a repartos efectuados con cargo a las rentas afectas del ejercicio en marcha, implica finalmente que, de existir éstas, necesariamente se verán gravadas con el IDPC, otorgando así el correspondiente derecho al crédito por tal impuesto.

La circunstancia anterior, por el contrario, no se verifica con los créditos establecidos en los artículos 41 A y 41 C de la LIR ya que, para tener derecho a ellos sobre las rentas afectas del ejercicio en marcha, deben de cumplirse al menos dos requisitos: que las señaladas rentas estén compuestas en todo o parte por rentas que hayan sido gravadas en el extranjero; y que el crédito total disponible que se les determine sea de un monto superior al IDPC asociado a dichas rentas, de modo tal que se genere un saldo imputable contra impuestos finales conforme a las normas ya señaladas.

III.- CONCLUSIÓN:

Respecto de un contribuyente sujeto al régimen de imputación parcial de créditos, establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, cuando los retiros, remesas o distribuciones exceden las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN o REX, según corresponda, se considera que corresponden a repartos efectuados con cargo a las rentas afectas del ejercicio en marcha, y la retención que ordena el N°4 del artículo 74 de la LIR, debe realizarse con la respectiva tasa del Impuesto Adicional, solo con derecho a

² Mismo criterio ha sostenido el Servicio con anterioridad, por ejemplo, en Circular 53 de 1990, y Circular 54 de 2013.

³ Página 87, Circular N°49, de 2016.

crédito por IDPC, según la tasa vigente de este último impuesto en el año en que se efectúa el retiro, remesa o distribución. Sin perjuicio de que tales cantidades definirán su situación tributaria frente al Impuesto Adicional, dependiendo del resultado tributario definitivo obtenido por la empresa al término del ejercicio comercial respectivo.

Por lo anterior, en el caso consultado, el cálculo a efectuar para determinar la retención que ordena el N°4 del artículo 74 de la LIR, corresponde al indicado en el segundo ejemplo de su presentación, no siendo procedente otorgar en forma anticipada el crédito contra los impuestos finales, establecido en los artículos 41 A y 41 C de la LIR, que se encuentre registrado en el SAC a esa fecha.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N°1051, de 17-04-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos