

Consulta si los actos, contratos o negocios involucrados en la operación que describe, se enmarcan en el legítimo derecho de opción consagrado en el artículo 4 ter del Código Tributario.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional la presentación indicada en el antecedente, mediante la cual el consultante solicita un pronunciamiento que confirme que los actos, contratos o negocios que describe – en su conjunto o individualmente considerados – se enmarcan en el legítimo derecho de opción consagrado en el artículo 4 ter del Código Tributario y que su representada podrá solicitar devolución de PPUA de conformidad a lo dispuesto en el inciso 2° del artículo Vigésimo Séptimo Transitorio de la Ley N° 21.210.

I. ANTECEDENTES

El consultante expone que su representada, la sociedad AAA (en adelante “AAA”) presta servicios de recolección y disposición final de residuos domiciliarios e industriales los cuales son contratados usualmente por las municipalidades del país, razón por la cual, la sociedad participa activamente en licitaciones públicas convocadas por ellas. Agrega, que AAA tiene una participación de 99,99% en dos sociedades, BBB y CCC.

Indica que, en las bases de licitación, las municipalidades exigen, entre otros requisitos, acreditar cierta capacidad económica, la cual se determina –en la mayoría de los casos– en función del capital propio tributario (“CPT”) de las empresas¹ y, en otros casos, también se extiende a la acreditación de caja o dineros disponibles en la cuenta corriente.

Señala que, en atención a que AAA tiene interés en postular a licitaciones que serán convocadas durante el año 2024 y que registra al 1 de enero de 2023 un capital propio tributario negativo, se está evaluando una operación intragrupo que tiene como objetivo principal mejorar los índices de capacidad económica exigidos en las bases de licitación, esto es, CPT e indicadores de caja y, de esa manera, incrementar sus posibilidades de adjudicarse esos concursos. Además, indica que las distribuciones permitirán a AAA contar con recursos frescos y flujo de caja para renovar equipos y/o contratar personal.

La operación consiste en que BBB y CCC distribuyan, en el ejercicio comercial 2023, a AAA retiros o distribuciones en dinero, lo que permitirá que esta última aumente su CPT. Para financiar la distribución, BBB y CCC recibirán un préstamo, en condiciones de mercado, de ZZZ, sociedad perteneciente al mismo grupo empresarial, aunque alternativamente se está evaluando la posibilidad de que el préstamo sea otorgado por la matriz del grupo domiciliada en España.

Agrega que, dado que AAA arrastra pérdidas de ejercicios anteriores, al efectuarse los retiros, éstos se imputarán a dichas pérdidas y, de conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del Artículo Vigésimo Séptimo Transitorio de la Ley N°21.210, AAA podrá solicitar la devolución del Impuesto de Primera Categoría asociado a esos retiros, en calidad de pago provisional (PPUA), con un tope del 50% de las cantidades que se perciban por concepto de retiros o de un 50% de la pérdida (suma que resulte menor).

En consideración a los antecedentes señalados, solicita confirmar:

- que los actos, contratos o negocios que describe –en su conjunto o individualmente considerados– se enmarcan en el legítimo derecho de opción consagrado en el artículo 4 ter del Código Tributario; y

¹ Se agregan dos imágenes a la presentación, correspondientes a bases de licitaciones que consideran el criterio indicado por el consultante.

- que podrá solicitar devolución de PPUA de conformidad a lo dispuesto en el inciso 2° del artículo Vigésimo Séptimo Transitorio de la Ley N° 21.210.

II. ANÁLISIS

Atendido el tenor de la presentación, se verifica que se trata de una consulta no vinculante, de acuerdo con lo instruido en el resolutivo 1° de la Resolución Exenta N°112 de 2021, emitida por este Servicio, por lo que el presente análisis contendrá un pronunciamiento general sobre los efectos eventualmente elusivos o no de la operación que se llevará a cabo.

Como ha precisado este Servicio², nuestra legislación cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario.

En este contexto, obtener préstamos para que una sociedad pueda pagar distribuciones de utilidades a sus socios o accionistas, no resulta reprochable, con las prevenciones que este Servicio ya ha instruido respecto de la utilización del gasto por los intereses generados en dicho financiamiento³. En el caso particular, se advierte que, efectivamente, los retiros o distribuciones en dinero efectuados por AAA desde sus filiales, le permitirían a AAA aumentar su capital propio tributario (que se señala era negativo al 1 de enero de 2023), mejorando sus índices de capacidad económica, por lo que, se cumpliría el objetivo declarado por el consultante en su presentación.

Por lo tanto, los retiros o distribuciones descritas precedentemente, y el financiamiento que se obtendría para su pago, no constituirían, en principio, actos que puedan ser considerados elusivos en los términos señalados en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, lo que no obsta a que pueda modificarse tal conclusión si de las circunstancias concretas del caso, analizadas en la respectiva instancia de fiscalización se advierte, por ejemplo, que previo a la percepción de los retiros o distribuciones en dinero por parte de AAA, se deslocalice un resultado de pérdida tributaria desde otra sociedad, asignándolo deliberadamente en AAA, con el objeto de imputarla a las cantidades percibidas desde las filiales a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos finales; o bien, que no se acredite el traspaso efectivo de flujos entre las sociedades, y, por tanto, aparezca de las verificaciones efectuadas que el efecto o resultado relevante de las operaciones sea, por ejemplo, erosionar la base de impuesto de primera categoría, obtener una devolución indebida de pagos provisionales por utilidades absorbidas, ocultar la determinación de un mayor valor, o la generación de préstamos por parte de la matriz domiciliada en España a las sociedades operativas, que encubran una remesa de utilidades, aprovechando indebidamente una tasa reducida de impuesto adicional sobre los intereses pagados en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 del Convenio para evitar la doble imposición entre el Reino de España y la República de Chile, entre otros.

Respecto a la consulta de si en el caso particular AAA podrá solicitar devolución de PPUA, cabe tener presente la reglamentación especial contenida en la Ley N° 21.210 que modificó el N° 3 del artículo 31 de la LIR, eliminando la imputación de pérdidas a las rentas o cantidades que perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales. Con todo, conforme al artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N°21.210, dicha modificación entrará a regir a contar del 1° de enero de 2024 respecto de retiros y dividendos percibidos a partir de esa misma fecha, por lo que durante los años comerciales 2020 a 2023, se mantienen vigentes las normas actuales de la LIR sobre imputación de pérdidas, con los límites indicados en la disposición transitoria. Ver instrucciones en la Circular N° 19 de 2021.

² Circular N° 65 del 23 de julio de 2015.

³ Oficio N° 740 de 2017; 658 de 2015 y, más recientemente, Oficios N° 2407 de 2021, 2282 y 2283, ambos de 2022.

III. CONCLUSIÓN

1. Los retiros o distribuciones de dividendos, y el financiamiento para su pago, en las condiciones descritas en su presentación, no constituirían, en principio, actuaciones elusivas en los términos de lo dispuesto en los artículos 4° bis, ter y quáter del Código Tributario, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso –que no fueron especificadas en la consulta- puedan modificar la conclusión anterior.
2. Conforme al artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210, durante los años comerciales 2020 a 2023, se mantienen vigentes las normas actuales de la LIR sobre imputación de pérdidas, con los límites indicados en la disposición transitoria.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 146 de 17.01.2024
Subdirección de Fiscalización
Oficina de Análisis de Elusión