

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31°, N°3, ART. 54°, N°1, ART. 58°, N°2 - CIRCULAR N° 17, DE 1993 - OFICIO N° 194, DE 2010. (ORD. N° 198, DE 31.01.2014)

APLICACIÓN Y VIGENCIA DEL CAMBIO DE CRITERIO CONTENIDO EN EL OFICIO N°194 DE 2010.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la aplicación y vigencia del cambio de criterio efectuado por este Servicio a través del Oficio N° 194 de 29.01.2010, respecto de la instrucción contenida en la Circular N° 17 de 1993, en lo que dice relación con el mecanismo de imputación de las pérdidas tributarias a las utilidades acumuladas en las empresas.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que un contribuyente de esa Dirección Regional interpuso reclamo en contra de la Resolución que no dio lugar a la devolución solicitada en su declaración anual de Impuesto a la Renta correspondiente al año tributario 2012, por concepto de devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas, debido a que no resultó acreditada la pérdida tributaria declarada, ni la correcta determinación y procedencia de dicha devolución, de acuerdo a lo establecido en el N° 3, del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), ya que el contribuyente no aportó documentación fehaciente.

Por su parte, según indica esa Dirección Regional, el contribuyente asegura tener derecho a la devolución solicitada por el año tributario 2012, invocando una diferencia de criterio en la imputación de las pérdidas a las utilidades registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) percibidas en los años anteriores, entendiendo que las pérdidas sólo serán absorbidas por la obtención de utilidades que hayan pagado el Impuesto de Primera Categoría, con el correspondiente derecho a crédito, y que de no existir éstas, las pérdidas no se imputarían a utilidades que no hayan pagado dicho impuesto, aumentando sus pérdidas de arrastre, fundamentando su punto de vista, en el pronunciamiento del Servicio establecido en el Oficio N° 194 de 2010.

Concluye el contribuyente, que a raíz del cambio de criterio establecido en el Oficio N° 194, al no haber obtenido utilidades con derecho a crédito, nunca debió haber imputado las pérdidas a las utilidades sin crédito, razón por lo cual confeccionó nuevamente el FUT sin realizar dichas imputaciones, aumentando así las pérdidas generadas en los años tributarios involucrados.

Esa Dirección Regional por su parte, luego de una serie de análisis internos sobre las instrucciones contenidas en la Circular y sobre el cambio de criterio expresado por el Servicio a través del referido pronunciamiento; considerando que en el reclamo que interpone el contribuyente quiere aplicar dicho cambio de criterio en su FUT, incluso en años tributarios anteriores a su dictación, manteniendo, a través de la rectificación de dicho registro, pérdidas tributarias que ya habían sido absorbidas por utilidades que recibió en su oportunidad sin crédito; teniendo presente además que en el análisis efectuado se plantearon dudas sobre si el cambio de criterio sólo produce efectos para el contribuyente que realizó la consulta y si por tratarse de un oficio, puede éste derogar las instrucciones impartidas por una Circular que contiene una instrucción de carácter general, consultando finalmente, para los fines de poder resolver el reclamo en cuestión:

a) Si en el caso de las sociedades anónimas debe aplicarse la interpretación contenida en la citada Circular N° 17 de 1993 o la establecida en el Oficio N°194 de 2010; y

b) Vigencia del cambio de criterio contenido en el Oficio N° 194.

II.- ANÁLISIS.

1.- Tal como expresamente se indicó en el Oficio N° 194 de 2010, este Servicio, como consecuencia de un nuevo estudio sobre lo dispuesto en el inciso 2°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR, esto es, sobre la absorción de utilidades tributables acumuladas en el registro FUT por pérdidas tributarias determinadas en un ejercicio, determinó modificar el criterio sostenido en el punto seguido final, de la letra d), de la Circular N° 17 de 1993, que expresa: “Esta situación también es aplicable cuando se absorban utilidades tributables que no hayan sido afectadas con el Impuesto de Primera Categoría y, por consiguiente, sin derecho a la recuperación como pago provisional del citado tributo de categoría.”.

De acuerdo con lo que se indica en dicho pronunciamiento, el referido cambio de criterio se sustenta en lo dispuesto por el N° 3, del artículo 31 de la LIR, que autoriza la deducción de las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, incluyendo también las pérdidas de ejercicios anteriores, para efectos de determinar la renta líquida que, con los ajustes que correspondan, estará afecta al Impuesto de Primera Categoría; y además en lo dispuesto por los artículos 54 N°1, inciso 4° y 58 N°2, de la LIR, a través de los cuales se establece que se encuentran afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas.

El referido Oficio concluye que “...conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR, las pérdidas determinadas de acuerdo a los artículo 29 al 33 del mismo texto legal, y siempre que se cumplan los requisitos para su deducción, sólo pueden ser imputadas, en el caso de las sociedades anónimas, a aquellas rentas percibidas o devengadas que forman, hayan formado o puedan formar parte de la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría y no a las rentas que no están afectas a dicho tributo, como sucede con los dividendos distribuidos por sociedades anónimas con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.”

Consecuente con ello, este Servicio a través de dicho pronunciamiento, resolvió modificar la instrucción contenida en la Circular N° 17 de 1993, en la parte transcrita precedentemente, constituyendo el criterio vigente en relación con esta materia. Dicho criterio, es de aplicación restringida sólo al caso de las sociedades anónimas que reciban dividendos distribuidos por otras sociedades anónimas con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, vale decir, cantidades distribuidas a cualquier título por parte de otras sociedades anónimas (que como consecuencia de lo dispuesto en los artículos 54 N°1, inciso 4° y 58 N°2, de la LIR, se encuentran afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional). De allí que tal cambio de criterio no se aplique respecto de los dividendos distribuidos por dichas sociedades anónimas, que resulten imputados a utilidades tributables registradas en su FUT, aun cuando dichas cantidades no tengan derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría.

Advierte finalmente el pronunciamiento en cuestión, que al no ser procedente tal imputación, las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, deben ser mantenidas íntegramente en el registro FUT de la sociedad anónima que las percibe, a efectos de cumplir, al momento de su distribución o reparto, con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, y sin derecho al crédito por Impuesto de

Primera Categoría, por no haberse afectado con dicho gravamen.

2.- Ahora bien, en relación con la vigencia del cambio de criterio contenido en el Oficio N° 194, cabe señalar que dicho pronunciamiento es de fecha 29.01.2010, sustituyendo las instrucciones dictadas mediante la Circular N° 17 de 1993, respecto a la forma en que las sociedades anónimas deben imputar las pérdidas tributarias del ejercicio y determinar el saldo de utilidades en el registro FUT a que se refiere el artículo 14 de la LIR, todo ello, en relación con los dividendos recibidos desde otras sociedades anónimas que resulten imputados a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.

Sobre el particular, este Servicio estima que la nueva interpretación administrativa tiene un efecto retroactivo, en cuanto corresponde al verdadero sentido y alcance de la norma analizada, y por tanto, si en la situación expuesta el contribuyente efectuó la imputación de la pérdida tributaria a las utilidades registradas en el FUT siguiendo los criterios contenidos en la Circular N° 17 de 1993, puede optar por aplicar el nuevo criterio sustentado en el Oficio N° 194, rectificando para tal efecto sus registros contables y sus declaraciones anuales de impuesto a la renta.

En tal caso, y de acuerdo a lo señalado con anterioridad por este Servicio, como norma general, no existe un plazo para que el contribuyente efectúe las rectificaciones correspondientes, siempre que éstas no modifiquen o alteren situaciones ya consolidadas, como ocurre por ejemplo con la imputación de la pérdida tributaria a utilidades no retiradas o distribuidas, u obtenidas en ejercicios posteriores, distintas a las señaladas en el Oficio N° 194.

Sin embargo, respecto de los efectos tributarios que tales rectificaciones pudieren provocar, deben distinguirse las siguientes tres situaciones:

a) Si con motivo de tales rectificaciones se produce un impuesto mayor al declarado por el contribuyente, este Servicio se encuentra facultado para efectuar su cobro, sólo dentro de los plazos de prescripción establecidos en los artículos 200 y 201 del Código Tributario, ello sin perjuicio del entero voluntario de las diferencias por parte del contribuyente cuando correspondan a períodos no comprendidos en la referida prescripción; y sin perjuicio de que proceda la aplicación de lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, cuando corresponda.

b) Por el contrario, si a raíz de tales rectificaciones efectuadas resulta un impuesto pagado indebidamente por el contribuyente, dicha diferencia deberá someterse para su recuperación, a la normativa dispuesta por el N° 2, del artículo 126 del Código Tributario. Al respecto, cabe tener presente que de acuerdo a la norma legal referida, la petición de devolución de impuestos pagados indebidamente debe presentarse dentro del plazo de 3 años, contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento. En la situación analizada, dicho acto o hecho corresponde justamente al pago indebido de un impuesto.

c) Si producto de dichas rectificaciones, no se produce un impuesto mayor al declarado por el contribuyente, ni tampoco resulta un impuesto pagado indebidamente por éste, sino que se determina una mayor pérdida tributaria para el ejercicio respectivo, atendido que las pérdidas de ejercicios anteriores no han resultado imputadas a rentas o utilidades no distribuidas en la empresa u otras obtenidas en los ejercicios siguientes distintas a las señaladas en el Oficio N° 194, el contribuyente podrá imputar a las utilidades no retiradas o distribuidas en la empresa, o rebajar como gasto en el ejercicio siguiente, según corresponda, la pérdida tributaria que en definitiva se determine efectuando las imputaciones que ordena el N° 3, del artículo 31 de la LIR.

Lo anterior, es sin perjuicio de la facultad con que cuenta este Servicio para verificar la correcta aplicación del criterio contenido en el Oficio N° 194, la procedencia de la

rectificación de los registros contables y declaraciones anuales de impuestos a la renta del contribuyente, así como de la eventual devolución de impuestos pagados indebidamente que solicite por este motivo, todo ello, de acuerdo a las reglas generales sobre la materia, particularmente conforme a lo establecido en los artículos 16 al 28 del Código Tributario y en los artículos 29 al 33 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN:

El criterio sostenido por este Servicio a través del Oficio N° 194 de 29.01.2010, es el actualmente vigente sobre la materia, el cual reemplaza, en lo pertinente, las instrucciones contenidas en la Circular N° 17 de 1993.

La nueva interpretación administrativa tiene un efecto retroactivo, en cuanto corresponde al verdadero sentido y alcance de la norma analizada, y por tanto, faculta al contribuyente para rectificar sus registros contables y declaraciones anuales de impuesto a la renta, y eventualmente solicitar la devolución de impuestos pagados indebidamente en virtud de la aplicación del criterio anterior, todo ello, de acuerdo a lo establecido en el artículo 126 del Código Tributario. No obstante lo anterior, se hace presente que también resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 26 de la misma Ley, cuando corresponda.

Finalmente, cabe señalar que corresponde a la instancia de fiscalización respectiva, verificar la correcta aplicación del criterio contenido en el Oficio N° 194, la procedencia de la rectificación de los registros contables y declaraciones anuales de impuestos a la renta del contribuyente, así como de la eventual devolución de impuestos pagados indebidamente que solicite por este motivo, todo ello, de acuerdo a las reglas generales sobre la materia.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 198, de 31.01.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.