

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 39, N°1, ART. 33, N°2, LETRA A) - CIRCULAR N° 49, DE 2016. (Ord. N° 2604, de 07-12-2017)

PARTICIPACIONES SOCIALES Y DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR UN EMPRESARIO INDIVIDUAL ACOGIDO AL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN PARCIAL DE CRÉDITO.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre las participaciones sociales y dividendos percibidos por un empresario individual de inversiones registradas en el balance de la empresa acogida al régimen de imputación parcial de crédito, en la determinación de la renta líquida imponible (RLI) afecta a Impuesto de Primera Categoría (IDPC) como asimismo en la aplicación del Impuesto Global Complementario (IGC) que grava a dicho empresario.

I.- ANTECEDENTES.

Consulta en su presentación si la reforma tributaria ha modificado la forma en que un empresario individual, actualmente sujeto al régimen de imputación parcial de crédito, contenido en la letra B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), debe tributar por los dividendos y participaciones sociales de inversiones registradas en el balance de la empresa.

Indica que antes de la reforma tributaria, conforme al artículo 14 de la LIR, las participaciones sociales y los dividendos percibidos por un empresario individual de inversiones registradas en el balance de la empresa, se deducían de la RLI y se agregaban al FUT. Por su parte, los retiros con tope del FUT quedaban gravados con IGC (excepto para los AT 2016 y AT 2017)[\[1\]](#).

Agrega que, a contar del año comercial 2017, el empresario individual acogido al régimen de imputación parcial de crédito, debe deducir de la RLI las participaciones sociales y los dividendos percibidos de inversiones registradas en su balance y agregarlas en el nuevo Registro de Rentas Afectas a IGC. Solo en la medida que el empresario individual efectúe retiros de su balance general, las participaciones sociales y dividendos percibidos tributarán con IGC.

Así concluye que tanto antes de la reforma tributaria como conforme al actual texto de la LIR, un empresario individual que determina IDPC en base a renta efectiva según contabilidad completa, acogido al régimen de imputación parcial de crédito de la letra B), del artículo 14 de la LIR, no tributará con IGC por las participaciones sociales y dividendos recibidos mientras éstos no sean retirados del Registro RAI de la empresa, y solicita confirmar tal aseveración.

II.- ANÁLISIS.

1.- El N°1, del artículo 39 de la LIR, modificado por la Ley N°20.780[\[2\]](#), dispone que están exentos de IDPC los dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, con excepción de las rentas referidas en la letra c) del N°2 del artículo 20[\[3\]](#) y las rentas que se atribuyan conforme al artículo 14 de la LIR, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra c), del N°2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR y en el N°5, del artículo 33 de la LIR.

Por su parte, la letra a), del N°2, del artículo 33 de la LIR, norma que no ha sido modificada por la Ley N°20.780 ni por la Ley N°20.899, indica que debe deducirse de la renta líquida, siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada, los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aun cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas.

2.- De las normas anteriores se extrae que los dividendos y participaciones sociales de sociedades constituidas en Chile, devengadas o percibidas por un contribuyente acogido al régimen de imputación parcial de crédito, están exentas de IDPC y en el evento que se hayan incorporado a la RLI, deben deducirse de ella[4].

Dichos retiros o dividendos deberán incorporarse de acuerdo a las características tributarias certificadas por la empresa fuente de dichas rentas, ya sea en el Registro de Rentas afectas a IGC o IA o Registro RAI o bien en el Registro de Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de Renta o Registro REX.

De acuerdo a lo establecido en la Circular N°49 de 2016, al término del año comercial respectivo, se debe anotar en el Registro RAI de la letra a), del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, aquellas rentas o cantidades que forman parte del capital propio tributario de la empresa y que no correspondan a capital aportado efectivamente a la empresa[5], a rentas exentas de IGC o IA o a ingresos no constitutivos de renta, ni a rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR.

De esta forma, los retiros o dividendos gravados con IGC o con IA, percibidos o devengados por un contribuyente acogido al régimen de imputación parcial de crédito, al estar comprendidos en el capital propio tributario del contribuyente quedarían incorporados al registro RAI.

Por otra parte, la Circular N°49 del 2016, dispone que en el Registro REX de la letra c) del N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, se deben anotar al término del año comercial respectivo, las rentas exentas de IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por el contribuyente o a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas; los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente o a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas; y los retiros y dividendos percibidos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR.

De lo anterior, se extrae que los retiros o dividendos no gravados con IGC o IA o bien exentos de dichos tributos, percibidos o devengados por un contribuyente acogido al régimen de imputación parcial de crédito, quedarían incorporados al registro REX.

3.- No obstante lo anterior, si el contribuyente acogido al régimen de imputación parcial de crédito presentare una pérdida tributaria en el ejercicio, de acuerdo a lo dispuesto en el N°3 del artículo 31 de la LIR, norma que fue modificada por la Ley N°20.780[6], éste deberá imputar dicha pérdida, en forma cronológica, a los retiros o dividendos siempre que estén afectos a IGC o IA, percibidos de otras empresas, comunidades o sociedades en el mismo ejercicio, independientemente que la empresa fuente tribute conforme al régimen de renta atribuida o de imputación parcial de crédito, pudiendo recuperar la totalidad o parte del crédito por IDPC asociado los dividendos o retiros percibidos, cuando

dichas sumas incrementadas resulten total o parcialmente absorbidas por la pérdida tributaria en un 100% como pago provisional.

Finalmente, el IGC o IA gravará al propietario, comunero, socio o accionista por todas las rentas o cantidades, que a cualquier título, retire, le remesen o le sean distribuidas por la empresa, comunidad o sociedad respectiva sujeta al régimen de imputación parcial de crédito, cuando ésta resulte imputada al registro RAI, Registro DDAN^[7] o a otras sumas o cantidades en exceso de los Registros RAI, DDAN y REX, de acuerdo al orden de imputación indicado en el N°3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR o en la letra c), del N°1, del numeral I.- del artículo 3° transitorio de la Ley N°20.780^[8]. En primer término, los retiros, distribuciones o remesas se imputarán a las rentas o cantidades afectas a IGC o IA, anotadas en el Registro RAI y en el Registro DDAN, y luego, a las rentas anotadas en el Registro REX. Dicha imputación se debe efectuar en la oportunidad y en el orden cronológico en que los retiros, remesas o distribuciones se efectúen considerando su saldo al término del ejercicio inmediatamente anterior, debidamente reajustado. Si de la imputación señalada resultare una diferencia no imputada al remanente del ejercicio anterior, se considerará como provisorio, imputándose al saldo que se determinen al término del ejercicio respectivo, en el mismo orden señalado. Los retiros, remesas o distribuciones que al término del ejercicio excedan de los saldos de los Registros RAI, DDAN y REX determinados a dicha fecha, se considerarán como rentas afectas a IGC o IA.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del N°2, del artículo 33 de la LIR, las participaciones sociales y dividendos percibidos por un empresario individual acogido al régimen de imputación parcial del crédito, de inversiones registradas en el balance de la empresa, no deben incorporarse a la RLI cuando ésta sea positiva, quedando comprendidas en el Registro RAI o Registro REX, según estén o no afectos a IGC.

En la medida que dicho empresario individual efectúe retiros que resulten imputados al Registro RAI o Registro DDAN, considerando sus saldos al término del ejercicio inmediatamente anterior, o bien excedan de los saldos de los Registros RAI, DDAN y REX al término del ejercicio respectivo, quedará afecto a IGC.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2604, de 07.12.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

^[1] Los Suplementos Tributarios señalaban que los contribuyentes del antiguo artículo 14, letra A), de la LIR, que determinaran IDPC en base a renta efectiva, debían completar el Recuadro N°6 del Formulario N°22; y en el Código N°777 registrar todas las rentas percibidas por dividendos y participaciones que percibieran desde empresas que

tributarán bajo renta efectiva; y en el Código N°226 debían registrar los retiros efectuados desde el FUT.

[2] El artículo 39 de la LIR fue modificado por la letra a), del N°22 del artículo 1° de la Ley N°20.780. A su vez, esta última norma fue modificada por la letra i), del N°1, del artículo 8° de la Ley N°20.899.

[3] Los dividendos y demás beneficios derivados de acciones de sociedades anónimas extranjeras que no desarrollen actividades en el país percibidas por personas domiciliadas o residentes en Chile están gravados con IDPC, en la letra c), del N°2, del artículo 20 de la LIR.

[4] Los contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida, conforme a lo señalado en el nuevo N°5 del artículo 33 de la LIR, sí deben incorporar las rentas o cantidades afectas a IGC o IA que perciban a título de dividendos o retiros desde otras empresas, comunidades o sociedades en su RLI, incrementadas previamente en una suma equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda, cuando dichos dividendos o retiros no resulten absorbidos por pérdidas del ejercicio conforme a lo dispuesto en el N°3 del artículo 31 de la LIR.

[5] Incluyendo sus aumentos o disminuciones, todo debidamente reajustado por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte, aumento de capital o disminución del mismo y el mes anterior al término del año comercial respectivo.

[6] El artículo 31 N°3 fue modificado por la letra d), del N°15, del artículo 1° de la Ley N°20.780. A su vez, ésta última norma fue modificada por la letra f), N°1, del artículo 8° de la Ley N°20.899.

[7] El Registro DDAN (ex FUF) controla la diferencia entre la depreciación normal y la depreciación acelerada del artículo 31 N°5 o la depreciación del artículo 31 N°5 bis de la LIR.

[8] Modificado por el literal iii) de la letra a) del N°5 del artículo 8 de la Ley N°20.899.