

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14 LETRA A), ART. 38 BIS, N°3. (Ord. N° 2624, de 14-12-2018)

APLICACIÓN DE DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 38 BIS N° 3 DE LIR, EN CASO DE TÉRMINO DE GIRO DEL CONTRIBUYENTE SUJETO AL RÉGIMEN DE ARTÍCULO 14 LETRA A) DE LIR, SOBRE RENTA ATRIBUIDA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita confirmar el tratamiento asociado al remanente de crédito por IDPC, derivado de aplicar lo dispuesto en el N°3 del artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), sobre rentas que se originan en el término de giro de un contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida.

I.- ANTECEDENTES.

El caso presentado corresponde a una sociedad de responsabilidad limitada, contribuyente de impuesto de primera categoría determinado sobre renta efectiva según contabilidad completa, sujeta al régimen general de tributación de renta atribuida de la letra A), del artículo 14 de la LIR, la cual durante el ejercicio comercial 2018 dio aviso de término de giro de conformidad a lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario.

Señala que realizará la atribución a sus socios, todas personas naturales contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC), de las rentas o cantidades determinadas conforme a lo establecido en el N° 1 del artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente a contar del 01.01.2017. Tales rentas se atribuirán en forma conjunta con el crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que registra la empresa, que para efectos de su acreditación se mantiene en el registro SAC a la misma fecha .

Indica que el N° 3 del artículo 38 bis de la LIR, permite que los socios a quienes les serán atribuidas las rentas o cantidades en los términos indicados, puedan declararlas como afectas al IGC en el año de término de giro aplicando una tasa equivalente al promedio de las tasas más altas que lo hayan afectado en los 6 ejercicios anteriores al término de giro. A su vez, la norma indica la forma de determinar dicha tasa en caso que el contribuyente que pone término de giro hubiese tenido una existencia menor a 6 ejercicios.

Agrega que, en relación a lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos (SII), a través de la Circular N° 49 del año 2016 (página 144), instruyó que las mencionadas personas se gravarán con IGC en los términos indicados, con derecho al crédito por IDPC establecido en el artículo 56 N° 3 de la LIR, que se encuentre acumulado en la empresa a la fecha del término de giro. A su vez, se señala expresamente que "Si el IGC que resulte de aplicar la tasa promedio de las tasas marginales es mayor a la suma de los créditos por IDPC anotadas en el SAC, la diferencia de impuesto se debe declarar como tal. Si la situación fuere a la inversa, el remanente de crédito deberá imputarse a otras obligaciones

tributarias del mismo ejercicio o solicitar su devolución siempre que no se trate de un crédito que no da derecho a reembolso por una norma expresa".

Por lo tanto, según concluye, el SII reconoce que, en caso de existir créditos registrados en el SAC del contribuyente, y que estos sean mayores al IGC determinado en los términos señalados (aplicación tasa promedio), el contribuyente tendrá derecho a utilizar dicho remanente contra otros impuestos, o bien, solicitar su devolución en caso que corresponda.

En relación a lo expuesto, señala que la Circular N° 60, de 2017, emitida por el SII que contiene el "Suplemento Tributario con la normativa vigente para efectuar la declaración de los Impuestos Anuales a la Renta correspondientes al Año Tributario 2018", establece que la declaración de lo señalado precedentemente se debe efectuar en la línea 25 del Formulario 22 denominada "Reliquidación IGC por término de giro de empresas Régimen Artículo 14 letra A) ó 14 ter letra A), según N° 3 del artículo 38 bis". Línea que solo permite declarar un saldo positivo (monto a pagar), y no uno negativo que refleje el remanente de IDPC al que tiene derecho el contribuyente según lo indicado anteriormente.

Destaca que, sin perjuicio de lo anterior, aquella consideración sí se encuentra contemplada en el caso de la aplicación de esta tasa promedio de IGC cuando se reliquidan rentas o cantidades provenientes de un término de giro de un contribuyente sujeto al régimen de renta parcialmente integrada de artículo 14 letra B) de la LIR, en la línea 70 del Formulario 22.

Entonces, conforme a todo lo indicado anteriormente, se solicita lo siguiente:

1) Confirmar si es posible imputar contra otras obligaciones tributarias, o bien, solicitar su devolución en caso que corresponda, el remanente de crédito por IDPC que se genere producto de la aplicación de las disposiciones del N°3 del artículo 38 bis de la LIR, correspondientes a la aplicación de la tasa promedio de IGC sobre las rentas o cantidades atribuidas en el término de giro de un contribuyente sujeto al régimen del artículo 14 letra A) de la LIR, sobre renta atribuida.

2) En caso que la respuesta anterior sea positiva, indicar en qué línea del Formulario 22 los respectivos contribuyentes de IGC deberán declarar dicho remanente para su imputación en los términos señalados. Esto, considerando que las disposiciones que lo regulan se encontraban vigentes desde el 01.01.2017, y el Formulario 22 de AT 2018 no permitía su aplicación (Línea 25).

II.- ANÁLISIS:

La normativa vigente para efectuar la declaración de los Impuestos Anuales a la Renta, correspondientes al Año Tributario 2018, se contiene en el Suplemento Tributario publicado por este Servicio en la Circular N°60, de 15 de diciembre de 2017. En dicho documento se establecen las instrucciones para completar el Código [1034], correspondiente a la Línea 25 denominada "Reliquidación IGC por término de giro empresas Régimen Art. 14 letra A) ó 14 ter letra A), según N° 3 Art. 38 bis." .

Al respecto, en su numeral (2) se contienen las instrucciones para determinar las rentas a atribuir a la fecha del término de giro, de acuerdo a lo dispuesto por la parte final del N°1 del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con lo establecido en la letra a) del N°9 del Numeral I) del artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.780, y a lo previamente instruido en Circular N°49, de 2016. En este punto queda reflejado que, para el cálculo de las rentas a atribuir, se debe incorporar a su base el crédito por IDPC a que se refieren los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, tanto el acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016 como aquel generado a contar del 1° de enero de 2017, ambos ingresados en el Registro SAC a contar del 1° de enero de 2017.

Seguidamente, en la letra (i), de su número (5), instruye la forma de tributar por las rentas que se atribuyen conforme a la norma precedente para afectarse con el IGC, aplicando dicho tributo de acuerdo a las normas generales que lo regulan o con una tasa especial. Si se opta por las normas generales, las referidas rentas se deben declarar en la Línea 5 del Formulario 22, ateniéndose a las instrucciones impartidas para dicha línea. Por el contrario, si se opta por afectarlas con una tasa especial, el tributo que resulte de la reliquidación se debe declarar en la Línea 25 del Formulario 22 AT 2018.

La forma de proceder para la reliquidación, con la tasa especial de IGC, se contiene en el número (6) de las instrucciones para la Línea 25, donde en su punto (iv) señala expresamente lo siguiente: “En contra del IGC determinado con la tasa promedio señalada, el propietario, titular, socio, accionista de una SpA o comunero, tendrá derecho a deducir o imputar el crédito por IDPC asociado a dichas rentas, según el Registro SAC de la empresa, sociedad o comunidad que pone término de giro, el cual para los efectos anteriores se debe registrar en el Código [610] de la Línea 42 del Formulario 22.” Esto siempre que se trate de aquel crédito por IDPC con derecho a devolución, ya que, si corresponde a aquel sin derecho a devolución, se deberá registrar el crédito por IDPC en el Código [608] de la Línea 35 del Formulario 22 AT 2018.

Por su parte, en las instrucciones para el Código [610] de la Línea 42 del Formulario 22, en su número (3) se expresa que, respecto de los créditos por IDPC con derecho a devolución que resulten en exceso o que no resulten imputados a obligaciones tributarias, sus remanentes “serán devueltos al contribuyente por el Servicio de Tesorerías, en la forma dispuesta por el artículo 97 de la LIR, conforme a lo establecido por el inciso tercero del artículo 56 de la citada ley, trasladándose dicho remanente al Código [116] de la Línea 77 del F-22”.

En forma similar, en las instrucciones para el Código [608] de la Línea 35 del Formulario 22, en su número (7) se expresa que, respecto de los créditos por IDPC sin derecho a devolución que resulten en exceso o que no resulten imputados a obligaciones tributarias, el contribuyente no tendrá derecho “a su imputación a otros impuestos de la Ley de la Renta o de otros textos, ya sea, del mismo ejercicio que se declara o de períodos siguientes, y tampoco a su devolución, extinguiéndose definitivamente”.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo al análisis realizado, basado en los antecedentes que expresa en su consulta, se pasa a continuación a responder sus preguntas en el mismo orden en que son formuladas:

1) Por una parte, se confirma que es posible imputar contra otras obligaciones tributarias, el remanente de crédito por IDPC que se genere producto de la aplicación de las

disposiciones del N°3 del artículo 38 bis de la LIR, correspondientes a la aplicación de la tasa promedio de IGC sobre las rentas o cantidades atribuidas en el término de giro de un contribuyente sujeto al régimen del artículo 14 letra A) de la LIR. No obstante, la posibilidad de su devolución, en caso de existir un remanente, estará supeditada a si el crédito por IDPC que formaba parte del SAC, puede ser objeto de devolución conforme a las normas de la LIR. Todo ello, de acuerdo a las instrucciones impartidas para las Líneas 25, 35 y 42, del Suplemento Tributario Año 2018, y a lo previamente instruido en Circular N°49, de 2016.

2) En razón de lo resuelto para la primera consulta, la aplicación del N°3 del artículo 38 bis de la LIR, implica declarar la siguiente información en el Formulario 22, según las instrucciones del Suplemento Tributario Año 2018: Código [1034] de la Línea 25, donde se deberá registrar el IGC Re liquidado en función de la tasa promedio determinada para dicho impuesto y el monto de las rentas o cantidades atribuidas en el término de giro; y los Códigos [610] de la Línea 42 y/o [608] de la Línea 35, para el registro del crédito por IDPC asociado a las rentas o cantidades antes señaladas, según si tiene o no derecho a devolución respectivamente, que figuraba en el Registro SAC de la empresa sujeta al régimen del artículo 14 letra A) de la LIR, que hace término de giro.

Por tanto, según se colige, no existe un código asociado a la declaración de un posible remanente por concepto de crédito por IDPC, sino que ello se desprenderá de los valores que corresponda registrar en los códigos antes señalados con motivo de la reliquidación del IGC por término de giro, tanto del respectivo impuesto a pagar como del crédito por IDPC que se deduce o imputa. En el evento que resulte de dicha operación un saldo a favor del contribuyente, tal monto se debe registrar con un signo menos en el Código [304] de la Línea 46 del Formulario 22 AT 2018, para luego registrar en el Código [116] de la Línea 77 del mismo formulario, exclusivamente aquel remanente de crédito por IDPC con derecho a devolución, constituyendo este el monto a devolver al contribuyente.

No obstante, la conclusión anterior está supeditada a los valores que finalmente corresponda declarar en el Formulario 22 un contribuyente del IGC, considerando los distintos tributos y créditos que puede registrar en dicho formulario, los cuales se contienen entre las Líneas 22 a 45, por el AT 2018. Montos que, en su conjunto, determinan el valor positivo o negativo que corresponderá registrar en el Código [304] de la Línea 46, comentado en el párrafo anterior .

Luego, como se desprende de lo expuesto, cabe corregir lo manifestado por el contribuyente, ya que efectivamente el Formulario 22 AT 2018, admite en su confección e instrucciones la posibilidad de que se determine un remanente por concepto de IDPC derivado de la aplicación del N°3 del artículo 38 bis de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2624, de 14.12.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos