

Procedencia de devolución de impuestos a contribuyente de impuestos finales por aumento del crédito de primera categoría, debido a la rectificatoria y pago de mayor impuesto de primera categoría para el año Tributario 2020 realizado por la sociedad de la cual es propietario. Acto o hecho que sirve de fundamento para solicitud del artículo 126 del Código Tributario.

1. Se ha recibido en este Servicio la presentación de antecedentes, mediante la cual se consulta desde qué momento el contribuyente tiene derecho a la utilización del crédito de primera categoría pagado producto de rectificatoria que se realizó, en base a lo que se explica. Por tanto, se consulta cuál es el hito del acto o hecho que sirve de fundamento a la solicitud de devolución y además considerar que no hubo pago en la renta original, sino lo contrario, hubo devolución y para el año 2023 esta devolución se incrementó.
2. Preliminarmente de acuerdo con lo informado en la base de datos de este Servicio, se constata que la contribuyente solicitó a la Dirección Regional XX lo siguiente: *“Solicito Rectificar declaración de renta at 2020 formulario 22 folio xxxx, RUT xxxxxxx-x de CCCC y gestionar la devolución de impuestos a la renta dado los nuevos antecedentes aportados, tal como va indicado en el nuevo formulario 22 de rectificación. Esta Rectificatoria se origina porque a la sociedad en que participa doña CCCC, MMMM. EIRL R.U.T.: xxxxxxx-x fue sujeta de citación xxxx del xx.xx.xxxx “PLAN DE OBSERVACIONES DE CRUCE TRIBUTARIO OPERACIÓN RENTA AT 2020” y como resultado se rectificó la declaración de renta de la sociedad y se rectificó la DJ 1924 donde se corrigió la determinación de nueva base imponible para el impuesto global complementario y de los nuevos créditos para la socia CCCC.”*. Esta presentación fue resuelta mediante Resolución Exenta N° xxxx de fecha xx.xx.xxxx en donde se acoge la rectificatoria del formulario 22 AT 2020 presentada por la contribuyente, pero se declara inadmisibles por extemporánea la devolución del saldo a favor determinado en la nueva declaración corregida, por haberse solicitado fuera de los plazos establecidos en el artículo 126 del Código Tributario.
3. Sobre el particular, en primer lugar, procede indicar que de acuerdo con lo establecido en el N° 17 del artículo 8 bis del Código Tributario (CT), los contribuyentes tienen derecho a: *“Llevar a cabo las rectificaciones que sean necesarias, salvo en los casos establecidos en la ley y sin perjuicio de las sanciones que correspondan conforme a la ley”*.

Ahora bien, el concepto de declaración rectificatoria se encuentra desarrollado en la Circular N° 4 de 1982, que *“Complementa normas sobre presentación de declaraciones rectificatorias de impuestos y establece nuevo procedimiento administrativo para su tramitación”*. Al efecto, la referida Circular indica que sólo califica como declaración rectificatoria, en los términos que define el artículo 8° del D.S. de Hacienda N° 910 de 1978, aquella en que el contribuyente, al modificar los datos de base imponible, tasa, créditos e impuestos, incluidos en su primitiva declaración, queda obligado a un mayor pago efectivo de impuesto.

Agrega la misma Circular, que toda otra declaración que tiene por finalidad aumentar el monto del impuesto declarado, pero no implique un mayor pago de impuesto en Tesorería General de la República, no se considerará como declaración rectificatoria y se tramitará como petición administrativa.

4. En la misma línea, la Circular N° 12 de 2021 señala que, conforme a esta disposición (artículo 8 bis, N° 17, del Código Tributario), *“...el contribuyente podrá corregir el contenido de las declaraciones que haya presentado, cumpliendo con las condiciones, requisitos y procedimientos contemplados para cada caso por el ordenamiento jurídico”* y, además, tratándose de la *“...rectificación de declaraciones de impuestos, por errores que incidan en la cantidad de la suma a pagar, en el ejercicio de este derecho deberá darse estricto cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 36 bis del Código Tributario”*.

Reitera dicha Circular que, cuando el contribuyente solicite modificar y corregir errores en sus declaraciones de impuestos que no generen un mayor pago, corresponderá otorgarle a dicha gestión la naturaleza de una petición administrativa; misma que deberá ser resuelta con arreglo

a las facultades que confiere a los Directores Regionales el N° 5 de la letra B) del artículo 6° del CT, instancia en que deberán verificar la procedencia de la corrección impetrada por el contribuyente; todo ello de acuerdo a lo instruido en Circular N° 4 del 29 de enero de 1982, o en aquella que la modifique o reemplace.

Finalmente, la referida instrucción indica que respecto de aquellas presentaciones de los contribuyentes en que se impetre la corrección de errores incurridos en las declaraciones presentadas que se traduzcan en una devolución de impuestos indebidamente ingresados en arcas fiscales, éstas se registrarán por lo dispuesto en el artículo 126 del CT.

5. Por su parte, la Circular N°72 de 2001, que imparte instrucciones sobre el pago indebido o erróneo de los impuestos y sus efectos en el tiempo, señala que el legislador ha debido establecer normas que regulen la obligación del Fisco de restituir las sumas que los contribuyentes hayan enterado en exceso, o en forma indebida o errónea. Su existencia no hace sino reconocer en materia tributaria el principio civil de que "el que paga por error lo que no debe tiene acción para repetir lo pagado". Se fundamenta este principio en evitar el enriquecimiento injusto, en este caso, del Fisco a costa de los contribuyentes.

6. Este Servicio en Oficio Ordinario N° 2573, de 2009, referido a la procedencia de devolución del impuesto de Timbres y Estampillas, solicitada por haber sido pagado indebidamente en razón la emisión de un Dictamen de la Contraloría General de la República que modificó un criterio inicial liberando de impuesto a ciertos bonos emitidos o aceptados por el Fisco, señaló que pagado indebidamente o en exceso a juicio del consultante por cuanto, refiriéndose al artículo 126 del Código Tributario ha señalado que: *"(...) que la norma transcrita no precisa ni define lo que debe entenderse por el hecho o acto que sirve de fundamento a la petición de devolución; sin embargo en el común de los casos y tratándose de pagos indebidos de tributos, el acto o hecho fundante de la petición respectiva será el pago mismo, pues en ese caso subyace la acción in rem verso propia del pago de lo no debido, es decir, es el propio pago indebido el que genera la acción restitutoria. Sin embargo, lo anterior sólo será lo ordinario, pues perfectamente pueden existir otras hipótesis en las que el acto o hecho que servirá de fundamento a la petición de restitución será otro distinto del pago."*

"Como se puede apreciar, por regla general, el acto o hecho que sirve de fundamento a la petición de devolución es el entero indebido en arcas fiscales de una suma de dinero a título de impuestos. Ello por cuanto la causa del exceso o del carácter indebido del pago se encuentra generalmente en ese mismo acto, ya sea por un accertamiento erróneo de la obligación tributaria, o una errada interpretación de las normas tributarias aplicadas al caso o que, existiendo una declaración correcta, el pago sea inconsistente con ésta. No obstante, existen casos en que el pago de un impuesto, sin ser erróneo ni indebido originalmente, deviene en indebido por alguna causa posterior o sobreviniente, como ocurre por ejemplo, en la situación prevista en el artículo 21 N° 2 del Decreto Ley 825, de 1974, a que se refirió este Servicio en el Oficio N° 2380, de 2001."

7. Así las cosas, se aprecia en el caso bajo análisis que la sociedad generadora de los créditos por impuesto de primera categoría que la consultante imputó en su declaración de renta AT 2020, realizó una rectificatoria a su declaración de renta AT 2020 en el marco del "PLAN OBSERVACIONES CRUCE TRIBUTARIO OPERACIÓN RENTA AT 2020" que culminó con el pago de un mayor IDPC, lo que consecuentemente implicó un aumento del monto del crédito por IDPC al que la consultante tenía derecho ese año tributario, y es sólo a partir de ese pago que se gatilla el derecho a utilizarlo. Por lo tanto, se aprecia que la rectificación de la declaración primitiva por parte de MMMM, correspondiente al AT 2020, y el pago del giro emitido producto de dicha rectificación, es el hecho que habilita a la peticionaria para solicitar en este caso una mayor devolución de conformidad al artículo 126 del Código Tributario.

8. En efecto, cuando un contribuyente decide imputar un crédito a su favor en su declaración de renta, lo realiza con la finalidad de disminuir el impuesto a pagar. En ese entendido es posible estimar que utilizando un menor crédito del que le correspondía a la consultante se le determinó un mayor impuesto o un menor saldo a favor, lo cual también constituye un accertamiento tributario desfavorable que se enmarcaría en los supuestos de procedencia del procedimiento del artículo 126 del CT.

En este contexto, el Servicio ya se ha pronunciado respecto a la solicitud de devolución de remanentes de impuestos a favor de un contribuyente en el marco del procedimiento del artículo 126 del Código Tributario, mencionado a modo ejemplar el Oficio Ordinario N° 2466 de 2019, en el cual se señala que el acto o hecho que sirve de fundamento a la devolución del remanente proveniente de una retención provisional en exceso de impuesto adicional, es el pago de la restitución del crédito de IDPC realizado por la sociedad retenedora.

9. En conclusión, cabe estimar que en el marco de lo establecido por el artículo 126 del Código Tributario el hito, acto o hecho que sirve de fundamento para la solicitud de una mayor devolución de impuestos impetrada para el AT 2020, lo configuraría el pago realizado por la sociedad generadora del crédito por IDPC el xx.xx.xxxx, con ocasión de la rectificatoria de sus impuestos para el AT 2020.

Finalmente, cabe hacer presente que para que proceda la mencionada devolución se debe haber enterado en arcas fiscales el impuesto respectivo, lo cual ocurrió en el presente caso, pues la sociedad generadora del crédito pagó el giro emitido producto de la rectificatoria.

CAROLINA SARA VIA MORALES
DIRECTORA (S)

Oficio N° 2669 de 13.10.2023
Subdirección Jurídica
Depto. de Asesoría Jurídica