

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A) Y ART. 31 INCISO CUARTO N° 3 PÁRRAFOS TERCERO A QUINTO – LEY N° 21.210, ART. VIGÉSIMO SÉPTIMO TRANS. – CIRCULARES N° 49 DE 2016, N° 73 DE 2020 Y N° 19 DE 2021 (ORD. N° 2679 DE 04.10.2021).

Orden de imputación de las rentas o cantidades que se perciban y de los créditos asignados, en situación de pérdida tributaria, durante los años comerciales 2020 a 2023.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el orden de imputación de las rentas o cantidades que se perciban, a título de retiros o dividendos, y de los créditos asignados, en situación de pérdida tributaria, durante los años comerciales 2020 a 2023, producto de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, tras citar y comentar la normativa aplicable sobre el orden de imputación de las rentas o cantidades que se perciban, a título de retiros o dividendos, y de los créditos asignados a los mismos por parte de una empresa acogida al artículo 14, letra A), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) que se encuentra en situación de pérdida tributaria, durante los años comerciales 2020 a 2023, solicita confirmar que:

- 1) Los incisos tercero, cuarto y quinto del artículo 31 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, se mantienen vigente durante los años comerciales 2020 a 2023, respecto de retiros y dividendos percibidos durante dicho período.
- 2) El artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210, solo viene a establecer un límite al monto de la pérdida susceptible de imputación a las rentas o cantidades que perciban las empresas a título de retiros o dividendos durante los años comerciales 2020 a 2023, y en ningún caso constituye una modificación en cuanto al criterio y normas de imputación de las mismas o a la metodología y/o mecanismos de cálculo de la devolución por pago provisional por utilidad absorbida por la pérdida tributaria (PPUA), previamente establecidos por el Servicio de Impuestos Internos.
- 3) Para el cálculo de los límites establecidos por la disposición transitoria, los dividendos deben considerarse con el incremento del IDPC que, eventualmente hubiese afectado a las utilidades con cargo a las cuales se efectúa la imputación.
- 4) Las instrucciones en relación a las normas de imputación de las pérdidas tributarias a las rentas o cantidades que perciben de otras empresas a título de retiros o dividendos, así como la metodología del cálculo del PPUA impartidas en la Circular N° 49 de 2016, sección 1.2) c), y el criterio indicado por el SII por medio de Oficio N° 417 de 2018, en cuanto al orden de imputación de los créditos por los cuales el contribuyente puede solicitar devolución o imputación como PPUA, se encuentran vigentes y resultan aplicables respecto de aquellos contribuyentes que se encuentren en los supuestos contenidos en la norma para hacer uso de tales beneficios durante los años comerciales 2020 a 2023.
- 5) Consecuentemente, si un contribuyente que, conforme al mecanismo establecido en los artículos 29 a 33 de la LIR, presenta situación de pérdida tributaria y recibe durante el ejercicio uno o más dividendos cuyos créditos asociados son de aquellos con y sin derecho a devolución y que solicita la devolución de los créditos contenidos en dichos dividendos a título de PPUA, deberán los dividendos, con su respectiva asignación de créditos, imputarse en el orden cronológico en que sean percibidos por el contribuyente, para efectos de determinar el monto del PPUA a que pueda tener derecho.

A este respecto, las normas vigentes en relación a la asignación de los créditos contenidos en el SAC a los retiros, remesas o distribuciones afectos a impuestos finales, se encuentran establecidas en el N° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, y sus instrucciones fueron impartidas por medio de la Circular N° 73 del año 2020.

- 6) En caso que un contribuyente perciba retiros o dividendos provenientes de utilidades generadas durante un mismo período (generadas en su totalidad a contar del 1 de enero de 2017), con y sin crédito asociados a los mismos; al no existir un orden de imputación establecido en la norma,

quedará a discreción del contribuyente el orden de asignación y/o imputación de los mismos para efectos de la determinación del PPUA.

Para efectos ilustrativos, se adjuntan 3 ejemplos del cálculo de pago provisional por utilidades absorbidas, en relación al monto máximo susceptible de imputación a las rentas o cantidades que perciban las empresas, y del orden de imputación, a aplicar durante los años comerciales 2020 a 2023.

II ANÁLISIS

La Ley N° 21.210 modificó, pero a partir del 1° de enero de 2024, el N° 3 del artículo 31 de la LIR, eliminando su párrafo quinto. Dicho párrafo dispone que, si las pérdidas absorben total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas se considera como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y hace aplicables las normas de reajustabilidad, imputación o devolución contenidas en los artículos 93 al 97.

Sin perjuicio de lo anterior, el inciso segundo del artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210 dispuso que durante los años comerciales 2020 a 2023, que corresponden a los años tributarios 2021 a 2024, respectivamente, las pérdidas de una empresa se imputarán a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos finales, de otras empresas o sociedades, según los montos que el mismo artículo señala.

Esta norma transitoria estableció además que las pérdidas de una empresa se imputarán con ciertos límites, que se reducen gradualmente entre los años 2020 y 2023 de la siguiente manera: 90%, 80%, 70% y 50%, respectivamente a cada año.

Asimismo, la misma norma transitoria prescribe que aquella parte de la pérdida que no absorba las utilidades recibidas desde otras empresas o sociedades deberá imputarse en el ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. Respecto al crédito por impuesto de primera categoría asociado a los retiros o dividendos en la parte que no se absorban por la pérdida, establece que deberá mantenerse controlado en el registro SAC de la empresa receptora, establecido en la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Estas modificaciones tienen como propósito extinguir completamente la devolución de impuestos por PPUA a partir del año comercial 2024 (año tributario 2025), estableciendo sin embargo una gradualidad (norma transitoria), que en caso alguno modifica la metodología utilizada para la determinación del PPUA, tal como se encontraba vigente antes de la Ley N° 21.210.

En consecuencia, se mantienen plenamente vigentes durante los años 2020 a 2023 las instrucciones que sobre la materia ha dictado este Servicio.

Mediante la Circular N° 49 de 2016 se impartieron instrucciones respecto al orden de imputación de las pérdidas tributarias, señalando que se debe efectuar en el orden cronológico en que sean percibidas, independientemente de si las rentas o cantidades a las cuales se imputan se han gravado o no con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC).

En caso que el resultado negativo previo a la incorporación de los retiros y dividendos incrementados sea totalmente absorbido por éstos, el pago provisional se considerará sólo por aquella parte de las utilidades que resultaron absorbidas, imputándose, en primer lugar el crédito sin derecho a devolución, y luego el crédito con derecho a devolución.

Por otra parte, respecto a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899, mediante Oficio N° 471 de 2018 este Servicio instruyó que la norma no establece un orden de imputación de los créditos por los cuales el contribuyente puede solicitar su devolución o imputación como pago provisional de utilidades absorbidas. No obstante, la ley establece un orden de asignación de los créditos para los retiros, remesas o distribuciones efectuados por los propietarios, comuneros, socios o accionistas, por lo que deberá aplicarse ese mismo orden en aquellos casos en que la pérdida determinada sea totalmente cubierta por las utilidades percibidas, con diversos créditos.

Por último, la Circular N° 19 de 2021 instruyó sobre el límite a la imputación de pérdidas a las rentas o cantidades que perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales, durante los años comerciales 2020 al 2023. Dicha circular precisa que las instrucciones impartidas por el Servicio en la Circular N° 49 de 2016, respecto a la regla de la imputación cronológica de los retiros o dividendos

afectos a impuestos finales que se reciben, se mantiene, y se especifica, además, que la cronología implica fecha y hora de recepción.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Los incisos tercero, cuarto y quinto del artículo 31 de la LIR se mantienen vigentes hasta el 31.12.2023, respecto de retiros y dividendos percibidos hasta dicha fecha.
- 2) El artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210 sólo establece un límite respecto al monto de la pérdida susceptible de imputación a las rentas o cantidades que perciban las empresas a título de retiros o dividendos durante los años comerciales 2020 a 2023, manteniéndose los criterios y normas de imputación de las mismas o a la metodología y/o mecanismos de cálculo del PPUA, establecidos previamente por este Servicio.
- 3) Para efectos del cálculo de los límites establecidos por la disposición transitoria aplicables a los años comerciales 2020 a 2023, los dividendos deben considerarse con el incremento del IDPC que, eventualmente hubiese afectado a las utilidades con cargo a las cuales se efectúa la imputación.
- 4) Las instrucciones impartidas por este Servicio respecto a las normas de imputación de las pérdidas tributarias a las rentas o cantidades que perciben de otras empresas a título de retiros o dividendos, metodología del cálculo y solicitud de devolución o imputación de PPUA, se encuentran vigentes y resultan aplicables durante los años comerciales 2020 a 2023.
- 5) La imputación de las cantidades percibidas a título de retiros o dividendos percibidos a la pérdida tributaria, y sus respectivos créditos, debe realizarse en orden cronológico y aplicando el orden de asignación de crédito establecido en el N° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, cuyas instrucciones fueron impartidas por medio de Circular N° 73 del año 2020.
- 6) En el caso que un contribuyente perciba retiros o dividendos provenientes de utilidades generadas durante un mismo periodo (generadas en su totalidad a contar del 1 de enero de 2017), con y sin crédito asociados a los mismos, tal como instruye la Circular N° 49 de 2016, se debe efectuar la imputación en el orden cronológico en que sean percibidas, independientemente de si las rentas o cantidades a las cuales se imputan se han gravado o no con el IDPC, asimismo la cronología implica fecha y hora de percepción.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2679 del 04-10-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos