

Impuesto sustitutivo de los impuestos finales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el efecto del pago del impuesto sustitutivo de los impuestos finales en caso que algunos accionistas soliciten a la empresa este pago con cargo a los dividendos que les serán distribuidos.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el impuesto sustitutivo de los impuestos finales (ISFUT), establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, siempre es soportado por los accionistas, quienes obtendrán una menor utilidad correlativa tanto financiera como tributaria.

Luego, solicita confirmar que no se produce un incremento de patrimonio afecto a impuesto a la renta para la sociedad que se acoge al ISFUT por el hecho que sean los accionistas quienes soporten el pago de dicho impuesto, según expone a continuación.

En efecto, señala que en el caso específico de una sociedad anónima, algunos de sus accionistas tendrían interés en aplicar dicho régimen transitorio, en tanto que otros no, siendo necesario aplicar un mecanismo que permita acoger las utilidades tributables acumuladas generadas hasta el 31 de diciembre del año 2016 al régimen contemplado en el artículo vigésimo quinto transitorio, de acuerdo con el interés de todos los accionistas, conforme a la legislación sobre sociedades anónimas.

Agrega que, conforme al artículo 79 de la Ley sobre sociedades anónimas, los dividendos se deben pagar a prorrata de cada acción o en la proporción que establezcan los estatutos. Esto es, el beneficio económico que corresponde a cada accionista no puede verse modificado por el pago del ISFUT.

Para cumplir entonces con las exigencias señaladas y acogerse al régimen del artículo vigésimo quinto transitorio, se dará a los accionistas la posibilidad que, en el periodo que contempla la Ley de sociedades anónimas entre (i) el acuerdo de distribuir un dividendo adoptado por una junta de accionistas y (ii) antes del pago efectivo de dicho dividendo por la compañía (esto es, mientras no haya sido soportado el pago del dividendo por la sociedad), los accionistas instruyan a la sociedad para que esta última ejerza la opción de acogerse al ISFUT por una parte del saldo del STUT equivalente al monto del dividendo que le corresponde al accionista que da la instrucción (sujeto que tiene derecho a las utilidades susceptibles de acogerse al régimen).

Para este efecto, el accionista instruirá expresamente a la compañía que, con cargo al dividendo que le corresponde, se pague el ISFUT respectivo a la utilidad con tributación cumplida que se le imputará.

El procedimiento descrito puede también explicarse como que el dividendo que en definitiva se pague por la sociedad anónima al accionista que impartió dichas instrucciones estará compuesto, por una parte, en dinero efectivo y, por otra, por el pago del ISFUT relacionado con las utilidades que se registrarán en el registro de rentas exentas (REX) y que se imputarán, en el momento que corresponda, al dividendo pagado a dicho accionista.

Lo anterior implica que el accionista soportará financieramente el ISFUT, produciéndose el mismo efecto en el ámbito tributario que contempla el artículo vigésimo quinto transitorio de descontar el ISFUT del REX generado por las utilidades acogidas al régimen – que luego se imputarán en la distribución al accionista, conforme con la ley e instrucciones administrativas respectivas.

Respecto de los accionistas que en el periodo señalado decidan no instruir a la compañía en los términos descritos, los dividendos que les sean pagados se imputarán, al cierre del ejercicio, según la regla general del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y la Circular N° 73 de 2020.

Entiende que dicho procedimiento se ajusta a lo instruido en el Oficio N° 215 de 2021 y a lo establecido en la ley y las instrucciones administrativas, respecto de la determinación de la base susceptible de

acogerse al ISFUT en el periodo intermedio descrito (entre el acuerdo y “soporte” de un dividendo)¹ ². Además, hace presente que se seguirá el orden de imputación y cronología que contempla la LIR y el artículo vigésimo quinto transitorio³.

Tras reiterar que el ISFUT, en cuanto sustitutivo de impuestos finales, sustituye los impuestos aplicables a los accionistas contribuyentes de ellos y que las utilidades que se acogen al ISFUT “no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas por los contribuyentes de impuestos finales”⁴, así como formular otras consideraciones, solicita aclarar que, al soportar los accionistas de una sociedad anónima el pago del ISFUT, esto no constituye un incremento patrimonial afecto a impuesto a la renta para la sociedad que, previo acuerdo de sus accionistas, ejerza la opción respectiva en la forma indicada en los párrafos precedentes para acogerse al régimen del artículo vigésimo quinto transitorio y pague dicho impuesto.

II ANÁLISIS

Mediante el Oficio N° 454 de 2019, este Servicio precisó que el régimen de pago del ISFUT anticipa la declaración y pago de los impuestos finales – impuesto global complementario (IGC) o adicional (IA) – de las rentas acumuladas en el registro fondo de utilidades tributables (FUT), pendientes de tributación con dichos impuestos finales.

El oficio agrega que este régimen permite a los contribuyentes pagar, a título de impuesto de la LIR, un impuesto sustitutivo de los impuestos finales, dando por cumplida la tributación de esas rentas.

Confirma lo anterior el N° 11 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, al disponer que, cuando el contribuyente de impuestos finales así lo solicite, la empresa respectiva deberá certificar que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a las utilidades que se hayan afectado con este impuesto, han sido gravadas con tales tributos mediante la aplicación de este régimen de impuesto sustitutivo.

Por lo expuesto, el citado oficio concluye que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a utilidades acogidas al ISFUT han sido efectivamente gravadas con los impuestos finales.

A mayor abundamiento, el N° 12 de la norma transitoria en comento prescribe que el impuesto pagado deberá deducirse de las respectivas rentas que se afectaron con dicho impuesto. De este modo, se reconoce que el ISFUT efectivamente lo soportan los propietarios de las empresas, porque la ley establece expresamente que este gravamen es con cargo a las mismas utilidades que fueron gravadas.

Con base a lo señalado anteriormente y en concordancia con el Oficio N° 215 de 2021, no se observan inconvenientes en que algunos accionistas opten por pagar el ISFUT, a través de la sociedad, con cargo a sus utilidades acumuladas, para que posteriormente se les distribuya el saldo correspondiente.

Sin embargo, es conveniente aclarar que, para efectos de informar a este Servicio el monto del dividendo distribuido, se deberá considerar el monto efectivamente percibido por el accionista. Por ejemplo, si el dividendo acordado distribuir asciende a \$100 y la empresa paga el ISFUT por \$30, el dividendo que se debe informar en la respectiva declaración jurada será de \$70, porque esta cantidad es la única disponible conforme con el saldo del registro REX.

Por otra parte, cabe recordar que el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210 nada dispone respecto de la forma en que sean posteriormente retiradas las sumas gravadas con ISFUT.

¹ El N° 8 del artículo vigésimo quinto transitorio prescribe que “con la declaración y pago del impuesto sustitutivo, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades, por lo que a dicha fecha se deberán anotar como rentas con tal calificación tributaria en el registro REX”.

² La letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio prescribe que se descuenta del monto susceptible de acogerse al ISFUT, entre otros: los “retiros y dividendos soportados” y “movimientos por reorganizaciones empresariales”. Así, un dividendo que sea acordado (y no soportado) no genera una obligación de deducirlo de la base susceptible de acogerse al ISFUT. Reafirmado en la Circular N° 43 de 2020, que instruye deducir del monto susceptible de acogerse al ISFUT, entre otras partidas, los “Retiros y dividendos soportados y movimientos por reorganizaciones empresariales”.

³ El N° 9 del artículo vigésimo quinto transitorio establece que una vez declarado y pagado el ISFUT las utilidades acogidas al mismo “podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas a partir de ese momento en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la” LIR. Por otro lado, la Circular N° 73 de 2020 instruye que “considerando que la imputación de los retiros, remesas o distribuciones se efectúa en el orden cronológico en que ocurren, solo si en un mismo día se han efectuado retiros, remesas o distribuciones por más de un propietario, la imputación a los saldos acumulados en los registros RAI, DDAN o REX se efectuará en forma proporcional a cada uno de ellos, considerando el porcentaje que represente cada retiro, remesa o distribución sobre el total realizado en el mismo día, salvo que la empresa pueda acreditar la cronología respectiva dentro del mismo día.”.

⁴ N° 7 del artículo vigésimo quinto transitorio.

Luego, y considerando que las rentas acogidas al ISFUT han cumplido totalmente la tributación con el impuesto a la renta, pudiendo ser retiradas, remesadas o distribuidas a partir de ese momento en la oportunidad que se estime conveniente – con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución – cabe concluir que las utilidades acogidas al ISFUT pueden ser retiradas en la forma que determinen los socios conforme a la autonomía de la voluntad, sin perjuicio de poder ejercer este Servicio la facultad especial de revisión contenida en el N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR⁵, cuestión de hecho entregada a las respectivas instancias de fiscalización.

Finalmente, y conforme al análisis anterior, en ningún caso constituirá un incremento de patrimonio afecto a impuesto a la renta para la sociedad, cuando esta pague el ISFUT con cargo a las utilidades que son o serán distribuidas a sus propietarios, porque son estos últimos quienes están soportando la carga tributaria.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que, desde el punto de vista tributario, el pago del ISFUT con cargo a utilidades que son o serán distribuidas a sus propietarios de acuerdo al procedimiento y por las razones indicadas en su presentación, no constituye un incremento de patrimonio para la sociedad.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2762 del 13-10-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁵ Para la aplicación de esta norma, entre otros, se requiere que los propietarios, directa o indirectamente, sean contribuyentes del IGC y además estén relacionados.