

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14, ART. 20 Y ART. 31 N° 6 –
CIRCULAR N° 49 DE 2016 – OFICIOS N°s 659 Y 660 DE 2018
(ORD. N° 2971 DE 05.12.2019).**

Reconsideración de criterio expuesto en Oficio Ord. N° 659, de 2018 del SII.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita se confirmen los criterios indicados para la situación específica que a continuación expone.

I.- ANTECEDENTES:

En su calidad de asesor de cumplimiento tributario, actualmente se encuentra prestando servicios profesionales a XXXXX y sus empresas filiales, dentro de las que se cuenta a YYYYYY (el otro accionista de esta empresa es ZZZZZ) y AAAAA, (el otro accionista de esta empresa es YYYYYY) y otras sociedades en las que pueden participar directamente las empresas señaladas, manteniendo en su poder en ciertos casos, un 100% de propiedad a través de dichas sociedades.

Todas estas empresas determinan sus rentas efectivas según contabilidad completa, y sólo XXXXX se encuentra afecta al impuesto establecido en el artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398 de 1978, que afecta a las empresas del Estado.

Una o más de estas empresas pueden determinar al término del ejercicio un resultado correspondiente a pérdida tributaria, la que se calcula conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Ahora bien, atendido el criterio contenido en el Oficio N° 659 de 2018 del SII, ha surgido la duda si dicho organismo estima como improcedente el derecho a solicitar la devolución del Impuesto de Primera Categoría pagado por las empresas filiales o en las que tienen participación, y que se asigna sobre los retiros o dividendos que puedan recibir XXXXX, YYYYYY S.A. o AAAAA de las demás empresas en las que participan, sean estas calificadas como empresas del Estado o no, y cuál sería la situación de la pérdida tributaria de estas empresas.

El Oficio N° 659 de 2018 del SII, si bien se refiere a la situación tributaria de una Sociedad Anónima que es indirectamente de propiedad en un 100% de una asociación gremial, sería asimilable a la situación que ha estimado aplicable para las empresas del Estado, según el criterio contenido en el Oficio N° 470 de 2018, por cuanto en ambos casos, no existirían directa o indirectamente, propietarios, socios o accionistas que fueren contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Adicional.

Indica que, aplicando el criterio contenido en el Oficio N° 650 (sic) de 2018¹ a la situación de hecho expuesta, las sociedades anónimas filiales de XXXXX, CCCCC, AAAAA y las demás empresas en que éstas mantengan un 100% de propiedad, se gravaría sobre la renta que determinen con una tasa de impuesto de 25%. Luego, al ser distribuidas o retiradas dichas utilidades por sus matrices, tales rentas calificarían como afectas a los impuestos finales, Global Complementario o Adicional, pero sin derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría, por no existir obligatoriedad de llevar los registros que la Ley sobre Impuesto a la Renta establece para los regímenes de renta atribuida o de imputación parcial de créditos.

Ahora bien, analizando los efectos que la interpretación contenida en el Oficio 659 de 2018 produce, señala que:

1.- Se vulneraría lo dispuesto en los artículos N°s. 20, 56 N° 3 y 63 de la LIR, así como en el artículo 10 (dividendos) de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional Suscritos por Chile, en caso de que, por algún motivo, con posterioridad, se incorpore un socio o accionista afecto al Impuesto Global Complementario o Adicional a dichas entidades.

2.- En caso de que la empresa (XXXXX, YYYYYY, AAAAA, o cualquiera de las filiales de éstas en que mantengan un 100% de propiedad) determinaren una pérdida tributaria, por aplicación expresa de lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la LIR, se imputaría a los retiros o dividendos afectos a los impuestos finales recibidos desde las filiales, sin incrementarlos en el monto del crédito por Impuesto de Primera

¹ Se refiere al Oficio N° 659 de 2018.

Categoría, aun cuando se hayan gravado con el citado tributo, pues no tendrían derecho a tal crédito, y por tanto, menos podrían recuperar el impuesto pagado sobre las utilidades absorbidas por la pérdida tributaria como un pago provisional. En todo caso, se produciría el efecto de disminuir la pérdida tributaria por el monto neto del retiro o dividendo efectivamente percibido, pudiendo eventualmente consumirla completamente por esta circunstancia.

3.- Al no tener la obligatoriedad de llevar los registros que establecen los artículos 14 A o 14 B de la LIR, todos los retiros o dividendos que distribuyan calificarían como afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, y por lo tanto, se imputarían a la pérdida tributaria en la forma señalada, sin importar que hasta el 31 de diciembre de 2016, el propio SII establecía la obligatoriedad de llevar el FUT y FUNT (sin que de hecho producto de la Reforma haya cambiado el objetivo o sentido de llevar tales registros) y que por tanto, podrían mantener un saldo importante de utilidades en dicho registro, o que a partir del 1° de enero de 2017 se generen, determinen o perciban rentas exentas, no tributables, o con su tributación cumplida desde otras sociedades.

Conforme a lo señalado anteriormente, solicita se confirmen los siguientes criterios:

a) Se reconsideren los criterios expuestos en el Oficio N° 659 de 2018, y confirme que en la situación de hecho planteada procedería, para XXXXX, YYYYY, AAAAA, y demás filiales en que éstas o el Fisco mantenga un 100% de propiedad, la imputación del crédito por Impuesto de Primera Categoría en favor de los retiros o dividendos que califiquen como afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, para su imputación en contra de la pérdida tributaria que determine la empresa receptora de los mismos, cuando tal determinación se efectúe conforme a lo dispuesto en los artículos N°s. 29 al 33 de la LIR, procediendo en consecuencia la recuperación de dicho impuesto como un pago provisional de acuerdo a lo establecido en el N° 3 del referido artículo 31.

Lo anterior, por cuanto esta última norma no distinguiría para el nacimiento del derecho a recuperar el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre las utilidades absorbidas, en cuanto a si la empresa posee o no propietarios afectos a los impuestos finales, siendo la única condición establecida en la ley, que se perciban retiros o dividendos afectos al Global Complementario o Adicional y que tales rentas se hayan gravado con el tributo de categoría, cuestión que ocurre en la situación planteada.

b) Confirme de qué manera las empresas deberán mantener el control de las utilidades tributables generadas y del crédito por Impuesto de Primera Categoría que corresponde sobre ellas, para efectos de asignarlos a los retiros o dividendos que se distribuyan, y distinguir aquellas utilidades tributables de las no tributables y que, por tanto, no se imputan en contra de la pérdida tributaria.

c) En caso de ser negativo lo anterior, precise cual sería la situación tributaria en caso de determinar una pérdida tributaria y tales empresas, incluyendo a XXXXX, reciban de sus filiales, en que poseen un 100% de propiedad, retiros o dividendos afectos a los impuestos finales, que tengan derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría, por haber aplicado tal impuesto o recibido rentas afectadas con el mismo.

II.- ANÁLISIS:

La solicitud está dirigida específicamente a que se reconsidere la circunstancia de no otorgar un crédito por IDPC al retiro, remesa o distribución en las condiciones analizadas, a pesar de estar afecto a los impuestos finales y haber tributado dicha renta con el respectivo IDPC.

Al respecto, el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, dispone que *“en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97.”*.

Sobre este punto, la Circular N° 49 de 2016 instruyó la norma citada, indicando que la imputación de la pérdida tributaria a los retiros y dividendos percibidos afectos a IGC o IA, debe efectuarse *“a todo evento, ya que el artículo 31 N°3 de la LIR, no distingue de qué régimen provengan dichos retiros o dividendos, siendo la única condición que ellos estén afectos a IGC o IA.”*. Asimismo, se indicó en el Oficio N°476 de 2018, que *“a partir del 1° de enero de 2017, la recuperación del impuesto de Primera Categoría como un pago provisional, tanto en régimen de renta atribuida como en imputación parcial de créditos, no debe ser incluido como un ingreso o renta para efectos tributarios, puesto que se reconoce dicho ingreso al imputar la pérdida tributaria al dividendo efectivamente percibido, incrementado en el monto del crédito por impuesto de Primera Categoría.”*.

Pues bien, sobre la recuperación como pago provisional en el supuesto del artículo 31 N°3 de la LIR, se aprecia que tal mecanismo opera únicamente en el contexto de la determinación de la base imponible del IDPC, de manera que no considera la situación tributaria de los propietarios de la sociedad afecta a dicho tributo.

En consecuencia, si bien en el Oficio N° 659 de 2018 se señaló que las sociedades que no tengan directa ni indirectamente propietarios afectos a los impuestos finales, no podrán someterse a ninguno de los regímenes generales alternativos de tributación establecidos en el artículo 14 de la LIR, y de esta manera no requieren llevar ningún registro como el SAC, ello debe entenderse acotado a los créditos que pueden ser utilizados por los propietarios contribuyentes de impuestos finales, y en ningún caso debe hacerse extensivo al IDPC pagado por las utilidades de terceros que perciba la sociedad en cuestión, y que deben considerarse como pagos provisionales a la hora de imputar tales utilidades a una pérdida tributaria. En otras palabras, la liberación de llevar registros como el SAC no impide hacer uso del derecho que se señala en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

Lo señalado constituye un cambio de criterio de lo interpretado en Oficios N°s. 659 y 660 de 2018.

III.- CONCLUSIÓN:

A la luz de las disposiciones indicadas, se modifica el criterio establecido en los Oficios N°s. 659 y 660, ambos de 2018, acerca de la procedencia del crédito por IDPC respecto de distribuciones o retiros que provengan de empresas que no tengan directa o indirectamente contribuyentes finales.

Todas aquellas empresas que determinan sus rentas efectivas, según contabilidad completa, sea que se les aplique o no el artículo 14 de la LIR, aplican lo establecido en el N°3 del artículo 31 de la misma LIR, esto es, en el caso de que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la LIR.

Si la empresa que reparte las utilidades fuere una empresa a la que no se le aplican las disposiciones del artículo 14 de la LIR, y en consecuencia, no tienen la obligatoriedad de llevar los registros tributarios establecidos en dicha norma, igualmente podrán llevar tales registros, de manera voluntaria, con el objeto de controlar las utilidades y los créditos que repartirán y que eventualmente puedan dar lugar a considerarlas como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida por la pérdida tributaria de la empresa que recibe dichas utilidades y créditos.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2971 del 05-12-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos