

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA- ART. 14 - LEY N° 20.780, DE 2014 - DECRETO LEY N° 1350, DE 1976 - DECRETO LEY N° 2398 - CIRCULARES N° 52, DE 2014 Y N° 69, DE 2015. (ORD. N° 3038, DE 27.11.2015)

TASA DE IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA Y RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN APLICABLE A UNA EMPRESA CUYA PROPIEDAD ES EN UN 100% DEL ESTADO.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto del derecho de opción contenido en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) vigente a partir del 1 de enero de 2017, y la aplicación del impuesto establecido en el artículo 2° del D.L. N° 2.398 de 1978.

I.- ANTECEDENTES.

La XXXXXX de Chile, en adelante, "XXXXXX", solicitó a la Dirección de Grandes Contribuyentes ratificar los siguientes criterios que expuso en su presentación:

Estima que la modificación introducida en el artículo 14 de la LIR por la Ley N° 20.780, tendrá los siguientes efectos en el Impuesto de Empresas Estatales establecido en el artículo 2° del Decreto Ley 2.398, que grava a XXXXXX:

i.- Si XXXXXX participa directa o indirectamente en una SA o SpA, que opte por el sistema de rentas atribuidas (14 A de la LIR, según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2017); las rentas obtenidas por estas sociedades le serían atribuidas a XXXXXX, y deberían sumarse a la base imponible del impuesto, a diferencia de lo que ocurre actualmente, en que, de acuerdo con las instrucciones del Servicio para la aplicación de este impuesto, la tributación de estas rentas es sólo en base a los dividendos recibidos.

ii.- Si XXXXXX participa directa o indirectamente en otra sociedad que no tiene la calidad de SA o de SpA, que opte por el sistema de rentas atribuidas señalado; correspondería incorporar a la base imponible las rentas atribuidas por dichas sociedades, por lo que, en el caso de que dichas rentas excedan el resultado financiero devengado, ésta diferencia debería adicionarse a la base imponible.

El contribuyente solicitó además confirmar que XXXXXX, a partir del año comercial 2017, quedará sujeto al Impuesto de Primera Categoría con tasa de 25%, en atención a que como sus dueños no están afectos a tributación por los impuestos finales (Impuesto Adicional o Global Complementario), no es susceptible de acogerse a uno u otro régimen, y no le sería aplicable el artículo 14 de la LIR, vigente a partir de dicho periodo, y por tanto, no podrá ejercer el derecho a optar por un régimen u otro consagrado en dicho artículo; y que además, quedará afecto a la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR, la cual, según la Circular N°52 de 10 de octubre de 2014, a partir del año 2017, corresponde a un 25%.

II.- ANÁLISIS.

1) El Decreto Ley N° 1.350 de 1976, creó XXXXXX, empresa del Estado, la que se rige por las normas de dicha ley y por la de sus estatutos y, en lo no previsto en ellas y en cuanto fuere compatible y no se oponga con lo dispuesto en dichas normas, por las que rigen a las sociedades anónimas abiertas y por la legislación común, en lo que le sea aplicable.

En el artículo 26 de dicha disposición, se estableció que esta empresa "quedará afecta en calidad de impuesto a la renta al tributo establecido en el artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398 de 1978, sin perjuicio del impuesto de primera categoría de la citada ley".

Por su parte, el artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398 de 1978, establece un impuesto de 40%, que para todos los efectos legales se considerará de la LIR, aplicable a las empresas del Estado o a las empresas en que tengan participación aquellas.

La base imponible de dicho impuesto en el caso de XXXXXX, considerando la modificación efectuada por la Ley N° 20.780 , se conformará, a partir del 1° de enero de 2017 por:

1° La renta líquida imponible de primera categoría declarada. Dicha renta corresponde a un concepto netamente tributario, y que se determina conforme al mecanismo que establece la LIR en sus artículos 29 al 33.

2° Las participaciones y otros ingresos que obtengan. En este caso se trata de las participaciones percibidas o devengadas en otras empresas, respecto de las cuales este Servicio ya se pronunció en el sentido de establecer que se refiere a participaciones en las utilidades tributarias determinadas por la empresa .

3° Las rentas o cantidades que se le atribuyan conforme a la ley. Al respecto, es preciso acudir a lo prescrito en el N° 2, de la letra A, del artículo 14 de la LIR , norma que establece cuáles son las rentas o cantidades que deben ser atribuidas.

Dicha norma establece que una empresa sujeta a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberá considerar las siguientes cantidades para determinar la renta que debe atribuir:

a) El saldo positivo que resulte en la determinación de la renta líquida imponible, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR.

Incluye además, las rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría u otras cantidades que no forman parte de la renta líquida imponible, pero igualmente se encuentren gravadas con el Impuesto Global Complementario o Adicional.

b) Las rentas o cantidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, comunidades o sociedades, sea que éstas se encuentren obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa sujetas a las disposiciones de la letra A); sujetas a la letra B), en los casos a que se refiere el número 4.- de dicha letra; o sujetas al número 1.- de la letra C), todas del artículo 14 de la LIR; o bien, se encuentren acogidas a lo dispuesto en el artículo 14 ter letra A de la misma ley.

c) Las rentas o cantidades afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional, percibidas a título de retiros o distribuciones de empresas, comunidades o sociedades que se encuentren sujetas a las disposiciones de las letras A) y/o B) del artículo 14 de la LIR. En concordancia con lo establecido en el N° 5, del artículo 33 de la misma ley, estas rentas se atribuirán por la vía de incorporarlas en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría.

Al respecto, se debe considerar que si bien en la determinación de la renta atribuible la norma se refiere a cantidades gravadas con Impuesto Global Complementario o Adicional, dicha referencia debe entenderse efectuada a las rentas que resultarían gravadas con estos impuestos, en atención a su naturaleza, de manera que aun cuando XXXXXX no tenga propietarios afectos a los referidos impuestos finales, igualmente la empresa que

está determinando su renta atribuible, y de la cual XXXXXX es socia o accionista, debe considerar todas aquellas.

Finalmente, cabe señalar que las empresas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR deben atribuir solo las rentas que a su vez les sean atribuidas por otras empresas, atendido su carácter de socia, comunera o accionista de ellas.

2) La segunda parte de la consulta se refiere a la tasa del Impuesto de Primera Categoría aplicable a XXXXXX.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 14 de la LIR es una norma que tiene por objeto integrar y determinar la relación que existe entre el Impuesto de Primera Categoría y los impuestos finales, esto es, Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. Por esto, es que tanto el inciso 2°, de la letra A), como el inciso 2°, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, establecen como presupuesto para su pertinencia: “Para aplicar los impuestos global complementario o adicional, según corresponda...”

Por su parte, XXXXXX es una empresa 100% del Estado, creada por el artículo 1° del Decreto Ley N° 1.350 de 1976. Su tributación se encuentra establecida en el artículo 26 del referido Decreto Ley, la que, como ya se señaló, en materia de Impuesto a la Renta corresponde al Impuesto de Primera Categoría y al impuesto de tasa 40% establecido en el artículo 2 del Decreto Ley N° 2.398 de 1978.

Ahora bien, atendido que XXXXXX no tiene directa ni indirectamente propietarios afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, no se aplica a su respecto, y atendido su carácter de empresa el artículo 14 de la LIR, pues este contribuyente satisface sus impuestos a la renta en forma definitiva con el pago del Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto del artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398 de 1978. Con todo, si le resultan aplicables las normas del artículo 14 de la LIR, atendido su carácter de socio o accionista de otras empresas sujetas al régimen de la letra A) o B), del referido artículo.

De este modo, al no aplicarse el artículo 14 de la LIR a este contribuyente en su carácter de empresa, no procede el ejercicio de la opción de régimen tributario de las letras A) o B) de la misma norma, razón por la cual corresponde que aplique la tasa general del Impuesto de Primera Categoría, que corresponde a un 25% a partir del año comercial 2017.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo señalado anteriormente se puede indicar a Ud. que:

- i.- Si XXXXXX participa directa o indirectamente en una SA o SpA, que opte por el sistema de rentas atribuidas (14 A de la LIR, según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2017); las rentas obtenidas por estas sociedades, así como también aquellas que les sean atribuidas, deberán a su vez ser atribuidas a XXXXXX, y de acuerdo a la modificación introducida por la Ley N° 20.780, éstas deberán sumarse a la base imponible del impuesto del artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398 de 1978.
- ii.- Si XXXXXX participa directa o indirectamente en otra sociedad que no tiene la calidad de SA o de SpA, que opte por el sistema de rentas atribuidas señalado; deberá incorporar a la base imponible del impuesto del artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398 de 1978, las rentas que dichas sociedades le atribuyan (sean las percibidas o devengadas por estas

últimas empresas, así como también aquellas que les sean atribuidas), por lo que, en el caso de que dichas rentas excedan el resultado financiero devengado, esta diferencia debería adicionarse a la referida base imponible.

iii.- A partir del año comercial 2017, XXXXXX quedará sujeta al Impuesto de Primera Categoría con la tasa general de 25%, en atención a que no puede ejercer la opción de acogerse al régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos que establecen las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR respectivamente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 3038, de 27.11.2015

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos