

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 74°, N°4 - CIRCULAR N°60, DE 1990 - OFICIO N° 1268, DE 2013. (ORD. N° 312, DE 19.02.2014)

RESTITUCIÓN DEL CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA DEDUCIDO EN EXCESO, CONFORME AL ARTÍCULO 74 N° 4 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que una entidad financiera, actuando como representante o custodio de accionistas sin domicilio o residencia en Chile de una sociedad anónima chilena, retuvo por concepto de Impuesto Adicional, conforme al artículo 74 N° 4 de la LIR, una suma inferior a la que correspondía, debido a que el crédito por Impuesto de Primera Categoría que dedujo fue informado erróneamente por la sociedad anónima.

En el contexto de lo anteriormente expuesto, el peticionario elabora dos planteamientos, cuya confirmación solicita:

1) En el entendido que el pago se encuentra acreditado fehacientemente, la restitución efectuada por la sociedad anónima del crédito por Impuesto de Primera Categoría deducido en exceso o indebidamente, extingue la obligación de restitución, aun cuando ésta no haya sido efectuada por la entidad financiera representante de los accionistas sin domicilio o residencia en Chile.

Indica que la entidad financiera, una vez informada del pago insuficiente de Impuesto Adicional, a consecuencia del exceso de crédito otorgado por Impuesto de Primera Categoría, dio cuenta de dicha situación a los accionistas extranjeros, quienes le remesaron los fondos correspondientes para cubrir dicha diferencia. Sin embargo, a la época en que se produjo la transferencia de los fondos por los accionistas extranjeros, puesto que no se había dictado el Oficio N° 3.020 de 2011, el cual ilustra respecto de cómo proceder en estos casos, tanto la entidad financiera como la sociedad anónima local entendieron que ésta última entidad era quien debía efectuar la restitución.

Fundamenta que el artículo 74 N° 4 de la LIR señala que debe ser la misma sociedad que repartió el dividendo la que debe restituir. Agrega que las normas sobre extinción de las obligaciones contenidas en el Código Civil son plenamente aplicables en materia tributaria en virtud de lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario. Como consecuencia de lo anterior, aun cuando el obligado principal al pago fuere la entidad financiera, de acuerdo a los artículos 1.572 a 1.574 del Código Civil, el pago hecho por un tercero vale y extingue la obligación.

2) La cantidad que debe restituirse equivale al impuesto efectivamente adeudado, representado por la diferencia entre el Impuesto Adicional definitivo y la retención realizada al repartirse el dividendo que gozó del crédito.

A su respecto, indica que cuando se distribuye un dividendo, la sociedad debe otorgar el crédito por el Impuesto de Primera Categoría, independientemente de la inexistencia o insuficiencia de FUT al comienzo del ejercicio, como se instruye en la Circular N° 60, de 1990. Ello se traduce en que el monto neto del dividendo debe incrementarse con el crédito conforme al siguiente procedimiento:

\$

Dividendo 100

Crédito 20% 25

Base impuesto 125

Impuesto Adicional 43,75

Menos crédito (25)

Retención 18,75

Si al término del ejercicio no hay FUT, o éste es insuficiente, al no haber crédito tampoco procede el incremento del dividendo. Ello lleva a aplicar al siguiente procedimiento para recalcular el Impuesto Adicional definitivo:

\$

Dividendo 100

Base impuesto 100

Impuesto Adicional 35

Menos crédito (00)

Impuesto Adicional definitivo 35

La operación anterior resulta en que debe restituirse al fisco la suma de \$16,25, equivalente al IA de \$35 menos la retención de \$18,75.

Basa su opinión, en el hecho que las normas de interpretación de la ley contenidas en los artículos 19 a 24 del Código Civil y en lo dispuesto en el artículo 74 N° 4 de la Ley de la Renta, en la parte pertinente según texto vigente a la época de distribución del dividendo.

En su opinión, el texto transcrito puede ser gramaticalmente claro, pero el sentido de la ley no lo es pues conduce a una conclusión absurda, al arrojar dicho procedimiento siempre un pago excesivo de Impuesto Adicional cuya devolución debe después solicitarse.

Indica que tan lógica es la conclusión, que lo que debe restituirse es el impuesto adeudado y no el crédito utilizado, cuestión que así fue consagrada en las modificaciones efectuadas por la Ley 20.630.

II.- ANÁLISIS.

Primeramente, se debe señalar que en la presentación no se aporta información respecto si el accionista extranjero o bien la entidad financiera en su calidad de agente responsable, figuraba inscrito en el registro de accionistas de la sociedad anónima que distribuyó el dividendo, como tampoco se hace mención a la fecha en que acaecieron los hechos objeto de la consulta, a saber, cuándo se retuvo el Impuesto Adicional que gozó del crédito improcedente por Impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio que por las circunstancias relatadas se asume que éstos ocurrieron antes de la emisión del Oficio N°3.020, que se cita en la presentación.

El texto del N°4 del artículo 74 como asimismo las instrucciones impartidas por este Servicio, principalmente a través de la Circular N° 60, del 3 de diciembre de 1990, vigentes en la época indicada, señalan que en el evento que el crédito por Impuesto de Primera Categoría resulte improcedente, ya sea total o parcialmente, por haberse determinado al final del ejercicio una pérdida tributaria o bien por haberse generado

utilidades tributarias insuficientes para cubrir el monto del dividendo provisorio, la sociedad anónima respectiva, por cuenta del accionista sin domicilio o residencia en el país, deberá restituir en arcas fiscales, el total o el exceso del crédito rebajado indebidamente, todo ello conforme a lo que disponía a la sazón el N° 4 del artículo 74 de la LIR. Esta cantidad se pagará reajustada en la proporción de la variación del Índice de Precios al Consumidor, entre el último día del mes anterior al de la retención y el último día del mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta de la sociedad anónima, a través de la cual se debe realizar la restitución.

Por su parte, a la fecha indicada ya se encontraba vigente la Resolución Exenta N° 36, del 14 de marzo de 2011, la cual fijó un procedimiento simplificado de obtención de RUT y liberación de las obligaciones de dar aviso del inicio de actividades, llevar contabilidad y presentar declaraciones anuales de impuestos, para los inversionistas sin domicilio ni residencia en Chile que operen en Chile a través de agentes responsables para fines tributarios y cuyos negocios u operaciones susceptibles de generar rentas de fuente chilena provengan de determinadas inversiones indicadas específicamente en la resolución.

La resolución citada, en su resolutivo 2°, impone al agente la obligación de declarar y pagar los impuestos que afecten al contribuyente sin domicilio o residencia en Chile por las inversiones u operaciones a que se refiere la citada resolución llevadas a cabo durante el periodo en que el contrato celebrado con el agente se encuentre vigente, precisando que dicha obligación abarca incluso a los impuestos sujetos a retención, cuando quien debía efectuarla no haya cumplido con dicha obligación. La resolución precisa que la obligación de retener el Impuesto Adicional cuando se trate de dividendos de acciones de sociedades anónimas, corresponderá, según lo dispuesto en el artículo 74 N°4, de la LIR, a la sociedad emisora de dichos títulos, cuando aquellos se encuentren registrados a nombre del inversionista sin domicilio ni residencia en el país. Por el contrario, cuando en el registro de los títulos respectivos que mantiene el emisor, éstos se encuentren inscritos a nombre del agente responsable para fines tributarios en Chile, este último será responsable de la declaración y pago de las retenciones u otros impuestos que correspondan por los dividendos, intereses y demás cantidades devengadas, pagadas, remesadas, puestas a disposición o abonadas en cuenta, según sea el caso, a menos que al momento de requerir el respectivo registro haya comunicado por escrito al emisor que mantiene los títulos por cuenta de un inversionista sin domicilio ni residencia en Chile, indicando el RUT del mismo y dejando constancia de dicha circunstancia en el registro.

No obstante que la Resolución Exenta N° 36 trata en forma pormenorizada quién debe practicar la retención del Impuesto Adicional que grava las distribuciones de dividendos, no se refiere expresamente a la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría otorgado en exceso o indebidamente, caso que fue posteriormente especificado a través del Oficio N°3020 del 14.12.2011, indicándose en dicho pronunciamiento que la obligación de restitución del crédito indebido corresponde al mismo sujeto obligado a efectuar la retención.

Siendo el accionista sin domicilio o residencia en Chile el contribuyente de Impuesto Adicional al asumir financieramente dicho gravamen, el titular del crédito por Impuesto de Primera Categoría y obligado financieramente a la restitución del crédito imputado indebidamente o en exceso, para facilitar la recaudación de dicha suma el artículo 74 N°4

establece que la sociedad anónima chilena, en calidad de sustituto del accionista extranjero y por cuenta de éste, debe reponer el crédito excesivo o indebido en arcas fiscales.

De esta forma, por regla general, la sociedad anónima local en su calidad de agente retenedor, toma el lugar o sustituye al accionista sin domicilio o residencia en Chile, recayendo sobre ésta el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de pago, como formales derivadas de la obligación tributaria, incluyéndose dentro de tales obligaciones la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría indebido o excesivo.

Sin embargo, la sustitución del accionista extranjero que hace la sociedad anónima local puede verse alterada en caso de operar el accionista sin domicilio o residencia en Chile a través de un agente responsable para fines tributarios en Chile dentro del marco dispuesto en la Resolución Exenta N° 36, asumiendo en dicho supuesto, el agente, en vez de la sociedad anónima local, la obligación de retener, declarar y pagar el tributo que grava a los accionistas sin domicilio o residencia en Chile como también la restitución del crédito del artículo 63 de la LIR impropio o deducido en forma excesiva.

En este caso bajo análisis, tal como se señaló, no se especifica si el accionista extranjero sin domicilio o residencia en Chile o la entidad financiera que actúa como agente responsable de aquel, se encontraba inscrito en el registro de accionista de la sociedad en cuestión. Por tanto, de acuerdo a lo anteriormente expuesto, de haberse encontrado las acciones registradas a nombre del accionista sin domicilio o residencia en Chile, la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría impropio efectuada por la sociedad anónima que distribuyó el dividendo, extinguió dicha obligación de pago.

Sin embargo, hallándose las acciones inscritas a nombre del agente responsable, según lo relatado se observa que medió un entendimiento expreso compartido entre la sociedad anónima y la entidad financiera que actuaba como agente responsable, en orden a que el pago debía ser efectuado por la sociedad anónima, por lo cual el pago efectuado por ésta última se enmarca en la hipótesis de subrogación legal del N° 5, del artículo 1610 del Código Civil. Tal es así, que el agente responsable entregó a la sociedad, los fondos que le remesaron a Chile los accionistas extranjeros para cubrir dicha diferencia. En consecuencia, dicho pago extingue la obligación referida, en este caso, la de resarcir al Fisco el crédito por Impuesto de Primera Categoría que resultó impropio.

Con respecto a la segunda consulta, relativa a la forma en que se debe determinar el monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría objeto de restitución al Fisco, en conformidad a lo establecido en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, cabe señalar que este Servicio ya se pronunció sobre la materia en Oficio N° 1.268, del 11 de junio de 2013.

III.- CONCLUSIÓN.

De haberse encontrado las acciones registradas a nombre del accionista sin domicilio o residencia en Chile, la restitución del crédito por Impuesto de Primera Categoría efectuada por la sociedad anónima que distribuyó el dividendo, extinguió dicha obligación de pago.

Por el contrario, si dichos títulos estaban registrados a nombre de la entidad financiera en su calidad de agente responsable, igualmente la restitución efectuada por la sociedad anónima local que distribuyó el dividendo extinguió la obligación tributaria de resarcir

dicho crédito, atendido que conforme se exponen los hechos en la presentación, la sociedad anónima habría actuado en calidad de diputado para el pago con el consentimiento expreso del agente responsable.

Por último, respecto a su segunda consulta, relativa a la forma en que se debe determinar el monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría objeto de restitución al Fisco, en conformidad a lo establecido en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, cabe señalar que este Servicio ya se pronunció sobre la materia en Oficio N° 1.268, del 11 de junio de 2013.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 312, de 19.02.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.