

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 2, ART. 14, ART. 29, ART. 33, N°1 LETRA E), ART. 54, N°1, ART. 58, N°2 - CIRCULAR N° 68, DE 2010. (Ord. N° 315, de 10-02-2017)

SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE APLICACIÓN DE PROPORCIONALIDAD DE LOS GASTOS.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento respecto al tratamiento tributario que afecta a los gastos directos y proporcionales correspondientes a los dividendos provenientes de sociedades anónimas nacionales percibidos por algunas Sociedades de Inversión y si corresponde o no aplicar alguna proporcionalidad y agregado a la renta líquida imponible.

I.- ANTECEDENTES.

Como Consultora de algunos clientes a quienes representa ante el SII, y cuyo giro es sociedades de inversión, y en relación a los procesos de fiscalización que mantiene este Servicio por las solicitudes de devolución por PPUA, señala que ha tenido diferencias de opinión con algunas Direcciones Regionales del SII, y esta diferencia radica en que se les ha solicitado aplicar proporcionalidad de acuerdo a la Circular 68 del año 2010, a los dividendos, en virtud de su calidad de rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría, según lo establecido en el artículo 39 de la Ley de la Renta y en concordancia con el artículo 33 N°1 letra e), y Artículo 31 N°3, ambos de la LIR.

En este sentido es importante aclarar que en el caso bajo análisis, el PPUA proviene de los créditos por Impuestos de Primera Categoría, correspondiente a los dividendos, que fueron distribuidos por otras sociedades anónimas nacionales y que resultaron absorbidas por la pérdida tributaria de la empresa.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar que el marco regulatorio que se da a una distribución de dividendos se encuentra entre otros, en los artículos 2, 14, 29, 33 N° 2, 39, 54 N° 1 y 58 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Tal como se ha indicado en distintos pronunciamientos por parte de esta Dirección Nacional, los dividendos pagados por una sociedad anónima y percibidos por una sociedad constituida en Chile afecta al Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas determinadas por medio de contabilidad completa, deben formar parte de sus ingresos brutos conforme a lo indicado en el artículo 29 de la LIR, sin perjuicio de que tales rentas, cuando provienen de sociedades constituidas en el país, se encuentran exentas del Impuesto de Primera Categoría en virtud de lo establecido en el N° 1, del artículo 39 de la misma ley, razón por la cual, el N° 2 del artículo 33 de la LIR, ordena su deducción de la renta líquida afecta a Impuesto de Primera Categoría (RLI), siempre que hayan aumentado la renta declarada de la sociedad receptora de ellos, esto es, que hayan sido registrados como ingreso en el ejercicio respectivo.

No obstante ello, la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14[1] de la LIR, dispone que todo contribuyente sujeto al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, debe agregar en el registro del Fondo de

Utilidades Tributables (FUT), entre otras cantidades, los dividendos percibidos de sociedades constituidas en el país.

Finalmente, el N° 1, de la letra A), del referido artículo 14[2], establece que los accionistas de sociedades anónimas deberán pagar los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad anónima respectiva.

De las normas anteriores se colige que los dividendos de sociedades anónimas constituidas en el país, forman parte de los ingresos brutos de la Renta Líquida Imponible de la sociedad receptora, para posteriormente ser deducidos de ésta, siempre que hayan aumentado la renta bruta declarada. En el mismo ejercicio deben ser registrados en el FUT, para efectos de aplicarle a los accionistas de la sociedad receptora del dividendo, que tengan la calidad de personas naturales domiciliadas o residentes en Chile o personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en el país, los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, en la oportunidad y en la forma establecida en el artículo 14 de la LIR.

Señalado lo anterior, lo dispuesto en la letra e), del N°1, del artículo 33 de la LIR y de acuerdo con las instrucciones impartidas a través de la Circular N°68, de 03 de noviembre de 2010 del Servicio, publicada en la página web www.sii.cl, debe considerarse lo siguiente:

a. Determinación de los costos, gastos y desembolsos imputables a distintos tipos de ingresos.

Los contribuyentes deben distinguir cuáles de sus costos, gastos y desembolsos, son imputables a los ingresos que se afectarán con impuestos bajo el régimen general, vale decir, Impuesto de Primera Categoría (IDPC) e IGC o IA, según corresponda y cuáles a Ingresos no constitutivos de renta (INR), rentas exentas (de IGC o IA, según corresponda) y rentas afectas al Impuesto Único de Primera Categoría. (RAIUPC)

Este criterio ha de aplicarse siempre que los costos, gastos y desembolsos puedan relacionarse directamente con los ingresos generados en el mismo ejercicio, o bien, con las inversiones o activos respectivos que vayan a generar tales ingresos en ejercicios futuros, puesto que existen otros costos, gastos o desembolsos que resultan imputables a distintos tipos de ingresos o regímenes, es decir, que son de utilización o aplicación común, tanto para la generación de ingresos afectos al régimen general, como para la de ingresos no constitutivos de renta (INR), rentas exentas de IGC o IA, según corresponda o rentas afectas al Impuesto Único de Primera Categoría (RAIUPC).

b. Tratamiento tributario de los costos, gastos y desembolsos imputables a ingresos no constitutivos de renta (INR), rentas exentas (de IGC o IA, según corresponda) y rentas afectas al Impuesto Único de Primera Categoría (RAIUPC).

Para los efectos de la determinación de la renta líquida imponible, conforme a lo dispuesto por la letra e), del N°1, del artículo 33, los costos, gastos y desembolsos que digan relación con ingresos no constitutivos de renta (INR), rentas exentas (de IGC o IA, según corresponda) o rentas afectas al Impuesto Único de Primera Categoría (RAIUPC),

por expresa disposición del N°3, del artículo 33, deben agregarse sin reajuste alguno a la renta líquida imponible, en la medida que la hayan disminuido. Lo anterior obedece a que tales partidas, deben rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan.

De esta manera, los ingresos no constitutivos de renta (INR), las rentas exentas (de IGC o IA, según corresponda) o las rentas afectas al Impuesto Único de Primera Categoría (RAIUPC) se anotarán en el Registro del Fondo de Utilidades No Tributables, depuradas de los costos, gastos y desembolsos imputables a los mismos.

c. Tratamiento de los gastos de utilización común.

De acuerdo a lo expresado, aquellos contribuyentes de la Primera Categoría que incurran en gastos de utilización común, vale decir, aquellos destinados a producir tanto rentas gravadas en la Primera Categoría de acuerdo al régimen general, esto es, rentas afectas a impuesto de Primera Categoría e IGC o IA, según corresponda, las cuales incluyen los dividendos afectos a IGC o IA, según corresponda, percibidos de sociedades anónimas constituidas en el país, todas ellas controladas en el registro denominado FUT, como también ingresos no constitutivos de renta (INR), rentas exentas (de IGC o IA, según corresponda) o rentas afectas al Impuesto Único de Primera Categoría (RAIUPC), todas ellas, controladas en el registro denominado FUNT, deben establecer un sistema o procedimiento de prorrateo o asignación de los mismos, que permita en la forma más clara posible, determinar que tal asignación o prorrateo se ajusta al concepto de gasto necesario para producir la renta o ingreso al cual es finalmente imputado, aplicando, por ejemplo, al total de los gastos de utilización común, pagados o adeudados en el ejercicio respectivo, la proporción que represente cada uno de dichos ingresos brutos, en el total de los ingresos que el contribuyente obtenga durante el mismo ejercicio, u otro criterio que resulte razonable, lo que será evaluado por este Servicio de acuerdo a las características del caso en las respectivas instancias de fiscalización.

Indicado lo anterior, cabe señalar que si un contribuyente sujeto al Impuesto de Primera Categoría, percibe rentas exentas o no de la Primera Categoría, pero afectas a los impuestos finales, vale decir, IGC o IA, según corresponda, cuyo control se efectúa en el registro denominado FUT, como es el caso de los dividendos percibidos afectos a los impuestos finales distribuidos por sociedades anónimas constituidas en el país, no se debe efectuar ninguna proporcionalidad, y en tal caso, todos los costos, gastos y desembolsos, deben rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originaron, es decir, del registro FUT.

Esta conclusión se puede advertir de la sola lectura de la Circular N° 68 de 2010, que ordena un tratamiento diverso para los gastos en tanto éstos se relacionen con el FUT o con el FUNT de la empresa que tributa en Primera Categoría.

III.- CONCLUSIÓN.

Los dividendos percibidos desde sociedades anónimas constituidas en Chile, tienen un tratamiento tributario especialmente regulado en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría. Es así, como el artículo 29 los considera como ingresos brutos y la letra a), del N°2, del artículo 33, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ordena su deducción en la determinación de dicha base imponible.

No resulta aplicable el agregado que ordena la letra e), del N°1, del artículo 33 de la LIR, respecto de los gastos vinculados con la generación de los referidos dividendos.

Distinto es el caso de los dividendos calificados como ingresos no rentas o rentas exentas de los impuestos finales en virtud de una franquicia, porque en tales casos dichas sumas no constituyen rentas del régimen general de tributación, sino que son excluidos en la determinación de la renta líquida imponible al no formar parte de los ingresos brutos. Por lo tanto, los gastos vinculados con su generación deberán ser ajustados en la determinación de la renta líquida imponible en virtud de la letra e), del N°1, del artículo 33 de la LIR, debiendo posteriormente rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan.

Para los efectos indicados en el párrafo anterior, resultan plenamente aplicables las instrucciones impartidas por este Servicio mediante Circular N° 68, de 2010.

Finalmente, y respondiendo la consulta formulada en su presentación, se confirma que no es procedente considerar la exención del artículo 39 N°1, de la LIR, para los fines de efectuar el agregado que ordena el artículo 33 N°1, letra e). Por lo tanto, los gastos incurridos para generar tales rentas deberán ser considerados en el régimen general de tributación, en la medida que cumplan con los requisitos que exige el artículo 31, de la LIR.

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ

DIRECTOR (S)

Oficio N° 315, de 10.02.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] En su redacción vigente hasta el 31.12.2016.

[2] En su redacción vigente hasta el 31.12.2016.