

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, LETRAS A) Y B) Y N°3, ART. 56, N°3, ART. 63 - DECRETO LEY N° 2.398, DE 1978, ART. 2 - CIRCULAR N° 49, DE 2016. (Ord. N° 470, de 05-03-2018)

APLICACIÓN DE LOS NUEVOS REGÍMENES DEL ARTÍCULO 14 LETRAS A) Y B) DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, A LAS EMPRESAS DEL ESTADO Y SUS FILIALES A CONTAR DEL 1° DE ENERO DEL 2017.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación, indicada en el antecedente, en la cual consulta sobre la aplicación de los nuevos regímenes de tributación del artículo 14 letras A) y B) de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), a las empresas del Estado y filiales de dichas empresas, a contar del 1° de enero del 2017.

I.- ANTECEDENTES.

Señala en su presentación que a contar del 1° de enero del 2017, comienzan a regir los nuevos regímenes creados por las Leyes N° 20.780 de 2014 y N° 20.899 de 2016, de renta atribuida e imputación parcial de créditos, comprendidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR. Dicho artículo establece una serie de hipótesis y requisitos para definir qué empresas pueden optar entre uno u otro régimen, indicando asimismo los plazos para informar la decisión al Servicio de Impuestos Internos (SII).

Expresa que los mencionados regímenes no serían aplicables a empresas del Estado que no tengan como propietarios, socios o accionistas a contribuyentes de Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), toda vez que tales empresas se rigen por normas especiales, como por ejemplo las normas dispuestas en el Decreto Ley N° 2.398, de 1978.

Al respecto, requiere una confirmación de las siguientes afirmaciones:

1.- Las empresas en que el Estado tenga el 100% de la propiedad se rigen por las normas contenidas en el Decreto Ley N° 2.398, de 1978, manteniendo inalterado su régimen tributario actual a contar del 1° de enero del 2017. De esta manera, sobre las utilidades tributarias que éstas obtengan, se debe aplicar la tasa del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que se encuentre vigente en el año respectivo más una tasa adicional del 40%, sin que deban presentar ningún tipo de información o declaración al SII respecto del régimen tributario aplicable a contar del 1° de enero de 2017.

2.- Las empresas en que el Estado tenga el 100% de la propiedad, pero que sean sociedades anónimas, no se rigen por lo dispuesto en el Decreto Ley N° 2.398, de 1978, por estar expresamente excluidas por el referido Decreto. Sin embargo, a este tipo de empresas tampoco le son aplicables los dos nuevos regímenes dispuestos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, por no tener entre sus propietarios, socios o accionistas a contribuyentes de IGC o IA, debiendo aplicar a sus utilidades tributarias únicamente la tasa de IDPC vigente. Al igual que en el caso anterior, estas empresas no estarían obligadas a presentar ningún tipo de información o declaración al SII respecto al régimen de renta aplicable a partir del 1° de enero de 2017.

3.- Respecto de las filiales de las empresas en que el Estado tenga el 100% de la propiedad, que estén constituidas como sociedades anónimas, se les debe aplicar el mismo tratamiento tributario señalado en el número anterior.

4.- Las empresas en que el Estado no tenga el 100% de la propiedad, sino que existan otros propietarios, socios o accionistas, que sean directa o indirectamente contribuyentes de impuestos finales, deberán necesariamente acogerse al régimen semi integrado, toda vez que no cumplen con los requisitos establecidos por la LIR para poder acogerse al régimen de renta atribuida. En este sentido, esas empresas tampoco estarían obligadas a presentar ningún tipo de información al SII respecto al régimen de renta aplicable a partir del 1° de enero de 2017.

II.- ANÁLISIS.

1.- El régimen de tributación del impuesto a la renta contenido en la LIR se caracteriza por la integración existente entre el IDPC que afecta a las rentas devengadas o percibidas por la empresa contribuyente de IDPC y los impuestos finales, IGC o IA según corresponda aplicar, que deben pagar sobre dichas rentas los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa.

Dicha integración se desprende del primer párrafo del artículo 20 de la LIR, el cual señala que el IDPC que grava la renta clasificada en la Primera Categoría, podrá ser imputado en contra del IGC o IA conforme a las normas de los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Para aquellos contribuyentes de IDPC que tributen sobre renta efectiva según contabilidad completa, la forma en que se practica la integración como asimismo los criterios sobre los cuales descansa, a partir del 1° de enero del 2017, están contenidos en el régimen de renta atribuida de la letra A) y en el régimen de imputación parcial de crédito por IDPC de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a dicha fecha. En el régimen de imputación parcial de crédito por IDPC, tal como su nombre lo indica, la integración es solo parcial, por cuanto, como regla general, sólo una parte del IDPC soportado por la empresa puede ser imputado en contra de los impuestos finales.

En concordancia con lo anterior, tanto el inciso segundo de la letra A) como la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, establecen como presupuesto para la procedencia de los regímenes en ella contenidos, la aplicación de IGC o del IA sobre las rentas o cantidades obtenidas por contribuyentes de IDPC determinadas en base a renta efectiva según contabilidad completa.

Por lo anterior, no quedan sometidos a las disposiciones del artículo 14 letras A) y B), aquellos contribuyentes que no obstante obtener rentas clasificadas en la Primera Categoría, carecen de un vínculo de propiedad, ya sea en forma directa o indirecta, con un contribuyente de IGC o de IA. Estos contribuyentes deberán pagar el IDPC con la tasa general de 25% establecida en el artículo 20 de la LIR.

2.- Ahora bien, si se verifica una relación de propiedad directa o indirecta entre el contribuyente que obtiene rentas clasificadas en la Primera Categoría y un propietario, socio, comunero o accionista que sea persona natural con domicilio o residencia en Chile o persona sin domicilio ni residencia en Chile, el artículo 14 de la LIR, según el texto vigente a partir del 1° de enero del 2017, y la Circular N° 49, del 2016, establecen una serie de

reglas para determinar cuáles contribuyentes, por opción o por defecto de dicha opción, quedan sometidos al régimen de renta atribuida de la letra A) y cuales contribuyentes, obligatoriamente, por opción o por defecto de dicha opción, quedan sujetos al régimen de imputación parcial de crédito por IDPC de la letra B).

Así, podrán acogerse voluntariamente al régimen de la letra A) los contribuyentes regidos por el artículo 14 de la LIR, que obtengan rentas de Primera Categoría determinadas según renta efectiva y contabilidad completa en calidad de empresario individual, empresa individual de responsabilidad limitada, comunidad, sociedad de personas (excluida a la sociedad en comandita por acciones), establecimientos permanentes y sociedad por acciones, siempre que sus propietarios, comuneros, socios o accionistas sean única y exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, o personas sin domicilio ni residencia en Chile.

Por su parte, deberán obligatoriamente acogerse al régimen de la letra B) los contribuyentes regidos por el artículo 14 de la LIR, que obtengan rentas de Primera Categoría determinadas según renta efectiva y contabilidad completa, constituidos u organizados al 1° de enero del 2017 bajo el tipo jurídico de sociedad anónima o en comandita por acciones; las comunidades, las sociedades de personas y sociedades por acciones cuyos comuneros, socios o accionistas no sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile o personas sin domicilio ni residencia en Chile. Asimismo, quedan sometidos por defecto al régimen de la letra B) las sociedades por acciones y los contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR, cuando no ejerzan opción alguna entre el régimen de la letra A) o el de la letra B) del artículo 14 de la LIR, o bien, dicha opción no haya sido ejercida en forma oportuna y cumpliendo con las formalidades establecidas por el referido artículo 14 y por este Servicio. Por último, también quedarán afectos a este régimen aquellos contribuyentes que pudiendo acogerse voluntariamente al régimen de la letra A) opten por el régimen de la letra B) en la oportunidad y cumpliendo con las formalidades establecidas.

La ley no establece ninguna información o declaración que se deba proporcionar al SII, por aquellos contribuyentes que obligatoriamente debido a su tipo jurídico o conformación societaria, o bien por defecto del derecho de opción, queden sometidos al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

3.- En cuanto a la tributación de las empresas de propiedad o en las cuales participa el Estado, cabe señalar que el Decreto Ley N° 2.398, de 1978, en su artículo 2°, según su texto vigente a partir del 1° de enero del 2017, dispone que las empresas del Estado o aquellas empresas en que tengan participación las instituciones a que se refiere el N° 1 del artículo 40 de la LIR, que no estén constituidas como sociedades anónimas o en comanditas por acciones, quedarán afectas a un impuesto de 40%, el cual para todos los efectos legales se considerará de la LIR.

Quedan afectos al tratamiento tributario antes indicado tanto las empresas públicas, creadas por Ley y que forman parte de la administración del Estado^[1], como también las llamadas sociedades del Estado^[2], las cuales no son parte de la administración el Estado^[3].

No obstante lo anterior, el artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398, de 1978, excluye de dicho régimen particular a las sociedades del Estado constituidas como una sociedad anónima o

en comandita por acciones, como asimismo, las empresas, fábricas y maestranzas del Ejército, los astilleros y maestranzas de la Armada y la Empresa Nacional de Aeronáutica de Chile.

La base imponible del tributo establecido en el artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398, de 1978, está conformada por la participación que le corresponda al Estado o a las instituciones del N° 1 del artículo 40 de la LIR, en la renta líquida imponible de IDPC que determine el contribuyente conforme al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, adicionándose a dicha renta líquida todas aquellas participaciones percibidas o devengadas y otros ingresos obtenidos por los mencionados contribuyentes durante el ejercicio comercial respectivo que no se encuentren formando parte de la citada renta líquida imponible.

Adicionalmente a la tributación con el impuesto de tasa de 40%, las rentas indicadas en el párrafo anterior quedan afectas al IDPC, dado que la exención de IDPC del artículo 40 N° 1 de la LIR que beneficia al Fisco, instituciones fiscales y semifiscales, instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma, instituciones y organismos autónomos del Estado y municipalidades, no aplica a las empresas que pertenezcan a las citadas instituciones u organismos, ni tampoco a las rentas clasificadas bajo los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la LIR. Sin embargo, las empresas públicas o sociedades del Estado afectas a la tributación del Decreto Ley N° 2.398, de 1978, no gozan de un crédito por el IDPC pagado, por cuanto éste, en conformidad a lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, puede invocarse solo por contribuyentes de IGC o IA.

III.- CONCLUSIÓN.

1.- Las empresas públicas como asimismo las sociedades del Estado en que el Estado participe en un 100%, no quedan afectas ni al régimen de renta atribuida del artículo 14 letra A) ni al de imputación parcial de crédito por IDPC del artículo 14 letra B), según su texto vigente a contar del 1° de enero del 2017, al carecer dichas empresas o sociedades de un vínculo de propiedad directo o indirecto con personas que tengan la calidad de contribuyentes de IGC o IA, presupuesto esencial para la procedencia de los regímenes indicados.

2.- Las empresas públicas y las sociedades del Estado mencionadas en el numero 1.- anterior, al estar excluidas expresamente de la exención del artículo 40 N° 1 de la LIR, quedan sujetas al IDPC con la tasa de 25%, que corresponde a la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR. Como contribuyente de IDPC, además quedan afectas al Impuesto Único de tasa 40%[\[4\]](#) contenido en el inciso primero del artículo 21 de la LIR, cuando las empresas y sociedades indicadas incurran en algunas de las cantidades o partidas contenidas en los literales i,) ii) e iii) del inciso primero del artículo 21 de la LIR.

Si su conformación jurídica no es de sociedad anónima o sociedad en comandita por acciones, quedan además afectas al tratamiento tributario del artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398, de 1978, esto es, impuesto de tasa 40% aplicado sobre la renta líquida imponible afecta a IDPC, incluyendo en dicha base las participaciones en filiales que pudieren tener sobre base percibida o devengada como asimismo otros ingresos obtenidos durante el ejercicio comercial respectivo que no formen parte de la renta líquida imponible, sin derecho a crédito por IDPC.

Por su parte, aquellas cuya conformación jurídica sea de sociedad anónima o sociedad en comandita por acciones, quedan afectas a IDPC con tasa de 25% que corresponde a la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR e Impuesto Único del inciso primero del artículo 21 de la LIR, cuando las empresas y sociedades incurran en algunas de las cantidades o partidas gravadas en la norma sin quedar sujetas a la tributación del Decreto Ley N° 2.398, de 1978.

3.- Las filiales de sociedades del Estado o de empresas públicas en que el Estado participe en un 100%, cuyo tipo jurídico sea de sociedad anónima o sociedad en comandita por acciones, quedan afectas a IDPC con tasa de 25% que corresponde a la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR, sin serle aplicable ni el régimen de renta atribuida del artículo 14 letra A) ni el de imputación parcial de crédito por IDPC del artículo 14 letra B), al carecer de un vínculo de propiedad directo o indirecto con personas que tengan la calidad de contribuyentes de IGC o IA. En su calidad de contribuyente de IDPC, están afectas al Impuesto Único de 40% del inciso primero del artículo 21 de la LIR, cuando las filiales indicadas incurran en algunas de las cantidades o partidas contenidas en los literales i,) ii) e iii) del inciso primero del artículo 21 de la LIR. Asimismo, tampoco quedan gravadas con la tributación del Decreto Ley N° 2.398, de 1978, al estar excluidas expresamente de su aplicación.

4.- Las empresas en que el Estado no tenga el 100% de la propiedad, y en que tengan participación directa o indirecta[5] contribuyentes de IGC o IA, quedan sometidas al régimen de imputación parcial de crédito por IDPC del artículo 14 letra B) de la LIR, quedando afectas al IDPC con tasa de 27%[6], pudiendo utilizar como crédito contra los impuestos finales que graven a los socios o accionistas, el IDPC aplicado a la sociedad. Al quedar acogidas en forma obligatoria al régimen de la letra B) del artículo 14, no es necesario presentar ninguna declaración o información al SII. Además de IDPC, quedan afectas al Impuesto Único de 40% del inciso primero del artículo 21 de la LIR, cuando las entidades indicadas incurran en algunas de las cantidades o partidas contenidas en los literales i,) ii) e iii) del inciso primero del artículo 21 de la LIR.

Lo anterior es sin perjuicio de la aplicación de la tributación del artículo 2° del Decreto Ley N°2.398, de 1978, en la participación que le corresponda al Estado o a las instituciones del artículo 40 N° 1 de la LIR en la renta líquida imponible afecta a IDPC, cuando la conformación jurídica de la empresa del Estado contribuyente de IDPC no sea sociedad anónima o en comandita por acciones, sin derecho a crédito por IDPC.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 470, de 05.03.2018

Subdirección Normativa

[1] Las empresas del Estado, o también denominadas empresas públicas del Estado, están tratadas en el artículo 1° de la Ley Orgánica Constitucional N° 18.575, de 1986, sobre Bases Generales de Administración del Estado (LOCBAE). Estas son personas jurídicas estatales administrativas de derecho público, cuya organización es de derecho público y cuya actividad está regida por el derecho privado (Eduardo Soto Kloss, "Derecho Administrativo", Legal Publishing Chile, 2012, pg. 259).

[2] Las sociedades del Estado están tratadas en el artículo 6° de la LOCBAE. Estas son órganos del Estado con actividad empresarial, regidas por el derecho privado en su funcionamiento y creadas por escritura pública en virtud de una expresa disposición legal que obliga a hacerlo determinando quienes son sus socios (Corfo y Fisco), su capital social, porcentajes de participación de dichos socios, objeto social, etc. Su régimen jurídico es de derecho privado (Eduardo Soto Kloss, "Derecho Administrativo", Legal Publishing Chile, 2012, pg. 263 y 264).

[3] La distinción entre empresa pública y sociedad del Estado ha sido expresamente reconocida por la Contraloría General de la Republica en el Dictamen N° 39562, de 1997.

[4] La tasa de 40% se aplica a partir del 1° de enero del 2017, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, del 2014, en relación con el artículo 1° número 11) de la misma norma.

[5] Participación indirecta se refiere a la participación de contribuyentes de IGC o IA en la propiedad de una empresa del Estado a través de una persona jurídica o de varias personas jurídicas con vínculos de propiedad entre sí.

[6] La tasa de 27% se aplica a partir del 1° de enero del 2018. Durante el año comercial 2017, estos contribuyentes aplicarán una tasa de 25,5%, de acuerdo al artículo cuarto de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.