

Pago anticipado del impuesto de primera categoría en el caso de grupos empresariales.

Se ha solicitado a este Servicios un pronunciamiento sobre el cual solicita una interpretación del artículo 14 letra A) N° 6 de la LIR¹ que permite un pago anticipado y voluntario del crédito por IDPC², según su texto modificado por la Ley N° 21.210, en el caso de grupos empresariales.

I ANTECEDENTES

Se trata de una sociedad matriz de diversas sociedades concesionarias de obras públicas, de las cuales posee, directa e indirectamente, el 100% de sus acciones. A su vez, el 100% de sus accionistas son sociedades residentes en España.

Indica que es normal que en la industria de las concesiones de obras públicas se produzcan importantes diferencias temporales entre las normas contables y las contenidas en la LIR. Dichas diferencias resultan en que las sociedades concesionarias pueden registrar utilidades contables susceptibles de distribución que exceden las utilidades tributables que han pagado IDPC. A consecuencia de esto, al distribuirse dichas utilidades contables resultan no tener asignado un crédito por IDPC, ya sea por no haber créditos en el registro SAC o por ser este último insuficiente.

Considerando esta situación, hasta el año comercial ffff sus empresas filiales pagaron más de \$\$\$ como anticipo voluntario del IDPC, ello conforme a lo establecido en el inciso noveno del N° 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2019.

Agrega, que el propósito de la norma mencionada era que aquellos contribuyentes que pagasen dividendos imputados a utilidades contables en exceso de las tributables pudiesen anticipar el IDPC de modo que los accionistas que eran contribuyentes de IGC³ o IA⁴ pudieran usar dicho IDPC pagado como un crédito. Por otra parte, la sociedad que pagaba anticipadamente el impuesto consideraba la base del pago anticipado como deducción en la renta líquida para años futuros en que se revirtieran las diferencias temporales contable-tributarias. A continuación, agrega algunos ejemplos que en su opinión demuestran que el pago anticipado del IDPC supone necesariamente que lo utilice la sociedad que genera originalmente las utilidades, para poder después imputarla a la futura renta líquida positiva cuando se revierta la diferencia temporal contable-tributaria. De lo contrario se produciría un doble pago del IDPC, que claramente no es el propósito ni objetivo de la ley.

Continúa indicando que la reforma tributaria introducida por la Ley N°21.210 reemplazó el artículo 14 de la LIR en su integridad a partir del 1° de enero del año 2020, pero mantiene la opción del pago anticipado en el N° 6 de la letra A) del señalado artículo.

Luego transcribe esta norma legal, y concluye que la opción del pago anticipado del IDPC nacería al verificarse conjuntamente dos hipótesis: (i) que los retiros, remesas o distribuciones resulten afectos a los impuestos finales y no se les asigne crédito por las razones que indica la ley; y (ii) que quienes perciban tales cantidades sean contribuyentes de impuesto finales (IGC o IA). Ocurrido lo anterior, se podrá optar al pago anticipado voluntario.

En cuanto a los requisitos precedentes, afirma que al parecer sólo podrían efectuar el pago anticipado las sociedades que distribuyen dividendos sin crédito por IDPC pagados a contribuyentes de los impuestos finales, interpretación que llevaría a considerar que las sociedades concesionarias no podrían acogerse al pago anticipado, sino que sólo la compañía holding tendría dicha opción.

Resuelve que tal interpretación le parece errónea, puesto que implicaría un efecto claramente no buscado por el legislador, que sería un doble pago del IDPC y, en el fondo, la imposibilidad de aplicar la norma en el caso de estructuras tipo holding, donde quien distribuye a los accionistas contribuyentes de impuestos finales no es la sociedad que genera originalmente las utilidades.

¹ Ley sobre Impuesto a la Renta.

² Impuesto de Primera Categoría.

³ Impuesto Global Complementario.

⁴ Impuesto Adicional.

Atendido lo anterior, concluye que en el caso de una sociedad operativa cuyo único dueño es una sociedad en la que todos sus accionistas son contribuyentes de impuestos finales, la correcta interpretación del N° 6 de la letra A) del artículo 14 de la LIR debe ser que la sociedad operativa está facultada por la ley para aplicar las normas de pago anticipado contenidas en la disposición citada, ya que indirectamente está distribuyendo el dividendo a contribuyentes de impuestos finales.

II ANÁLISIS

De conformidad al N° 6 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2020⁵, cuando al término del ejercicio se determine que el todo o parte de los retiros, remesas o distribuciones se encuentran afectos a los impuestos finales⁶ (IF) y no tienen derecho al crédito establecido en el N° 3, del artículo 56 o 63 de la LIR, atendida la inexistencia de un saldo acumulado de créditos que asignar o si este es insuficiente; la empresa⁷ podrá optar por pagar voluntariamente a título de IDPC, una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa⁸ del referido tributo sobre una cantidad tal, que al restarle dicho impuesto, dé como resultado el monto neto del retiro, remesa o distribución.

Conforme al nuevo texto legal y las instrucciones impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 73 de 2020⁹ esta opción solo podrá realizarse cuando las señaladas cantidades son percibidas por propietarios gravados con los IF, es decir, la empresa no podrá ejercer esta opción cuando los retiros, remesas o distribuciones sean percibidos por empresas contribuyentes del IDPC.

La exigencia que el crédito anticipado sea otorgado a los repartos de utilidades que beneficien a propietarios contribuyentes de IF tiene como propósito que este crédito por IDPC sea utilizado en el mismo ejercicio de su asignación, sin que sea posible su acumulación en el registro SAC como ocurriría con un propietario contribuyente de la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14.

No obstante lo anterior, atendiendo el propósito señalado precedentemente, este crédito también puede ser asignado a los repartos de utilidades que beneficien indirectamente a los contribuyentes de los IF y que participen en la empresa indirectamente a través de una o varias empresas intermedias. Sin embargo, como estos créditos deben ser utilizados inmediatamente, las mencionadas empresas intermedias deberán asignarlos en el mismo ejercicio a sus propietarios de los IF mediante el reparto de utilidades. Si esta asignación no ocurre, el crédito anticipado deberá ser reclasificado en el registro SAC sujeto a la naturaleza del régimen de la empresa que pagó el IDPC anticipado, es decir, será con restitución si la empresa fuente es una empresa de la letra A) del artículo 14 o sin restitución si la empresa fuente está sujeta al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 y, asimismo, sujeto al régimen de la empresa que los recibe (así, por ejemplo, tendrán la obligación de restitución aquellos recibidos por una empresa acogida al régimen de la letra A) del artículo 14 como repartos desde otra empresa.

Para efectos de control, el crédito voluntario asociado a los retiros o dividendos percibidos por la empresa intermedia deberá ser controlado inicialmente en una columna especial en registro SAC (crédito por IDPC voluntario recibido) con el propósito de asignarlo en el mismo ejercicio o bien reclasificarlo cuando corresponda. En atención a que este crédito debe ser traspasado en el mismo ejercicio, deberá ser asignado con preferencia a cualquier crédito que exista en el mencionado registro.

Por último, como el propósito de la norma es que el crédito sea utilizado en contra de los IF, si las empresas intermedias se encuentran en situación de pérdida tributaria en el año en que perciben los retiros o dividendos a los cuales se asignó un crédito voluntario, estas empresas no podrán recuperarlo como PPUA¹⁰ conforme lo establecido en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210, sino que, como se expresó precedentemente, deberán ser traspasados a sus propietarios contribuyentes de los IF o reclasificado dentro del SAC.

⁵ El artículo 14 de la LIR fue reemplazado a contar del 1° de enero de 2020, por el N° 7 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, publicada en el D.O. con fecha 24 de febrero de 2020.

⁶ De acuerdo al N° 11 del artículo 2° de la LIR, los impuestos finales corresponden a los impuestos Global Complementario y Adicional.

⁷ De acuerdo a la letra a) de la letra H) del artículo 14 de la LIR, se entiende por empresa; a la empresa individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 38, las comunidades, las sociedades de personas, sociedades por acciones y las sociedades anónimas, según corresponda.

⁸ La tasa será de 25% o 27% dependiendo si la empresa está acogida al régimen Pro pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 la LIR (10% transitoriamente por los años comerciales 2020 al 2022), o acogida al régimen de la letra A) del mismo artículo.

⁹ N° 4 del apartado N° 2.2.4.4.

¹⁰ Pago provisional por utilidades absorbidas.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, a contar del 1° de enero de 2020, las empresas sujetas a la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, podrán optar por anticipar a sus propietarios que, directa o indirectamente, sean contribuyentes de los IF el crédito por IDPC, en virtud del nuevo N° 6 de la letra A) del citado artículo.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 531 del 22-02-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos