

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA - ART. 14, ART. 14 A, ART. 14 B, ART. 21. (Ord. N° 562, de 15-03-2017)

TRIBUTACIÓN APLICABLE A UNA EMPRESA CUYA PROPIEDAD ES EN UN 100% DEL ESTADO.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre una serie de consultas relacionadas con la inclusión efectuada a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), del concepto de renta atribuida.

I.- ANTECEDENTES.

El Banco TTTT, en adelante, "Banco", realiza una serie de consultas relacionadas con la inclusión efectuada a la LIR, del concepto de renta atribuida, por la Ley N°20.780.

En particular, las consultas efectuadas son las siguientes:

1.- Si las Empresas del Estado se consideran entre los contribuyentes del artículo 14 de la LIR, y en caso de que no sean consideradas dentro del referido artículo 14, consulta qué régimen tributario les resulta aplicable.

2.- Si las Empresas del Estado pueden utilizar el Impuesto de Primera Categoría como crédito contra el impuesto del 40% del D.L. N°2.398, al tenor de la Ley N°20.780, y en caso de respuesta negativa, consulta los argumentos legales para considerar el Impuesto de Primera Categoría como impuesto final y definitivo bajo la Ley N°20.780.

3.- Respecto de las inversiones que mantiene el Banco en sociedades anónimas (filiales y sociedades de apoyo al giro), ¿sobre qué base se deben considerar las rentas de estas sociedades para efectos de determinar el impuesto del artículo 2° del D.L. N°2.398? ¿Percibida, devengada o atribuida?

4.- Si las Empresas del Estado pueden utilizar el Impuesto de Primera Categoría pagado por sus sociedades (filiales y sociedades de apoyo al giro) como crédito contra el impuesto del 40% del D.L. N°2.398, en atención a que sus co-accionistas extranjeros y locales, sí lo pueden rebajar, ya sea en forma parcial o total.

II.- ANÁLISIS.

El D.L. N°2.079 de 1978, fija el texto de la Ley Orgánica del Banco TTTT, empresa de propiedad en un 100% del Estado.

Su tributación en materia de impuesto a la renta se encuentra determinada por el artículo 2° del D.L. N°2.398 de 1978, el cual establece que las empresas del Estado o aquellas Empresas que no estén constituidas como sociedades anónimas o en comandita por acciones, en las cuales tenga participación el Estado o Instituciones del Estado, deben declarar este impuesto, que para todos los efectos legales se considerará de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con una tasa equivalente a un 40% sobre la participación que le corresponde al Estado o a las citadas Instituciones en la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría; determinada ésta de conformidad con las normas generales establecidas en los artículos 29 al 33, de la LIR, incluyendo las participaciones y otros

ingresos que obtengan las mencionadas empresas y que no se encuentren formando parte de la citada Renta Líquida de Categoría, esto es:

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, y

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[1].

Ahora bien, a contar del 1° de enero de 2017[2], comienzan a regir dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos para la aplicación de los Impuestos Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), según corresponda.

El primero de ellos, conocido como régimen de renta atribuida, que incluye a los contribuyentes de la primera categoría que determinan su renta efectiva a través de contabilidad completa, con imputación total del crédito por IDPC en los impuestos finales.

El segundo, corresponde al régimen de imputación parcial de créditos, que incluye a los contribuyentes de la primera categoría que determinan su renta efectiva a través de contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales.

En ambos regímenes, para establecer la integración de los Impuestos de Primera Categoría, con los impuestos finales, se debe considerar la relación que existe entre las empresas y sus propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Por consiguiente, atendido que el Banco 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, sí le podrían resultar 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 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) [3] 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[4].

En cuanto a la utilización del Impuesto de Primera Categoría como crédito contra el Impuesto del 40% del D.L. N°2.398, cabe señalar que no obstante las modificaciones incorporadas a la LIR, por la Ley N°20.780, y las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899 de 2016, las Empresas del Estado no tienen derecho a imputar como crédito

contra dicho impuesto, el de Primera Categoría, pues éste, en conformidad a lo dispuesto por los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, opera sólo respecto de los contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Adicional.

Se debe considerar además que el D.L. N°2.398 de 1978, que es la norma que establece la tributación de las Empresas del Estado, no contempla la posibilidad de que el Impuesto de Primera Categoría sirva de crédito contra el impuesto del 40% que la misma norma establece, debiendo recordarse además que en materia tributaria rige estrictamente el principio de legalidad, en virtud del cual todos los elementos del impuesto deben estar establecidos en la ley, entre ellos la base imponible, la tasa, las exenciones y los créditos, no siendo aplicable la analogía con otras normas similares.

Sobre la posibilidad de que las Empresas del Estado pueden utilizar el Impuesto de Primera Categoría pagado por sus sociedades (filiales y sociedades de apoyo al giro) como crédito contra el impuesto del 40% del D.L. N° 2398, en atención a que sus co-accionistas extranjeros y locales, sí lo pueden rebajar, ya sea en forma parcial o total, se reitera lo ya señalado, en el sentido de que no es posible la utilización de tal crédito por los motivos ya indicados en los párrafos precedentes.

Finalmente, se hace presente que, no obstante no tener derecho al crédito asociado a los dividendos percibidos desde sus filiales, sí tiene derecho al crédito por Impuesto Tasa Adicional del ex artículo 21 de la LIR que pueda venir asociado a dichas rentas, por disponerlo así expresamente el artículo 2° transitorio de la Ley N° 18.489, en relación con el artículo 3° transitorio de la Ley N° 18.293.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme a lo indicado en el análisis, se concluye lo siguiente:

No procede aplicar el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta al Banco, en su carácter de empresa 100% del Estado, por lo que la tasa de Impuesto de Primera Categoría aplicable a dicha empresa a partir del ejercicio comercial 2017, no queda determinada por el ejercicio de la opción de los regímenes de tributación establecidos en el artículo 14 A) y 14 B), sino que corresponde a la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR, esto es, un 25%.

La base imponible del impuesto del 40% establecido en el D.L. N°2.398 de 1978, se encuentra determinada en el artículo 2° de dicha norma, que considera: la renta líquida imponible de primera categoría declarada, las participaciones devengadas o percibidas, y otros ingresos.

No procede que el Impuesto de Primera Categoría sea imputado como crédito en contra del impuesto establecido en el D.L. N°2.398, de 1978, pues dicha norma no contempla tal posibilidad.

Por último, sí procede el crédito por Impuesto Tasa Adicional del ex artículo 21 de la LIR que pueda venir asociado a las rentas percibidas de sus filiales.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 562, de 15.03.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] En Oficio N° 4.373 de 1988.

[2] De acuerdo a la Ley N° 20.780 publicada en el D.O. el día 29 de septiembre de 2014, modificada por la Ley N°20.899 publicada en el D.O. el día 8 de febrero de 2016.

[3] Según lo instruido en Circular N°49 de 2016.

[4] La Circular N° 52 de 2014, de este Servicio, señaló que la tasa general de primera categoría a partir del ejercicio comercial 2017 es de 25%