

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, LETRA A), ART. 31, ART. 74, N°4 - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 3 TRANSITORIO NUMERAL 11. (Ord. N° 740, de 06-04-2017)

SOLICITA CONFIRMAR CRITERIOS QUE EXPONE SOBRE REBAJA COMO GASTO TRIBUTARIO DE INTERESES DE CRÉDITO PARA EL PAGO DE DIVIDENDOS Y SOBRE DEVOLUCIÓN DE RETENCIÓN IMPUESTO ADICIONAL EN EL CASO QUE INDICA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta acerca de la deducibilidad como gasto tributario de intereses relativos a un préstamo para pagar dividendos; y además sobre la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto retenido en conformidad al artículo 74 N°4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en la situación que expone.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que su representada, es una sociedad de responsabilidad limitada domiciliada y residente en Chile. Los únicos y actuales socios de dicha sociedad son dos sociedades domiciliadas y residentes en Holanda.

A su vez, su representada tiene una inversión del 95% en una sociedad anónima cerrada chilena, siendo el accionista del 5% restante otra sociedad domiciliada en Chile.

Indica que su representada, la sociedad de responsabilidad limitada domiciliada en Chile, tiene un FUT acumulado al 31 de diciembre de 2014, y no ha efectuado reparto de utilidades en los 3 últimos años ni recibió reinversiones durante el año 2014. Por su parte, la Sociedad Anónima domiciliada en Chile también tiene un FUT acumulado al 31 de diciembre de 2014.

Agrega que ambas sociedades domiciliadas en Chile, la de responsabilidad limitada y la sociedad anónima cumplen los requisitos establecidos por el N° 11 del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780 y de la Circular N°70 de 2014 (la "Circular"), y es su intención optar por pagar el impuesto sustitutivo de tasa general de 32% sobre el total del saldo acumulado de FUT que determinaron respectivamente al 31 de diciembre de 2014 (el "Impuesto Sustitutivo"), ajustado según las reglas establecidas por la Circular.

Señala que, tal como lo establece la Circular en su acápite I), letra c), una vez aplicado el Impuesto Sustitutivo, el monto sobre el cual se aplicó tal impuesto deberá registrarse en el fondo de utilidades no tributables ("FUNT") de las sociedades.

A continuación indica que es intención de los socios de la sociedad de responsabilidad limitada y de los accionistas de la Sociedad Anónima, una vez pagado el Impuesto Sustitutivo, retirar/distribuir el total de las utilidades acumuladas en las empresas, tanto el saldo acumulado de FUT al 31 de diciembre de 2014 como el total de FUNT derivado del pago del Impuesto Sustitutivo, según se señaló precedentemente. El consentimiento de los Socios sobre esta materia será manifestado a través de una escritura pública, obligando con ello a la sociedad de responsabilidad limitada a efectuar la distribución de utilidades requerida. Por su parte, los accionistas de la sociedad anónima celebrarán una

junta ordinaria de accionistas obligando a la referida sociedad a efectuar el reparto de dividendos.

Finalmente, sobre este punto señala que a la fecha de su consulta, ni la sociedad de responsabilidad limitada ni la sociedad anónima cuentan con la caja suficiente para cumplir con el retiro/distribución referido en el párrafo anterior, por lo que se verían obligadas a solicitar un préstamo en condiciones de mercado, sea a una empresa del grupo o bien dentro del sistema financiero local o internacional para financiar dicho retiro.

Por otra parte, indica que según dispone el artículo el artículo 74, N°4 de la LIR y la Circular 54 de 2013, la sociedad de responsabilidad limitada deberá retener provisoriamente una cantidad tal que resulte de aplicar la diferencia entre la tasa de Impuesto Adicional (35%) y la tasa de Impuesto de Primera Categoría vigente este año (22,5%) sobre el total del monto remesado, pagado, retirado, etc. Es decir, la sociedad deberá retener un 12,5% sobre el total de la remesa al exterior. Siendo una sociedad de responsabilidad limitada, la imputación de tal remesa a FUT, fondo de utilidades financieras ("FUF") o FUNT debiese efectuarse al 31 de diciembre de 2015, por lo que esa es la fecha en la que se determinaría la situación tributaria final de tal remesa o retiro.

Menciona y explica a continuación, las normas de deducción de gastos y de retención de impuesto adicional contenidas en los artículos 31 y 74 número 4 de la LIR, y los criterios establecidos sobre la materia consultada, en los Oficios 709 de 2008 y 658 de 2015.

En base a las normas citadas, solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1.- Que los intereses asociados a un crédito solicitado por una sociedad de responsabilidad limitada para efectos de remesar al exterior un retiro de utilidades a los socios, acordado por ellos mediante instrumento público, serían deducibles por la sociedad de sus ingresos brutos.
- 2.- Que respecto de la sociedad anónima también aplicaría el criterio señalado en el número anterior; y
- 3.- Que si la sociedad de responsabilidad limitada efectúa una remesa de utilidades, antes o después de efectuar el pago del impuesto sustitutivo establecido en el número 11 del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, deberá retener el impuesto adicional respectivo de conformidad con el artículo 74 de la LIR. Luego, al 31 de diciembre de 2015, si la remesa finalmente resulta en todo o en parte imputada a FUNT por causa del pago del referido impuesto sustitutivo, los socios tendrían derecho a solicitar la devolución del exceso retenido por la sociedad de responsabilidad limitada domiciliada en Chile.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, la renta líquida del Impuesto de Primera Categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la misma ley, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio.

El Servicio a través de diversos pronunciamientos[1] emitidos sobre la materia, ha establecido que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;
- c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y
- e) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos.

Por su parte, dicho artículo en su inciso cuarto, preceptúa que especialmente procederá la deducción de determinados gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, comprendiéndose dentro de ellos los indicados en su N° 1, esto es, los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas dentro del año a que se refiere el impuesto. Sin embargo la propia norma legal previene que no se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría.

Analizada la situación que se expone en la presentación, cabe señalar en primer lugar que no existe en la LIR una norma legal expresa que acepte o prohíba la rebaja como un gasto tributario de los intereses pagados por préstamos destinados a los fines que se indican en su consulta.

No obstante lo anterior, tal como se entiende de lo expresado por este Servicio a través de la jurisprudencia precedentemente señalada, dicha situación queda comprendida en lo dispuesto en el N° 1 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, que establece el principio general, en virtud del cual se aceptan como gasto los intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas dentro del año a que se refiere el impuesto, en tanto se vinculen a créditos que en este caso permitirían no tener que deshacerse y poder mantener y/o explotar bienes que producen rentas gravadas. Esto por cuanto sin el crédito en cuestión la empresa contribuyente debería liquidar bienes propios del negocio, prescindibles temporalmente, para enfrentar el proceso de reparto de utilidades o distribución de dividendos al que estaría obligada.[2]

Debe recordarse en todo caso que para la procedencia de la deducción tributaria en cuestión es indispensable que se dé estricto cumplimiento a los requisitos de tipo general que se exigen para la deducción de los gastos de la renta líquida del Impuesto de Primera Categoría indicados anteriormente. Especialmente deberá contar con los antecedentes que en este caso demuestren la obligación de la sociedad, ya sea ésta de responsabilidad limitada o sociedad anónima de repartir utilidades o distribuir dividendos, así como la falta de recursos líquidos suficientes para enfrentarla (descontando el razonable capital de trabajo propio del negocio), y la evaluación del resultado de la alternativa de liquidación de bienes de la empresa. Requisitos estos que podrán ser requeridos por este Servicio en la instancia de fiscalización correspondiente.

Se hace presente que en el caso de la sociedad anónima, ella queda obligada a repartir dividendos si así lo acuerda la Junta Ordinaria de Accionistas. Para la sociedad de responsabilidad limitada en cambio, si bien no existe una disposición legal que las obligue a repartir las utilidades, el acuerdo unánime de sus socios plasmado en una escritura pública, obligaría a la sociedad, como persona jurídica distinta de los socios.

En cuanto al segundo tema planteado, esto es, la posibilidad de que los socios domiciliados en el exterior puedan solicitar la devolución del exceso retenido por la sociedad, en virtud del artículo 74 número 4 de la LIR sobre el monto de los retiros del ejercicio, cuando éstos al final del ejercicio sean imputados al Fondo de Utilidades No Tributables que se haya generado por el pago del impuesto sustitutivo, cabe señalar que:

El guarismo N° 1 del numeral 11 del número I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, estableció la opción, bajo ciertas condiciones y requisitos, de pagar durante el año comercial 2015, un impuesto sustitutivo sobre el saldo existente al término del año comercial 2014, de utilidades no retiradas o distribuidas pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a esta última fecha.

La letra g) de la norma recién señalada estableció que con la declaración y pago del citado impuesto sustitutivo, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de las cantidades que formaron su base imponible, por lo que deberán deducirse del registro de utilidades tributables a que se refiere la letra a), del número 3, de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y anotarse en el registro que establece el inciso primero, de la letra b) de dicha disposición, como ingresos no constitutivos de renta del día en que se efectúe la declaración y pago del impuesto. Al momento del retiro, distribución o remesa efectiva de tales cantidades, se aplicarán las reglas de imputación que establezca la LIR, vigente a esa fecha.

Sobre este último punto, cabe señalar que conforme a lo dispuesto por el artículo primero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.899, los contribuyentes que hubieren declarado y pagado el impuesto sustitutivo establecido en el número 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780, durante el año comercial 2015, anotarán las cantidades acumuladas que hayan completado su tributación por esa vía en el registro que establece el inciso primero, de la letra b), del número 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, y éstas podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución y no les aplicará lo dispuesto en la letra i), del número 1.-, del número 11, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Por su parte, el artículo 74 número 4 de la LIR, establece que estarán sometidos a la obligación de retención de impuesto los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al Impuesto Adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda, con derecho al crédito establecido en el artículo 63.

Ahora bien, las instrucciones impartidas por el Servicio[3] sobre la aplicación de esta retención, señalan que sin perjuicio de la retención que debe practicar la empresa, sociedad o comunidad desde la cual se efectúa la remesa o retiro, el propietario, socio o comunero contribuyente de Impuesto Adicional, deberá declarar y pagar el referido tributo, considerando para tales efectos la situación tributaria definitiva del retiro o remesa respectiva al término del ejercicio, y del crédito e incremento por IDPC que correspondan sobre éstos, incluyendo el resultado tributario obtenido en el periodo en el cual se efectuaron los retiros o remesas al exterior.

Agregan estas instrucciones, que esta declaración deberá ser presentada en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, según corresponda, pudiendo en dicha oportunidad darse de abono al Impuesto

Adicional que resulte, la suma retenida por la empresa o sociedad al momento de practicarse la remesa o retiro debidamente reajustada. Finalmente señala este instructivo, que los accionistas de una sociedad anónima, sociedad por acciones o una sociedad en comandita por acciones respecto de sus accionistas, que no tengan domicilio ni residencia en el país, no se encuentran obligados a presentar la declaración de impuestos antedicha, quedando solucionado el Impuesto Adicional que afecta a los dividendos distribuidos con la retención de Impuesto Adicional que debe efectuar la respectiva sociedad.

Respecto de las rentas o cantidades sobre las cuales quedarán gravados con el IGC o IA, según proceda, los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, socios de sociedades de personas, comuneros y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, de empresas o contribuyentes obligadas a declarar según contabilidad completa, las instrucciones impartidas por este Servicio[4], reiteran que los retiros o remesas que se efectúen a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, definen su situación tributaria al término del año comercial respectivo, señalando además, que los retiros, remesas o distribuciones, se imputarán en primer término a las rentas, utilidades o cantidades afectas al impuesto global complementario o adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda y en el caso que resultare un exceso éste será imputado a rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos.

De esta forma, considerando las normas e instrucciones citadas, como regla general, si una sociedad de personas, como es el caso de su representada, remesa utilidades a sus socios domiciliados o residentes en el extranjero, la sociedad deberá retener el impuesto adicional respectivo. Al término del ejercicio deberá determinarse la situación tributaria final o definitiva de dicha remesa

Si en definitiva al 31 de diciembre de 2015 o del 2016, no existen utilidades tributables a las cuales imputar las remesas efectuadas durante el ejercicio, dichas remesas deberán imputarse, en los términos detallados en las instrucciones señaladas, al registro de utilidades no tributables, partiendo por las rentas exentas y luego los ingresos no constitutivos de renta.

Como una regla de aplicación especial, los contribuyentes que paguen, remesen al exterior, abonen en cuenta o pongan a disposición cantidades que formaron parte de la base imponible del impuesto sustitutivo al FUT, no deberán efectuar la retención de impuesto que establece el N°4, del artículo 74 de la LIR.[5]

III.- CONCLUSIÓN.

1.- Los intereses pagados por un préstamo destinado a solventar el pago de utilidades a los socios, constituirá un gasto necesario para producir la renta, en los términos del artículo 31 de la LIR, en la medida que se cumplan estrictamente las condiciones indicadas en el análisis precedente.

2.- Los socios de la sociedad de personas a la que se refiere su consulta, a través de la Declaración Anual de Impuesto a la Renta (F 22) que deben presentar durante el mes de Abril de cada año, pueden imputar como un abono a sus impuestos finales, el Impuesto Adicional retenido por la sociedad al momento de efectuar la remesa, y solicitar su devolución si el resultado de dicha declaración así lo determina, lo que resulta aplicable aun cuando las remesas efectuadas resulten imputadas al término del ejercicio, a las utilidades tributables que adquirieron el carácter de no tributables, por haber sido aplicado sobre ellas el impuesto sustitutivo establecido en el numeral 11 del número I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 740, de 06.04.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Oficios N° s 709 de 14.04.2008; 271 de 05.02.2009; 2.585 de 10.06.2004 y otros.

[2] Oficio N° 709 de 2008 y Oficio N° 658 de 2015.

[3] Circular N° 54 de 25.11.2013.

[4] Circular N° 10 de 30.01.2015.

[5] Circular N°17 de 2016.