

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 58, N°2, ART. 63, ART. 74, N°4 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 126, N°3, INCISO 2° - LEY N° 20.630, DE 2012 - CIRCULAR N° 54, DE 2013 - OFICIO N° 1268, DE 2013. (ORD. N° 957, DE 13.04.2016)

SOLICITA LA RECONSIDERACIÓN DEL OFICIO N° 1.268, DEL 11 DE JUNIO DEL 2013; Y CONSULTA SOBRE LA APLICACIÓN DEL INCISO 2°, DEL N° 3 DEL ARTÍCULO 126 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO ADICIONAL EN EL CASO QUE INDICA.

Se ha solicitado a este Servicio, se reconsidere la respuesta formulada mediante el Oficio N° 1.268, del 11 de junio del 2013, y adicionalmente se consulta sobre la procedencia de solicitar la devolución conforme al inciso segundo del N° 3 del artículo 126 del Código Tributario (CT), de la diferencia de Impuesto Adicional (IA) generada por el incremento de la base imponible por disposición del artículo 58 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) tratándose de dividendos provisorios, cuando la sociedad anónima restituye el crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) del artículo 63 de la LIR.

I. ANTECEDENTES.

1.- Inicia su presentación citando el Oficio N° 1.268 del 11 de junio del 2013, en el cual se planteó que si parte del IA retenido y pagado "deviene en excesivo", en el caso de dividendos provisorios, cuando la sociedad anónima domiciliada en Chile restituye por cuenta del accionista extranjero el crédito por IDPC imputado contra el IA, según la obligación tributaria prevista en el artículo 74 N° 4 de la LIR, por haberse materializado un FUT insuficiente al 31 de diciembre del año respectivo.

Al respecto cita parte del Oficio referido señalando: "En la situación planteada, no existe un pago efectuado doblemente, en exceso o indebido, sino que más bien, se han cumplido las obligaciones tributarias de retención y restitución, en la forma que dispone el artículo 74, N°4 de la LIR y las instrucciones de este Servicio".

Agrega que comparte el criterio contenido en el Oficio citado, en cuanto señala que al momento de efectuarse la retención del IA, la situación tributaria de los dividendos pagados no es definitiva y por tanto es correcto efectuar un incremento en la base imponible correspondiente al 100% de la tasa del IDPC, para efectuar la retención del IA. Sin embargo, frente a un FUT que ha resultado insuficiente (no cero) existe una parte del crédito por IDPC utilizado por el accionista al que sí tenía derecho.

Si bien es cierto que se le giró al contribuyente la diferencia que existía entre el 100% del crédito utilizado en forma provisoria y el crédito al que en definitiva tenía derecho, igualmente existe un impacto en el cálculo de la retención del IA efectuada al momento de la distribución de los dividendos que no habría sido considerado posteriormente al momento del giro, que no fue tratado expresamente en el Oficio N° 1.268 del 2013.

Por lo mismo, requiere una reconsideración del citado oficio por cuanto en la consulta no se precisó adecuadamente la situación del derecho al crédito por IDPC y el consecuente impacto del incremento en la base imponible del IA.

2.- Luego, prosigue exponiendo sobre los hechos pertinentes, e indicando que en su opinión, al restituirse el crédito en exceso por la sociedad anónima, por cuenta del contribuyente de IA, se habría generado un pago en exceso de IA durante los años tributarios 2008 y 2009.

En el año tributario 2008, la base imponible del IA de \$xx.xxx.xxx incluyó una suma equivalente al 100% del crédito por IDPC que en forma provisoria se utilizó al momento de la distribución de los dividendos, en tanto que la base imponible que consideraba el incremento asociado al crédito por IDPC al que en definitiva se tenía derecho ascendía a \$xx.xxx.xxx; y respecto del año tributario 2009, para la retención del IA se consideró una base imponible de \$x.xxx.xxx que incluye un incremento equivalente al 100% del crédito por IDPC, en vez de la suma de \$x.xxx.xxx que comprendía solo el incremento asociado al crédito de IDPC al que efectivamente se tenía derecho.

De esta forma, al ordenarse la restitución por cuenta del contribuyente de IA del crédito de IDPC, no fue considerado el impacto que produjo el incremento en la base imponible del IA, redundando por consiguiente en un exceso del mismo soportado por el contribuyente de dicho impuesto.

Lo anterior se debió a que en la fecha en que acontecieron los hechos, el artículo 74 N° 4 de la LIR, antes de su modificación por la Ley N° 20.630, del 27 de septiembre del 2012, disponía que este Servicio sólo podía emitir los giros por el exceso de crédito otorgado. Así, este Servicio no tuvo la facultad legal para descontar en los giros, el monto en exceso que experimentó la base imponible del IA y, además, el contribuyente de dicho impuesto no estaba obligado a presentar un Formulario N° 22 que le permitiera solicitar la devolución del IA pagado en exceso. En consecuencia, a la fecha solo cabía solicitar la devolución a través del artículo 126 del Código Tributario, el cual en su N° 3 del inciso segundo dispone: "A lo dispuesto en este número se sujetarán también las peticiones de devolución de tributos o de cantidades que se asimilen a éstos, que, encontrándose dentro del plazo legal que establece este artículo, sean consideradas fuera de plazo de acuerdo a las normas especiales que las regulen".

Esta última situación fue subsanada por la Ley N° 20.630, ya que el nuevo inciso quinto del N°4 del artículo 74 de la LIR, dispuso al efecto: "Si la deducción del crédito establecido en el artículo 63 resultare indebida, total o parcialmente, la sociedad deberá pagar al Fisco, por cuenta del contribuyente de IA, la diferencia de impuesto que se determine al haberse deducido indebidamente el crédito, sin perjuicio del derecho de la sociedad de repetir contra aquél. Esta cantidad se pagará en la declaración anual a la renta que deba presentar la sociedad, reajustada en el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la retención y el mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta de la sociedad, oportunidad en la que deberá realizar la restitución".

Más aun, la Circular N° 54, de 2013, señala: "(...) deberá recalcularse el crédito por IDPC que efectivamente corresponde deducir y la base imponible sobre la cual se practicó la retención del referido tributo, en el sentido de no considerar como incremento de ésta, el todo o parte del crédito por IDPC que resulte en definitiva, total o parcialmente improcedente".

3.- Atendido lo anteriormente expuesto, solicita una reconsideración del Oficio N° 1.268, de fecha 11 de junio de 2013, por cuanto sostiene que en aquel no se aborda el efecto del incremento de la base imponible del IA por el crédito de IDPC otorgado, cuando la sociedad anónima restituye dicho crédito.

Asimismo, pide confirmar que al producirse un aumento de la base imponible del IA el contribuyente habría soportado dicho impuesto en exceso, por lo cual tendría derecho a solicitar la devolución del IA que deviene en excesivo conforme a las normas del artículo 126 N° 3 inciso segundo del CT.

II.- ANÁLISIS.

1.- En primer término, según el texto del N° 4 del artículo 74 de la LIR antes de su sustitución por la Ley N° 20.630, del 2012, y las instrucciones sobre la materia vigentes en la fecha en que ocurrieron los hechos descritos, cuando una sociedad anónima efectuaba una distribución de dividendos provisorios, esto es, aquellos no imputados al FUT, FUF o al FUNT registrado por la sociedad al 31 de diciembre del año precedente, debido a la ausencia o insuficiencia de éstos, dicha distribución se entendía efectuada con cargo a las utilidades generadas en el ejercicio en curso, debiendo la sociedad retener el IA aplicando una tasa de 35% sobre el monto del dividendo distribuido e imputar a la suma retenida el crédito por IDPC, con la alícuota que correspondiese, aunque tales rentas o cantidades a la fecha de la distribución aun no hubiesen sido afectadas con el citado tributo de categoría.

Conforme lo establecen los artículos 58 N° 2 y 63 de la LIR, cada vez que se invocara el crédito por IDPC respecto de un dividendo gravado con IA, se debía agregar un monto equivalente a dicho crédito para calcular la base imponible del IA. De acuerdo a la misma norma, este agregado o incremento se consideraba como suma afectada por el IDPC para el cálculo de dicho crédito.

En el evento que el crédito por IDPC resultara improcedente, total o parcialmente, al final del ejercicio, por haberse determinado una pérdida tributaria, por haberse generado utilidades tributarias insuficientes durante el ejercicio para cubrir el monto del dividendo provisorio o utilidades sin derecho al referido crédito, o por cualquiera otra causa, la parte final del inciso primero del N° 4 del artículo 74 de la LIR e instrucciones impartidas sobre la materia vigentes a la fecha, disponían que la sociedad anónima respectiva, por cuenta del accionista sin domicilio o residencia en el país, debía restituir en arcas fiscales, el total o el exceso del crédito por IDPC rebajado indebidamente de la retención del IA. El reintegro del crédito por la sociedad anónima debía efectuarse en la misma fecha en que la sociedad debía efectuar su declaración anual de impuesto a la renta debidamente reajustada en la variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior al de la retención del IA y el último día del mes anterior al de la presentación de la declaración anual.

Por lo anterior, la legislación vigente en la fecha que ocurrieron los hechos, ordenaba a la sociedad anónima restituir el crédito por IDPC indebidamente rebajado o deducido de la retención de IA, en su totalidad, o bien en forma parcial de haberse generado utilidades tributables que se afectaron con IDPC durante el curso del año, sin existir base legal en la

LIR o en las instrucciones impartidas por este Servicio para autorizar a efectuar descuentos o compensaciones en contra del crédito de IDPC objeto de restitución.

Así, ni el texto del artículo 74 N° 4 de la LIR, ni las instrucciones vigentes sobre la materia, de acuerdo a lo señalado precedentemente, permitían rebajar del crédito por IDPC que debía restituirse, la diferencia generada por el incremento de la base imponible de IA en un monto equivalente al crédito de IDPC objeto de la restitución .

Por lo mismo, no cabe sino confirmar lo señalado en el Oficio N° 1.268 del 2013, por cuanto tanto la retención del IA como la restitución del crédito por IDPC, se efectuaron por los montos que correspondían conforme a la LIR e instrucciones vigentes sobre la materia por lo cual, en lo tocante a la solicitud de devolución de impuestos utilizando para ello el N° 2 del artículo 126 del CT, planteada en el Oficio N° 1.268 del 2013, no puede señalarse que haya existido un pago de impuestos que se haya efectuado doblemente, en exceso o que resulte indebido, es decir, efectuado por un monto distinto de aquel que correspondía, no siendo procedente la utilización del mecanismo indicado.

Asimismo, no es efectivo que en el Oficio N° 1.268 del 2013, no trate el incremento por el crédito del IDPC, que redundaría en la retención y pago del IA, atendido que dicha situación se expone en los hechos explicados , y cuya respuesta debe entenderse comprendida en las conclusiones del Oficio, cuando se señala que no ha existido un pago efectuado doblemente en exceso o indebido.

2.- Ahora bien, esta presentación tiene por objeto también consultar sobre la procedencia de aplicar el mecanismo del artículo 126 del CT para obtener una devolución de la diferencia de IA generada por el incremento de la base imponible de la retención, ahora basada en la causal establecida en inciso segundo del N° 3 de dicha norma.

Al respecto, puede señalarse que el N° 3 establece que: "No constituirán reclamo las peticiones de devolución de impuestos cuyo fundamento sea: (...)

3°.- La restitución de tributos que ordenan leyes de fomento o que establecen franquicias tributarias.

A lo dispuesto en este número se sujetarán también las peticiones de devolución de tributos o de cantidades que se asimilen a éstos, que, encontrándose dentro del plazo legal que establece este artículo, sean consideradas fuera de plazo de acuerdo a las normas especiales que las regulen".

Las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia en la Circular N° 72, del 11 de octubre del 2001, señalan que resulta aplicable el inciso segundo del N° 3 del artículo 126 del CT, cuando teniendo derecho el contribuyente conforme a una ley especial a solicitar la devolución de tributos o de cantidades que se asimilen a tales, se ha extinguido el plazo especial previsto en el régimen específico que le rija pero aún se mantiene pendiente el plazo que contempla el artículo 126 de 3 años contados desde el hecho o acto que sirve de fundamento, el cual, para la hipótesis analizada sería la fecha de entrada en vigor de la ley de fomento en que se establece la franquicia tributaria que dispone la devolución.

Claramente, del texto de la norma y las instrucciones indicadas, la causal invocada supone en primer término, la existencia de una ley de fomento o que establezca una franquicia

tributaria la cual conceda el derecho a obtener la devolución de tributos, dentro de un plazo especial, lo cual no acontece en el caso examinado.

3.- Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, cabe tener presente que en la situación analizada, si bien los accionistas sin domicilio ni residencia en el país, contribuyentes señalados en el N° 2, del artículo 58 de la LIR, no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta, éstos igualmente pueden voluntariamente optar por presentarla cuando tengan derecho a solicitar la devolución de eventuales remanentes de impuestos a su favor provenientes de retenciones que se les hubieren practicado.

En tal sentido, cabe precisar que la restitución efectuada por la sociedad anónima al Fisco del crédito por IDPC deducido en exceso, por cuenta del accionista contribuyente de IA, para todos los efectos se considera como una mayor retención de dicho impuesto, al momento en que ésta se declara y paga por la sociedad respectiva.

En consecuencia, la referida restitución de crédito deducido en exceso, siempre que haya sido pagada por la sociedad respectiva, podrá ser imputada por el accionista no domiciliado ni residente en el país en su declaración anual de impuesto a la renta presentada voluntariamente para tal efecto, en contra del IA que en definitiva le afecte, debiendo previamente reajustarla por la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al de la retención que origina el exceso de crédito y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR, sin agregar ningún otro reajuste a dicha cantidad.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo anteriormente expresado, se confirman las conclusiones vertidas en el Oficio N° 1.268, de fecha 11 de junio de 2013, en lo referente a que en la especie no existió un pago de IA efectuado doblemente, en forma indebida o en exceso, por lo cual es improcedente utilizar el mecanismo del artículo 126 N° 2 del CT para impetrar la devolución del IA.

Tampoco sería procedente solicitar la devolución del impuesto que resulte del incremento en la base imponible del IA, conforme a las normas del artículo 126 N° 3 inciso segundo del CT, que plantea en la nueva consulta, atendido que no acontece en el caso examinado el supuesto esencial de la norma, el cual supone la existencia de una ley de fomento o que establezca una franquicia tributaria la cual conceda el derecho a obtener la devolución de tributos dentro de un determinado plazo.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que si bien los accionistas sin domicilio ni residencia en el país, contribuyentes señalados en el N° 2, del artículo 58 de la LIR, no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta, éstos igualmente pueden voluntariamente optar por presentarla cuando tengan derecho a solicitar la devolución de eventuales remanentes de impuestos a su favor provenientes de retenciones que se les hubieren practicado.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 957, de 13.04.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.