

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14, LETRA A N° 1, LETRA C), ART. 14 BIS – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 26 – LEY N° 20.170 – CIRCULAR N° 17, DE 2007 – OFICIOS N° 32, DE 2010, N° 1396 Y N° 2396, DE 2011. (ORD. N° 983, DE 08.04.2019)

Solicita confirmar criterio y alcance de tributación aplicable a retiro y reinversión de utilidades en caso que indica.

Se ha recibido en este Servicio su consulta, solicitando confirmar criterio y alcance de tributación aplicable a retiro y reinversión de utilidades en caso que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, con fecha 30.12.2008, en calidad de socia, contribuyente de impuesto global complementario, efectuó un retiro y reinversión de utilidades al amparo del artículo 14, Letra A, número uno, letra c) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente en esa fecha.

Agrega que, a la fecha de la reinversión, la sociedad desde donde fue efectuado el retiro de utilidades, se encontraba bajo el régimen de tributación general, y la sociedad receptora de la reinversión, se encontraba bajo el régimen simplificado del artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “artículo 14 bis”).

Señala que la reinversión se encontraba bajo el régimen especial consistente en la suspensión o diferimiento de la tributación del impuesto global complementario aplicable al socio que llevó a cabo dicha reinversión.

Agrega que la Ley N° 20.170 de fecha 21.02.2007 modificó el inciso cuarto del artículo 14 bis, excluyendo expresamente el mencionado beneficio de suspensión o diferimiento a la reinversión que se realice entre sociedades acogidas al régimen del artículo 14 bis.

Por su parte, en Oficio N° 32 de 12.01.2010 el Director se pronunció respecto de una reinversión efectuada desde una sociedad que lleva contabilidad completa a una 14 bis, señalando que se rige por las normas generales de la reinversión (artículo 14, Letra A, número uno, letra c) de la Ley sobre Impuesto a la Renta) reconociendo la aplicación del régimen especial consistente en la suspensión de la tributación del impuesto global complementario aplicable al socio que llevó a cabo dicho retiro y posterior reinversión.

Así, el señalado oficio habría confirmado el efecto tributario que la consultante le dio al retiro de utilidades efectuado y su posterior reinversión, y la interpretación administrativa de una norma que no ha sido modificada por ley, tiene efecto retroactivo, según lo ha señalado el propio Servicio en Oficio N° 198 de 2014, y según lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley N° 19.880.

Indica que, con posterioridad, en el año 2011, mediante los Oficios N° 1396 y N° 2396, el Servicio, generó nuevos pronunciamientos que cambiaron el entendimiento general y su criterio vigente respecto al funcionamiento del régimen de reinversión en que se funda el citado oficio N° 32 del año 2010. En efecto, señaló que el contribuyente que realizara un retiro desde una sociedad obligada a llevar contabilidad completa a otra sociedad acogida al artículo 14 bis, debía incorporar los montos reinvertidos en su base de impuesto global complementario.

Por tanto, y en base a los antecedentes señalados, solicita confirmar:

- (i) Que, el Oficio N° 32 de 2010, permitió la reinversión desde una sociedad régimen general a una sociedad que tributa bajo las normas del artículo 14 bis;
- (ii) Que, el criterio planteado en el numeral (i) anterior fue el primero en ser planteado por el Servicio sobre el referido particular;

- (iii) En caso que la respuesta al numeral (ii) anterior fuera afirmativa, que conforme a la jurisprudencia del Servicio dicha interpretación operó con vigencia retroactiva, y, por consiguiente, si era naturalmente aplicable a una reinversión efectuada, en las señaladas condiciones, el año 2008;
- (iv) Que el criterio contenido en los Oficios N° 1396 y N° 2396, ambos del año 2011, que prohibió las reinversiones, fue un cambio de criterio y si tales pronunciamientos se publicaron en el Diario Oficial;
- (v) En caso que la respuesta a la primera pregunta del numeral (iv) anterior fuere afirmativa, si el Servicio pudo válidamente efectuar cobros basándose en dicho cambio de criterio respecto de operaciones ocurridas con antelación a su fecha de dictación y, en particular respecto de la operación que llevara a cabo la suscrita el año 2008;
- (vi) Que debiera aplicarse el principio de que no era exigible al contribuyente una conducta más gravosa que aquella que el mismo Servicio planteó en el Oficio N° 32 y, que, por lo tanto, los dictámenes de los Oficios N° 1396 y N° 2396, sólo son exigibles respecto de contribuyentes que hayan tomado conocimiento de ellos a partir de la fecha de su publicación en el diario Oficial o, en su defecto, de aquella en que el Servicio pruebe que hubo efectivo conocimiento.

II ANÁLISIS

El artículo 14, Letra A N° 1, letra c) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente en el año 2008, permitía diferir el devengo del impuesto global complementario o adicional según correspondiere, en el caso en que las utilidades que retiradas desde una sociedad fueran reinvertidas en otra sociedad dentro del plazo y cumpliendo los requisitos que la misma norma establecía.

Antes de entrar en vigencia la Ley N° 20.170, que modificó el inciso cuarto del artículo 14 bis, se permitía expresamente efectuar reinversión desde una empresa 14 bis hacia otra empresa también acogida a la misma norma. Tras modificarse el inciso cuarto, se impidió efectuar reinversiones desde una sociedad 14 bis a otra sociedad 14 bis.

Mediante Circular N° 17 de 2007, este Servicio instruyó sobre esta modificación legal en los siguientes términos: “En este inciso se reemplazó la expresión “incluso” por el vocablo “salvo”, con el fin de establecer que la reinversión de utilidades que se efectúe en los términos previstos en la letra c) del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, se mantendrá sólo por los retiros que se efectúen de empresas acogidas al régimen simplificado del artículo 14 bis de la LIR, para invertirlos en otras empresas que lleven contabilidad completa y registro FUT, no siendo aplicable dicha modalidad de reinversión cuando los referidos retiros se reinviertan en empresas acogidas al régimen del artículo 14 bis de la LIR.”

Como se aprecia, el Servicio interpretó la modificación en el sentido que un retiro efectuado desde una empresa 14 bis sólo podría acogerse al mecanismo de reinversión si ésta se efectuaba en otra empresa acogida al régimen general de tributación, esto es, del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Sin embargo, no se pronunció sobre la posibilidad o imposibilidad de efectuar reinversiones de manera inversa, esto es, desde una empresa acogida al régimen general hacia una empresa acogida al artículo 14 bis.

Posteriormente, a raíz de una consulta particular, mediante Oficio N° 32 de 2010, este Servicio se pronunció sobre la situación del crédito por Impuesto de Primera Categoría de utilidades reinvertidas en sociedad acogida al régimen del artículo 14 bis. Se indicó que los contribuyentes que tributan bajo esta norma no tienen derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría pagado efectivamente sobre las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al 31 de diciembre del año anterior al cual se acogen a este régimen optativo, asociado a utilidades tributables percibidas por los contribuyentes del artículo 14 bis, producto de participaciones sociales o accionarias o de reinversiones.

De esta forma, el Oficio N° 32 de 2010 reconoce implícitamente la posibilidad de efectuar reinversiones desde una empresa del régimen general en otra empresa acogida al artículo 14 bis, reafirmando el entendimiento que la consultante tenía sobre la posibilidad de reinvertir sus utilidades difiriendo el devengamiento de su impuesto global complementario.

Posteriormente, en los Oficios N° 1396 y N° 2396 de 2011, este Servicio señaló expresamente que no resultaba procedente acogerse al beneficio tributario de la reinversión, esto es, diferir el devengamiento del impuesto global complementario o adicional en el caso en que la receptora de la reinversión fuere una empresa acogida al artículo 14 bis.

Por tanto, efectivamente los referidos oficios constituyen un cambio de criterio respecto de la interpretación contenida en el Oficio N° 32 de 2010.

Luego, y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, no procede el cobro con efecto retroactivo si el contribuyente se ajustó de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada en este caso por la Dirección en un oficio para un caso particular.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto y relación con los criterios que se solicita confirmar, se informa lo siguiente:

- (i) El Oficio N° 32 de 2010 permite entender o interpretar que era posible reinvertir desde una sociedad que pertenecía al régimen general de tributación hacia una sociedad que tributaba acogida a las normas del artículo 14 bis.
- (ii) La anterior fue la primera interpretación de este Servicio sobre la posibilidad de acogerse al beneficio tributario de la reinversión efectuada desde una sociedad del régimen general de tributación hacia una sociedad acogida al artículo 14 bis.
- (iii) Los Oficios N° 1396 y N° 2396, ambos del año 2011, constituyeron un cambio de criterio, a pesar que no fueron publicados en el Diario Oficial
- (iv) En consecuencia, no procede el cobro con efecto retroactivo de impuestos respecto de operaciones ocurridas con antelación a su fecha de dictación y, en particular respecto de la operación que llevaba a cabo la consultante el año 2008.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 983, de 08.04.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria