

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 29°, N°1, ART. 39°, N°1, ART. 14°, LETRA A), N°2 - CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 602°, ART. 603°, ART. 608°, ART. 609° - DECRETO SUPREMO N° 702, DE 2011. (ORD. N° 987, DE 12.06.2014)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE DIVIDENDOS ACORDADOS DISTRIBUIR, INCORPORADOS A UNA CUENTA CORRIENTE MERCANTIL QUE MANTIENE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA CON SU MATRIZ.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que en un proceso de fiscalización que lleva a cabo, existen posiciones encontradas frente al tratamiento tributario que debe darse a los dividendos acordados distribuir, incorporados a una cuenta corriente mercantil que ha sostenido con su matriz, quién a su vez, figuraba en dicha cuenta como deudora de una serie de pagos por servicios prestados a la filial.

Al respecto, consulta si los dividendos acordados distribuir por una sociedad filial a su matriz, se entienden pagados al haber sido incorporados a la cuenta corriente mercantil que han sostenido entre ellos, con el consiguiente efecto en la determinación de la renta bruta del contribuyente.

II.- ANÁLISIS.

1.- En primer término, los efectos tributarios derivados de la distribución de un dividendo están regulados entre otros, en los artículos 2, 14, 29, 33 N° 2, 39, 54 N° 1 y 58 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

De esta manera, los dividendos pagados por una sociedad anónima y percibidos por una sociedad constituida en Chile afecta al Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas determinadas por medio de contabilidad completa, deben formar parte de sus ingresos brutos conforme a lo indicado en el artículo 29 de la LIR, sin perjuicio de que tales rentas, cuando provienen de sociedades constituidas en el país, se encuentran exentas del Impuesto de Primera Categoría en virtud de lo establecido en el N° 1, del artículo 39 de la misma ley, razón por la cual, el N° 2 del artículo 33 de la LIR, ordena su deducción de la renta líquida afecta a Impuesto de Primera Categoría (RLI), siempre que hayan aumentado la renta declarada de la sociedad receptora de ellos, esto es, que hayan sido registrados como ingreso en el ejercicio respectivo.

Por su parte, la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, dispone que todo contribuyente sujeto al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, debe agregar en el registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), entre otras cantidades, los dividendos percibidos de sociedades constituidas en el país.

Finalmente, el N° 2, de la letra A), del referido artículo 14, establece que los accionistas de sociedades anónimas deberán pagar los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad anónima respectiva.

De las normas anteriores se colige que los dividendos de sociedades anónimas constituidas en el país, forman parte de los ingresos brutos de la Renta Líquida Imponible

de la sociedad receptora, para posteriormente ser deducidos de ésta, siempre que hayan aumentado la renta bruta declarada. En el mismo ejercicio debe ser registrados en el FUT, para efectos de aplicarle a los accionistas de la sociedad receptora del dividendo, que tengan la calidad de personas naturales domiciliadas o residentes en Chile o personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en el país, los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, en la oportunidad y en la forma establecida en el artículo 14 de la LIR.

Ahora bien, la LIR dispone que los dividendos deben ser deducidos de la RLI y agregados en el FUT de la sociedad receptora de ellos, una vez que estos sean percibidos por el contribuyente, definiendo el artículo 2, N° 3 de la LIR, lo que debe entenderse por renta percibida, señalando que “es aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, debiendo asimismo entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago”. Por lo anterior, la percepción de una renta no solo se genera por el pago de ella, sino que también por la concurrencia de algún modo de extinguir la obligación distinta a éste.

2.- Precisado lo anterior, debe analizarse si en el caso expuesto habría efectivamente ocurrido el pago de un dividendo a la empresa matriz, o bien, si éste ha sido percibido para los efectos tributarios.

La Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas (en adelante LSA), dispone en el artículo 56 que es materia de junta ordinaria de accionistas, entre otras, la distribución de las utilidades del ejercicio y el reparto de dividendos.

Sin embargo, el acuerdo de la junta de accionistas de distribuir dividendos, dice relación sólo con el devengo y con la determinación de la cuantía del dividendo, ya que su ingreso material al patrimonio del accionista, ocurrirá con su pago, efectuado éste de acuerdo a lo dispuesto por la LSA y el Decreto Supremo N° 702 del Ministerio de Hacienda del año 2011, que contiene el Reglamento de la Ley de Sociedades Anónimas.

Una vez acordado el reparto de dividendos por la junta de accionistas, el artículo 79 de la LSA establece la regla general sobre pago de dividendos, disponiendo que las sociedades anónimas abiertas deberán distribuir anualmente como dividendo en dinero a sus accionistas, a prorrata de sus acciones o en la proporción que establezcan los estatutos si hubieren acciones preferidas, a lo menos el 30% de las utilidades líquidas de cada ejercicio, salvo acuerdo diferente adoptado en la junta de accionistas respectiva por la unanimidad de las acciones emitidas. La distribución del 30% de las utilidades líquidas se denomina dividendo mínimo obligatorio. Sin perjuicio de lo anterior, en las sociedades anónimas cerradas, el monto del dividendo mínimo obligatorio se establece en los estatutos, y si éstos nada dijeren, se les aplica la norma supletoria del 30% precedente.

En cuanto a la fecha en que debe realizarse el pago, los dividendos mínimos son exigibles dentro de los 30 días siguientes a la celebración de la junta que aprobó la distribución de las utilidades, de acuerdo al artículo 81 de la LSA.

La LSA, además de los dividendos mínimos obligatorios, reconoce la existencia de los llamados “dividendos adicionales”, los que constituyen aquella fracción de la utilidad líquida del ejercicio anterior, que la junta de accionistas acuerda distribuir en exceso del dividendo mínimo obligatorio, y de los “dividendos provisorios”, los cuales se acuerdan

distribuir por el directorio durante el curso del ejercicio con cargo a las utilidades del mismo, bajo su responsabilidad personal. El pago de los dividendos adicionales debe efectuarse dentro del ejercicio en que se adopte el acuerdo y en la fecha que la junta de accionistas determine o en la que fije el directorio, si la junta le hubiere facultado al efecto, y de los provisorios en la fecha que determine el directorio, lo anterior conforme a lo dispuesto en el artículo 81 de la LSA.

Por su parte, el Decreto Supremo N° 702 esboza otra categoría de dividendos, denominados “eventuales”, los cuales provienen de utilidades que no son destinadas a ser distribuidas como dividendos obligatorios o adicionales, quedando reservados para su pago en ejercicios futuros, pudiendo la junta de accionistas acordar su pago en cualquier momento sin esperar una nueva junta ordinaria.

Sobre la modalidad o forma en que debe efectuarse la distribución del dividendo, el artículo 82 de la LSA, señala que salvo acuerdo diferente adoptado en la junta respectiva por la unanimidad de las acciones emitidas, los dividendos deben pagarse en dinero, norma que es complementada por el artículo 140 del Decreto Supremo N° 702, que reitera que los dividendos deberán pagarse en dinero, salvo que la unanimidad de las acciones emitidas acuerde su pago para todos los accionistas con otros bienes u otorgue la opción de elegir entre el pago en dinero u otros bienes, debiendo la junta con igual quorum aprobar los bienes con que se hará el pago, estimar su valor y establecer el procedimiento para el ejercicio de la opción y pago de los dividendos.

Además, en las sociedades anónimas abiertas se podrá cumplir con la obligación de pagar dividendos adicionales, por medio de acciones liberadas de la propia emisión o de sociedades anónimas abiertas que la empresa sea titular. Dicha norma es reiterada por el artículo 141 del Decreto Supremo N° 702, el cual señala que las sociedades anónimas abiertas, aun sin el acuerdo unánime de las acciones emitidas, podrán ofrecer dividendos opcionales pagaderos a elección del accionista en dinero efectivo, acciones liberadas de la propia emisión o de sociedades anónimas abiertas que la empresa sea titular. La misma norma, requiere una serie de formalidades para optar por dicha modalidad y precisa que no podrá pagarse como dividendo opcional lo que corresponda al dividendo mínimo obligatorio.

Se extrae de las normas anteriores que, el pago del dividendo en dinero no es una regla absoluta, permitiéndose su entero con otros bienes en los siguientes casos: (i) previo acuerdo unánime de las acciones válidamente emitidas en junta de accionistas, el dividendo se podrá pagar en otros bienes o bien otorgar la opción a ciertos accionistas para su pago en otros bienes, debiendo necesariamente especificarse por la junta los bienes con que se pagará el dividendo y su valor. En este sentido, se entiende que el término “bienes” corresponde a cosas corporales o incorporeales, según lo dispuesto en el artículo 565 del Código Civil. (ii) sólo en caso de sociedades anónimas abiertas, los dividendos adicionales se podrán pagar, a opción del accionista, ya sea en dinero efectivo, acciones liberadas de pago o acciones e otras sociedades anónimas abiertas de que la empresa sea titular .

El pago del dividendo ya sea en acciones o en otros bienes, en el entendido que se ha dado previo cumplimiento de los quorums y otros requisitos, implica la extinción de la obligación de pago del dividendo a través de una dación en pago, es decir, la sociedad anónima en calidad de deudora del dividendo satisface su obligación para con el accionista no con la cosa debida, en este caso dinero, sino que con un bien de naturaleza distinto, consistente en acciones u otros bienes individualizados en la junta de accionistas, lo cual

siendo la dación en pago un modo de extinguir obligaciones, genera la percepción del dividendo por parte de la sociedad receptora de aquel.

Sin embargo, en el caso de registrarse los dividendos por la sociedad pagadora de ellos en una cuenta corriente mercantil sostenida con la matriz, al no estar dicho hecho ni regulado o contemplado por la LSA como mecanismo de distribución de dividendos, debe establecerse en primer lugar si las normas de distribución y pago de dividendos contempladas en la LSA, serían imperativas para la sociedad y sus accionistas, y de ser negativa la respuesta, si la acreditación del dividendo en la cuenta corriente mercantil conlleva la extinción de la obligación y con ello la percepción del dividendo por la matriz.

3.- Al haber regulado la LSA en forma particular los requisitos que deben concurrir para que opere el pago del dividendo o en su lugar, una dación en pago, debe determinarse si dichas normas contenidas en la LSA serían imperativas para la sociedad anónima a que se refiere su consulta o bien si la sociedad y sus accionistas son libres para pactar otras formas de pago del dividendo.

Cabe precisar, que en el caso presentado, la empresa matriz se encuentra inscrita en el Registro de Emisores de Valores de Oferta Pública de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), según información dispuesta en el sitio web de la SVS. Por su parte, no existen antecedentes sobre la naturaleza de la sociedad anónima filial que le habría distribuido dividendos acreditándolos en la cuenta corriente mercantil sostenida con la matriz.

Ahora bien, al estar inscrita una sociedad en el Registro de Valores de la SVS por el hecho de hacer oferta pública de ellos, las disposiciones de la LSA adquieren el carácter de normas absolutas, salvo cuando la propia LSA establezca lo contrario. Ello en el entendido que a las sociedades anónimas abiertas se les aplican normas más estrictas que a las cerradas, que tienden a proteger los derechos del público en general y del pequeño inversionista. En efecto, el artículo 2° de la LSA establece que las disposiciones de dicha ley primarán sobre las de los estatutos de las sociedades que dejen de ser cerradas.

Por el contrario, tratándose de sociedades anónimas cerradas la libertad contractual que rige las relaciones entre la sociedad y sus accionistas, permite establecer cláusulas que difieran de la regulación dispuesta en la LSA, plasmadas en los estatutos sociales o en posteriores modificaciones de ellos, respecto de aquellas normas contenidas en la LSA que no tengan el carácter de orden público.

En el entendido que la sociedad filial que distribuyó el dividendo corresponde a una sociedad anónima cerrada no inscrita en el Registro de Valores de la SVS, las normas de la LSA sobre pago de los dividendos dejan de tener carácter absoluto aplicándose éstas supletoriamente en caso de no estipularse en forma distinta en los estatutos sociales o en sus modificaciones posteriores.

Así, según el artículo 4, N° 8 de la LSA, debe estar previstas en los estatutos sociales la forma de distribución de las utilidades.

En el evento que la manera o modalidad en que se hará pago de los dividendos a los accionistas no esté estipulado en los estatutos sociales o en posteriores modificaciones de éstos, necesariamente deberá aplicarse la LSA en su carácter de norma supletoria a falta de otra previsión estatutaria, atendido lo dispuesto en el artículo N° 3 de la LSA norma que indica que no se admitirá prueba de ninguna especie contra el tenor de las escrituras

otorgadas al constituirse la sociedad o al modificar los estatutos sociales, ni aun para justificar la existencia de pactos no expresados en ellas.

Por lo anterior, la distribución de un dividendo por la filial a su matriz, pudo haberse efectuado mediante la acreditación de una suma equivalente al dividendo en una cuenta corriente mercantil sostenida entre filial y matriz siempre que dicha modalidad se hubiese establecido expresamente en los estatutos sociales de la filial o en alguna modificación posterior de éstos. En el caso señalado, al prevalecer los estatutos sobre las normas contenidas en la LSA, la distribución del dividendo se cumple mediante la forma de pago convenida o acordada por los accionistas, produciéndose la percepción de éste.

De lo contrario, atendido el claro tenor de lo dispuesto en el artículo 3° de la LSA, la percepción del dividendo por la matriz se produce por su pago efectuado de acuerdo a lo dispuesto en la LSA, esto es, en dinero, acciones u otros bienes individualizados y valorizados por la junta de accionistas, previo cumplimiento de las formalidades requeridas para el pago en una forma distinta del dinero, de ser aplicables.

4.- De no haberse efectuado el pago del dividendo en la forma establecida en los estatutos sociales o en la LSA, en silencio de aquellos, debe analizarse en todo caso si igualmente hubo una percepción del dividendo por la concurrencia de un modo de extinguir la obligación de pago de éste.

El artículo 602 del Código de Comercio, define la cuenta corriente mercantil como un contrato bilateral y conmutativo por el cual una de las partes remite a otra o recibe de ella en propiedad, cantidades de dinero u otros valores, sin aplicación a un empleo determinado ni obligación de tener a la orden una cantidad o un valor equivalente, pero a cargo de acreditar al remitente por sus remesas, liquidarlas en las épocas convenidas, compensarlas de una sola vez hasta la concurrencia del débito y crédito y pagar el saldo. La definición legal contiene una referencia a los aspectos esenciales, de forma tal que la falta de concurrencia de alguno de los requisitos establecidos en la norma, deviene en la existencia de una cuenta simple o de gestión, que no quedan sujetas a las regulaciones propias del contrato de cuenta corriente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 603 del Código de Comercio.

La cuenta corriente mercantil trata de operaciones ligadas entre sí y unidas por un encadenamiento común, que hace que no puedan considerarse separadamente, de forma tal que solo la práctica de una liquidación final o una compensación saldan las cuentas, determinando cuantitativamente quien tiene la calidad de acreedor y de deudor .

En la operatoria de una cuenta corriente mercantil, concurren dos formas de extinguir obligaciones: en una primera instancia al transferir los valores o dinero, una novación y luego al liquidar la cuenta, una compensación.

Al transferirse los valores o remesas en propiedad a la cuenta se genera una novación, ya que pasa a sustituirse la acreencia por una anotación de crédito que resulta de la operación . Luego, al momento del cierre de la cuenta, se verifica una compensación de los saldos activos y pasivo hasta la cantidad concurrente .

Estos créditos y débitos quedan sujetos a lo dispuesto en el artículo 608 del Código de Comercio, no siendo exigibles ni pudiendo hacerse efectivos en forma individual porque las remesas son meras partidas de créditos y débitos que se asientan contablemente con el objeto de liquidarlas en la época convenida y compensarlas de una sola vez hasta la concurrencia del crédito y débito. De esta forma, ninguno es considerado deudor o acreedor sino hasta que concluya el contrato. En ese momento opera la compensación del crédito y débito hasta la cantidad menor, quedando el saldo no cubierto en posición de acreedor o de deudor, según sea el resultado de la liquidación.

Es consustancial a este tipo de contrato, de acuerdo al artículo 609 del Código de Comercio, que las acreencias y débitos registrados en la cuenta se efectúen en función de las relaciones comerciales permanentes mantenidas entre comerciantes para extinguir obligaciones derivadas de ellas, sin contraprestación recíproca y sin aplicación a un empleo determinado. Si se condiciona a un empleo determinado o se le afecta a una finalidad preestablecida, deja de ser cuenta corriente pasando a ser otro tipo de convención o contrato. Este principio ha sido recogido por la jurisprudencia en una sentencia de la Corte de Apelaciones de Valdivia . La disputa, entre otros aspectos, trataba sobre el rechazo por parte de este Servicio de la deducción de ciertos gastos financieros generados, según el recurrente, en virtud de una cuenta corriente mercantil. La Corte junto con rechazar la pretensión del recurrente, señaló “así la entrega de dinero que se hace para un empleo determinado, por ejemplo, para pagar un mutuo, ya no se está en presencia de una cuenta corriente mercantil sino de una cuenta de gestión, como señala el artículo 603 del Código de Comercio, y, por tanto, no se aplica el régimen jurídico de la cuenta corriente mercantil”.

En el caso expuesto, se estima en primer término que no existiría una relación comercial bilateral entre filial y el contribuyente, la cual sirva de marco a una cuenta corriente mercantil. Si bien se informa que Empresas XXXX debía a su filial, el pago por servicios intragrupo, no se advierte la existencia de una relación comercial bilateral de la cual puedan derivarse obligaciones de la filial para con Empresas XXXX. En este sentido, la relación de propiedad entre Empresas XXXX S.A. y la filial no se puede estimar como una relación comercial sino que una mera inversión.

Por otra parte, la anotación o registro de los fondos en una cuenta corriente mercantil no puede ser efectuada con un destino de pago determinado o preciso, según expone la Corte de Apelaciones de Valdivia, para pagar o satisfacer una obligación específica. Por lo mismo, el pago de dividendos a través de su anotación en la cuenta corriente mercantil, pugna con lo anterior al aplicar los fondos a un fin específico, sin perjuicio de que opere el modo de extinguir las obligaciones, novación, y posteriormente pueda operar una compensación sobre la nueva obligación.

Si bien el contrato de cuenta corriente mercantil conlleva una novación y una compensación de las obligaciones acreditadas en éstas, modos de extinguir obligaciones que generan, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2° N° 3 de la LIR la percepción de una renta, la percepción del dividendo acreditado dependerá de la concurrencia en el caso expuesto de la verificación de todos los supuestos que exige la cuenta corriente mercantil, específicamente, que la acreditación de fondos o valores sea efectuada sin aplicación a un destino o empleo determinado efectuándose en función de las relaciones comerciales permanentes mantenidas entre comerciantes.

III.- CONCLUSIÓN.

El dividendo acordado distribuir por la filial a Empresas XXXX, se entenderá percibido por esta última, por la vía de su acreditación en la cuenta corriente mercantil sostenida entre ambas partes, siempre que concurren los supuestos necesarios para la existencia de dicha cuenta corriente, sea que tal mecanismo de pago se contemple o no en los estatutos sociales de la filial o en alguna modificación posterior de éstos, por cuanto habría operado el modo de extinguir la obligación por novación, y posteriormente, la compensación de la nueva obligación.

En todo caso, la concurrencia de los requisitos señalados, corresponde a una cuestión de hecho que debe verificarse en la instancia fiscalización respectiva.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 987, de 12.06.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos