

Si una sociedad no tiene directa ni indirectamente propietarios afectados a los impuestos finales no queda sometida a regímenes de artículo 14

Por medio de Oficio N°659 del 10 de abril de 2018, el Servicio de Impuestos Internos señaló que si una sociedad no tiene directa ni indirectamente propietarios afectados a los impuestos finales no queda sometida a regímenes generales alternativos de tributación establecidos en el artículo 14 de la LIR, debiendo sujetarse a un Impuesto de Primera Categoría con la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR, que actualmente es del 25%.

El órgano fiscalizador indicó que el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), establece dos regímenes generales alternativos de tributación. Ambos se caracterizan por mantener el sistema de integración en dos niveles, gravando con el IDPC las rentas obtenidas por la empresa y luego en un segundo nivel afectando a sus propietarios con los impuestos finales (IGC o IA).

Conforme a lo anterior, dicha disposición sólo resulta aplicable a aquellos contribuyentes que obtengan rentas de la Primera Categoría, que también deban gravarse con los impuestos finales en la forma que establece el referido artículo.

Por su parte, la Circular N°49 de 2016 de este Servicio que instruye sobre la materia, indica en el punto 2.- del capítulo I.- referente al régimen de imputación parcial, lo siguiente: "Quedan excluidos de su aplicación, los contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al IDPC, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales".

En consecuencia, si en su composición societaria no existen propietarios que resulten afectados con la tributación de los impuestos finales, materia que deberá ser analizada en las instancias de fiscalización que resulten pertinentes, quedará excluido de los regímenes alternativos de renta atribuida y de deducción parcial de crédito por IDPC, debiendo sujetarse al Impuesto de Primera Categoría con la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR, que actualmente corresponde a un 25%.

Como se indicó, el artículo 20 de la LIR, establece el IDPC con tasa general del 25%, el cual podrá ser imputado a los IGC o IA de acuerdo con las normas de los artículos 56 N° 3 y 63 del referido texto legal. Sin embargo, en el caso en análisis, dicho tributo cumple con la imposición que grava a la sociedad anónima por las rentas empresariales que generó durante el ejercicio, pero no podrá posteriormente ser imputado o integrado a los impuestos finales, según las normas legales citadas, en consideración a que dichas rentas no serán distribuidas a propietarios que devenguen tales gravámenes, sea en forma directa o indirecta.

Además, de conformidad al artículo 14, letras A) o B) de la LIR, los dividendos para que tengan derecho a crédito por IDPC deben encontrarse afectados a impuestos finales, lo que dependerá de su imputación o no a los distintos registros que regulan las mencionadas normas. En tal caso, el crédito corresponderá al que se determine aplicando sobre éstos la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio, con tope del saldo crédito acumulado en el registro SAC.

Sin embargo, dado que estos contribuyentes no se sujetan a las normas del artículo 14, no les resultan aplicables las reglas de asignación de crédito que establece dicha disposición legal, por ejemplo, no llevan ningún registro, entre ellos el SAC. Además, no existe otra norma legal que les permita la asignación de algún crédito por IDPC, dado que dicho crédito está concebido en el artículo 20 de la LIR, para su imputación en contra de los impuestos finales, pero como se señaló con anterioridad, existe una imposibilidad para su utilización al no existir contribuyentes de los referidos tributos.

En resumen, la sociedad anónima certificará los dividendos como afectos a impuestos finales, pero sin derecho a crédito por IDPC. Por lo tanto, las empresas receptoras nunca podrán obtener devolución del crédito en calidad de pago provisional por utilidades absorbidas.

En el caso que ingresen a la propiedad de la entidad, en forma directa o indirecta, accionistas sujetos a los impuestos finales, la sociedad deberá sujetarse al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, atendido al tipo jurídico de sociedad anónima. En tal evento, la incorporación a este régimen ocurrirá a contar de la misma fecha en que han ingresado los nuevos propietarios.

Por lo tanto, a contar de la fecha indicada, la empresa deberá sujetarse en todo al régimen de imputación parcial de créditos, vale decir, gravará su renta líquida imponible al término del ejercicio con tasa 27%, estará obligada a confeccionar los registros RAI, DDAN, REX y SAC, deberá asociar, cuando corresponda, el crédito por IDPC con la obligación de restituir a los dividendos efectuados a contar de la incorporación de la sociedad anónima al régimen indicado, etc.

Aclare el Oficio en análisis que se hace presente, que el contribuyente deberá separar sus resultados obtenidos en el ejercicio, debiendo determinar una renta líquida imponible a la fecha de la incorporación al régimen general de tributación, la cual se gravará con tasa 25%, cuyo crédito no se ingresará al registro SAC, dado que la renta se generó con anterioridad a la incorporación al régimen indicado. La mencionada renta líquida imponible se restará de la renta líquida imponible consolidada determinada al cierre del ejercicio, determinando de este modo la renta líquida imponible afecta a la tasa del 27%, cuyo crédito se incorporará al registro SAC, con la obligación de restituir.

Además, se advierte que los dividendos distribuidos con anterioridad a la fecha de incorporación al régimen general, no tienen derecho a crédito, de acuerdo a lo indicado anteriormente, y los dividendos distribuidos a contar de la fecha de incorporación, se sujetarán en todo al régimen de imputación parcial de créditos.

Por otra parte, las rentas gravadas con tasa de 25%, si no han sido distribuidas, se encontrarán formando parte del Capital Propio Tributario, por lo tanto, quedarán incluidas en la determinación de las rentas afectas a incorporar en el registro RAI al término del ejercicio, dado que son cantidades disponibles para ser distribuidas, y al no encontrarse liberadas de tributación no pueden considerarse dentro del registro REX. Tampoco pueden considerarse como capital aportado, renta con tributación cumplida, o rentas gravadas con un impuesto único.

Por último, en relación a los IDPC determinados con tasa 25%, éstos no pueden ser ingresados al registro SAC a contar de la fecha de incorporación al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, debido a que no existe norma legal que permita tal anotación, por cuanto el crédito se generó con

anterioridad a la incorporación de la empresa al régimen en comento. Por lo tanto, el IDPC no constituirá crédito por dicho concepto.

Fuente: Boletín Transtecnia