

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A), ART. 31 INCISO CUARTO N° 3, ART. 41 A, ART. 54 N° 1, ART. 58 N° 2, ART. 62 Y ART. 97 – LEY N° 21.210, ART. VIGÉSIMO SÉPTIMO TRANSITORIO (ORD. N° 2162 DE 23.08.2021).

Crédito por impuesto de primera categoría y por impuestos soportados en el exterior asociados a dividendos percibidos en el caso de pérdida tributaria.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el registro de saldo acumulado de créditos en el caso de empresa en situación de pérdida tributaria que absorbe dividendos que tienen asociado créditos por impuestos pagados en el extranjero.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad matriz chilena tributa en el régimen de renta efectiva determinada por medio contabilidad completa del artículo 14, letra A), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y proyecta remesar utilidades al exterior a un contribuyente del impuesto adicional, domiciliado en un país con el cual Chile mantiene un convenio de doble tributación vigente.

Dicha remesa se financiará con los dividendos percibidos desde sus filiales chilenas, los cuales poseen derecho a crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) y crédito por impuestos soportados en el exterior imputables en contra de los impuestos finales, producto de la aplicación de las normas del artículo 41 A de la LIR. Además, al cierre del ejercicio 2020, la sociedad matriz Chile determinó una pérdida tributaria, la cual absorberá la totalidad de los dividendos percibidos.

En su escrito, tras citar y comentar las normas transitorias referidas a los pagos provisionales por utilidades absorbidas por pérdida tributaria (PPUA), así como también, a las normas sobre determinación de los créditos de fuente extranjera y el crédito total disponible para ser utilizado contra el IDPC e impuestos finales, solicita confirmar los siguientes criterios, respecto de la situación de los créditos a incorporar en el registro de saldo acumulado de créditos (SAC):

- a) Se debe incorporar al SAC el crédito por impuestos finales originado por los impuestos pagados en el extranjero que se encuentran asociados al dividendo que se absorbe.
- b) Respecto al crédito de primera categoría asociado a la renta que no se imputa a la pérdida tributaria, se debe incorporar al SAC, en la parte del dividendo que supera el límite del 90% para el año 2021.
- c) Respecto al crédito por IDPC asociado a la renta que se imputa a la pérdida tributaria, sin derecho a devolución, se debe imputar en la declaración anual del impuesto a la renta y en caso de existir un excedente se debe reponer en el SAC.

Para ilustrar adjunta un ejemplo del cálculo de determinación del límite establecido en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210 para el año tributario 2021 y la absorción de utilidades con la pérdida tributaria más el registro SAC con los créditos.

II ANÁLISIS

La Ley N° 21.210 modificó, a partir del 1° de enero de 2024, el N° 3 del artículo 31 de la LIR, eliminando su párrafo quinto, el cual dispone que, en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el IDPC pagado sobre dichas utilidades se considera como PPUA.

Entretanto, y de acuerdo con el inciso segundo del artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210, durante los años comerciales 2020 a 2023 – que corresponden a los años tributarios 2021 a 2024, respectivamente – las pérdidas de una empresa se imputarán a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos finales, de otras empresas o sociedades, según los montos que el mismo artículo señala.

La norma transitoria estableció que las pérdidas de una empresa se imputarán con ciertos límites, que se reducen gradualmente entre los años 2020 y 2023, de la siguiente manera: 90%, 80%, 70% y 50%, respectivamente a cada año.

Para calcular el límite de imputación de pérdidas, los retiros y dividendos afectos a impuestos finales deben ser considerados con el respectivo incremento señalado en el inciso final del N° 1 del artículo 54,

en el N° 2) del artículo 58 y en el artículo 62 de la LIR. Luego, el IDPC pagado sobre aquella parte que resulte absorbida por la pérdida tributaria se considerará como un pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación y devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la referida ley.

Expuesto lo anterior, y respecto de lo consultado, se informa, en el mismo orden:

- a) El sistema de créditos por impuestos soportados en el exterior, regulado en el artículo 41 A de la LIR, tiene como propósito evitar o aminorar la doble tributación internacional cuando la renta es gravada en el extranjero y luego en Chile, de acuerdo con la legislación interna.

Sin embargo, cuando el dividendo percibido es absorbido por la pérdida tributaria, dicha renta no se verá gravada con impuestos en nuestro país, es decir, no habrá doble tributación internacional. En consecuencia, se extingue el crédito por impuestos soportados en el extranjero imputable a los impuestos finales.

En cambio, el crédito asociado a la parte del dividendo no absorbido por la pérdida tributaria deberá incorporarse al registro SAC en forma separada, identificándolo como un crédito sin la obligación de restitución y sin derecho a devolución, según lo dispuesto en la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

- b) De acuerdo con el inciso tercero del artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210, aquella parte de la pérdida tributaria que no absorba las utilidades percibidas desde otras empresas o sociedades deberá imputarse en el ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente.

Por su parte, el crédito por IDPC asociado a los retiros o dividendos que no se absorban por la pérdida deberá mantenerse controlado en el registro SAC de la empresa receptora, establecido en la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR. Para estos efectos, en dicho registro se deberá controlar en forma separada los créditos por IDPC que tienen la obligación de restitución y aquellos que otorgan derecho a devolución, efectuándose la asignación de acuerdo con el orden de prelación establecido en el N° 5 de la letra A) del artículo 14¹.

- c) El numeral vi) de la letra a) de la letra A) del N° 4 del artículo 41 A de la LIR dispone que no podrá, en caso alguno, ser objeto de devolución el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito por impuestos soportados en el extranjero. Tampoco otorgará tal derecho cualquier otro crédito al que se impute el crédito por IDPC que haya sido pagado de la forma indicada.

En consecuencia, si el crédito por IDPC que se esté recuperando como PPUA no tenía derecho a devolución, dicho pago provisional tampoco gozará de este beneficio. Por lo tanto, este PPUA solo podrá ser imputado en la declaración anual de impuestos a la renta de la empresa y, de producirse un remanente, tales cantidades no pueden ser recalificadas tributariamente como crédito por IDPC e incorporarse al registro SAC, por cuanto no existe norma legal que lo permita, y, por ende, se extinguirá.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) El crédito contra los impuestos finales originado por los impuestos soportados en el extranjero que se encuentran asociados al dividendo absorbido con la pérdida se extingue en la proporción que corresponda. En consecuencia, este crédito no puede ser incorporado al registro SAC.

En cambio, el crédito asociado a la parte del dividendo no absorbido por la pérdida tributaria deberá incorporarse al registro SAC, en forma separada, identificándolo como un crédito sin la obligación de restitución y sin derecho a devolución.

- 2) La parte del crédito por IDPC no recuperado como PPUA por estar asociado al dividendo que supera el límite establecido en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210 (entre los años 2020 y 2023: 90%, 80%, 70% y 50%, respectivamente a cada año), se debe incorporar al registro SAC, distinguiendo si se trata de un crédito con o sin la obligación de restitución y, en cada caso, si se trata de un crédito con o sin derecho a devolución.

¹ Circulares N° 62 y N° 73, ambas de 2020.

- 3) El crédito por IDPC sin derecho a devolución asociado al dividendo que es absorbido por la pérdida tributaria, de acuerdo con el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210, constituye PPUA. Este pago provisional podrá ser imputado en la declaración anual de impuestos a la renta de la empresa, pero su excedente no tiene derecho a devolución y tampoco puede ser reincorporado al registro SAC, sino que se extingue.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2162 del 23-08-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos