

[Home](#) | [Ley Renta - 1997](#)

LEY DE IMPUESTO A LA RENTA. ARTICULOS 14° y 58°. Ordinario N° 2312, de 03 de Octubre de 1997.-

MATERIA: Tributación que afecta a las empresas constituidas como sociedades anónimas o sociedades de personas.

1.- Se ha recibido en este Servicio su presentación indicada en el antecedente mediante la cual expresa que se encuentra estudiando las implicancias que tendrían sobre las empresas mineras la aplicación del artículo 19 del D.L. N° 1.349, de 1976, en el cual se señala que las nuevas empresas de la Gran Minería del Cobre deberán constituirse como sociedades anónimas, abandonado así la estructura de sociedad contractual minera o sociedad de responsabilidad limitada, bajo la cual en la actualidad varias de ellas se encuentran organizadas.

Particularmente le interesa conocer los posibles efectos tributarios que pueda tener la aplicación del artículo 19 del D.L. N° 1.349, considerando que las empresas que debieran transformarse en sociedades anónimas son en su mayoría de propiedad de capitales extranjeros.

En relación con lo anterior se formulan las siguientes consultas tributarias:



a) Diferencias tributarias que podrían existir entre una sociedad anónima y una sociedad de personas, en particular en el tratamiento del impuesto adicional y del impuesto de retención aplicado sobre las remesas efectuadas sin cargo a las utilidades tributables, tanto si las empresas se encuentran acogidas al régimen de tributación común, como al de invariabilidad tributaria, contemplado en el D.L. N° 600. Especialmente respecto de este tema le interesa conocer los siguientes alcances tributarios:



a.1) Si es efectivo que cualquier distribución de dividendos que haga una sociedad anónima a accionistas sin domicilio ni residencia en Chile, aún cuando no existan utilidades tributables registradas en el FUT, queda sujeta: (i) a un impuesto de retención equivalente al 20% del monto remesado; (ii) a la obligación de enterar un 15% más del monto remesado, en caso que al finalizar el ejercicio no se hayan generado utilidades tributarias que hayan pagado, por concepto de Impuesto de Primera Categoría, un monto al menos igual al 15% del monto remesado.

2

a.2) Si es correcto que en la misma situación (reparto de utilidades financieras sin la existencia de FUT) los socios de sociedades de personas reciben un tratamiento

distinto, ya que los referidos impuestos se aplicarían al momento de generar utilidades tributables, por lo cual contarían con el crédito a que hace mención el artículo 63 de la Ley de la Renta.

- a.3) Si es posible que se genere una doble tributación por efecto de repartir utilidades financieras sin la existencia de FUT, ya que el referido 15% pagado adicionalmente, en ausencia de utilidades tributables a nivel de empresa minera, no podrá utilizarse como crédito por el accionista. O sea, el 15% que se pague en Primera Categoría cuando la empresa genere utilidades tributables, sólo servirá de crédito para los dividendos que se distribuyan hacia adelante, pero no para dividendos distribuidos en los años anteriores.
- a.4) Si puede resolverse el posible efecto de doble tributación antes señalado, mediante la aplicación del N° 2 del artículo 126 del Código Tributario, solicitando el reconocimiento del impuesto adicional pagado como crédito para el 15% de Primera Categoría una vez que se generen utilidades tributables.
- a.5) ¿Existiría alguna diferencia a las respuestas de las anteriores preguntas si las empresas estuvieran acogidas al Régimen de Invariabilidad Tributaria, contemplado en el D.L. 600?
- a.6) Si las empresas están acogidas al Régimen de Invariabilidad Tributaria, ¿qué tasa de retención se aplicaría sobre aquellas remesas de dividendos efectuadas sin la presencia de utilidades tributables en el FUT?
- a.7) Si el reparto de utilidades financieras puede asimilarse a la situación de reparto de capital y, si así fuere, si queda o no sujeto a la aplicación del impuesto adicional.
- a.8) Si los dividendos, provenientes de la distribución de utilidades financieras sin existencia de FUT, recibidos por una sociedad de personas con domicilio o residencia en Chile dan o no lugar a la creación de FUT y si, a pesar de no provenir de utilidades tributables, deben pagar Impuesto de Primera Categoría a nivel de la sociedad de personas que los recibe.
- a.9) Si dichos dividendos son aportados (ingresados como pago o aporte de capital) a una sociedad de personas con domicilio o residencia en Chile, y, posteriormente, este "capital" es remesado desde la sociedad de personas al extranjero, ¿resulta aplicable el impuesto adicional y de retención a esta remesa?
- a.10) Aclarar que tasa se les aplica a aquellas remesas que no han tributado, cuando se decide terminar con las operaciones productivas y no existen utilidades tributables suficientes para cubrirlas.

- a.11) Finalmente, si a la luz de las diferencias que podrían existir entre las sociedades de personas y las sociedades anónimas con respecto a la carga tributaria, si los antecedentes utilizados por este Servicio para interpretar el artículo 200 del Código de Minería, asimilando el status de las sociedades contractuales mineras al de sociedades de personas, siendo de su interés saber si este Servicio consideraría en el futuro una modificación de la clasificación de las sociedades contractuales mineras, de forma tal de asimilarlas al régimen de las sociedades anónimas.
- 2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que la Ley de la Renta para los efectos tributarios que ella establece dispone que debe entenderse por una sociedad de personas, expresando en el N° 6 de su artículo 2º que son sociedades de personas "las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas". De lo anterior se concluye entonces, que las sociedades contractuales mineras necesariamente debe entenderse que se tratan de sociedades de personas por aplicación del concepto definido precedentemente, y por ende para los efectos de la Ley de la Renta, quedan sujetas al régimen tributario que dicho texto legal establece para el citado tipo de sociedades.
- 3.- Aclarado lo anterior, a continuación se pasan a resolver cada una de las consultas formuladas en el mismo orden en que éstas se plantearon:
- 1) En relación a la primera consulta, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 2 del artículo 58 de la Ley de la Renta, los accionistas sin domicilio ni residencia en el país quedan afectos al Impuesto Adicional sobre el total de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas y en comandita por acciones les acuerden distribuir a cualquier título, con excepción sólo de las cantidades que correspondan a la distribución de utilidades o de fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta o que dichas sociedades efectúen entre sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente.
- Por lo tanto, cuando una sociedad anónima remesa un dividendo al exterior y este reparto por no existir utilidades tributables en el registro FUT es cubierto con utilidades financieras, dicha sociedad de todas maneras está obligada a retener el impuesto Adicional del artículo 58 N° 2 de la Ley de la Renta que afecta al accionista extranjero, con tasa de 35%, con derecho a rebajar en contra de dicho tributo el crédito por impuesto de Primera Categoría con tasa de 15%, aunque las utilidades remesadas a dicha fecha no hayan sido afectadas con el impuesto de Primera Categoría, todo ello conforme a lo establecido por el N° 4 del artículo 74 de la ley. En el evento que la imputación



del crédito por impuesto de Primera Categoría resultare indebida, total o parcialmente, por no afectarse las utilidades remesadas con el citado tributo de categoría al término del ejercicio, la sociedad anónima respectiva deberá restituir al Fisco el crédito deducido en exceso, por cuenta del accionista extranjero afecto al impuesto Adicional. Dicha cantidad se pagará reajustada en la proporción de la variación del IPC existente entre el último día del mes

4

anterior al de la retención y el último día del mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta de la sociedad anónima, oportunidad en la que se deberá realizar la restitución.

- 2) En relación con la segunda consulta planteada, se señala que las sociedades de personas que remesen rentas a sus socios extranjeros, financiadas éstas con utilidades retenidas en el registro FUT al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la remesa, están obligadas a practicar la retención del impuesto adicional del artículo 60 inciso primero de la ley, con tasa de 35%, con derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría del artículo 63 de la ley, con la tasa que haya afectado a las utilidades tributables que se están remesando. En el evento de que la sociedad de personas financie las sumas remesadas con las utilidades financieras o tributarias que está generando en el propio ejercicio en marcha, dicha remesa se afecta con una tasa de impuesto adicional provisoria de 20%, sin derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría, ya que las referidas utilidades a dicha fecha todavía no han sido afectadas con el impuesto de Primera Categoría hasta que la sociedad al término del ejercicio efectúe la declaración del tributo de categoría. En todo caso, cabe aclarar que las retenciones que practica la sociedad de personas, ya sea, con tasa de 35% y/o 20%, tienen el carácter de provisionales, ya que los respectivos socios extranjeros, conforme a lo dispuesto por el N° 4 del artículo 65 de la ley, están obligados a efectuar una declaración anual de su impuesto Adicional, con tasa de 35%, oportunidad en la cual tienen derecho a darse de abono en contra de dicho tributo personal las retenciones efectuadas, debidamente actualizadas, en los términos previstos por el artículo 75 de la ley del ramo.
- 3) Respecto de la tercera consulta, no existe doble tributación por el crédito de primera categoría no recuperado por el hecho que el accionista recibe un dividendo proveniente de utilidades que no han quedado afectas al impuesto de primera categoría, y en ese momento tributa con la carga de impuesto total de 35%. En efecto, posteriormente, cuando se generen utilidades tributables (con motivo del ajuste de las diferencias temporales entre resultado financiero y tributario) y se pague el impuesto de categoría, el crédito se rebaja de los dividendos repartidos posteriormente o, en último caso, en el término de giro por las utilidades no repartidas, incluyendo las financieras según balance retenidas en la sociedad, cuando se proceda a la devolución del capital, según se dispone en los artículos 38 bis y 17,





- numero 7, de la Ley de la Renta.
- 4) La cuarta pregunta es improcedente de acuerdo al texto de la respuesta anterior, y porque, en el evento que existiera una doble tributación, ésta sería de carácter económico, pero originada por disposiciones legales, por lo cual no sería procedente la aplicación del artículo 126 del Código Tributario.
 - 5) La tributación descrita en los números precedentes, se aplica cualquiera sea la invariabilidad tributaria a que se encuentre acogida la empresa receptora de la inversión y sus respectivos inversionistas, esto es, sujetos a las normas de la Ley de la Renta o del D.L. N° 600, sobre Estatuto del Inversionista Extranjero, con la salvedad importante que en el caso de estos últimos inversionistas, la tasa del

5

- impuesto Adicional que los afecta alcanza actualmente al 27% y sin derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría, en lugar del 35%, con derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría, como ocurre con las normas comunes de la Ley de la Renta.
- 6) En el caso de inversionistas extranjeros acogidos a la invariabilidad tributaria del D.L. N° 600, la tasa de retención del impuesto Adicional que se aplica es de un 27%, independiente del tipo de utilidades que se remesen al exterior, esto es, se trate de utilidades tributables o financieras en el caso de las sociedades anónimas o en comandita por acciones, con la salvedad importante que tales inversionistas, conforme a lo dispuesto por el artículo 7° del citado D.L. N° 600, no tienen derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría.
 - 7) En el caso que las remesas de utilidades al exterior fueran cubiertas con utilidades financieras por ausencia de utilidades tributables respecto de las sociedades anónimas, tales distribuciones no pueden asimilarse a un reparto de capital, ya que por expresa disposición de la ley dichas remesas se encuentran gravadas con el impuesto Adicional, conforme a lo dispuesto por el artículo 58 N° 2 de la misma ley.
 - 8) Los dividendos que una sociedad anónima reparta a una sociedad de personas con cargo a utilidades financieras, para la sociedad beneficiaria del dividendo constituyen una utilidad tributable que debe incorporar a su registro FUT, y cuando sea retirada por sus socios se afecta con los impuestos Global Complementario o Adicional, sin derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría, ya que la sociedad anónima que generó tal utilidad no la afectó con el citado tributo de categoría. La sociedad de personas por la percepción del dividendo antes mencionado, no se afecta con el impuesto de Primera Categoría, conforme a lo dispuesto por la letra a) del N° 2 del artículo 33 de la Ley de la Renta.

9) En el evento de que los dividendos mencionados en el número anterior sean aportados como capital a una sociedad de personas con residencia y domicilio en Chile, cabe señalar que el beneficiario de la renta (accionista) antes de aportarla a la sociedad respectiva debe cumplir primero con el impuesto personal que la afecta, ingresando a la sociedad de personas respectiva un capital saneado tributariamente. Si la sociedad de personas remesa el aporte de capital al exterior a sus propietarios, obviamente la remesa no se afectará con el impuesto Adicional ya que se trata de un capital propiamente tal. En todo caso se aclara que la remesa de los capitales al exterior, en todo tipo de sociedades, debe efectuarse en la oportunidad que señala en el Artículo 17 N° 7 de la Ley de la Renta, esto es, después de haberse agotado la existencia en el registro de FUT de las utilidades tributables y de las de balance retenidas en exceso de las tributables, pendientes de tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional.

- 10) Las remesas de utilidades que se registren en las sociedades de personas como excesos de retiros, al momento en que éstas ponen término de giro de sus actividades, cuando no existan utilidades tributables para cubrirlas a dicha fecha, la Ley de la Renta respecto de tales sumas no dispone ninguna

6

tributación especial, estimándose que han sido financiadas con cantidades no afectas a impuestos, sin perjuicio de las utilidades que se generen por la enajenación o adjudicación de los bienes de la sociedad que se liquida que quedan afectas al impuesto a la renta, incluyendo las que provengan de la enajenación o adjudicación de los activos fijos considerando en el costo la depreciación que se haya adoptado.

- 11) En relación con la última consulta formulada, de acuerdo a lo expresado en el N° 2 precedente, las sociedades contractuales mineras para los efectos tributarios, son consideradas sociedades de personas. Respecto de la última parte de esta consulta, se informa que ella dice relación con una modificación de tipo legal, materia que escapa a la competencia de este Servicio.

No obstante lo anterior, es necesario hacer presente que la naturaleza, derechos y obligaciones de las sociedades, según su organización, corresponde a una institución jurídica de derecho común y que, como es lógico, las disposiciones pertinentes de la Ley de la Renta se sustentan en dicho marco jurídico. En este sentido, sería inconveniente en principio, que sólo para los efectos tributarios se pensara en igualar la estructura legal de todas las sociedades, en circunstancias que seguirían subsistiendo las diferencias en el ámbito general del derecho el cual regula una serie de actos que inciden en forma importante en materias tributarias.

En consecuencia, debido a que es efectivo que se produce una diferencia en la forma de tributar de las sociedades de personas y las sociedades anónimas, aún cuando tiende a desaparecer en el tiempo, se estima más atendible examinar las circunstancias que producen estas discrepancias y, en lo posible, corregir sus efectos.

Al respecto, la formación de la renta líquida imponible es igual para todos los contribuyentes de la primera categoría de la Ley de la Renta. Sin embargo, los accionistas de las sociedades anónimas deben enterar el impuesto en cada dividendo que perciban - cuando existan utilidades tributables o financieras - porque jurídicamente no tienen vinculación personal con la sociedad sino que son dueños de una acción que representa una parte del capital, la que pueden transferir independientemente, y porque es conveniente que cumplan de inmediato sus obligaciones tributarias especialmente si se encuentran domiciliados en el extranjero y además no están obligados a presentar una declaración anual.

Esta manera de tributar hace posible que los socios de sociedades de personas puedan diferir el pago del impuesto, hasta que existan utilidades tributables, situación que se produce al dejar de deducirse de la renta imponible ciertas partidas que pueden rebajarse en forma más lenta de las utilidades financieras. Entre estas partidas - que originan las llamadas diferencias temporales - se encuentra la depreciación acelerada que es la que ocasiona la mayor discrepancia entre las utilidades tributarias y las financieras, ello por cuanto ésta al no ser un desembolso efectivo, libera recursos que pueden ser distribuidos como utilidad.




Como es sabido, la ley tributaria permite que las depreciaciones aplicadas sobre los bienes del activo inmovilizado puedan calcularse hasta en un tercio de la vida útil normal fijada para un bien, situación que se refleja inicialmente como un cargo a pérdida tres veces superior al que se efectúa financieramente ya que, en este último caso, se mantiene la depreciación normal.

Otra forma de dar más uniformidad al sistema impositivo, podría ser la de buscar un mecanismo que iguale el tratamiento tributario de los retiros y de las distribuciones, al momento en que ambos se perciban. Sin embargo, este cambio, además de ser materia de ley, implica introducir un grado importante de complejidad en la aplicación de la ley, no obstante lo cual también es materia de estudio en este Servicio.

Finalmente, según las circunstancias vigentes se considera que desde un punto de vista tributario es conveniente que las grandes empresas de la minería estén constituidas como sociedades anónimas, no solo por las razones explicadas anteriormente, sino porque se rigen por una ley especial que regula con más transparencia su gestión empresarial y posibilita un control más eficiente en el pago de los impuestos.

Saluda a Ud.,



JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

