

Cambio de criterio en el FUT para Sociedades Anónimas

Oficio N° 194 de 2010

CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



Artículo Tributario preparado por el
Centro de Estudios Tributarios
de la Universidad de Chile (CET UChile).

Cambio de criterio del Servicio de Impuestos Internos respecto de la forma de imputar las Pérdidas Tributarias a Utilidades retenidas en la empresa, cuando se trate de contribuyentes Sociedades Anónimas.

I. Consideraciones:

1. El Servicio de Impuestos Internos (SII), mediante la Circular N° 17, del 19 de marzo de 1993, referida al orden de imputación de las pérdidas tributarias a las utilidades acumuladas, instruyó en el Capítulo II, N°1, letra e) de dicha circular, que en el caso que el contribuyente haga uso de la forma de recuperación del impuesto de Primera Categoría a que se refiere el inciso segundo del N°3 del artículo 31 de la Ley de la Renta), tendrá derecho a rebajar como pérdida tributaria en los ejercicios siguientes para los fines de la determinación de la renta líquida imponible de Primera categoría, los saldos que resultaren de éstas, después de haber sido absorbidas por las utilidades tributables acumuladas en el registro FUT. **Esta situación también es aplicable cuando se absorban utilidades tributables que no hayan sido afectadas con el impuesto de Primera Categoría y, por consiguiente, sin derecho a la recuperación como pago provisional el citado tributo de categoría.**
2. Por otra parte, se hace presente que ante una consulta de un contribuyente donde solicita al SII confirmar el criterio respecto a que *“..... los dividendos sin derecho a crédito de primera categoría percibidos por una sociedad anónima, desde otra sociedad anónima constituida en Chile, no deben registrarse en el FUT..”*, este último respondió mediante el Oficio N° 1618, de fecha 08 de mayo de 2006, expresando que *“no se comparte el criterio sostenido por el recurrente en su presentación, ya que al acceder a lo solicitado sería imposible de cumplir con lo establecido por la letra d) del N° 3 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, concluyéndose en definitiva que los dividendos sin derecho al crédito de Primera Categoría percibidos por una sociedad anónima de otra sociedad anónima constituida en Chile, deben registrarse en el Registro FUT en los términos indicados en la Resolución Ex N° 2.154, de 1991, de este Servicio, que reglamenta el citado registro.”*

II. Cambio de criterio

El SII, mediante el Oficio N° 194, de 29 de enero de 2010, ha decidido cambiar, como consecuencia de un nuevo estudio ante una presentación de un contribuyente, el criterio sostenido en la Circular N°17, de fecha 19 de marzo de 1993, que se encuentra subrayada en el N°1 del Capítulo precedente.

Dicho cambio de criterio se traduce, que en el caso que proceda aplicar la normativa del N°3, del artículo 31, de la LIR, las pérdidas determinadas de acuerdo a los artículos 29 a 33 del mismo texto legal, y siempre que se cumplan los requisitos para su deducción, sólo pueden ser imputadas, en el caso de las sociedades anónimas, a aquellas rentas percibidas o devengadas que forman, hayan formado o puedan formar parte de la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría y no a las rentas que no están afectas a dicho tributo, como sucede con los dividendos distribuidos por sociedades anónimas con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.

Finalmente y confirmando el cambio de criterio con un trato especial de ciertas pérdidas, el Oficio N° 194 agrega que al no ser procedente tal imputación, las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, deben ser mantenidas íntegramente en el registro FUT de la sociedad anónima que las percibe, a efectos de cumplir, al momento de su distribución o reparto, con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, y sin derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría, por no haberse afectado con dicho gravamen.

III. Visión práctica del cambio de criterio

A continuación se presenta un ejercicio con la finalidad de observar el orden de imputación de las pérdidas tributarias a utilidades retenidas en la empresa de Primera Categoría obligadas a tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa:

Antecedentes (supuesto)

| | | |
|----|--|--------------|
| 1. | Registro FUT al 31-12-2009, registra utilidades netas generadas por la empresa, con derecho a crédito de Primera Categoría tasa 17%..... | \$ 100.000 |
| 2. | Pérdida Tributaria determinada al 31-12-2010, de acuerdo a las normas de los artículo 29 al 33 de la Ley de la Renta(LIR)..... | (\$ 300.000) |
| 3. | Dividendo percibido de Sociedad Anónima chilena, del año 2010, correspondiente a utilidades de balance en exceso de las tributables..... | \$ 120.000 |
| | Nota: Para el caso propuesto no existen gastos rechazados de acuerdo al artículo 21 de la LIR, y la variación de IPC anual año 2010, es igual a.... 0% | |

Solución:

- a) Determinación de la Pérdida Tributaria a imputar como gasto necesario para producir la renta en el año comercial 2011, antes del cambio de criterio en comento:

a.1) Registro FUT

| | Detalle | FUT | Utilidad neta c/derecho a crédito 1° Categoría tasa 17%. | Utilidad neta, sin derecho a crédito 1° Categoría. | Crédito de 1° Categoría. |
|----|---|--------------|--|--|--------------------------|
| | | \$ | \$ | \$ | \$ |
| 1. | Remanente-2009 | 100.000 | 100.000 | | 20.482 |
| 2. | Pérdida Tributaria ejercicio 2010 | (300.000) | (163.000) | (137.000) | (17.000) |
| 7. | Dividendo percibido afecto a impuesto Global Complementario, sin derecho a crédito 1° Categoría | 120.000 | | 120.000 | |
| | Otros ingresos. Pagos provisionales utilidades absorbidas, inciso 2° N°3, Art. 31, LIR. | 17.000 | | 17.000 | |
| | Crédito 1° Categoría que se pierde, Art. 31 N°3 LIR, \$ 20.482 (-) \$ 17.000 | | | | (3.482) |
| | Remanente negativo de FUT para el año 2011 | (\$ 63.000) | (\$ 63.000) | \$ 0 | \$ 0 |

a.2) Determinación Pérdida Tributaria al 31-12-2010

| | | |
|----|--|------------|
| | Pérdida tributaria del ejercicio 2010 | \$ 300.000 |
| | Imputaciones: | |
| a) | Remanente de utilidades retenidas | (100.000) |
| b) | Dividendos percibidos, afectos a Global C. | (120.000) |
| c) | Otros ingresos PPUA | (17.000) |
| | Pérdida tributaria para el año 2011 | \$ 63.000 |

- b) Determinación de la Pérdida Tributaria a imputar como gasto necesario para producir la renta en el año comercial 2011, cuando se trate de sociedades Anónimas considerando el cambio de criterio fijado por Oficio N° 194 de Enero de 2010. Para tal efecto se consideran los mismos antecedentes antes indicado: (continúa en página 4).

b.1) Registro FUT

| | Detalle | FUT | Utilidad neta c/derecho a crédito 1° Categoría tasa 17%. | Utilidad neta, sin derecho a crédito 1° Categoría | Crédito de Primera Categoría. | FUT Utilidades de Balance retenidas en exceso de las tributables. |
|----|---|--------------|--|---|-------------------------------|---|
| | | \$ | \$ | \$ | \$ | \$ |
| 1. | Remanente-2009 | 100.000 | 100.000 | | 20.482 | |
| 2. | Pérdida Tributaria ejercicio 2010 | (300.000) | (283.000) | (17.000) | (17.000) | |
| 7. | Dividendo percibido afecto a impuesto global complementario, sin derecho a crédito 1° categoría | | | | | 120.000 |
| | Otros ingresos. Pagos provisionales utilidades absorbidas, inciso 2° N°3, Art. 31, LIR. | 17.000 | | 17.000 | | |
| | Crédito 1° Categoría que se pierde, Art. 31 N°3 \$ 20.482 (-) \$ 17.000 | | | | (3.482) | |
| | Remanente negativo de FUT para el año 2011 | (\$183.000) | (\$ 183.000) | \$ 0 | \$ 0 | \$ 120.000 |

b.2) Determinación Pérdida Tributaria al 31-12-2010

| | | |
|----|--|------------|
| | Pérdida tributaria del ejercicio 2010 | \$ 300.000 |
| | Imputaciones: | |
| | Utilidades que forman parte de la base imponible afecta a impuesto de Primera Categoría. | |
| a) | Remanente de utilidades retenidas | (100.000) |
| b) | Otros ingresos PPUA | (17.000) |
| | Pérdida Tributaria para año 2011 | \$ 183.000 |

IV. Comentarios:

De acuerdo al nuevo criterio fijado por el SII, para efectos de imputar la pérdida tributaria a utilidades retenidas en las Sociedades Anónimas, se puede hacer presente lo siguiente:

- a) En virtud de lo establecido por el N° 3 del artículo 31 de la LIR, podemos señalar que este artículo no discrimina al contribuyente de Primera Categoría obligado a tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa, al momento de considerar las pérdidas tributarias como gasto necesario para producir la renta. Sin embargo, el cambio de criterio si distingue por tipo social del contribuyente ya que sólo está dirigido a las Sociedades Anónimas.
- b) Los citados contribuyentes de la letra anterior cuando se encuentren en situación de pérdida tributaria y en el ejercicio correspondiente perciben dividendos sin derecho a crédito por impuesto de primera categoría y corresponden a utilidades que no han formado o puedan formar parte de la base imponible afecta a dicho impuesto de primera categoría, cuando se trate de sociedades anónimas, tales utilidades no podrán imputarse a las pérdida tributaria de la empresa generando así una mayor pérdida tributaria de \$ 183.000, frente a los demás contribuyentes de la misma categoría que es de \$ 63.000, como se puede apreciar en ejemplo planteado en Capítulo III anterior.
- c) A la luz de los antecedentes descritos en este trabajo no se estaría cumpliendo el principio de la equidad tributaria que sustenta todo sistema tributario.
- d) Por otra parte, con dicho cambio de criterio se produce una postergación de la tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional más allá de lo establecido por la LIR, ya que los dividendos distribuidos con cargo a utilidades financieras quedan a disposición de la sociedad anónima para ser distribuidos a los accionistas, situación que a lo mejor nunca ocurrirá o puede ser manejado por la Sociedad. Además, la sociedad anónima respectiva se queda con una mayor pérdida tributaria para absorber utilidades tributables afectadas con el impuesto de Primera Categoría y por consiguiente, con derecho a la recuperación del pago provisional por utilidades absorbidas.
- e) Finalmente, sería de vital importancia que el SII, impartiera instrucciones sobre la forma de determinar las utilidades de balance en exceso de las tributables y su posterior registro en el libro FUT.