**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – DECRETO LEY N° 1089, DE 1975 – DECRETO CON FUERZA DE LEY N°2, DE 1986, ART. 5, ART. 12 – CIRCULAR N° 14, DE 2016. (ORD. N° 2478, DE 05.09.2016)**

**Situación de contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos, frente a la reforma tributaria.**

Se ha recibido en este Servicio la presentación indicada en el antecedente, solicitando un pronunciamiento respecto de la situación tributaria de los contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos que acompaña, frente a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria.

**I ANTECEDENTES**

Tras exponer antecedentes relativos a la estructura societaria y normas legales aplicables a los contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos (en adelante, los “contratos”), formula, en lo fundamental, las siguientes consultas relacionadas con los efectos que tendrían las modificaciones legales introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta por la reciente reforma tributaria.

1. Invariabilidad de tasas y régimen tributario de contratos. Se consulta por la situación tributaria de contratos acogidos a lo dispuesto en el decreto ley N° 1.089 de 1975 (según el texto refundido, coordinado y sistematizado fijado por el decreto con fuerza de ley N° 2, de 1986), suscritos antes de las modificaciones que la Ley N° 20.780, introdujo al texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
2. Distribución de utilidades desde las sociedades operativas sujetas a invariabilidad hasta las sociedades holding que no gozan de invariabilidad.
3. Problemas para presentar la declaración de impuesto a la renta en el formulario N° 22. Señala que el referido formulario, en su versión electrónica, no permite declarar con una tasa de impuesto de primera categoría inferior a la vigente, por lo que se encuentra obligado a declarar en un formulario físico.
4. Finalmente solicita confirmar los siguientes criterios:
5. Que, en razón de la invariabilidad tributaria de que gozan los partícipes del contratista de los contratos que individualiza, estos seguirán rigiéndose por la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente a la fecha de la celebración de cada uno de los contratos, y por tanto deberían continuar rigiéndose por el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el 31.12.2016.
6. Que en virtud de lo anterior, las utilidades generadas y distribuidas por los socios o accionistas de los partícipes de los contratistas a partir del 2017, tendrán el mismo tratamiento tributario que aquél FUT generado con anterioridad a esa fecha, y por tanto el impuesto de primera categoría será 100% acreditable contra el impuesto adicional, no obstante que el inversionista extranjero esté domiciliado en un país o jurisdicción que no haya suscrito convenios para evitar la doble tributación con Chile.
7. Que a contar del 01.01.2017, las pérdidas tributarias podrán continuar imputándose en contra de las utilidades retenidas o distribuidas y por tanto, se podrá continuar recuperando el impuesto de primera categoría pagado por dichas utilidades como un pago provisional por utilidades absorbidas.
8. Finamente, solicita que se instruya la forma en que se deberán cumplir las obligaciones de declaración anual de impuesto a la renta, considerando las particularidades de estos contribuyentes.

**II ANÁLISIS**

Como cuestión de orden general, es necesario analizar el alcance del decreto ley N° 1.089 de 1975 (cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el decreto con fuerza de ley N° 2, de 1986), citado en su presentación; en particular los artículos 5° y 12.

En efecto, de acuerdo a los artículos citados:

1. El contratista estará afecto a un impuesto calculado directamente sobre el monto de la retribución definida en el artículo 1°, equivalente a un 50% de dicha retribución; o bien, podrá serle aplicable el “régimen tributario” de la Ley de la Renta, según lo determine el Presidente de la República.
2. No obstante lo anterior, el Presidente de la República podrá, cualquiera que sea el sistema tributario fijado, disponer rebajas del impuesto, o de todos o cada uno de los impuestos de la Ley de la Renta.
3. Cualquiera que sea el sistema fijado por el Presidente de la República en conformidad a este artículo, éste “substituirá todo otro impuesto directo o indirecto” que pudiere gravar la retribución o al contratista en razón de la misma, “y será invariable por el plazo que se otorgue”.
4. El régimen, beneficios, franquicias y exenciones, establecidos en cualquiera de los artículos de este decreto ley, de los cuales deberá dejarse constancia en el contrato, permanecerán invariables durante la vigencia del mismo.

Conforme lo anterior, es posible conferir al contratista un régimen preferencial, sustitutivo e invariable limitado a los “impuestos” o, en términos más amplios, al “régimen tributario” general establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al respecto, de acuerdo al artículo duodécimo, impuestos y gravámenes, del texto refundido del contrato especial de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos área bloque TTT, las rentas de los partícipes del contratista estarán sujetas “al sistema tributario general” establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta y los dictámenes que han interpretado dicha ley, “vigentes a la fecha del Contrato”. Las disposiciones de la mencionada ley y sus dictámenes, que constituirían el “régimen de impuesto a la renta, sustituirán todo otro impuesto directo o indirecto que gravan a la Retribución o a los Partícipes del Contratista en razón de la misma y serán invariables por el plazo de este Contrato…”

En la misma cláusula se precisa que, para “estos efectos la Ley sobre Impuesto a la Renta es aquella establecida bajo el Artículo Primero del Decreto Ley ochocientos veinticuatro… y sus modificaciones hasta la fecha del Contrato”.

Conforme lo anterior “y de acuerdo a la total aplicación de la Ley sobre Impuesto a la Renta mencionada anteriormente y sus dictámenes y reglamentos, el esquema general tributario de cada Partícipe del Contratista, incluyendo a los accionistas, socios o Casa Matriz de cada Partícipe, será el siguiente…”

De las voces “sistema tributario general”, “régimen de impuesto a la renta”, “vigente a la fecha del Contrato”, “total aplicación” y “modificaciones hasta la fecha del contrato”, se desprende no sólo que cada partícipe del contratista puede invocar las cláusulas especiales dispuestas en cada contrato, sino además la invariabilidad del “régimen” completo establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente e interpretaciones, a la fecha del contrato.

De este modo, sólo cabe confirmar los criterios señalados en su presentación, todos los cuales parten del supuesto – correcto – que debe mantenerse el régimen tributario conforme al texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de perfeccionarse los respectivos contratos, sin afectarle, en consecuencia, las modificaciones posteriores introducidas por la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria.

Lo anterior, de acuerdo al contrato, se extiende a cada partícipe del contratista, como también a los accionistas, socios o casa matriz de cada partícipe.

Sin perjuicio de lo anterior, se precisa que el tratamiento tributario de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de la suscripción de los CEOPS para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos suscritos con el Estado de Chile se mantiene vigente respecto de las rentas obtenidas por los partícipes y sus socios o accionistas, de acuerdo a lo dispuesto en el decreto ley N° 1.089 de 1975, únicamente sobre las rentas provenientes de dichos contratos y no respecto de otras rentas que eventualmente pueda obtener el contribuyente y, sobre las cuales, se aplican las reglas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta en caso de obtenerlas.

En lo que refiere a la solicitud de instruir sobre la forma de cumplir la obligación de declaración anual de impuesto a la renta, considerando las particularidades de estos contribuyentes, cabe señalar que mediante la Circular N° 14 de 2016 se publicó el Suplemento Tributario, con la normativa vigente para efectuar la declaración de los impuestos anuales a la renta correspondientes al año tributario 2016, Suplemento que específicamente se refiere al tema de interés en el recuadro N° 7, Código 984, contenido en el reverso del Formulario 22.

**III CONCLUSIÓN**

En conformidad a lo dispuesto en el decreto ley N° 1.089 de 1975 y los contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos, los partícipes del contratista, así como también los accionistas, socios o casa matriz de cada partícipe, deben sujetarse al régimen tributario establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a la fecha de celebración del contrato.

Respecto de la forma en que estos contribuyentes deben cumplir con declaración anual de impuesto a la renta, estese a lo instruido en el Suplemento Tributario del año tributario 2016.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**

**DIRECTOR**

Oficio N° 2478, de 05.09.2016

**Subdirección Normativa**

Dpto. de Técnica Tributaria.