

| | |
|--|--|
| DEPARTAMENTO EMISOR Subdirección Normativa Impuestos Directos | CIRCULAR N° 19 178657.2021 GE |
| SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS | FECHA: 01 DE ABRIL DE 2021 |
| MATERIA: Instruye sobre la imputación de pérdidas a las rentas o cantidades que perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales, durante los años comerciales 2020 al 2023. | REF. LEGAL: Artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210, en relación con el N° 3 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. |

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210 (en adelante la “Ley”). El numeral iii. de la letra b) del número 13 del artículo segundo de la Ley, entre otras modificaciones, reemplazó el párrafo segundo (que pasó a ser quinto), reemplazó el párrafo tercero (que pasó a ser sexto) y eliminó los párrafos cuarto y quinto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta (LIR), sobre imputación de pérdidas a las rentas o cantidades que perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales.

Dichas modificaciones, por disposición expresa del artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley, sólo entrarán en vigencia el 1° de enero de 2024 respecto de retiros y dividendos percibidos a partir de esa misma fecha. Es decir, durante los años comerciales 2020 a 2023, las normas actuales de la LIR sobre imputación de pérdidas se mantienen vigentes.

Sin embargo, el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley establece límites a la imputación de pérdidas durante los años comerciales 2020 a 2023.

La presente circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre estas modificaciones y su vigencia.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

Las normas vigentes del N° 3 del artículo 31 de la LIR, referidas a la imputación de las pérdidas tributarias y la devolución del IDPC en carácter de pago provisional cuando dicha pérdida absorba total o parcialmente rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales, fueron establecidas – en su versión actual – por la Ley N° 20.780, cuyas instrucciones fueron impartidas por el Servicio en la Circular N° 49 de 2016. Entre las instrucciones contenidas en la referida Circular, se encuentra la regla de la imputación cronológica de los retiros o dividendos afectos a impuestos finales que se reciben. Dicha regla se mantiene, y se especifica, además, que la cronología implica fecha y hora de recepción.

Atendido que las modificaciones introducidas por la Ley tienen vigencia diferida (a contar del 1° de enero de 2024), entretanto, el estatuto sobre imputación de pérdidas se mantiene vigente con la única salvedad que las pérdidas de una empresa se imputarán con ciertos límites durante los ejercicios comerciales 2020 al 2023, ambos incluidos, contra las rentas o cantidades que perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales provenientes de otras empresas o sociedades.

Luego, durante los ejercicios comerciales 2020 al 2023, ambos incluidos, las instrucciones impartidas sobre la materia, contenidas en la Circular N° 49 de 2016, se mantienen plenamente vigentes en los mismos términos, durante esos ejercicios comerciales, sin perjuicio de los límites establecidos por el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley, respecto de los cuales se instruirá en la presente circular.

Los límites establecidos por la Ley para la imputación de pérdidas durante los ejercicios comerciales 2020 al 2023, ambos incluidos, consisten en los siguientes montos:

| EJERCICIO | LÍMITE MÁXIMO A IMPUTAR | |
|-------------------------------------|--|--|
| Año Comercial 2020; Tributario 2021 | 90% de la cantidad menor entre: | Suma anual de los retiros o dividendos afectos a impuestos finales, percibidos en el ejercicio. Pérdida tributaria del ejercicio. |
| Año Comercial 2021; Tributario 2022 | 80% de la cantidad menor entre: | Suma anual de los retiros o dividendos afectos a impuestos finales, percibidos en el ejercicio. |

| | | |
|-------------------------------------|--|---|
| | | Pérdida tributaria del ejercicio. |
| Año Comercial 2022; Tributario 2023 | 70% de la cantidad menor entre: | Suma anual de los retiros o dividendos afectos a impuestos finales, percibidos en el ejercicio. |
| | | Pérdida tributaria del ejercicio. |
| Año Comercial 2023; Tributario 2024 | 50% de la cantidad menor entre: | Suma anual de los retiros o dividendos afectos a impuestos finales, percibidos en el ejercicio. |
| | | Pérdida tributaria del ejercicio. |

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.

El impuesto de primera categoría 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.

Se desarrollan a continuación dos ejercicios sobre el límite establecido por la Ley:

Ejercicio 1: Retiros y dividendos con incremento exceden el monto de la pérdida tributaria del ejercicio.

1) ANTECEDENTES:

| | |
|--|------------------|
| a) Ejercicio comercial 2020, año tributario 2021. Empresa sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR | |
| b) Pérdida tributaria al 31.12.2020 | \$ 10.000.000 |
| c) Dividendo percibido en mayo de 2020 con derecho a crédito, sujeto a restitución, IDPC 27% (factor 0,369863) | \$ 3.700.000 |
| Crédito IDPC | <u>1.368.493</u> |
| Dividendo incrementado | <u>5.068.493</u> |
| d) Retiro de utilidades percibido en septiembre de 2020, con derecho a crédito, IDPC 10%, no sujeto a restitución | \$ 6.000.000 |
| Crédito IDPC (factor 0,111111) | <u>666.666</u> |
| Retiro incrementado | <u>6.666.666</u> |

2) DESARROLLO:

| Determinación límite máximo a imputar: | | | | | | | | | | |
|--|--------------------|----------------------|----------------------------------|-----------|---|----------------------|----------------------------------|---|-----------------|----------------------------------|
| • Dividendo con incremento | | \$ 5.068.493 | | | | | | | | |
| • Retiro con incremento | | \$ <u>6.666.666</u> | | | | | | | | |
| a) Total anual dividendos y retiros incrementados | | \$ <u>11.735.159</u> | | | | | | | | |
| b) Pérdida tributaria al 31.12.2020 | | \$ <u>10.000.000</u> | | | | | | | | |
| Límite máximo = 90% cantidad menor entre a) y b) (90% s/10.000.000) | | = 9.000.000 | | | | | | | | |
| Determinación PPUA, sobre dividendos y retiros anuales imputados cronológicamente al límite máximo | | | | | | | | | | |
| Rentas Percibidas | Dividendo y retiro | Incremento | Dividendo y Retiro incrementados | Tasa IDPC | Imputación cronológica de dividendo y retiro, al límite máximo establecido por el Art. Vigésimo séptimo transitorio Ley N° 21.210 | | | Saldos luego de imputación cronológica de dividendo y retiro. | | |
| | | | | | Dividendo y retiro | Incremento IDPC PPUA | Dividendo y retiro incrementados | Retiros y Dividendos | Incremento IDPC | Dividendo y retiro incrementados |
| Dividendo | 3.700.000 | 1.368.493 | 5.068.493 | 27% | 3.700.000 | 1.368.493 | 5.068.493 | 0 | 0 | 0 |
| Retiros | 6.000.000 | 666.666 | 6.666.666 | 10% | 3.538.356 | 393.151 ¹ | 3.931.507 | 2.461.644 | 273.515 | 2.735.159 |
| Total | 9.700.000 | 2.035.159 | 11.735.159 | | 7.238.356 | 1.761.644 | 9.000.000 | 2.461.644 | 273.515 | 2.735.159 |

¹ Corresponde a dividendo bruto absorbido por la tasa del IDPC (\$3.931.507 x 10% = \$393.151)

| Determinación pérdida para ejercicios siguientes. | | |
|---|------------------|------------------|
| Pérdida tributaria antes de PPUA, esto es, de absorción utilidades percibidas en el ejercicio, en conformidad Art. Vigésimo séptimo transitorio Ley N° 21.210. | | 10.000.000 |
| Dividendo absorbido por pérdida tributaria | 3.700.000 | |
| Incremento dividendo absorbido por pérdida tributaria | <u>1.368.493</u> | 5.068.493 |
| Retiro absorbido por pérdida tributaria | 3.538.356 | |
| Incremento retiro absorbido por pérdida tributaria | <u>393.151</u> | <u>3.931.507</u> |
| Pérdida tributaria después de PPUA, esto es, de absorción utilidades percibidas en el ejercicio, en conformidad Art. Vigésimo séptimo transitorio Ley N° 21.210, y utilizables como gasto en el ejercicio siguiente debidamente reajustado. | | <u>1.000.000</u> |
| Monto del PPUA | | 1.761.644 |
| Monto IDPC a incorporar en el registro SAC (sujeto a restitución) | | 273.515 |

Ejercicio 2: Retiros y dividendos con incremento son inferiores al monto de la pérdida tributaria del ejercicio.

1) ANTECEDENTES:

| | |
|--|------------------|
| a) Ejercicio comercial 2020, año tributario 2021. Empresa sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR | |
| b) Pérdida tributaria al 31.12.2020 | \$ 30.000.000 |
| c) Dividendo percibido en mayo de 2020 con derecho a crédito, sujeto a restitución, IDPC 27% (factor 0,369863) | \$ 3.700.000 |
| Crédito IDPC | <u>1.368.493</u> |
| Dividendo incrementado | <u>5.068.493</u> |
| d) Retiro de utilidades percibido en septiembre de 2020, con derecho a crédito IDPC 10%, no sujeto a restitución | \$ 6.000.000 |
| Crédito IDPC (factor 0,111111) | <u>666.666</u> |
| Retiro incrementado | <u>6.666.666</u> |

2) DESARROLLO:

| Determinación límite máximo a imputar: | | |
|--|--|----------------------|
| • Dividendo con incremento | | \$ 5.068.493 |
| • Retiro con incremento | | \$ 6.666.666 |
| a) Total anual dividendos y retiros incrementados | | \$ <u>11.735.159</u> |
| b) Pérdida tributaria al 31.12.2020 | | \$ <u>30.000.000</u> |
| Límite máximo = 90% cantidad menor entre a) y b) (90% s/ 11.735.159) | | = 10.561.643 |

| Determinación PPUA, sobre dividendos y retiros anuales imputados cronológicamente al límite máximo | | | | | | | | | | |
|--|--------------------|------------------|----------------------------------|-----------|---|----------------------|----------------------------------|--|-----------------|----------------------------------|
| Rentas Percibidas | Dividendo y retiro | Incremento | Dividendo y Retiro incrementados | Tasa IDPC | Imputación cronológica de dividendo y retiro, al Límite Máximo establecido por el Art. Vigésimo séptimo transitorio Ley N° 21.210 | | | Saldos luego de imputación cronológica de dividendo y retiro. | | |
| | | | | | Dividendo y retiro | Incremento IDPC PPUA | Dividendo y retiro incrementados | Dividendo y retiro | Incremento IDPC | Dividendo y retiro incrementados |
| Dividendo | 3.700.000 | 1.368.493 | 5.068.493 | 27% | 3.700.000 | 1.368.493 | 5.068.493 | 0 | 0 | 0 |
| Retiros | 6.000.000 | 666.666 | 6.666.666 | 10% | 4.943.835 | 549.315 ² | 5.493.150 | 1.056.165 | 117.351 | 1.173.516 |
| Total | 9.700.000 | 2.035.159 | 11.735.159 | | 8.643.835 | 1.917.808 | 10.561.643 | 1.056.165 | 117.351 | 1.173.516 |

| Determinación pérdida para ejercicios siguientes | | |
|---|------------------|------------------|
| Pérdida tributaria antes de PPUA, esto es, absorción utilidades percibidas en el ejercicio, en conformidad Art. Vigésimo séptimo transitorio Ley N° 21.210. | | 30.000.000 |
| Dividendo absorbido por pérdida tributaria | 3.700.000 | |
| Incremento dividendo absorbido por pérdida tributaria | <u>1.368.493</u> | 5.068.493 |
| Retiro absorbido por pérdida tributaria | <u>4.943.835</u> | |
| Incremento retiro absorbido por pérdida tributaria | <u>549.315</u> | <u>5.493.150</u> |

² Corresponde a dividendo bruto absorbido por la tasa del IDPC ($5.493.150 \times 10\% = 549.315$).

| | | |
|---|--|-------------------|
| Pérdida tributaria después de PPUA, esto es, de absorción utilidades percibidas en el ejercicio, en conformidad Art. Vigésimo séptimo transitorio Ley N° 21.210, y utilizables como gasto en el ejercicio siguiente debidamente reajustado. | | <u>19.438.157</u> |
| Monto del PPUA | | 1.917.808 |
| Monto IDPC a incorporar en el registro SAC (sujeto a restitución) | | 117.351 |

Cabe destacar que de acuerdo con lo establecido en el inciso final del artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley, la parte del crédito por IDPC asociada a los retiros o dividendos percibidos que no resulte absorbida por la pérdida tributaria deberá mantenerse controlada 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.

Asimismo, aquella parte de la pérdida que no sea absorbida deberá imputarse en el ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente, conforme a las reglas generales. Ahora bien, respecto de aquellas empresas sujetas al régimen Pro Pyme, establecido en el artículo 14 letra D) N°3 de la LIR, la pérdida a imputarse en los ejercicios siguientes deberá ser deducida sin reajuste.

INAPLICABILIDAD DE SOLICITAR PPUA POR LOS RETIROS A DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR LA EMPRESACUANTO LA EMPRESAFUENTE HAYA PAGADO EL IDPC VOLUNTARIAMENTE.

De acuerdo a lo instruido en la Circular N° 73 de 2020, como el propósito de la norma que permite la opción a la empresa de anticipar a sus propietarios el crédito por IDPC, es que el crédito sea utilizado en contra de los impuestos finales; si las empresas intermedias se encuentran en situación de pérdida tributaria en el año en que perciben los retiros o dividendos a los cuales se asignó un crédito voluntario, estas empresas no podrán recuperarlo como PPUA conforme lo establecido en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley, sino que deberán ser traspasados a sus propietarios contribuyentes de los IF o reclasificado dentro del SAC, según corresponda.

Finalmente, la modificación establecida por la Ley eliminó, a partir del año comercial 2024, la posibilidad de imputar a la pérdida de la empresa receptora las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos desde otras empresas.

III VIGENCIA

Las modificaciones introducidas por la Ley al N° 3 del artículo 31 de la LIR entrarán en vigencia a contar del 1 de enero de 2024.

Entretanto, el estatuto actual sobre imputación de pérdidas se mantiene vigente con la única salvedad que las pérdidas de una empresa se imputarán con ciertos límites – cuya aplicación se instruye en la presente circular – durante los ejercicios comerciales 2020 al 2023, ambos incluidos, contra las rentas o cantidades que perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales provenientes de otras empresas o sociedades.

En consecuencia, ya que el estatuto actual sobre imputación de pérdidas se mantiene vigente – con la única salvedad señalada en el párrafo anterior – en lo demás y durante los ejercicios comerciales 2020 al 2023, ambos incluidos, debe estarse a las instrucciones impartidas por el Servicio en la Circular N° 49 de 2016.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

SRG/CFS/LGS/CCP

DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Oficina de Gestión Normativa
- Al Diario Oficial en extracto

ANEXO: NORMAS LEGALES

Artículo vigésimo séptimo transitorio Ley 21.210

Las modificaciones incorporadas por el artículo segundo de la presente ley a lo dispuesto en los párrafos segundo, tercero, cuarto y quinto del artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entrarán en vigencia el 1° de enero del año 2024, respecto de retiros y dividendos percibidos a partir de dicha fecha. Asimismo, entrará en vigencia en dicho momento la eliminación de la expresión "31, número 3;" del párrafo segundo de la letra a) del número 1° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y la eliminación del inciso séptimo del artículo 97 de la misma ley, todo ello según las modificaciones incorporadas por el artículo segundo de la presente ley.

No obstante que dichas normas se mantengan vigentes 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 impuestos finales, de otras empresas o sociedades, según los siguientes montos:

Año comercial 2020: un 90% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 90% de la pérdida, la cantidad que sea menor;

Año comercial 2021: un 80% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 80% de la pérdida, la cantidad que sea menor;

Año comercial 2022: un 70% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 70% de la pérdida, la cantidad que sea menor; y,

Año comercial 2023: un 50% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 50% de la pérdida, la cantidad que sea menor.

Para los efectos de la imputación de la pérdida conforme a lo señalado en los incisos anteriores, las rentas o cantidades que se perciban, a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales, se incrementarán previamente en una cantidad equivalente al impuesto de primera categoría pagado, en la proporción que corresponda, sobre dichas utilidades incrementadas en la forma señalada en el inciso final del número 1 del artículo 54, en el artículo 58 número 2) y en el artículo 62 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por su parte, el impuesto de primera categoría 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.

Aquella parte de la pérdida que no absorba el monto señalado en el inciso segundo de las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales, de otras empresas o sociedades, deberá imputarse en el ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. Por su parte, aquella parte del crédito por impuesto de primera categoría asociada a los retiros o dividendos en la parte que no se absorban por la pérdida, deberá mantenerse controlada 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 Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 31 inciso cuarto N°3 de la LIR vigente hasta 31.12.2023.

Se transcribe a continuación la norma vigente, remarcando la parte pertinente a la materia de esta Circular:

“Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Se incluye, también, la deducción del costo para fines tributarios de aquellos alimentos destinados al consumo humano, alimentos para mascotas, productos de higiene y aseo personal, y productos de aseo y limpieza, libros, artículos escolares, ropa, juguetes, materiales de construcción, entre otros, que correspondan a bienes de uso o consumo, cuyas características y condiciones se determinen mediante resolución del Servicio. Para estos efectos, se exigirá que se trate de bienes respecto de los cuales su comercialización se ha vuelto inviable por razones de plazo, desperfectos o fallas en su fabricación, manipulación o transporte, por modificaciones sustantivas en las líneas de comercialización que conlleven la decisión de productores y vendedores de eliminar tales bienes del mercado pero que, conservando sus condiciones para el consumo o uso según corresponda, son entregados

gratuitamente a instituciones sin fines de lucro, debidamente inscritas ante el Servicio, para su distribución gratuita, consumo o utilización entre personas naturales de escasos recursos beneficiarias de tales instituciones, u otras instituciones sin fines de lucro que las puedan utilizar en el cumplimiento de sus fines, todas circunstancias que deberán ser acreditadas de manera fehaciente ante el Servicio, en la forma que éste determine mediante resolución.

Del mismo modo, se procederá en la entrega gratuita de especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos que autorice el reglamento que emite el Ministerio de Salud para el control de los productos farmacéuticos de uso humano, bajo los requisitos y condiciones que dicho reglamento determine, a los establecimientos asistenciales públicos o privados, para ser dispensados en la misma condición de gratuidad a los pacientes.

En conformidad con lo dispuesto en la ley número 20.920, que establece marco para la gestión de residuos, la responsabilidad extendida del productor y fomento al reciclaje, no se aceptará como gasto y se afectará con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21, la destrucción voluntaria de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que puedan ser entregados gratuitamente en los términos de los párrafos anteriores."

Podrán asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente³.

Las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que se perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sumas que para estos efectos deberán previamente incrementarse en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62.

Si las rentas referidas en el párrafo precedente no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente.

En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97.

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el número 17 del artículo 8° del Código Tributario."

³ La referencia debe entenderse efectuada al inciso primero