

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 5, ART. 14 LETRA A) N° 1 LETRA C
(EN SU VERSIÓN VIGENTE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014), ART. 14 LETRAS A) Y D)
N° 3, ART. 38 BIS Y ART. 41 N° 9 – CIRCULARES N° 13 DE 2014, N° 15 DE 2014, N° 62
DE 2020 Y N° 73 DE 2020
(ORD. N° 128, DE 12.01.2023).**

Retiros en exceso reinvertidos hasta el 31.12.2014.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de los retiros en exceso efectuados al 31 de diciembre de 2014 utilizados en la reinversión de utilidades de acuerdo con las disposiciones legales vigentes a dicha fecha.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una empresa de responsabilidad limitada cuyos propietarios han fallecido y los herederos no continuarán con el giro comercial de la empresa pretende efectuar su término de giro.

Agrega que la empresa pagó a sus dos socios retiros en excesos entre los años 2008 y 2012, cuya situación tributaria no ha cambiado desde su origen, debido a que la empresa no generó utilidades tributables en los años siguientes.

Señala que estos retiros en excesos fueron reinvertidos como capital en dos sociedades de responsabilidad limitada, cumpliendo con todas las exigencias legales vigentes a la época.

Informa que las empresas receptoras son las empresas familiares donde actualmente están los hijos y cónyuges de estos dos socios fallecidos, agregando que nunca se escrituraron las reinversiones recibidas como aportes de capital.

Actualmente, la empresa fuente, que hará su término de giro, está sujeta al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), con contabilidad completa y, por lo tanto, los retiros en excesos reinvertidos formarán parte de su base afecta y pagarán el 35% por impuesto de término de giro, según el actual artículo 38 bis de la LIR. Esto último ocurrirá a pesar de que en gran parte estos retiros en excesos están reinvertidos como aportes de capital en otras sociedades que sí están vigentes tributariamente y forman parte de su capital propio tributario y RAI, pero no así del registro FUR.

Agrega, que nunca se formalizó jurídicamente ni se informó a este Servicio una disminución de capital en la sociedad fuente, sino que solo se informó los retiros en excesos que luego, cumpliendo con todas las exigencias legales de esos años (2008 al 2012), fueron reinvertidos como aportes de capital.

En las empresas familiares, como las reinversiones de retiros en excesos no tenían su situación tributaria definida, no podían ser anotadas en el registro FUT en el año de su percepción, pero si formaban y forman actualmente parte del CPT y RAI.

Tras agregar que los retiros en excesos por su año de percepción no se encuentran anotados en el registro FUR y que el régimen tributario de las empresas familiares es el establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, consulta si:

- 1) Se debe considerar en la base afecta a impuesto por término de giro el total de los retiros en excesos, aun cuando sus socios se encuentran fallecidos y estos retiros en excesos se encuentran reinvertidos como aportes de capital en otras sociedades de personas que sí se encuentran vigentes y sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.
- 2) Los retiros en excesos reinvertidos pueden definir su situación tributaria al momento del término de giro:
 - En el caso que la respuesta sea afirmativa, se solicita confirmar si una parte de los retiros en excesos correspondería a devolución de capital y otra parte como rentas con tributación cumplida por quedar afectas al impuesto del 35% por término de giro, debiendo informar a las empresas receptoras la situación tributaria definitiva de los retiros en excesos recibidos como reinversiones, para su correcto registro en el FUR o registro de rentas empresariales.
 - En caso de que la respuesta sea negativa, se solicita indicar cuando se define la situación tributaria de los retiros en excesos reinvertidos, cuando los socios se encuentran fallecidos.
- 3) Pueden las empresas receptoras registrar en el libro FUR las reinversiones como rentas afectas sin crédito en caso de que la empresa fuente realice su término de giro y no se defina la situación tributaria de los retiros en exceso.

- 4) Pueden las empresas receptoras considerar los retiros en exceso recibidos como reinversión como aportes de capital al momento de vender los derechos sociales, devolución de capital o al término de giro.

II ANÁLISIS

Conforme lo instruido mediante la Circular N° 62 de 2020¹, los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, que se mantengan pendientes de imputación a la fecha de término de giro, deberán agregarse al capital propio tributario para efectos de determinar la base imponible de término de giro de las empresas sujetas al régimen pro pyme establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR².

De acuerdo con lo señalado, a través de este procedimiento podría resultar que una suma equivalente a los retiros en exceso, o una parte de ellos, que se mantengan a la fecha de término de giro, se entiendan retirados para gravarse con el impuesto de tasa 35%³. Lo anterior, considerando que los propietarios de la empresa son contribuyentes de los impuestos finales.

De esta manera, los retiros en exceso resuelven su situación tributaria frente a la LIR y, en consecuencia, los propietarios quedan liberados de cualquier otro gravamen sobre tales cantidades.

Este tratamiento tributario debe efectuarse sin atender si los propietarios que materializaron los retiros en exceso se encuentran fallecidos o no, o del destino de las mencionadas cantidades, porque este ajuste solo dice relación con la constitución de la base imponible, independiente de la tributación que posteriormente la afecte o del sujeto pasivo que en definitiva deba cumplirla.

Por otra parte, la letra c) del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, prescribía que las rentas que se retiren para invertir las en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión.

Cabe señalar, que el régimen de reinversión consistía básicamente en la suspensión de los impuestos finales de los propietarios, cuando efectuaban retiros de utilidades tributables contenidas en el registro FUT⁴ y que luego se reinvertían como capital en otras empresas. De esta manera, solo las utilidades acumuladas en el registro FUT y que se generaron y retiraron hasta el 31 de diciembre de 2016 podían acogerse a este beneficio tributario; no así las nuevas utilidades generadas a contar del 1° de enero de 2017 ni los retiros efectuados a partir de la misma fecha indicada, sea que la empresa se haya acogido al régimen de renta atribuida o al de imputación parcial de créditos.

En otras palabras, los retiros en exceso ocurridos hasta el 31 de diciembre de 2014 que resolvieron su situación tributaria con rentas originadas a contar del 1° de enero de 2017 no pudieron sujetarse al régimen de reinversión de utilidades por las razones antes expuestas y, principalmente, porque las normas legales que regulaban la materia no se encuentran vigentes⁵.

Por lo tanto, no se producen los efectos tributarios que disponía para las reinversiones la letra c) del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, aun cuando se hayan cumplido con todas las formalidades administrativas que exigía dicha norma⁶.

Debido a lo expuesto precedentemente, si a contar del 1° de enero de 2017 los retiros en exceso resultan imputados a los registros RAI o DDAN, los propietarios que efectuaron las “reinversiones” con retiros en exceso, deberán tributar sobre tales cantidades con los impuestos finales que correspondan.

En cuanto a la empresa que percibió de parte de sus socios los retiros en exceso como una reinversión de utilidades, ésta experimentó un incremento de capital propio al incorporar un nuevo activo a su inventario, pero como tales sumas no habían definido su situación tributaria, no era posible su anotación en el registro FUT o FUNT⁷.

Luego, si los retiros en cuestión no fueron imputados al 31 de diciembre de 2016, a contar del 1° de enero de 2017, no pueden ampararse en las normas sobre reinversión de utilidades, porque las normas legales pertinentes no se encuentran vigentes.

Según se indica en la presentación, a la fecha de la reinversión no existía la obligación de formalizar los aportes de capital mediante una escritura pública, por lo tanto, se asume que la reinversión ocurrió

¹ Apartado 1.13 de la Circular N° 62 de 2020.

² De acuerdo con el inciso segundo del artículo 5° de la LIR, mientras no se determinen las cuotas de una comunidad hereditaria, el patrimonio hereditario indiviso se considerará como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubiera correspondido de acuerdo con la LIR.

³ Salvo que los propietarios opten por efectuar la reliquidación a que se refiere el N° 3 del artículo 38 bis de la LIR, en conjunto con el término de giro de la empresa.

⁴ Fondo de utilidades tributables. Registro establecido en el artículo 14 de la LIR, y vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

⁵ En iguales término se instruyó en la circular N° 73, de 2020, apartado 2.2.4.2., numeral (i).

⁶ Por ejemplo, el plazo para materializar las reinversiones, las certificaciones y declaraciones juradas correspondientes.

⁷ Fondo de utilidades no tributables. Este registro estaba regulado en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

antes de la modificación efectuada al N° 9 del artículo 41 de la LIR, cuyas instrucciones se encuentran en las circulares N° 13 y 15 de 2014, y que rigen a contar del día 12 de marzo de 2014. En tal caso, la reinversión se consideró como un aporte de capital, porque la citada norma legal consideraba de esta manera a todos los haberes entregados por los socios.

Por lo tanto, como en este caso la “reinversión” efectuada con retiros en exceso, no corresponde a utilidades tributables, la ficción de considerar todos los haberes entregados por los socios como un aporte de capital permite a la empresa receptora de estas cantidades su deducción como tal del capital propio tributario, por ejemplo: para determinar las rentas afectas a impuestos o para determinar la base imponible de término de giro.

En consecuencia, para todos los efectos legales, dichas cantidades corresponde considerarlas como capital aportado por los respectivos propietarios, como lo instruyó la Circular N° 73 de 2020. De esta manera, también tales aportes de capital pueden considerarse en una eventual devolución de capital o como parte del costo tributario de los derechos sociales.

En virtud de lo expuesto precedentemente, en ningún caso la empresa receptora de los retiros en exceso podrá incorporarlos a algún registro tributario.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Los retiros en exceso deben ser agregados en la determinación de la base imponible del impuesto de término de giro de la empresa que entregó tales retiros en exceso, oportunidad en la cual resolverán su situación tributaria frente a la LIR, quedando liberados los propietarios de la empresa de cualquier otro gravamen sobre tales cantidades. Este tratamiento tributario debe efectuarse sin atender si los propietarios que materializaron los retiros en exceso se encuentran fallecidos o no, o del destino de las mencionadas cantidades.
- 2) Las normas legales que regulaban las reinversiones de utilidades no se encuentran vigentes a contar del 1° de enero de 2017, por lo tanto, los retiros en exceso utilizados para materializar una “reinversión” y que resuelvan su situación tributaria a contar de dicha fecha, no producen los efectos tributarios vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016.
- 3) Si a contar del 1° de enero de 2017 los retiros en exceso resultan imputados a los registros RAI o DDAN, los propietarios que efectuaron las reinversiones de esta manera deberán tributar sobre tales cantidades con los impuestos finales que correspondan.
- 4) La empresa receptora de “reinversiones” financiadas con retiros en exceso, realizados con anterioridad a la modificación del N° 9 del artículo 41 de la LIR, deben considerar tales cantidades como aporte de capital. Por consiguiente, tales sumas no forman parte del registro RAI o de la base imponible de término de giro, al ser deducibles del capital propio tributario. De esta manera, también tales aportes de capital pueden considerarse en una eventual devolución de capital o como parte del costo tributario en la enajenación de derechos sociales, según las normas generales.

En ningún caso la empresa receptora de los retiros en exceso podrá incorporarlos al registro FUR u otro tributario.

HERNÁN FRIGOLETT CORDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 128, de 12.01.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos