

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 7, N° 8 LETRA F) Y N° 9 –
CIRCULAR N° 73 DE 2020
(ORD. N° 1516 DE 14.06.2021).**

Consulta sobre la tributación aplicable a la devolución de capital de un socio que se retira de una sociedad de personas.

Se ha solicitado un pronunciamiento sobre la tributación que afecta a socio de sociedad de personas respecto de la devolución de capital que obtenga con motivo de su retiro de dicha sociedad, cuando su participación social corresponde a derechos sociales recibidos en herencia.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con los antecedentes, una sociedad de personas se constituyó en 1988, con un capital de \$600.000, aportado por ocho socios (padre, madre y seis hijos), íntegramente pagado dentro del primer año de vigencia.

En 2007 falleció el socio principal (padre, con un 50% participación social) y la posesión efectiva fue otorgada a sus seis hijos y a su cónyuge. Luego, en 2016, falleció la madre, titular del 30,4% de los derechos sociales, los que fueron adjudicados a sus herederos en el año 2017.

Agrega que algunos socios pretenden retirarse de la sociedad mediante una disminución de capital de manera que los socios que se retiran recibirían los aportes efectuados originalmente y sus revalorizaciones, los aportes recibidos en herencia y sus revalorizaciones y, finalmente, la proporción correspondiente a la reserva de utilidades acumuladas y utilidades del ejercicio.

En atención a lo señalado, consulta sobre el tratamiento tributario que se debe dar a los valores que recibirán los socios como consecuencia de la disminución de capital proyectada, en relación con lo dispuesto en el N° 7 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Tras citar los numerales 8, letra f)¹, y 9 del artículo 17 de la LIR, concluye que la intención del legislador pareciera ser clara en el sentido que debiera considerarse como "monto aportado" el valor en el que los socios se adjudicaron los derechos sociales y que, en consecuencia, la diferencia entre el monto aportado originalmente por los causantes de la respectiva sucesión a la sociedad y el valor de adjudicación de los mismos derechos sociales a sus herederos no debe ser considerado constitutivo de renta.

Se hace presente que en el escrito del consultante se señala que los valores de adjudicaciones son sustancialmente superiores al valor de los aportes de capital efectuados en su oportunidad por los respectivos causantes.

II ANÁLISIS

La disminución de capital se regula en el N° 7 del artículo 17 de la LIR, cuyo texto fue reemplazado por la Ley N° 21.210 pero sin afectar el fondo del presente Análisis².

Al respecto, el texto vigente del N° 7 declara como ingreso no renta las devoluciones de capital, hasta el valor de aporte o de adquisición de su participación, y sus reajustes, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de esta ley. Las sumas retiradas, remesadas o distribuidas por estos conceptos, continúa la norma, se imputarán y afectarán con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda, en la forma dispuesta por el artículo 14.

¹ De acuerdo con el numeral vi. de la letra d) del N° 9 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, se sustituyó la letra f) del N° del artículo 17 de la LIR, por el siguiente texto: "No constituye renta la adjudicación de bienes en la partición de una comunidad hereditaria y a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos, ya sea que se trate de personas naturales o no. El valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen corresponderá al valor que se haya considerado para los fines del impuesto a las herencias en relación al bien de que se trate, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de la apertura de la sucesión y el mes anterior al de la adjudicación."

² De acuerdo con la letra c) del N° 9 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, se reemplazó el texto del N° 7 del artículo 17 de la LIR, por el transcrito en el Análisis. El propósito de la modificación fue consolidar en una sola norma (artículo 14) las reglas de imputación en el caso de distribuciones desde una empresa y de una devolución de capital. Las instrucciones sobre el nuevo artículo 14 se imparten en la Circular N° 73 de 2020.

El valor de aporte o adquisición de la participación corresponde – al igual que el “monto aportado”³, según el texto anterior del N° 7 – al capital social y sus reajustes, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que el socio respectivo haya efectuado, también reajustados.

En el presente caso, el capital social corresponde a lo aportado directamente por el socio que se retira de la sociedad, así como también a lo aportado por el socio que le heredó su participación.

Al respecto, este Servicio ha interpretado⁴ que “devolver”, de acuerdo con su sentido natural y obvio, consiste en restituir algo a quien lo tenía antes, de manera que todo aquello que exceda del capital aportado por el socio en cuestión y su reajuste, no queda comprendido en el concepto de devolución de capital para los efectos tributarios.

En el presente caso, “quien lo tenía antes” comprende al heredero que, tras operar la transmisión de los derechos y obligaciones del causante en virtud del modo de adquirir sucesión por causa de muerte, efectivamente ha pagado el Impuesto a la Herencia por la participación que hereda⁵. Lo anterior, por cierto, sólo hasta concurrencia del monto de capital aportado en su oportunidad por el causante.

Lo dicho no se altera por lo dispuesto en el N° 9 del artículo 17 de la LIR, y letra f) del N° 8 del mismo artículo, salvo en lo que se refiere al monto de los derechos sociales heredados, los cuales pasan a formar parte del capital o del valor de los derechos sociales del heredero. En efecto, la primera disposición establece como ingreso no renta la adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte, mientras que la segunda, establece como costo de una futura enajenación de los bienes adjudicados, el equivalente al valor de los respectivos bienes que se haya considerado para los fines del impuesto a las herencias.

En el caso expuesto, el socio heredero se libera de impuestos respecto de los bienes adjudicados en partición de herencia – letra f) del N° 8 del artículo 17 – y de la adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte – N° 9 del artículo 17.

Conforme lo anterior, y para los efectos del N° 7 del artículo 17 de la LIR, forma parte del “valor de aporte o de adquisición” de la participación – anteriormente, “monto aportado” – el valor de los derechos sociales adquiridos por sucesión por causa de muerte para los efectos del impuesto a las herencias, pero sólo hasta la concurrencia del monto de capital aportado por el causante, incluyendo sus reajustes, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que el socio respectivo haya efectuado, también reajustados.

Por otra parte, si los valores de adjudicación de la herencia sobre los que se pagó el impuesto a la herencia son sustancialmente superiores al valor de los aportes de capital efectuados en su oportunidad por los respectivos causantes, dicho diferencial mantiene su calidad de ingreso no renta para el o los herederos, ello en conformidad a lo dispuesto por los números 8 letra f), y 9, ambos del artículo 17 de la LIR, pero no debe considerarse para efectos de la devolución de capital, ya que todo lo que exceda del capital efectivamente aportado por el socio y por su causante, no constituye “devolución”.

Finalmente, si con motivo de la devolución de capital, considerando el orden de imputación, el socio obtiene otras cantidades distintas del capital social y sus reajustes, aquellas corresponden a incrementos de patrimonio clasificados en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, gravados con el Impuesto de primera categoría y los impuestos global complementario o adicional, según corresponda.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Para los efectos del N° 7 del artículo 17 de la LIR, forma parte del “valor de aporte o de adquisición” de la participación – anteriormente, “monto aportado” – el valor de los derechos sociales adquiridos por sucesión por causa de muerte y respecto de los cuales efectivamente se pagó el Impuesto a las Herencias, pero sólo hasta la concurrencia del monto de capital aportado por el causante, incluyendo sus reajustes, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que el socio respectivo haya efectuado, también reajustados.

³ De acuerdo con lo instruido por la Circular N° 49 de 2016.

⁴ Oficio N° 30 de 2010.

⁵ Aplica Oficio N° 459 de 2015

- 2) Si los valores de adjudicación sobre los que se pagó el impuesto a la herencia son sustancialmente superiores al valor de los aportes de capital efectuados en su oportunidad por los respectivos causantes, dicho diferencial mantiene su calidad de ingreso no renta para el o los herederos, ello en conformidad a lo dispuesto por los números 8 letra f), y 9, ambos del artículo 17 de la LIR, pero no debe considerarse para efectos de la devolución de capital, ya que todo lo que exceda del capital efectivamente aportado por el socio y por su causante, no constituye “devolución”.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1516 del 14-06-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos