

Reinversión de utilidades por cesión de un derecho personal originalmente entre la sociedad fuente y la sociedad receptora de la inversión.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita confirmar los criterios que indica, sobre la suspensión de impuestos finales establecida en el artículo 14 A) N° 1 letra c) de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”)¹ vigente durante el año comercial 2013, con motivo de un retiro de utilidades en especie y posterior pago de acciones, respecto a un derecho personal de la sociedad fuente del retiro, en contra de la sociedad receptora de la inversión.

I. ANTECEDENTES DE HECHO.

El consultante expone que, durante el año comercial 2013, los socios de una sociedad de personas constituida en Chile (en adelante, la “Sociedad Fuente”), acordaron efectuar un retiro de utilidades.

Respecto al pago del retiro, éste sería realizado en especie, mediante la cesión de un derecho personal del cual era titular dicha sociedad, en contra de otra sociedad relacionada constituida en el país² (en adelante, la “Sociedad Receptora”).

Luego, uno de los socios mencionados (en adelante, el “Inversionista”), sin domicilio ni residencia en Chile, informó a la Sociedad Fuente que lo reinvertiría en la Sociedad Receptora.

Continúa indicando el consultante que, dentro del plazo de 20 días contados desde la fecha del retiro comentado, se acordó un aumento de capital en la Sociedad Receptora, mediante la emisión de acciones de pago³.

En el mismo acto en que se habría acordado el aumento de capital, el Inversionista habría suscrito y pagado acciones mediante la cesión del crédito que, por igual monto, había adquirido, con motivo del retiro de utilidades de la Sociedad Fuente.

En opinión del consultante, la deuda de la Sociedad Receptora se habría extinguido por confusión, al reunirse en la misma persona las calidades de acreedor y deudor de una obligación⁴, en este caso, la Sociedad Receptora adquirió la calidad de acreedora del derecho personal en su contra, obligación que, según indica, revestía las calidades de real, determinada y exigible.

Así, producto de la operación descrita, al extinguirse un pasivo de la Sociedad Receptora, se habría producido un incremento efectivo, tanto legal como financiero, del patrimonio de la misma, aumentando su capital propio tributario, según señala el consultante.

En relación al origen del derecho personal con que se habría pagado el retiro de utilidades, objeto tanto del retiro de utilidades como del aporte de capital, indica el consultante que correspondería a recursos financieros destinados a un proyecto de inversión minera en Chile, todo lo cual se encontraría acreditado. Así, estima el consultante, las sumas que habrían dado motivo al derecho personal fueron aplicadas por la Sociedad Receptora al desarrollo de su negocio.

Sobre los deberes de información del artículo 14 A) N° 1 letra c) de la LIR, asevera el consultante haber dado cumplimiento a todos ellos, haciendo especial referencia a que:

- a) La Sociedad Fuente habría emitido el Certificado N° 15 de distribución provisoria de utilidades, informando al Inversionista su monto y crédito por Impuesto de Primera Categoría asociado⁵;
- b) La Sociedad Receptora habría informado al SII que se produjo una reinversión, en los términos ya señalados. Igual aviso habría dado a la Sociedad Fuente⁶.

¹ Contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

² Precisa, el consultante, que la sociedad deudora concurrió a la escritura en que se acordó la cesión del crédito en cuestión, aceptando expresamente el cambio de acreedor.

³ Al tratarse de una sociedad anónima, el aumento de capital se habría realizado mediante un acuerdo adoptado en Junta Extraordinaria de Accionistas, reducida a escritura pública, cuyo extracto debió haberse inscrito y publicado oportunamente.

⁴ Conforme a los artículos 1567 N° 6, 1665 y siguientes del Código Civil.

⁵ En cumplimiento de la Res. Ex. N° 7.213 de 1998, modificada por las Res. Ex. N°s. 5.226 de 2000, 5.316 de 2000, 51 de 2001, 35 de 2004 y 36 de 2004, todas de este Servicio.

⁶ En cumplimiento de la Res. ex. N° 7 de 2004 de este Servicio.

- c) La Sociedad Fuente habría emitido Certificado N° 16, sobre distribución definitiva de utilidades y del crédito contra Impuesto de Primera Categoría asociado a las mismas.
- d) Finalmente, la Sociedad Receptora habría presentado Declaración Jurada N° 1821, informando a este Servicio la reinversión de utilidades que habría recibido.

Con motivo de la operación descrita, comprende el consultante, se habría configurado una reinversión de utilidades en los términos del artículo 14 A) N° 1 letra c) de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014⁷, suspendiéndose la tributación del impuesto adicional que le afectaría al Inversionista, razón por la cual no efectuó la retención establecida en el artículo 74 N° 4 de la misma norma, al encontrarse en el supuesto de excepción contenido en el inciso tercero de dicha norma.

Sobre lo expuesto, en relación al artículo 14 A) N° 1 letra c) de la LIR vigente durante el año comercial 2013, el consultante solicita confirmar los siguientes criterios:

1. Que un retiro de utilidades tributables efectuada desde una sociedad de personas puede realizarse tanto en dinero como en especie;
2. Que un retiro de utilidades tributables podría pagarse mediante la cesión al respectivo socio de un derecho personal de propiedad de la sociedad fuente del retiro, en contra de una tercera sociedad, quedando gravado, en principio, con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según sea el caso;
3. Que el retiro en especie percibido por el contribuyente podría ser reinvertido mediante la cesión del crédito en cuestión por parte del inversionista⁸ a otra sociedad;
4. Que, cedido el crédito a la sociedad receptora, en caso de ser aquella a la vez deudora de tal crédito, se produce el modo de extinguir denominado confusión, equivalente al pago, lo cual no impediría acoger dicha reinversión a la suspensión de impuestos finales en comento, y
5. Que la suspensión de impuestos finales mencionada se produce en caso que la reinversión la efectúe el socio de una sociedad de personas mediante un aumento de capital pagado con la cesión de un crédito del cual la sociedad receptora era la deudora, bajo el supuesto que el derecho personal cedido sea real y existente, y que los recursos que dieron origen al mismo fueron utilizados en solventar, en el caso analizado, proyectos ubicados en el país.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo expuesto precedentemente, la consulta se centra en la procedencia de acogerse al beneficio del artículo 14 A) N° 1 letra c) de la LIR vigente para el año comercial 2013, esto es, suspender el impuesto final que correspondería, con motivo del retiro de un derecho personal, y su posterior reinversión en la sociedad deudora del mismo.

1.- Suspensión de la tributación de los retiros o distribución de utilidades reinvertidos.

En relación al beneficio en cuestión, este Servicio ha indicado reiteradamente que, conforme al artículo 14 de la LIR⁹, los impuestos finales por las rentas o utilidades generadas por los contribuyentes que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa, se aplican cuando éstas son retiradas o distribuidas a sus respectivos propietarios, socios o accionistas¹⁰.

De forma excepcional, el artículo 14 A) N° 1 letra c) establecía una suspensión de dicha tributación, en tanto el propietario, socio o accionista efectúe el retiro para reinvertirlo en otro contribuyente obligado a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa. De esta manera, el retiro efectuado no se gravaría con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, mientras no sea retirado de la sociedad receptora de la reinversión¹¹.

⁷ En los años 2015 y 2016, la reinversión de utilidades se encontraba normada por el artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.780.

⁸ Especifica el consultante que esto debe realizarse mediante alguna de las tres formas indicadas en el artículo 14 A) N° 1 letra c) inciso segundo.

⁹ Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20780, modificada por la Ley 20.899.

¹⁰ En este sentido, por ejemplo, Oficios N°s 3412 de 2008, 4438 de 2005, 4076 de 2001, 3116 de 1999, 2751 de 1997 y 2106 de 1996.

¹¹ Ídem.

Ahora bien, la reinversión deberá realizarse mediante un aumento efectivo del capital de la sociedad receptora¹², dentro del plazo de 20 días desde que se efectuó el retiro.

Adicionalmente, la norma en cuestión establecía el deber, por parte del beneficiario de la suspensión de impuestos finales, de informar a la sociedad receptora, al momento de recibir la inversión, el monto del aporte que corresponda a utilidades tributables que no han pagado Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional y el crédito por Impuesto de Primera Categoría que le corresponda. Finalmente, la sociedad receptora deberá acusar recibo de la inversión y del crédito asociado a ésta e informar de esta circunstancia a este Servicio^{13 14}.

Así, la suspensión de los impuestos finales era una situación de excepción, otorgada como beneficio para fomentar que las utilidades de un contribuyente se destinen a la producción de bienes y servicios, mediante su inversión, en lugar de ser consumidos por su propietario, socio o accionista¹⁵.

En relación al caso en particular, la procedencia de la suspensión en cuestión permitía omitir la retención que corresponde efectuar a la Sociedad Fuente, conforme al artículo 74 N° 4 de la LIR vigente en la misma época, en tanto la misma norma establece, como excepción, aquellos casos en que el retiro se efectúa para reinversión conforme al artículo 14 A) N° 1 letra c) de la LIR.

2.- Bienes objeto del retiro y de la posterior inversión.

De acuerdo con lo expuesto, en relación a su consulta, efectivamente el retiro acordado desde la Sociedad Fuente puede ser pagado mediante la cesión de un derecho personal a favor del Inversionista.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Servicio, especificando que, para efectos de acogerse a los dispuesto en el artículo 14 A) N° 1 letra c) de la LIR, deberá tratarse de cualquier bien susceptible de valuación pecuniaria¹⁶.

Por su parte, la inversión que pretende acogerse a los beneficios en cuestión también podrá corresponder a cualquier tipo de bien susceptible de valuación pecuniaria, no existiendo limitación en el texto legal sobre la naturaleza del bien.

Sin embargo, la norma exige que el bien sea aportado efectivamente al capital de la sociedad receptora. En el caso que se presenta, al tratarse de una sociedad anónima existente con anterioridad, deberán suscribirse y pagarse acciones de pago¹⁷, acto que podrá realizarse mediante cualquier tipo de bienes¹⁸.

Como este Servicio ha indicado, la finalidad del artículo 14 A) N° 1 letra c) de la LIR es que la suspensión opere *“cuando tanto el retiro como la inversión se hagan en términos que impliquen una aplicación efectiva e inmediata de dichos recursos en la empresa receptora”*¹⁹.

De este modo, resulta efectivo que el retiro y posterior reinversión exigido por el artículo en cuestión, puede tener como objeto un derecho personal, en tanto bien incorporal de la Sociedad Fuente, posteriormente incorporado al capital de la Sociedad Receptora.

3.- Aumento efectivo de capital producto de la operación.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe agregar que el artículo 14 A) N° 1 letra c) de la LIR, en su inciso segundo, hace referencia al carácter de *efectivo* que debe revestir el aumento de capital para que una reinversión, cumpliendo todos los requisitos establecidos en dicha norma, pueda acogerse al beneficio de suspender la tributación a nivel de impuestos finales.

Al respecto, este Servicio ha entendido dicho concepto en relación a la finalidad de la norma, indicando la necesidad de que, con motivo de la reinversión, se produzca una transferencia de recursos que queden a disposición del contribuyente y sean destinados efectivamente al desarrollo del giro social²⁰.

¹² Aumento de capital de un empresario individual, aportes de capital en una sociedad de personas o suscripción y pago de acciones en una sociedad de capital.

¹³ Asimismo, en caso de ser una sociedad anónima, deberá informar a este Servicio la enajenación de las acciones respectivas.

¹⁴ En este sentido, Oficio N° 4438 de 2005 y Oficio N° 3412 de 2008.

¹⁵ En este sentido, Oficio N° 1316 de 2009.

¹⁶ En este sentido, Oficio N° 508 de 2000 y Oficio N° 2751 de 1997.

¹⁷ Emitidas por un aumento de capital acordado en Junta Extraordinaria de Accionistas, cuya acta se reduzca a escritura pública y procediendo a publicar en el Diario Oficial e inscribir en el Registro de Comercio del Conservador de Bienes Raíces respectivo, un extracto de ésta última, dentro del plazo de 60 días.

¹⁸ En tanto se dé cumplimiento al estatuto social y a los artículos 15 y 67 inciso segundo N° 6 de la Ley N° 18.046.

¹⁹ Oficio N° 1121 de 1987. En el mismo sentido, Oficio N° 2106 de 1996 y 4076 de 2001.

²⁰ En este sentido, Oficios N°s 1316 de 2009, 4076 de 2011, 1121 de 1987.

Así, para analizar el cumplimiento de este requisito en el caso que se plantea, se deberá analizar la existencia y valor pecuniario del derecho personal que es objeto de la reinversión.

Cabe señalar que la acreditación de estos elementos se deberá efectuar en el correspondiente procedimiento de fiscalización, conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario.

Asumiendo que se ha acreditado dicho origen, así como su valor pecuniario, cabe indicar que la operación, al extinguir la obligación pendiente de la Sociedad Receptora, genera una disminución de su pasivo exigible, aumentando su capital propio tributario.

La mencionada disminución de pasivo exigible permite a la sociedad destinar recursos que antes debería haber utilizado para pagar su obligación, en el desarrollo de su giro, de manera que, se puede apreciar un incremento patrimonial que permite redestinar activos de la Sociedad Receptora a su objeto.

En dicho sentido, al producirse un aumento efectivo del capital de la Sociedad Receptora, la reinversión del derecho personal y la consecuente extinción de un pasivo de ésta, permitiría al Inversionista acogerse a la suspensión del Impuesto Adicional, en tanto se acredite su origen y monto de manera fehaciente, en el respectivo procedimiento de fiscalización.

4.- Modos de extinguir las obligaciones diferentes al pago.

En relación al pago de las acciones emitidas por el aumento de capital de la Sociedad Receptora, este Servicio ha considerado que el concepto de pago no solo comprende el pago efectivo, en tanto modo de extinguir obligaciones, sino también cuando una obligación se cumple por modos equivalentes al pago, como ocurre con la dación en pago, compensación, novación, confusión y transacción²¹.

Conforme al caso hipotético en cuestión, el Inversor y la Sociedad Receptora tienen las calidades recíprocas de deudor y acreedor. Por una parte, el Inversor adeuda el pago de las acciones a la Sociedad Receptora, y por la otra, la última adeuda al primero el derecho personal que adquirió de la Sociedad Fuente.

Tras la cesión del crédito habría operado efectivamente una confusión, al reunirse en la Sociedad Receptora las calidades de acreedor y de deudor de una misma obligación, extinguiéndose ésta consecuentemente.

Corresponderá al contribuyente, en el procedimiento de fiscalización respectivo, acreditar la concurrencia de los requisitos necesarios para la extinción de la obligación en cuestión, mediante un modo equivalente al pago.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo con lo analizado, se da respuesta a sus consultas:

1. Resulta efectivo que:

- a) Un retiro de utilidades tributables se puede realizar tanto en dinero como en especie;
- b) Un retiro de utilidades tributables podría pagarse mediante la cesión de un derecho personal de propiedad de la sociedad fuente del retiro, quedando gravado, en principio, con el impuesto final que le corresponda;
- c) El retiro en especie mencionado podría ser reinvertido mediante la cesión del crédito en cuestión a una sociedad;
- d) La suspensión de impuestos finales²² es procedente en caso que la reinversión se efectúe mediante un aumento de capital pagado con la cesión de un crédito del cual la sociedad receptora era la deudora, en tanto el derecho personal cedido sea real y existente, y concurriendo copulativamente los requisitos mencionados precedentemente.

2. El aumento de capital pagado con una cesión de crédito y la posterior confusión que se produce para la sociedad receptora de la reinversión, que adquiere la calidad de acreedora y deudora del referido crédito,

²¹ Circular N° 54 de 2013, Título II letra A párrafo tercero.

²² Conforme a las normas vigentes el año comercial 2013.

no obsta a la procedencia de la suspensión de impuestos finales del artículo 14 A) N° 1 letra c) de la LIR.

Por último, debe hacerse presente que la procedencia del beneficio establecido en el artículo 14 A) N° 1 letra c) de la LIR, en su versión vigente al año comercial 2013, así como la concurrencia de cada uno de los requisitos que dicha norma establecía, deberá acreditarse en la respectiva instancia de fiscalización.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2243 del 29-08-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos