

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 7, ART. 31 INCISO
CUARTO N° 3 – CIRCULAR N° 49 DE 2016
(ORD. N° 2392 DE 08.09.2021).**

Tratamiento tributario de sumas pagadas a socio comanditario que ejerció derecho a retiro de la sociedad.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario que debe darse a las sumas pagadas al socio comanditario de una sociedad en comandita por acciones que renunció a la sociedad.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, en 1990 Inversiones ZZZ celebró un contrato de suscripción de 1.250 acciones de AAA CpA por un precio total de \$1.100.000.000, suma que pagó al contado, en dinero efectivo, pasando a detentar la calidad de socio comanditario.

Luego de reiterados aumentos de capital, en diciembre de 2017 AAA CpA se dividió en cinco sociedades, entre ellas, BBB Limitada CpA, con un capital asignado de \$6.115.438.844, dividido en 77.690 acciones.

Al 31 de diciembre de 2018, el valor tributario de la inversión de ZZZ en BBB era de \$54.634.955.555.

En abril de 2019, ZZZ acordó retirarse de BBB. Para estos efectos, se disminuyó el capital social de esta última y se pagó al contado y en dinero efectivo a ZZZ \$37.960.604.267, por concepto de devolución de capital y su parte proporcional en las utilidades acumuladas.

En la determinación de su Renta Líquida Imponible del año tributario 2020, ZZZ dedujo como gasto del artículo 31, inciso cuarto, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el costo tributario de su inversión, por \$54.634.955.555. Asimismo, los \$37.960.604.267 recibidos se imputaron al saldo positivo del registro RAI que mantenía, de modo tal que constituyen utilidades afectas a impuestos finales. Existiendo pérdida tributaria y utilidades percibidas, tuvo lugar la absorción de estas últimas, recuperando \$91.844.923 por concepto de PPUA.

En la determinación del capital propio tributario, se castigó totalmente el activo tributario “BBB” y aumentó el activo tributario “caja o banco”, por las utilidades absorbidas y el crédito recuperado.

Luego, tras citar la normativa aplicable, y solicita confirmar que:

- 1) El retiro del accionista importa la extinción definitiva del vínculo patrimonial que lo une con la sociedad, de modo que las acciones dejan de ser representativas de una alícuota en el capital provocándose la pérdida de valor económico de las acciones y la imposibilidad de generar rentas.
- 2) Lo anterior habilita al socio o accionista para deducir el costo tributario corregido de su inversión como gasto del artículo 31, inciso cuarto, N° 3, de la LIR, vigente al 31.12.2019 en tanto se produce la pérdida de un activo tributario, siendo indiferente las razones que motivaron el retiro.
- 3) Las sumas pagadas por la sociedad al accionista, a título de disminución de capital y de otras cuentas de patrimonio se someten al tratamiento tributario de los artículos 14, letra B), y 17, N° 7, de la LIR, vigente al 31.12.2019, de modo que en caso de existir saldos positivos de RAI y SAC tales cantidades constituirán utilidades tributables con derecho a crédito, recuperable vía PPUA.
- 4) En la determinación del capital propio tributario, el retiro importará la extinción del activo tributario consistente en la inversión en la sociedad desde la cual se retiró, y el incremento del activo tributario caja o banco por el monto de las cantidades percibidas y del crédito recuperado vía PPUA.
- 5) El tratamiento tributario expuesto es procedente o con independencia de que el monto pagado con motivo del derecho a retiro sea superior o inferior al valor tributario de la inversión.

II ANÁLISIS

Conforme los artículos 2108 y siguientes del Código Civil, los socios pueden renunciar a la sociedad, en los casos y bajo las condiciones que la ley establece.

Según la doctrina¹, la renuncia del socio constituye un acto jurídico unilateral, en virtud del cual este manifiesta su voluntad de desligarse de la sociedad. Ejercido el derecho a retiro, el socio recibirá la parte de los haberes sociales que le correspondan y la sociedad continuará con los otros socios

Dado que el socio abandona la sociedad, dando fin al vínculo que mantenía con ella, procede la disminución del capital aportado, materializándose así la salida del socio, cuyo monto dependerá de la valorización que se realice de los derechos del socio.

Para efectos tributarios, lo que el socio perciba por su salida de la sociedad constituye una devolución de capital, en los términos del artículo 17, N° 7 de la LIR, vigente al 31.12.2019².

Según lo prescrito en dicha norma, no constituye renta la devolución de capital social y sus reajustes, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de esa ley. Las sumas percibidas por este concepto se imputan y afectan con los impuestos que corresponda en la forma dispuesta en el artículo 14, imputándose en último término el capital social y sus reajustes, solo hasta concurrencia del monto aportado por el propietario, socio o accionista perceptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, reajustadas.

Cualquier retiro, remesa, distribución o devolución de cantidades que excedan de los conceptos señalados precedentemente se gravan con los impuestos de la LIR, conforme a las reglas generales.

Por otra parte, de acuerdo con el inciso primero del artículo 31 de la LIR, vigente al 31.12.2019, la renta líquida afecta al impuesto de primera categoría (IDPC) se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio.

El N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR permite deducir como gasto las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad, deducción que igualmente deberá cumplir los requisitos generales sobre aceptación de gastos, según la naturaleza de estos.

Los párrafos tercero y siguientes del citado N° 3 establecen que las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales de otras empresas o sociedades, incrementadas y, en caso que dichas pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el IDPC pagado sobre dichas utilidades incrementadas se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida.

En este caso, el consultante habría ejercido su derecho a retiro de la sociedad BBB Limitada CpA, aprobándose en junta extraordinaria de accionistas de dicha sociedad el retiro del socio y determinándose el monto a pagar por concepto de capital y de utilidades acumuladas.

Sin embargo, dado que existe una diferencia negativa entre el costo tributario de la inversión y el monto recibido, según lo señalado en su presentación, esta podrá ser reconocida como una pérdida del ejercicio de acuerdo con el artículo 31, inciso cuarto, N° 3, de la LIR. Atendido que el monto percibido fue menor al de la inversión, el patrimonio del consultante ha sufrido una disminución equivalente a la diferencia entre lo aportado y lo que se le ha devuelto, procediendo su reconocimiento como gasto³.

Sobre la posibilidad que la pérdida tributaria que se determine a causa de lo expuesto anteriormente pueda ser imputada a los montos pagados por BBB, ello dependerá de si esta los imputó y certificó de acuerdo con la ley como una devolución de capital propiamente tal, o como una distribución de dividendos. En este sentido, debe atenderse al orden de imputación establecido en el artículo 17, N° 7, de la LIR, en relación con el artículo 14 de la misma ley⁴.

¹ Puelma Accorsi, Álvaro; Sociedades, Tomo I; Tercera Edición, Editorial Jurídica de Chile. 2011, páginas 408 y 411.

² No aplica lo indicado para el derecho a retiro regulado en el artículo 69 de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas. De acuerdo con lo interpretado en el Oficio N° 2536 de 1984, el referido derecho a retiro, concedido al accionista disidente, es una enajenación de acciones y no una devolución de capital.

³ Oficio N° 812 de 2021, N° 1681 de 2019, N° 2387 de 2018.

⁴ La devolución del capital será imputada, en primer término, al FUR (en caso de que existiese), luego al RAP o RAI (según si se trata de un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida o parcialmente integrado, respectivamente), DDAN y REX, cantidades acumuladas en exceso de dichos registros, capital social y reajustes y, finalmente, otras cantidades. Ver Circular N° 49 de 2016, aplicable en la fecha de los hechos analizados.

Por consiguiente, si dichas sumas fueron imputadas a algún registro de utilidades tributables o no resultaron imputadas a ningún registro, y por lo tanto, certificadas como dividendos afectos a impuestos finales, la pérdida tributaria será imputada a dichas utilidades. En este caso, el total o la parte del crédito por IDPC que corresponda sobre los dividendos percibidos, cuando estas sumas incrementadas total o parcialmente sean absorbidas por la pérdida, podrá recuperarse como pago provisional⁵.

Por cierto, lo expuesto deberá acreditarse en las respectivas instancias de fiscalización, especialmente, que el costo tributario de la inversión se encuentre correctamente determinado tras la división de BBB⁶.

III CONCLUSIÓN

Atendido el análisis precedente, de acuerdo con lo solicitado y sujeto a lo que se determine en las respectivas instancias de fiscalización, se informa que:

- 1) La renuncia del socio a la sociedad pone fin al vínculo que mantenía con ella. Su salida se materializa con la disminución del capital aportado en la sociedad, teniendo derecho a percibir la parte de los haberes sociales que correspondan.
- 2) Para efectos tributarios, los montos pagados por la sociedad BBB por concepto del retiro constituyen una devolución de capital, en los términos del artículo 17, N° 7 de la LIR, vigente al 31.12.2019.

La diferencia negativa que se produzca entre el costo tributario de la inversión y los montos pagados por la sociedad podrá ser reconocida como gasto del artículo 31 inciso cuarto N° 3, de la LIR, vigente al 31.12.2019.

- 3) El tratamiento tributario aplicable a las sumas pagadas por la sociedad BBB al consultante corresponde al establecido en el artículo 17, N° 7, en relación con el artículo 14, ambos de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2019.

Por consiguiente, si las utilidades percibidas por el consultante están afectas a impuestos finales y tienen derecho a crédito por IDPC, este será recuperable conforme con los párrafos tercero y siguientes del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

- 4) En la determinación del Capital Propio Tributario, deberá reconocerse el término de la inversión, por una parte, y el ingreso de las sumas devueltas, por otra, lo que representa el cambio de un activo por otro. La variación negativa del Capital Propio Tributario se reconocerá en el resultado.
- 5) Sea que el monto pagado por concepto del retiro de la sociedad sea mayor o menor al costo tributario de la inversión, el tratamiento tributario aplicable será el del artículo 17 N° 7, en relación con el artículo 14, ambos de la LIR.

No obstante, existiendo una diferencia positiva entre ambos montos, dicho monto constituirá un incremento patrimonial para el socio accionista que se retira, afecto a impuesto conforme con las normas generales

Saluda a usted,

RICARDO ANTONIO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 2392 del 08-09-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁵ Circular N° 49 de 2016.

⁶ Oficio N° 1686 de 2015.