

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A), ART. 21, ART. 31
INCISO CUARTO N° 6, ART. 33 N° 1 LETRA G), ART. 43 N° 1, ART. 56 N° 3 Y ART. 63 –
CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 4 BIS Y ART. 26 BIS
(ORD. N° 2496 DE 06.11.2020).**

Aplicación de normas tributarias a modificación societaria que indica.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de los artículos 4° bis y 4° ter del Código Tributario y del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en la modificación de estructura societaria de sociedad de responsabilidad limitada que presta servicios profesionales.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, asesora a una sociedad de responsabilidad limitada (SRL) que presta servicios profesionales y que está conformada por personas naturales. Hasta el año tributario 2020 tributó en base al régimen de renta atribuida del artículo 14, letra A), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), vigente hasta diciembre de 2019.

Sus socios – todos abogados – tenían asignado un sueldo empresarial correspondiente al tope del monto por el cual se efectuaban las cotizaciones previsionales. Asimismo, percibían la totalidad de las utilidades generadas por la SRL, distribuidas según criterios de contribución de clientes, años de experiencia, entre otros.

Atendidas las modificaciones legales introducidas por la Ley N° 21.210, la SRL quedó acogida al régimen del artículo 14, letra A), de la LIR. Por tal motivo, se decidió aumentar el sueldo de los abogados a valor de mercado y que estos pasen a ser socios como Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL). En consecuencia, serán las EIRL las que perciban las utilidades generadas por la sociedad.

Continúa su presentación citando, en lo pertinente, los artículos 4° bis y 4° ter del Código Tributario y el inciso primero del artículo 31 de la LIR, solicitando se confirmen los siguientes criterios:

- 1) Cada EIRL de los abogados deberá cumplir con la tributación que le corresponda, según los distintos regímenes que establece la LIR;
- 2) La reestructuración de los socios abogados en EIRL y la recepción de las utilidades por dichas entidades se encontraría amparada por el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios, de la forma en que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, amparándose en una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria.
- 3) El pago de remuneraciones de mercado y bonos de desempeño a los abogados, que a través de sus EIRL son socios, es un gasto aceptado para la SRL.

II ANÁLISIS

En primer término, analizada la consulta se observa que el petionario solicita confirmar criterios normativos de interpretación, sin formular una consulta al amparo del artículo 26 bis del Código Tributario.

En efecto, los contribuyentes pueden formular consultas que digan relación con la eventual aplicación de la norma general anti elusiva contenida en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, las cuales tendrán carácter vinculante para este Servicio, en la medida que las mismas cumplan con los requisitos establecidos para someterse al procedimiento normado en el artículo 26 bis citado¹. No obstante, los contribuyentes también podrán formular consultas sobre esta materia, pero no vinculantes, en cuyo caso, no se sujetarán al procedimiento indicado².

Dicho lo anterior, desde el punto de vista normativo es necesario despejar previamente algunos aspectos deslizados en su consulta.

¹ Las instrucciones sobre este procedimiento se contienen en la Circular N° 44 de 2020.

² Para estos efectos, se rigen por lo instruido mediante Resolución Ex. N° 59 de 2020.

En cuanto a la reestructuración de la composición societaria³, cabe mencionar que el régimen establecido en el texto vigente del artículo 14, letra A), de la LIR, es de aplicación general para todas aquellas empresas que declaren el impuesto de primera categoría con base en renta efectiva determinada con contabilidad completa⁴.

Los propietarios de las empresas acogidas a este régimen quedarán gravados con impuestos finales sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde dichas empresas. En contra de los impuestos finales, conforme con los artículos 56, N° 3, y 63 de la LIR, tendrán derecho al crédito por impuesto de primera categoría pagado sobre tales cantidades, sin embargo, si dicho crédito se encuentra sujeto a la obligación de restitución acumulado en el registro SAC, deberán restituir, a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito.

Las normas descritas resultan aplicables tanto si los contribuyentes de impuestos finales son propietarios directos de las empresas acogidas al régimen del artículo 14, letra A), de la LIR, como si son propietarios indirectos de las mismas. De este modo, al cambiar la propiedad de la SRL, de personas naturales a personas jurídicas (EIRL), no se alteran los efectos tributarios precedentemente expuestos.

En este último caso, es importante señalar que la EIRL, como contribuyente de primera categoría, debe cumplir con todas las obligaciones que la ley establece, pudiendo optar por acogerse a los regímenes de tributación del artículo 14 de la LIR, mientras cumpla con los requisitos que la misma ley establece para cada uno de ellos.

En lo que dice relación con las remuneraciones pagadas a los abogados, el artículo 31, inciso cuarto, N° 6, de la LIR, acepta la deducción como gasto de los sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, mientras cumplan con los requisitos generales del inciso primero del citado artículo 31.

Los párrafos tercero y cuarto del N° 6, en comentario, establecen que las personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa hayan podido influir en la fijación de sus remuneraciones, se aceptarán como gasto en la parte que sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital; todo lo anterior, a juicio de la Dirección Regional respectiva. En los mismos términos se aceptarán las remuneraciones asignadas al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa.

Dichas remuneraciones, desde el punto de vista de quien las percibe, estarán afectas al impuesto único de segunda categoría, el que se aplicará según la escala de tasas progresivas establecida en el artículo 43, N° 1, de la LIR.

En este contexto, y respecto de las remuneraciones percibidas por los abogados, se precisa que el análisis precedente se efectúa sobre la base que dichos abogados serán directamente contratados por la SRL, bajo vínculo de subordinación y dependencia.

Aclarado lo anterior, y conforme con lo expuesto en los párrafos precedentes, tanto si los abogados perciben las remuneraciones como socios de la SRL o como trabajadores de esta, dicha remuneración se encontrará gravada con el impuesto único de segunda categoría a que se hizo referencia. El alza de las remuneraciones implicará eventualmente que la tasa del impuesto será mayor a la que actualmente aplican, en caso de que proceda la aplicación de un tramo distinto del IUSC o IGC, según corresponda.

Finalmente, desde el punto de vista de la SRL que paga las remuneraciones⁵, en la medida que sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, serán deducibles como gasto en la determinación de la renta líquida imponible, lo que deberán acreditar en la instancia de fiscalización respectiva.

³ No es parte de la consulta, pero se hace presente que, al aportar cada socio sus derechos sociales a la constitución de su EIRL, en principio no habrá efecto tributario, pero podría haberlo si el aporte se efectúa a un valor diferente del valor tributario que tienen las acciones de cada socio. En este caso, puede generarse una diferencia o ganancia imponible para el socio, así como podría aplicarse la facultad de tasación contenida en el artículo 64 del Código Tributario.

⁴ Conforme con lo dispuesto en el artículo noveno transitorio de la Ley N°21.210, quedarán acogidos de pleno derecho a este régimen los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2019 se encontraban acogidos al régimen del artículo 14 letra A) o B) de la LIR, según la redacción a esa fecha, salvo aquellos que cumplen los requisitos del Régimen Pro Pyme contenido en la letra D) del actual artículo 14 que se acogerán de pleno derecho a dicho régimen.

⁵ Este Servicio impartió instrucciones en esta materia mediante la Circular N° 53 de 2020.

Se hace presente que, de acuerdo con el artículo 21, en relación con el artículo 33, letra g), ambos de la LIR, las remuneraciones pagadas en exceso de los márgenes permitidos por el artículo 31 podrán quedar afectos a los impuestos señalados en el artículo 21 citado. Asimismo, se precisa que, a los abogados, como socios indirectos de la SRL, les resultan aplicables las disposiciones del artículo 21 por los gastos rechazados en que la SRL incurra a su favor o en beneficio de sus relacionados.

Conforme lo expuesto precedentemente, se estima que, en términos generales, la reestructuración propuesta, en principio y por sí misma, no resulta elusiva, cuestión que, en definitiva, se encuentra sujeta a las demás circunstancias concurrentes, revisadas en las correspondientes instancias de fiscalización.

III CONCLUSION

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

- 1) Cada EIRL de propiedad de los abogados deberá cumplir con la tributación que le corresponda, según los distintos regímenes que establece la LIR.
- 2) En términos generales, la reestructuración propuesta, en principio y por sí misma, no resulta elusiva. No obstante, dado que los criterios en materia de elusión que se solicita confirmar vinculados con la norma general anti elusiva contenida en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario no han sido analizados al amparo de lo dispuesto en el artículo 26 bis del Código Tributario, cuyas instrucciones se encuentran contenidas en las Circulares N° 65 de 2015, N° 41 de 2016 y N° 44 de 2020, lo indicado no es vinculante para este Servicio.
- 3) En cuanto al pago de remuneraciones y bonos de desempeño a los abogados, será un gasto aceptado para la SRL en cuanto se acredite que son razonablemente proporcionadas conforme a los criterios y requisitos establecidos en el artículo 31, inciso cuarto, N° 6, de la LIR.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2496 del 06-11-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos