

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 Y ART. 21 – LEY N° 20.780,
ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO N° I N° 4
(ORD. N° 2650 DE 19.11.2020).**

Retiros en exceso existentes en una sociedad de personas absorbida por otra sociedad de la misma naturaleza jurídica.

Se ha solicitado a este Servicio determinar si deben considerarse como retiros afectos a impuesto los excesos de retiros sobre las rentas tributables existentes en una sociedad de personas absorbida por otra sociedad.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el año comercial 2013 una sociedad anónima (comercial S.A.) efectuó retiros desde una sociedad de responsabilidad limitada (inversiones limitada), los que quedaron en exceso y pendientes de su calificación tributaria al término del ejercicio 2013.

En 2014, comercial S.A. se dividió, constituyéndose una nueva sociedad (inversiones S.A.), a la cual fueron asignados los derechos sociales en inversiones limitada.

En inversiones limitada los retiros en exceso se mantuvieron como tales, pendientes de definir su calificación tributaria al término de los ejercicios 2014 y 2015.

En diciembre de 2016, una sociedad de responsabilidad limitada (retail limitada) absorbió en una fusión por incorporación a la sociedad inversiones S.A., transmitiéndose los derechos sociales con retiros en exceso en inversiones limitada

En la misma fecha (diciembre de 2016), retail limitada absorbió a inversiones limitada, por reunirse en su mano el 100% de los derechos sociales, de suerte que esta última entidad se disolvió.

A juicio del consultante, la responsabilidad por los retiros en exceso se habría extinguido con motivo de la fusión entre retail limitada e inversiones S.A. y, por tanto, la sociedad absorbente retail limitada y sus socios, no mantienen retiros en exceso pendientes de definir su calificación tributaria.

No existiría retiro tributable, pues no se efectúa una cesión o enajenación de los referidos derechos sociales con retiros en exceso, sino que éstos se transmiten de una empresa a otra por disposición de la ley con motivo de la fusión, hipótesis que no contempla ni la norma original del artículo 14 de la LIR, ni la norma transitoria de la Ley N° 20.780.

Lo anterior sería concordante con diversas interpretaciones sobre la naturaleza jurídica de una fusión de sociedades, así como sobre la imposibilidad de transmitir desde la entidad absorbida a la absorbente derechos o créditos tributarios¹.

Indica que la tributación especial que regulaba la norma original del artículo 14 de la LIR, así como la norma transitoria dispuesta en la Ley N° 20.780, tiene sentido únicamente cuando la enajenación de los derechos sociales con retiros en exceso es efectuada por contribuyentes que se habrían afectado con el impuesto global complementario o adicional sobre tales retiros, cuestión que no se da en la situación analizada.

Distinta es la situación, agrega, en el caso de la transformación de la sociedad de personas en sociedad anónima, la que pasa a ser responsable con el impuesto del artículo 21 de la LIR, puesto que se extinguen los derechos sociales que mantienen los retiros en exceso, regla que se mantiene en las normas de transición contenidas en la Ley N° 20.780.

Aun cuando se llegara a entender que la responsabilidad por los retiros en exceso no se extinguió, su calificación tributaria se definiría al término del año comercial 2016 como retiros afectos a los impuestos finales, lo que implica que deben incorporarse al FUT de retail limitada, sin que deban afectarse con impuesto la sociedad y los socios de ésta, por tratarse de retiros tributables recibidos desde otra sociedad; y, por lo tanto, sin que por tal calificación deban gravarse los socios de retail limitada, con el impuesto del inciso primero del artículo 21 de la LIR (atendido que la mayoría de los socios son sociedades anónimas).

¹ Cita al efecto los Oficios N° 1479 de 2005, N° 872 de 2017, N° 1202 de 2005, N° 2294 de 2015, N° 057 de 2016, entre otros.

Por otro lado, atendida la particular circunstancia ocurrida, al imputarse los retiros en exceso en el FUT de retail limitada, tal registro disminuiría por la referida imputación, pero luego, y en la misma suma, se incrementaría por la percepción de retiros tributables percibidos (si se acepta como cierta la imputación referida). Es decir, el efecto indicado es neutro y al mismo resultado se llegaría si se estimara que los retiros en exceso se extinguieron en la fusión. No existiría un incremento de patrimonio que justifique la tributación de retail limitada o de sus socios, pues los retiros en exceso se imputarían (disminuyendo el FUT) y luego se reconocerían como recibidos (incorporándose al FUT), sin que se produzca variación alguna en el patrimonio tributario de la sociedad o sus socios.

Agrega que, al examinar las normas transitorias contenidas en la Ley N° 20.780 que regulan la situación de los retiros en exceso pendientes al 31 de diciembre de 2014, no se contempla una hipótesis de tributación específica para el caso analizado, al reunirse en retail limitada (si se acepta que por la vía de la fusión se transmite la responsabilidad por los retiros en exceso) la calidad de “socio” responsable por la tributación de retiros en exceso, y por otra parte, producto de la fusión, la de “sociedad fuente” de los mismos retiros; estimando que no hay un efecto tributario que reconocer respecto de la sociedad retail limitada o de sus socios.

Tras citar y comentar los Oficios N° 705 de 2017 y N° 2153 de 2013, relativos a la materia, y exponer otras consideraciones, solicita confirmar que:

- 1) La responsabilidad por los retiros en exceso se extinguiría con motivo de la fusión entre retail limitada e inversiones S.A. Por tanto, la sociedad absorbente (retail limitada) y sus socios no mantendrían retiros en exceso pendientes de definir su calificación tributaria.
- 2) En subsidio de lo anterior, aun cuando se entendiera que la responsabilidad por los retiros en exceso no se extinguió, estos definirían su calificación tributaria al término del año comercial 2016, como afectos a los impuestos finales, incorporados al FUT de retail limitada en esa misma calidad, sin que deban afectarse con impuesto respecto de la sociedad o los socios de ésta por tratarse de retiros tributables recibidos desde otra sociedad.
- 3) Las normas transitorias de la Ley N° 20.780 no contemplan una hipótesis legal que establezca tributación cuando en una empresa se reúne la calidad de “socio” titular de los retiros en exceso y de “sociedad fuente” de los mismos, producto de fusiones.
- 4) De acuerdo con el Oficio N° 705 de 2017, en la absorción de la sociedad fuente de los retiros en exceso éstos no se gravan con impuesto por parte de la sociedad absorbente o sus socios.

II ANÁLISIS

En relación con lo consultado se informa que la Ley N° 20.780 eliminó del artículo 14 de la LIR, a partir del 1° de enero de 2015, el concepto de “retiros en exceso”, así como también su tratamiento tributario y las reglas para su asignación a los socios de una sociedad.

Sin perjuicio de lo anterior, el N° 4 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 reguló específicamente la situación tributaria de los retiros en exceso registrados o mantenidos en la empresa o sociedad respectiva al 31 de diciembre de 2014, su reajuste e imputación, incluyendo normas especiales para las empresas que se convierten, dividen o fusionan².

Al respecto, la citada norma transitoria³ dispone que en “la conversión de un empresario individual o en la división o fusión de sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución de una sociedad por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, efectuada a partir del 1 de enero de 2015, o a contar del 1 de enero de 2017, según el caso, si la empresa que se convierte o la sociedad que se divide o fusiona, mantiene retiros en exceso, éstos se mantendrán pendientes de tributación en la empresa que se crea o subsiste, siendo responsable por los mismos quién hubiere efectuado los retiros en exceso, o su cesionario, de acuerdo a las reglas precedentes.”

Agrega esta disposición que, “en caso que la continuadora o la que nace de la división resulte ser una sociedad anónima o una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas, dicha sociedad deberá pagar el impuesto del inciso primero del artículo 21 en el o en los ejercicios en que corresponda de acuerdo a las reglas anteriores, por los retiros en exceso que existan al momento de la conversión, división o fusión respectiva. En las divisiones, los retiros en exceso se

² Dependiendo de si se trata de retiros que se mantengan en exceso al 31.12.2014 o al 31.12.2016.

³ Párrafo final del N°4 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

asignarán en proporción al capital propio tributario de la sociedad que se divide, determinado a la fecha de división.”

Conforme lo anterior, y en lo que interesa, si la continuadora tras la fusión – incluyendo el caso de la fusión impropia – es una sociedad de personas, ésta no se afectará con el impuesto del inciso primero del artículo 21, siendo aplicables las restantes normas del N° 4 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

En tal evento, los retiros en exceso se considerarán realizados en el primer ejercicio en que la empresa absorbente tenga utilidades tributables, debiendo afectarse con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, o bien se traspasarán a sus empresas socias en la proporción que representen los excesos de retiros de cada empresa en el total de estas rentas para la aplicación de los impuestos respectivos.

Precisado lo anterior, y en cuanto a la situación específica en consulta:

- 1) Como resultado de la primera fusión – propia – la sociedad que mantiene registrados los retiros en exceso (inversiones limitada) no se disuelve (conservándose los derechos sociales de la misma en poder de la entidad absorbente) y no existe retiro de rentas por no haber cesión de los derechos sociales, siendo inaplicables los impuestos establecidos en la LIR y, en particular, el impuesto del artículo 21.

Luego, inversiones limitada mantiene los retiros en exceso pendientes de calificación tributaria.

- 2) Respecto de la segunda fusión – impropia – los retiros en exceso se deberán mantener pendientes de tributación en la empresa que subsiste o continuadora (retail limitada), afectándose dichos retiros con impuesto cuando se produzcan rentas tributables o se enajenen los derechos sociales, según se establece en la ley.

De esta forma, los retiros en exceso de utilidades tributables determinados conforme a las normas del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa absorbente tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en el artículo 14 de la LIR.

Atendido que la entidad absorbente es una sociedad de personas, los socios tributarán con los impuestos global complementario o adicional sobre los retiros que les correspondan en el total de los retiros en exceso de las utilidades tributables, debidamente reajustados. Si se trata de socios contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, se deberán entender retirados por estos para la aplicación de los impuestos que correspondan y en la oportunidad respectiva.

Según lo señalado, como la sociedad absorbente o continuadora es una sociedad de personas, no será aplicable la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, ya que la Ley dispone que solo en caso que la continuadora resulte ser una sociedad anónima o una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas, dicha sociedad deberá pagar el impuesto del inciso primero del artículo 21 en él o en los ejercicios en que corresponda de acuerdo a las reglas anteriores, por los retiros en exceso que existan al momento de la fusión respectiva.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente, y limitado a lo señalado en su presentación, se informa que:

- 1) La responsabilidad por los retiros en exceso no se extingue con motivo de la fusión de la sociedad desde la cual se efectuaron (inversiones limitada), por así disponerlo expresamente la Ley N° 20.780 en sus normas transitorias, por lo que dichos retiros en exceso mantienen pendiente su calificación tributaria en la respectiva sociedad de personas luego de perfeccionada la fusión (retail limitada).
- 2) Los retiros en exceso definieron su calificación tributaria al término del año comercial 2016, como afectos a los impuestos finales, por lo que se deberán entender retirados por sus socios para gravarse con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según el caso; o, si se trata de empresas afectas al Impuesto de Primera Categoría, se deberán incorporar a sus registros tributarios para la aplicación en estas últimas de los impuestos que correspondan.

Cabe agregar que, en el caso en análisis, no resulta aplicable la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR atendido que la sociedad continuadora o absorbente, para los efectos de la disposición transitoria, es una sociedad de responsabilidad limitada y no una sociedad anónima o en comandita por acciones.

- 3) Las normas transitorias de la Ley N° 20.780 establecen expresamente que, en el caso de una fusión de sociedades, incluyendo en esta figura la disolución de una sociedad por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, los retiros en exceso se deberán mantener “pendientes de tributación en la empresa que se crea o subsista”, afectándose dichos retiros con impuesto conforme a las reglas que establece esa misma norma legal.
- 4) En cuanto a la aplicación del Oficio N°705 de 2017, este se mantiene vigente en cuanto a que la sociedad que efectúa término de giro (por fusión) no se afecta con impuesto sobre los retiros en exceso que registre a esa fecha, pero según lo señalado en los números anteriores, estos quedarán pendientes de tributación en la sociedad absorbente, gravándose respecto de los socios de esta en la forma que establece las normas transitorias de la Ley N° 20.780.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2650 del 19-11-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos