

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A) N° 4, 17 N° 7 Y 31 N° 3 – LEY
N° 21.210 - ART. 27 TRANSITORIO
(ORD. N° 3130 DE 26.10.2022).**

Tratamiento tributario de sumas pagadas a un socio que se retira de la sociedad.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario que debe darse a las sumas pagadas a un socio que se retira de la sociedad.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, los estatutos de una sociedad de responsabilidad limitada (AAA), sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), confieren a los socios el derecho a una renuncia tempestiva u oportuna, debiendo confeccionarse un balance a la fecha efectiva en que se ejerza tal derecho. Si el balance registra utilidades, se le distribuirá al renunciado su cuota proporcional sobre ellas y el capital que hubiese aportado a la sociedad.

En ese contexto, agrega los siguientes supuestos:

- a) El socio (ZZZ), sujeto al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, renuncia.
- b) AAA tendría utilidades en su registro RAI y créditos fiscales en el SAC.
- c) El costo tributario que registra ZZZ para su inversión es de \$146.
- d) Al momento de retirarse, recibiría una distribución de utilidades por \$73, con crédito de impuesto de primera categoría (IDPC) por tratarse de una distribución imputable al registro RAI.
- e) Asimismo, recibiría \$146 por concepto de devolución de capital, que también tendría crédito de IDPC por imputarse al registro RAI.

Tras referirse al N° 7 del artículo 17 y al N° 4 de la letra A) del artículo 14, ambos de la LIR, agrega que el socio renunciante sólo podría rebajar el costo de su inversión cuando la devolución se impute al capital aportado, pero en el caso planteado, al ser imputada a utilidades (del registro RAI), no podría rebajar tributariamente su costo de inversión.

No obstante, como ZZZ perderá la calidad de socio, debe dar de baja ese activo (su inversión en AAA), lo cual le provocaría una pérdida tributaria por un monto de \$146.

Al efecto, solicita confirmar la aplicación del criterio sostenido en el Oficio N° 2392 de 2021 a este caso específico, debiendo el socio renunciante necesariamente reconocer una pérdida tributaria por el monto de su inversión en la sociedad de la que se retira pues debe darla de baja; y habiendo sido imputadas a utilidades con créditos, se cumplirían los supuestos para pedir una devolución por pagos provisionales por utilidades absorbidas, PPUA (asumiendo la existencia de una pérdida tributaria neta por parte del contribuyente y que dicho mecanismo aún se encuentra vigente).

II ANÁLISIS

Conforme al N° 7 del artículo 17 de la LIR, no constituyen 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 se imputarán y afectarán con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda, en la forma dispuesta por el artículo 14.

A su vez, el N° 4 de la letra A) del artículo 14 del mismo cuerpo legal establece que las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas, se imputarán a los registros de utilidades en el siguiente orden¹: en primer término, al RAI, luego al DDAN, REX, utilidades de balance en exceso de las tributables

¹ Suponiendo de que no existe registro FUR al cual imputar.

(UBET), capital aportado y sus reajustes y, finalmente, en caso de existir todavía un remanente, a otras cantidades.

Por otra parte, el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR² 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 éstos.

Los párrafos tercero y siguientes de esta misma disposición establecen que las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, incrementadas, y en caso que las 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 absorbida³.

Al respecto, este Servicio ha interpretado que un contribuyente de IDPC que declara sus rentas en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa, y que en el contexto de una devolución de capital experimenta una disminución patrimonial producto de la pérdida de un activo, como son los derechos sociales o acciones de la sociedad de la cual se retira, puede reconocer en principio como gasto tributario, conforme al N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, la diferencia producida entre el costo tributario de la inversión y el valor tributario de los montos recibidos por concepto de devolución de capital y que hayan sido efectivamente imputados al capital conforme al orden de imputación prescrito en la LIR⁴, debiendo cumplir además con los requisitos generales sobre aceptación de gastos⁵.

Luego, si dichas sumas fueron imputadas totalmente a algún registro de utilidades tributables o no resultaron imputadas a ningún registro de conformidad a la ley, por lo tanto, certificadas como dividendos afectos a impuestos finales, la pérdida tributaria del ejercicio 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 provisional⁶.

Ahora bien, en el supuesto indicado por la peticionaria, los montos recibidos por el socio renunciante serían imputados en su totalidad al registro RAI y, por lo tanto, certificados como retiros afectos a impuestos finales. En consecuencia, el socio no recibirá ninguna suma imputable a capital, experimentando por este motivo una pérdida tributaria equivalente al monto de la inversión que mantenía en AAA (en el ejemplo, \$146), la cual podrá ser reconocida como un gasto de acuerdo con el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

De esta manera, en el entendido que los retiros percibidos por ZZZ tienen derecho a crédito por IDPC, este será recuperable conforme al mecanismo establecido en los párrafos tercero y siguientes del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, cumpliendo los demás requisitos indicados (en especial, que el contribuyente se encuentre en una situación de pérdida tributaria en el ejercicio respectivo, y que dicho mecanismo de recuperación aún se encuentre vigente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley 21.210⁷).

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Para efectos tributarios, los montos pagados a título de devolución de capital por la sociedad AAA al socio renunciante, siguen el tratamiento dispuesto en el N° 7 del artículo 17 de la LIR en relación con la letra A) del artículo 14 del mismo cuerpo legal.

² Las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 al N° 3 del artículo 31 de la LIR, entrarán en vigencia a contar del 1 de enero de 2024, de conformidad a lo dispuesto por el artículo vigésimo séptimo de dicha ley.

³ El artículo vigésimo séptimo de la Ley N° 21.210 estableció límites para la imputación de pérdidas durante los años comerciales 2020 a 2023. Por ejemplo, para el año comercial 2022 sólo se podrá imputar un máximo de 70% de la cantidad menor entre suma anual de los retiros o dividendos afectos a impuestos finales, percibidos en el ejercicio, y la pérdida tributaria del ejercicio. Las instrucciones respecto a dichas modificaciones de impartieron por este Servicio a través de la Circular N° 19 de 2021.

⁴ No debe confundirse con aquellas sumas recibidas en el contexto de una devolución de capital pero que tributariamente son calificadas como retiro de utilidades al ser imputadas a los registros o quedaron sin imputación, que es una situación distinta.

⁵ Oficio N° 2392 de 2021 y Oficio N° 812 de 2021. En el contexto de una liquidación de sociedad: Oficio N° 1681 de 2019; Oficio N° 2387 de 2018 y Oficio N° 1686 de 2015.

⁶ Oficio N° 2392 de 2021.

⁷ Circular N° 19 de 2021.

- 2) Supuesto que ZZZ experimente una disminución patrimonial producto del término de su participación en AAA, podrá en principio reconocer como gasto tributario, conforme a lo dispuesto en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, la diferencia producida entre el costo tributario de la inversión y el monto recibido por concepto de devolución de capital, debiendo cumplir además con los requisitos generales sobre aceptación de gastos.
- 3) Si la totalidad de la suma recibida como devolución de capital fue imputada al registro RAI y, por lo tanto, certificada como retiros afectos a impuestos finales, el socio renunciante podrá reconocer como pérdida el monto total de su inversión en AAA (en el ejemplo, \$146).

Por consiguiente, si las utilidades percibidas tienen derecho a crédito por IDPC, este será recuperable conforme al mecanismo establecido en los párrafos tercero y siguientes del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, siempre que se cumplan todos los demás requisitos, confirmándose en este sentido el criterio del Oficio N° 2392 de 2021.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3130 del 26-10-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos