

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 21, N°1, ART. 14, LETRA A), N°3, LETRAS A) Y B) - LEY N° 20.780, DE 2014 - CIRCULAR N° 40, DE 1992. (ORD. N° 3191, DE 17.12.2015)

SOLICITA CONFIRMACIÓN DE CRITERIO CONTENIDO EN CIRCULAR 40 DE 1992, SOBRE RETIROS EN EXCESO, EN CASO DE TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD DE PERSONAS EN ANÓNIMA.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, en relación al tratamiento tributario de los retiros en exceso, en caso de transformación de sociedad de personas en una sociedad anónima, antes de la reforma tributaria contenida en la Ley N°20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

I.- ANTECEDENTES.

Consulta respecto del tratamiento tributario de los retiros en exceso en caso de una transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, vigente hasta antes de la publicación de la Ley N°20.780, todo ello, en atención a lo dispuesto en el inciso final de la letra b), del N°1, de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y las instrucciones dictadas por el Servicio en la Circular N° 40 de 1992. Indica, que para determinar el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al que se refiere el referido instructivo, contenida en la letra d), del literal III, del N°1 de la Circular N° 40, deben considerarse las utilidades o pérdidas del ejercicio, percibidas o devengadas, las participaciones sociales y los dividendos percibidos en el ejercicio, hasta el momento de la transformación social, para efectos de proceder a la imputación del remanente de retiros en excesos provenientes del ejercicio inmediatamente anterior y los retiros efectuados en el período de la transformación.

En consecuencia, los retiros en exceso resultantes de la imputación precedente serán los que se someterán a tributación con el impuesto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en los que se produzcan utilidades tributables.

II.- ANÁLISIS.

1.- Sobre el particular, y sin considerar las modificaciones introducidas a la LIR por la Ley N°20.780 de 2014, cabe indicar en primer término que el N°13, del artículo 8° del Código Tributario, define transformación de sociedad como “el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica”.

Por consiguiente, en una transformación social, para los efectos tributarios subsiste la misma persona jurídica, vale decir, el mismo contribuyente o empresa con distinta organización o razón social, y de acuerdo a ello, la entidad que se transforma no debe dar aviso de término de giro de acuerdo a las disposiciones del artículo 69 del Código Tributario, manteniéndose todas las obligaciones tributarias originadas con anterioridad a la transformación, al igual que todos los créditos que mantenía a su favor.

2.- Al respecto, la Circular N°40, de 1992, en la letra d), del N° 1, del capítulo III, instruyó que “...se entenderá por retiros en excesos, aquellos existentes en la sociedad de personas en el mes en que ésta se transforma en sociedad anónima. Para estos efectos, la citada sociedad de personas a la fecha de su transformación deberá determinar el Fondo de Utilidades Tributables y No Tributables de acuerdo con las normas de las letras a) y b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a los cuales deberá

imputar el remanente de retiros en exceso provenientes del ejercicio inmediatamente anterior y los retiros efectuados en el período de la transformación, ambos valores debidamente reajustados por los factores de actualización que corresponda. Esta imputación deberá efectuarse de acuerdo al orden de prelación establecido en la letra d), del N°3, de la letra A) del artículo 14 de la ley, cuyas instrucciones se contienen en la Circular N° 60, de 1990 (Capítulo III, letra B), N°1 letra h)).

De las imputaciones precedentes resultarán los retiros en excesos, que deberán ser considerados por la sociedad anónima que se crea para los efectos de su tributación en el ejercicio que corresponda, con el impuesto único de 35%, del inciso primero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta...”.

3.- Conforme con lo señalado, la Resolución Exenta N°2.154 de 1991, de este Servicio, estableció las instrucciones relativas a la confección del registro FUT, el cual se determina, en el caso del empresario individual, sociedades de personas y en comanditas por acciones (respecto de los socios gestores) y agencias de empresas extranjeras, considerando primeramente el remanente del ejercicio anterior (o saldo negativo), incorporando el reajuste del período comprendido entre el segundo mes anterior al de la iniciación del ejercicio y el mes anterior al del balance. Adicionalmente, se deberá considerar en forma separada los remanentes del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) que incluye las rentas exentas del Impuesto Global Complementario, las cantidades que no constituyan renta y las afectas al impuesto único de primera categoría que se perciban o se hayan percibido en cada ejercicio.

De esta manera, en el caso de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, dichos remanentes se deberán considerar actualizados a la fecha de la transformación, luego, se deberán descontar todas aquellas partidas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, que hayan sido provisionadas en años anteriores y que formen parte del remanente referido, siempre que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolso de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo. A continuación, deberán incorporar las participaciones sociales y dividendos percibidos, así como todos los demás ingresos, beneficios o utilidades percibidas o devengadas, incluyendo las rentas exentas del impuesto de primera categoría y la renta líquida imponible provisoria que se determine hasta esa fecha.

El saldo así calculado de los registros FUT, FUF y FUNT, se considerará para imputar los retiros en exceso que se mantenía al término del ejercicio anterior, más los nuevos retiros efectivos del ejercicio, ambos debidamente actualizados, efectuados desde la empresa hasta la fecha de la transformación, y si producto de ello, se determinan retiros en excesos, éstos se gravarán con el impuesto único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que la sociedad anónima obtenga utilidades tributables.

III.- CONCLUSIÓN.

En caso de transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación.

Para determinar los retiros en exceso al momento de la transformación, se deberá considerar el FUT, FUF y FUNT determinado al momento de la transformación de acuerdo a las normas de las letras a) y b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, considerando dentro de dichos registros las participaciones sociales y dividendos percibidos, así como todos los demás ingresos, beneficios o utilidades percibidas o devengadas, incluyendo las rentas exentas del impuesto de primera categoría y la renta líquida imponible provisoria que se determine hasta esa fecha.

De esta manera, los retiros en exceso que resulten imputados al resultado provisorio determinado a la fecha de la transformación, habrán definido su situación tributaria, y por tanto, los socios respectivos deberán declarar tales retiros como afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, independientemente del resultado definitivo que se determine al término del ejercicio. Por su parte, los retiros en exceso que no resulten imputados al resultado provisorio determinado a la fecha de la transformación, se gravarán conforme a lo indicado en el párrafo primero de esta conclusión.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3191, de 17.12.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos