

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, LETRA A), N°1, ART. 21 - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 3° TRANSITORIO, NUMERAL I, N°4 - LEY N° 20.899, DE 2016 - CIRCULAR N° 10, DE 2015. (Ord. N° 008, de 05-01-2017)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL EXCESO DE RETIROS EXISTENTES EN UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, QUE SE TRANSFORMA EN UNA SOCIEDAD ANÓNIMA, LA QUE POSTERIORMENTE SE DIVIDE, TODO ELLO CONFORME A LAS MODIFICACIONES INCORPORADAS AL ARTÍCULO 14 DE LA LIR, POR LA LEY N° 20.780[1] Y A SUS DISPOSICIONES TRANSITORIAS.

Se ha recibido en este Servicio, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario del exceso de retiros existentes al 31 de diciembre de 2014, en una sociedad de responsabilidad limitada, que posteriormente se transforma en una sociedad anónima, y luego esta última se divide, todo ello conforme a las modificaciones incorporadas al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), por la Ley N° 20.780.

I. ANTECEDENTES.

Indica que el año 1980 se constituyó una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo objeto social es la inversión inmobiliaria y las inversiones en general; y sus actuales socios son sólo personas naturales.

La Sociedad presenta al 31 de diciembre de 2014 retiros en exceso determinados conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la LIR.

Expresa que con el fin de dotar a la Sociedad de nuevos órganos de administración y una nueva estructura se ha considerado transformarla en una sociedad anónima y luego dividir esta última, naciendo de esta división una sociedad de responsabilidad limitada, la cual desarrollará el giro inmobiliario, manteniéndose el giro de inversiones en la sociedad anónima continuadora.

Considerando los cambios introducidos a la LIR por la Ley N° 20.780, desea confirmar, en relación a los retiros en exceso existentes en la sociedad anónima a la fecha de su división, si es aplicable el criterio establecido en el Oficio N°39 de 2005 de este Servicio, el cual establece que una sociedad anónima que resultó de la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada y que luego se divide, es la obligada al pago del tributo (por los retiros en exceso) y no la sociedad que nacerá producto de la división de aquella, cualquiera que sea su naturaleza jurídica.

Para la confirmación del criterio anterior solicita considerar los siguientes antecedentes:

Que la parte pertinente del artículo tercero transitorio N°4, de la Reforma establece que en el caso de la transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso primero del artículo 21 de la LIR en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, según se dispone, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación;

La norma referida, señala, es coincidente con la redacción del artículo 14 de la LIR anterior a la Reforma, por lo que, en su opinión, no queda sino concluir que del mero hecho de la transformación no devienen obligaciones ni en cabeza de la Sociedad ni en la de sus socios hasta que se produzcan utilidades tributables.

Que la conclusión contenida en el Oficio N° 39 de 2005 -que estableció que una sociedad anónima que resultó de la transformación de la sociedad de responsabilidad limitada y que luego se divide, es la obligada al pago del tributo (por los retiros en exceso) y no la sociedad que nacerá producto de la división de aquella, cualquiera que sea su naturaleza jurídica- no ha sido modificado por la reforma tributaria.

II.- ANÁLISIS.

El N° 1, del artículo segundo, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780[2], reemplazó el artículo 14, de la LIR, por un nuevo texto que, conforme a lo establecido en el inciso primero de esta misma disposición, rige a partir del año comercial 2015, respecto de los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas o devengadas a partir de ese año comercial, y hasta el 31 de diciembre de 2016.

Cabe señalar que el referido nuevo texto del artículo 14 de la LIR, terminó con el régimen de los retiros en exceso, que el texto reemplazado contemplaba en la letra b), del N° 1, de la Letra A)[3] de dicho artículo. Por tanto, a contar del 1° de enero de 2015, no se podrán generar nuevos retiros en exceso, razón que explica la eliminación de toda la regulación que existía sobre la materia en el texto del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

Ahora bien, el N° 4, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780[4], estableció el tratamiento tributario al que deben sujetarse los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, que registren retiros en exceso de utilidades tributables determinadas al 31 de diciembre de 2014, conforme a las normas del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente en la misma fecha señalada, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional.

Conforme con lo establecido en la disposición señalada en el párrafo anterior, los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en la letra a), del número 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, imputándose a dichas utilidades tributables, a continuación de los retiros o remesas efectivos del ejercicio. Conforme con lo dispuesto en esta misma disposición, si las utilidades tributables determinadas en el año

tributario 2015, no existieran o no fueran suficientes para cubrirlos, tales retiros en exceso o su remanente, se entenderán retirados en el ejercicio siguiente o en los subsiguientes en que se produzcan utilidades tributables. Para estos efectos, la totalidad o el remanente de dichos retiros en exceso, se reajustará según la variación que experimente el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se entiendan retirados para los efectos de lo dispuesto en el N° 4, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Ahora bien, si al 31 de diciembre de 2016 las utilidades tributables determinadas por el contribuyente no han sido suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, en los términos precedentemente señalados, el contribuyente deberá informar mediante declaración al Servicio de Impuestos Internos, que deberá ser presentada antes del 15 de marzo de 2017, en la forma que éste determine mediante resolución, el saldo de retiros en exceso que figuren a esa fecha en la empresa, con identificación del socio o cesionario que efectuó tales retiros y que mantiene pendientes de tributación[5]. En tal caso dichos excesos de retiros, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior al ejercicio 2016 o en los subsiguientes en que se produzcan utilidades a las que se puedan imputar dichos excesos de retiros, y:

Cuando se trate de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017, los excesos de retiros incorporados a los registros que deben llevar tales contribuyentes, se imputarán a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuados durante el ejercicio, a las cantidades señaladas en las letras a), b) y c), del número 4.- de la letra A), del referido artículo 14, en ese mismo orden; o bien,

Cuando se trate de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017, los excesos de retiros incorporados a los registros que deben llevar tales contribuyentes se imputarán a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuados durante el ejercicio, a las rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional que se generen o perciban en el ejercicio respectivo, que se mantengan en los registros a que se refieren las letras a), b) y c) del número 2., de la letra B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta,

La disposición en análisis, esto es el N°4, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por la Ley N° 20.899, establece además el tratamiento tributario aplicable a los excesos de retiros frente a una serie de situaciones, entre las cuales señala que en el caso de la transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, ésta última deberá pagar el impuesto del inciso primero del artículo 21 de la LIR, en él o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación.

Seguidamente, respecto del tratamiento tributario de los excesos de retiros en el caso de la división de sociedades, la disposición en análisis establece que si la sociedad que se divide, 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, y si la que nace de la división resulta 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 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 división, aclarando finalmente que en las divisiones, los retiros en exceso se asignarán en proporción al capital propio tributario de la sociedad que se divide, determinado a la fecha de la división.

Finalmente, se hace presente que el tratamiento de los retiros en exceso a partir del 1 ° de enero de 2017, en particular, respecto de su imputación a los diversos registros establecidos para el régimen del artículo 14 letra A ó 14 letra B de la LIR, fue instruido en Circular N° 49, de 2016.

III.- CONCLUSIÓN.

Basado en las normas legales indicadas en el ANÁLISIS precedente, en respuesta a sus consultas sobre el tratamiento tributario de los retiros en exceso existentes en la sociedad que indica, al 31 de diciembre de 2014, se puede señalar lo siguiente:

Los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior, o en el siguiente, en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en la letra a), del número 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, imputándose a dichas utilidades tributables, a continuación de los retiros o remesas efectivos del ejercicio.

Si al 31 de diciembre de 2016 las utilidades tributables determinadas por el contribuyente no han sido suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso indicados en la letra a) anterior, éstos se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior al ejercicio 2016, o en los subsiguientes, en que se produzcan utilidades tributables, y respecto de ellos se deberá cumplir con las obligaciones y con el tratamiento tributario que se señala en el numeral 2 del ANÁLISIS anterior.

En el caso de la transformación y posterior división de la sociedad a la que se refiere su consulta, los excesos de retiros determinados al 31 de diciembre de 2014 o al 31 de diciembre de 2016, se sujetarán al tratamiento tributario indicado en el numeral 3 del ANÁLISIS anterior, y a lo indicado en los numerales 1) o 2) del mismo ANÁLISIS, esto último según sea la oportunidad en que se concreten dichas operaciones.

Finalmente procede indicar, que las modificaciones incorporadas por las Leyes N°s. 20.780 y 20.899, han incorporado un cambio en lo que dice relación con el tratamiento tributario de los retiros en exceso, en el caso sobre el cual Ud. consulta, vale decir, en el caso en que dichos retiros en exceso queden radicados en una sociedad anónima con motivo de la transformación de una sociedad de personas.

En efecto, en tal caso, si la sociedad anónima, al momento de su división, no ha producido utilidades tributables suficientes como para imputar a éstas los retiros en exceso, el saldo o el monto total de éstos se mantendrán pendientes de tributación en la empresa que se crea o subsiste producto de la división, siendo responsable por los mismos quién hubiere efectuado los retiros en exceso, y si la que nace de la división resulta 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 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables y así sucesivamente.

LUENGO

FERNANDO BARRAZA

DIRECTOR

Oficio N° 008, de 05.01.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Actualizada por la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial de 08.02.2016.

[2] Publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

[3] Las instrucciones correspondientes a esta norma legal están contenidas en la Circular N° 10, de 2015.

[4] Modificado por el artículo 8°.-, N° 5, letra a) literal v) de la Ley N° 20.899.

[5] Letra iv) de la letra a), del N° 1, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780