

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 VIGENTE AL 31.12.2014, ART. 17 N° 7, ART. 41 N° 9 – LEY N° 20.780 DE 2014 – ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO NUMERAL I N° 1 LETRA B) – CIRCULARES N° 13 Y N° 15 DE 2014, N° 49 DE 2016 (ORD. N° 802, DE 09.03.2023)

Reinversiones de utilidades no formalizadas verificadas antes de la Ley N° 20.630.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de los retiros reinvertidos verificados antes de entrar en vigencia las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.630 al N° 9 del artículo 41 de la LIR.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un grupo familiar que controla un conjunto de inversiones mediante una sociedad de responsabilidad limitada (sociedad) presenta un capital propio tributario (CPT) de aproximadamente \$700.000.000, de los cuales \$550.000.000 tendrían su origen en reinversiones recibidas, todos efectuados con anterioridad a las modificaciones establecidas por la Ley N° 20.630 y conforme las normas del entonces vigente artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Con relación a los mencionados retiros con reinversión, hasta ahora no han sido formalmente capitalizados en la sociedad, toda vez que, atendida la fecha en que se efectuaron, la ley no exigía formalización, especialmente, considerando que el entonces vigente N° 9 del artículo 41 de la LIR los trataba expresamente como “capital” para efectos tributarios, cuestión que el Servicio ha reconocido en numerosos pronunciamientos oficiales, tales como la Circular N° 13 del año 2014.

Desde el año 1995 la sociedad tiene como únicos socios a las 4 personas naturales que componen el grupo familiar; esto es, padre, madre y dos hijos mayores de edad, cuyas participaciones sociales son idénticas, esto es, cada cual es titular de derechos sociales representativos del 25% del capital social y del 25% de las utilidades de la sociedad.

El capital estatutario de la sociedad, ascendente a \$150.000.000, se encuentra íntegramente pagado, dejándose constancia que, en el caso de los hijos, los aportes de capital fueron financiados con donaciones que el padre (líder familiar) les efectuó en el pasado y que pagaron oportunamente el impuesto a las donaciones correspondiente.

El grupo se encuentra analizando una reorganización de los activos de la sociedad y con motivo de dicha reorganización se procedería a dividir la sociedad en 2 sociedades; esto es, una sociedad como continuadora y una nueva sociedad de responsabilidad limitada, a las cual se le asignarían activos valorizados según su costo tributario, al amparo del artículo 64 del Código Tributario.

En dicho contexto, saltó a la luz la situación tributaria de los retiros que el líder familiar efectuó en el pasado desde otras sociedades, con los cuales efectuó aportes a esta sociedad, como reinversiones, sumas que se encuentran contabilizadas en una cuenta patrimonial como un pasivo no exigible de la sociedad respecto del líder familiar. En este sentido, los aproximadamente \$550.000.000 de reinversiones efectuadas en la sociedad se han considerado como parte integrante de su CPT, cuestión relevante para efectos de la división societaria que se pretende implementar.

Agrega que, según lo dispuesto en la letra C) del artículo 14 de la LIR, exceptuando el caso especial del registro DDAN, los saldos de los registros de rentas empresariales de la sociedad –donde se incluiría el saldo del STUT asociado a los retiros con reinversiones efectuados por el líder familiar– se tendrían que distribuir entre la sociedad y la nueva sociedad que nacería de la división, en la misma proporción en que se distribuya el CPT de la sociedad.

Luego, tras algunas consideraciones, solicita confirmar que:

- 1) Para efectos de la determinación del CPT, sería procedente restar el monto de los retiros reinvertidos en la sociedad por el líder familiar, toda vez que dichos montos, por no haber sido capitalizados formalmente en la sociedad, tendrían actualmente la condición de un pasivo exigible.

- 2) De acuerdo con lo anterior, desde un punto de vista jurídico, existiría una obligación de la sociedad respecto del líder familiar, por un monto equivalente a los retiros reinvertidos, es decir, una cuenta por cobrar. En consecuencia, solicita confirmar expresamente que, para efectos de la determinación y pago del Impuesto a la Herencia, la cuenta por cobrar formaría parte de la masa hereditaria afecta al referido impuesto, por un monto equivalente al valor reajustado por el cual se encuentre a dicha fecha registrada en el balance de la sociedad.
- 3) En la medida que los retiros con reinversión revestirían la condición de acreencias o cuentas por cobrar del líder familiar respecto de la sociedad, esto es, un “pasivo exigible”, el socio podría exigirle a la sociedad efectuar su pago, sea en forma total o parcial. Por lo tanto, solicita confirmar que, a contar de las modificaciones de la Ley N° 20.630, los pagos que la sociedad haga al líder familiar ya no calificarían como “devoluciones de capital”, y, por ende, resultaría inaplicable el N°7 del artículo 17 de la LIR.
- 4) A contar de la Ley N° 20.630, los pagos que la sociedad le haga al líder familiar, a título de pago de la cuenta por cobrar, no se encontrarían gravados con ningún impuesto, con la sola excepción de potenciales intereses que al efecto pudieran pactarse entre la sociedad y el líder familiar.

II ANÁLISIS

El artículo 14 de la LIR vigente al 31 de diciembre de 2014 permitía que las rentas que retirasen los contribuyentes del impuesto global complementario o impuesto adicional (impuestos finales) para invertirlas en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II de la LIR, no se gravasen con los referidos impuestos mientras no fueran retiradas de la sociedad que recibía la inversión.

Por otra parte, con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630, y para que procediera la reinversión, no era necesario que los aportes se realizaran mediante escritura pública o se establecieran en el contrato social, sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos legales.

Lo anterior atendido que, de acuerdo con el párrafo segundo del N° 9 del artículo 41 de la LIR, se consideraban como aportes de capital todos los haberes entregados por los socios, a cualquier título, a la sociedad de personas respectiva. Es decir, el aporte efectuado mediante el mecanismo de la reinversión de utilidades tributables operaba, hasta esa fecha, independientemente de si dicho aporte se estipulaba o no mediante escritura pública.

Sin embargo, la Ley N° 20.630 sustituyó el N° 9 del artículo 41 de la LIR, eliminando la regla que consideraba como aportes de capital todos los haberes entregados por los socios. Concordante con ello, a partir de las instrucciones emitidas con motivo de la modificación señalada¹, para que los aportes efectuados a sociedades de personas pudieran ser considerados como una reinversión, en los términos que establecía el artículo 14 de la LIR, se debía cumplir con las formalidades propias de la constitución o modificación del contrato social, según corresponda, de acuerdo con el tipo social de que se trate.

En consecuencia, se debe distinguir entre las reinversiones efectuadas antes y después de la modificación en comento: las reinversiones de utilidades recibidas por una empresa ocurridas con anterioridad a la modificación legal fueron consideradas como aporte de capital, y con dicha calificación permanecen actualmente en las empresas, pues solo las reinversiones efectuadas a contar de la modificación al N° 9 de artículo 41 de la LIR debían encontrarse formalizadas para poder ser consideradas como capital².

Además, es importante recordar que todas las reinversiones de utilidades percibidas por una sociedad de personas hasta el 31 de diciembre de 2014 eran incorporadas al registro FUT³. Luego, por esta vía, a contar del 1° de enero de 2017, fueron reconocidas como remanente inicial del

¹ Criterio vigente a contar del 12 de marzo de 2014, fecha de publicación en extracto en el Diario Oficial de la Circular N° 13 de 2014, según lo instruido en la Circular N° 15 del mismo año.

² Ello sin perjuicio que al momento de determinar el total de capital enterado para fines de cálculo del RAI, se deban excluir las utilidades reinvertidas que se encuentran retenidas en la empresa y que no han pagado los impuestos finales de la LIR.

³ Fondo de utilidades tributables. Registro obligatorio establecido en el artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, que controlaba las utilidades pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional. Cabe hacer presente que en ocasiones las reinversiones también podrían haber sido incorporadas al registro FUNT (fondo de utilidades no tributables) cuando las utilidades reinvertidas correspondan, por ejemplo, a ingresos no renta o rentas exentas, pero eso no ocurre en el caso en consulta.

registro RAI⁴, al encontrarse incorporadas en el CPT de la empresa, debido a que eran representativas de activos que forman parte del inventario.

Por esa razón, la Circular N° 49 de 2016 instruyó⁵ que las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUT no deben ser deducidas del CPT debido a que, conforme a la letra b) del N° 1 del Numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, debían entenderse incorporadas a contar del 1° de enero de 2017 al registro RAI, considerándose como un remanente del ejercicio anterior.

De acuerdo con las instrucciones y normas legales citadas precedentemente, las utilidades reinvertidas verificadas hasta antes de la modificación efectuada al N° 9 del artículo 41 de la LIR por la Ley N° 20.630, continúan siendo consideradas como aporte de capital, no pudiendo ser deducidas en la determinación del CPT al no representar un pasivo exigible.

Además, sea que se formalicen o no, tampoco pueden ser deducidas como capital aportado en la determinación del registro RAI atendido que son representativas de utilidades acumuladas pendientes de tributación con impuestos finales, susceptibles de ser retiradas, ocasión en la cual deberán afectarse con los referidos impuestos finales que correspondan.

El tratamiento tributario señalado es consistente con lo dispuesto por las normas de reinversión que suspendían la aplicación de los impuestos finales mientras no se retirasen dichas cantidades desde las empresas receptoras, pero no tenían por objeto dejar a dichas reinversiones sin la correspondiente tributación.

Finalmente, se informa que no compete a este Servicio pronunciarse sobre los derechos y obligaciones recíprocas que se defina existen entre el socio y la sociedad, sin perjuicio que, para efectos tributarios, atendido que las reinversiones materia de la consulta no constituyen un pasivo exigible para la empresa receptora, tampoco constituye una cuenta por cobrar para el socio inversionista. En consecuencia, los pagos que la sociedad realice al líder de la familia tendrían el tratamiento de una devolución de capital, debiendo sujetarse al orden de imputación dispuesto en el N° 7 del artículo 17 y 14 de la LIR.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Las reinversiones de utilidades efectuadas antes de la modificación efectuada por la Ley N° 20.630 al N° 9 del artículo 41 de la LIR, deben continuar siendo consideradas como capital aportado y no pasivo exigible. Por lo tanto, no corresponde su deducción en la determinación del CPT para efectos de determinar el registro RAI, por representar utilidades pendientes de tributación que deben formar parte de este registro para su afectación con los impuestos finales al momento de su retiro, de acuerdo con lo prescrito en la LIR.
- 2) A su segunda consulta, estese a lo resuelto en la Conclusión 1) anterior.
- 3) Conforme con lo expuesto precedentemente, sobre las consultas 3) y 4) del Antecedente, se informa que no compete a este Servicio pronunciarse sobre los derechos y obligaciones recíprocas que definan las partes en su relación, sin perjuicio que para efectos tributarios los pagos que la sociedad realice al líder de la familia corresponden a una devolución de capital, que debe sujetarse a lo dispuesto en el N° 7 del artículo 17 y 14 de la LIR.

HÉRNAN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 802, del 09.03.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

⁴ Rentas afectas a impuestos. En el caso de las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente durante el 1° de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2019.

⁵ Apartado a.2 del N° 2.2) de la sección C del II, página 59 de la señalada Circular N° 49 de 2016.