



## RETROS EN EXCESO

Artículo Tributario preparado por el  
Centro de Estudios Tributarios  
De la Universidad de Chile (CET UChile).

### **1.- INTRODUCCIÓN – RETIROS EN EXCESO, ANÁLISIS TRIBUTARIO**

Nuestro Sistema Tributario está compuesto por varias normas impositivas, una de ellas es la Ley Sobre Impuesto a la Renta, donde el hecho gravado es precisamente la Renta generada. Dicho cuerpo legal establece la tributación de las rentas, la cual puede provenir del capital y/o trabajo, respecto de la primera forma de generación (capital), las empresas que obtienen dicha renta son las que deben cumplir con la tributación que afecta a dicha ganancia mediante el pago del Impuesto de Primera Categoría sobre base percibida o devengada; mientras que los propietarios de las empresas dan cumplimiento a su obligación tributaria mediante el pago de los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, cuando dicha renta sean retirada o distribuida de las referidas empresas.

De esta manera podemos señalar que el legislador ha tenido en mente que los retiros que correspondan a utilidades tributables, son los que deben formar parte de la base imponible de los impuestos Global Complementario o Adicional, según se trate. En caso contrario, los referidos retiros al no corresponder a utilidades tributables, su afectación con impuesto no procedería ni mucho menos obligación tributaria alguna para los beneficiarios de dichos retiros, salvo que el propio legislador establezca una modalidad distinta.

El Servicio de Impuestos Internos (SII) ha indicado que el concepto de retiro comprende no solo los retiros en dinero o en especies, sino que hace extensible tal definición a aquellos retiros que la propia ley ha otorgado dicho carácter en forma expresa.

Tal es la importancia que en la actualidad tienen los retiros en exceso, que la propia autoridad administrativa (SII) evalúa la forma o manera de gravar dichos retiros en excesos.

Es por ello que consideramos oportuno efectuar un análisis de los retiros en exceso en distintas situaciones, como por ejemplo; analizar el momento mismo en que estamos frente a un retiro que pudiera ser calificado como de exceso, y conocer los efectos tributarios que estos pueden originar en una reorganización de empresas, o en la venta de los derechos sociales y/o cuando se tome la decisión de efectuar término de giro de la empresa que soportó los referidos retiros en exceso.

## **2.- AÑO 1989, CAMBIO EN LA FORMA DE TRIBUTACIÓN**

Con fecha 14 de Enero de 1989 se publica Ley N° 18.775, que introdujo una serie de modificaciones a la Ley de la Renta, entre las cuales se modifica el artículo 14, quedando del siguiente tenor: “Las rentas que se determinen o correspondan a un contribuyente obligado a declarar su renta imponible en base a un balance general, según contabilidad, se gravarán respecto de éste con el impuesto de primera categoría de conformidad al Título II y sólo respecto de las cantidades retiradas o distribuidas en el ejercicio. Dichas rentas, más todos los ingresos, beneficios y participaciones percibidos por la empresa, que no formen parte de su renta imponible de categoría, se gravarán respecto del empresario individual, socios o accionistas, según proceda, cuando se efectúen retiros de la empresa o sociedad o distribuciones en el caso de sociedades anónimas o en comandita por acciones, sólo con los impuestos global complementario o adicional. ...”

Por su parte, el SII mediante Circular N° 11 de 1989, expreso que la modificación introducida tiene como único objeto precisar en la Ley de la Renta, que el impuesto de primera categoría, en el caso de contribuyentes que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general, se aplicará también bajo la misma base de distribución que la del impuesto global complementario o adicional, esto es, en relación a los retiros o distribuciones que se efectúen durante el ejercicio de las empresas o sociedades respectivas.

De esta manera, la base imponible del impuesto de primera categoría de los contribuyentes que declaraban su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general, estaba conformada por los retiros o distribuciones del ejercicio comercial 1989, período por el cual estuvo vigente la norma en comento. Al tenor de lo expresado durante el año comercial 1989 es posible inferir la inexistencia de retiros en exceso, en efecto, porque todos los retiros del referido año formaron parte de la base imponible del impuesto de primera categoría, con tope de las utilidades tributables de las empresas.

### ***Situación práctica***

#### **a) Antecedentes:**

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL ZONA CENTRAL LTDA.  
GIRO : COMERCIO  
AÑO COMERCIAL : 1989

#### **b) Por intermedio de su representante legal proporciona los siguientes antecedentes al 31-12-1989**

<b>Antecedentes:</b>	<b>\$</b>
a) Renta Líquida imponible de Primera categoría al 31/12/1989	17.000.000
b) Retiro persona natural con domicilio en Santiago	12.000.000
c) Retiros persona jurídica, con domicilio en Santiago	8.000.000

#### **c) Determinación de la base Imponible del impuesto de Primera Categoría al 31-12-1989**

= Retiro efectuados por los socios año 1989	<u>\$ 17.000.000</u>
Total Base Imponible de Primera Categoría	\$ 17.000.000

De acuerdo a las normas vigentes para el año comercial 1989, cabe hacer presente que la obligación tributaria de los retiros estaba dada hasta las utilidades tributables que la empresa determinó de acuerdo a los antecedentes proporcionados, es decir \$ 17.000.000, y la diferencia de \$ 3.000.000, no tienen obligación tributaria alguna que cumplir y en tal sentido no se consideran retiros en excesos.

### **3.- TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 1990 EN ADELANTE**

De acuerdo al N° 2 del artículo 1° de la Ley N° 18.985 de fecha 28 de Junio de 1990, el legislador sustituye el artículo 14 de la Ley de la Renta. Es así como el inciso 1° de la letra b) de la letra A) del citado artículo establece sobre la materia lo siguiente:

“b) Los retiros o remesas que se efectúen en exceso del fondo de utilidades tributables, 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 tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en el número 3, letra a), de este artículo. Si las utilidades tributables de ese ejercicio no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio subsiguiente en que se produzcan utilidades tributables y así sucesivamente. Para estos efectos, el referido 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 esta letra.”

El Servicio de Impuestos Internos (SII), mediante Circular N° 60 de 1990, ha expresado lo siguiente en atención a la normativa legal del artículo 14 de la LIR:

#### **3.1.- Rentas a considerar cuando los retiros excedan el Fondo de Utilidades Tributables (FUT).**

Cuando los retiros o remesas de rentas efectuados por el empresario individual, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, debidamente reajustados, excedan del Fondo de Utilidades Tributables determinado al término del ejercicio por las propias empresas de las cuales son sus propietarios o dueños, también deberán considerarse dentro de dicho Fondo de Utilidades Tributables para los efectos de la aplicación de los impuestos global complementario o adicional las rentas tributables devengadas por las referidas empresas en las sociedades de personas en las cuales sean socias. Para estos efectos, se entiende por rentas tributables devengadas aquellas utilidades que al final del ejercicio se encuentran pendiente de retiro en las respectivas sociedades de personas, vale decir, excluidas las rentas ya retiradas por sus socios durante el ejercicio comercial que corresponda.

Las rentas devengadas antes mencionadas, se incluirán en el FUT, de las empresas socias, hasta el monto que sea necesario para cubrir el exceso de retiros producido en

éstas, independiente el porcentaje de participación que les corresponda a las citadas empresas socias en las utilidades de las respectivas sociedades de personas.

Por exceso de retiros en este caso, se entienden aquellos no cubiertos por el Fondo de Utilidades Tributables determinado por la empresa al término del ejercicio, sea este positivo o negativo. En el evento de que dicho exceso se origine por la existencia al final del período de un FUT negativo las rentas tributables devengadas provenientes de otras sociedades, deberán absorber en primer lugar dicho FUT negativo, y luego, a los excedentes que se produzcan de dichas rentas tributables devengadas, deberán imputarse los retiros efectuados durante el período, debidamente reajustado, sin perjuicio del derecho a recuperar como pago provisional mensual el impuesto de primera categoría que afectó a tal utilidad en la empresa fuente y, a su vez, disminuir la pérdida tributaria de arrastre de categoría para ejercicios futuros, si existiere.

Ahora bien, en el evento que los excesos de retiros se dé en dos o más empresas socias de una misma sociedad de persona, las rentas tributables devengadas en la citada sociedad de personas se traspasarán a sus empresas socias en la proporción que representen los excesos de retiros de cada empresa en el total de estos excesos, respecto de dichas utilidades tributables devengadas.

Es del caso señalar que el SII, ha expresado mediante Oficio N° 700 del 24-02-2006, que para los efectos de computar las utilidades devengadas en otras empresas o sociedades, conforme a lo dispuesto por el inciso segundo de la letra a) del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, por exceso de retiro debe entenderse cuando la empresa o sociedad de donde se efectuaron los retiros, éstos no quedaron cubiertos con las utilidades tributables anotados en registro FUT, sin considerar para tales efectos las utilidades no tributables registradas en el FUNT, ya que de acuerdo al orden de imputación que se establece en la letra d) del N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, en el caso de las empresas individuales, sociedades de personas y sociedades en comandita por acciones respecto de los socios gestores, en primer lugar, deben entenderse retiradas de las empresas o sociedades las utilidades tributables dentro de las cuales deben comprenderse las utilidades devengadas en otras empresas y pendiente de retiro, y en última instancia se entienden retiradas las utilidades no tributables registradas en el FUNT.

Lo anteriormente expuesto nace claramente de lo dispuesto por las normas legales antes mencionadas y las instrucciones impartidas mediante la Circular N° 60, de 1990, y además, se ajusta plenamente al espíritu y objetivo que se persigue con el establecimiento del sistema tributario a base de retiros, el cual se sustenta en que los propietarios o socios de las empresas o sociedades en primer lugar deben retirar las utilidades tributables con los impuestos Global Complementario o Adicional ya sea

generadas por la propia empresa o sociedad o por otras en las cuales participen, y en ausencia de éstas o no ser suficientes para cubrir los retiros efectuados, se pueden retirar aquellas utilidades que no son tributables con los impuestos antes indicados, todo ello con la finalidad de evitar una postergación de la tributación más allá de lo que permite la ley.

Por otra parte, se precisa que conforme a lo dispuesto por el inciso segundo de la letra a) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta y lo instruido mediante la Resolución Ex. N° 2154, de 1991 y Circular N° 60, de 1990, es una obligación, y no una opción, la que tiene la sociedad en que participa la empresa de rebajar de su Registro de Utilidades Tributables las rentas devengadas, sin perjuicio de que ello no obliga a una distribución efectiva de las utilidades a favor de la empresa desde la que se efectúa el retiro.

### **3.2.- Orden en que se gravan los retiros o remesas de rentas**

Los retiros, como norma general, se gravarán con los impuestos global complementario o adicional por los montos efectivos y de acuerdo al orden de precedencia en que se efectúan; excepto en el caso de los socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones cuando los retiros excedan el Fondo de Utilidades Tributables determinado por tales sociedades al término del ejercicio, incluyendo cuando sea procedente, las rentas tributables devengadas y las cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los mencionados impuestos.

### **3.3.- Oportunidad en que se gravarán con impuestos los excesos de retiros o remesas de rentas producidos en el ejercicio.**

Los excesos de retiros o remesas de rentas que se produzcan en un determinado ejercicio, al ser los retiros totales efectuados durante el período, debidamente actualizados, superiores al FUT, sea este positivo o negativo y de las cantidades no tributables, a partir de la vigencia de la citada disposición año tributario 2001, serán gravados con impuestos en los años siguientes en que existan utilidades tributables suficientes a las cuales deban ser imputados.

#### ***Situación práctica***

##### **a) Antecedentes:**

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL ZONA NORTE LTDA.  
GIRO : COMERCIO- INVERSIONES  
AÑO COMERCIAL : 2009

**b) Por intermedio de su representante legal proporciona los siguientes antecedentes al 31-12-2009**

<b>Antecedentes:</b>	<b>\$</b>
a) Remanente de FUT al 31-12-2008, reajustado	
• Gastos rechazados	400.000
• Pérdida Tributaria	6.600.000
b) Pérdida Tributaria del ejercicio 2009	35.000.000
c) Gastos rechazados del ejercicio-2009	500.000
d) Remanente de FUNT, al 31-12-2008, reajustado	3.000.000
e) Retiro persona natural con domicilio en Santiago	7.000.000
Retiros persona jurídica, con domicilio en Santiago	13.000.000

**c) Por otra parte informa que su representada desde el año 2009, posee derechos sociales equivalente al 2% del capital social de la Sociedad Comercial el Desierto Ltda., empresa con domicilio en Santiago, cuyo giro es “Comercio”. Además, informa que durante el año comercial 2009, no ha materializado retiros de utilidad de dicha sociedad.**

**Solución:**

**1. Determinación del monto de los retiros en exceso, a fin de establecer el monto de la solicitud devengada, a la sociedad Comercial el desierto Ltda.**

	<b>\$</b>
1. Remanente de FUT al 31-12-2009, reajustado	
• Gastos rechazados	( 400.000)
• Pérdida Tributaria	( 6.600.000)
2. Pérdida Tributaria del ejercicio 2009	(35.000.000)
3. Reposición de la pérdida tributaria incluida en la R.L.I.	6.600.000
4. Gastos rechazados del ejercicio-2009	( 500.000)
Total saldo negativo del FUT	(35.900.000)
5. Más: total retiros de los socios año 2009	(20.000.000)
Total necesidad de renta devengada a solicitar al Sociedad Comercial Desierto Ltda.	\$ 55.900.000

**2. Establecida la necesidad del monto de la renta devengada a solicitar a la sociedad ya individualizada, con fecha 15 de Enero del año 2010, por intermedio de su representante informa que dicha solicitud fue acogida en parte, por no existir en dicha empresa FUT suficiente, y en tal sentido ha procedido a rebajar de dicho registro utilidades netas con derecho a crédito**

**tasa 17% por un valor de \$ 40.000.000, de acuerdo a la normativa del artículo 14 de la LIR.**

### 3. Confección del Registro FUT, sobre la base de una columna al 31-12-2009

	Detalle	\$
1.	Remanente de FUT al 31-12-2009, reajustado	
	• Gastos rechazados	( 400.000)
	• Pérdida Tributaria	( 6.600.000)
	Total remanente al 31-12-2009	( 7.000.000)
2.	Pérdida Tributaria del ejercicio 2009	(\$ 35.000.000)
	Más: PPUA, Art.31.Nº 3 Ley de la Renta = \$ 35.000.000/1,17 x 0,17	5.085.470
		(29.914.530)
2.1	Reposición Pérdida Tributaria incluida en la R.L.I 2009	6.600.000
2.2	Menos: Gastos rechazados del ejercicio-2009	( 500.000)
10.	Más: Renta devengada de la Sociedad Comercial el Desierto Ltda.	40.000.000
	Saldo de FUT antes de imputación de retiros	9.185.470
10.1	Imputación retiro de los socios:	
	Retiro persona natural \$ 7.000.000 35%	( 3.214.915)
	Retiros persona jurídica \$ 13.000.000 65%	( 5.970.555)
	Remanente de FUT para el año siguiente	\$ 0

### 4. Confección del Registro FUNT al 31-12-2010, sobre la base de una columna

	Detalle	\$
1.	Remanente año anterior	3.000.000
2.	Imputación de retiro: ( Retiros de los socios, no imputados al FUT)	
	• Retiro persona natural, \$ 3.785.085 35%	( 1.050.000)
	• Retiros persona jurídica \$ 7.029.445 65%	( 1.950.000)
	Remanente de FUNT año siguiente.....	\$ 0

### 5. Monto de retiros en excesos determinados al 31-12-2009

	Socios:	\$
1.	Retiro persona natural	2.735.085
2.	Retiros persona jurídica	5.079.445
	Total retiros en exceso para el año siguiente	\$ 7.814.530



#### **4.- RETIROS EN EXCESO A LA FECHA DE ENAJENACIÓN DE LOS DERECHOS SOCIALES, SOCIEDAD OBLIGADA A LLEVAR REGISTRO FUT**

El inciso segundo de la letra b) del N° 1 letra a) del artículo 14 de la LIR, establece que, tratándose de sociedades, en el caso de los retiros en exceso, los socios tributarán con los impuestos global complementario o adicional, en su caso, sobre los retiros efectivos que hayan realizado en exceso de las utilidades tributables reajustados. Agrega la citada norma que en el caso que el socio hubiere enajenado el todo o parte de sus derechos, el retiro referido se entenderá hecho por el o los cesionarios en la proporción correspondiente.

Por otra parte indica, si el cesionario – adquirente es una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58 número 1, deberá pagar el impuesto a que se refiere el artículo 21, inciso tercero, sobre el total del retiro que se le imputa cuando se generen utilidades tributables que absorban dichos retiros en exceso.

Ahora bien, si el cesionario es una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por aplicación del retiro que se le imputa se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades. Si alguno de éstos es una sociedad, se deberán aplicar nuevamente las normas anteriores, gravándose las utilidades que se le imputan con el impuesto del artículo 21, inciso tercero, o bien, entendiéndose retiradas por sus socios y así sucesivamente, según corresponda.

##### ***Situación práctica***

##### **1. Antecedentes:**

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL LOS CASTAÑOS LTDA.  
 GIRO : INDUSTRIAL  
 AÑO COMERCIAL : 2009

##### **2. Socios que conforman la sociedad:**

<b>Socios</b>	<b>Participación Social</b>
a) Sociedad Comercial Luz Ltda.	40 %
b) Srta. Claudia A.	25 %
c) Sr. Fernando B.	35 %

**3. Al 31 de Diciembre de 2008, por intermedio de su representante legal informa los siguientes:**

<b>Antecedentes</b>	<b>\$</b>
a) Remanente de FUT para año siguientes-2009	(15.000.000)
b) Retiros en excesos – socios:	
1) Sociedad Comercial Luz Ltda.	10.000.000
2) Srta. Claudia A.	6.250.000
3) Sr. Fernando B.	8.750.000

**4. Con fecha 15 de enero del año 2009, Don Fernando B. informa que ha procedido a enajenar el 100% sus derechos sociales que poseía en la Sociedad Comercial Los Castaños Ltda. a la Sociedad Comercial Los Álamos S. A.**

**5. Con fecha 21 de marzo de 2010, la Sociedad Comercial Los Castaños Ltda., certifica al Socio: Sociedad Comercial Los Alamos S.A, que los retiros en exceso correspondiente al socios Sr. Fernando B., han sido imputados a utilidades tributable año 2009, que en la calidad de cesionario le corresponde cumplir con su tributación, de acuerdo al inciso tercero del artículo de la LIR. Al respecto se informa lo siguiente:**

<b>Antecedentes</b>	<b>\$</b>
a) Retiro en exceso año 2008, afectos a Impuesto Global Complementario.....	8.750.000
b) Incremento por Impuesto de Primera Categoría	1.792.166
c) Crédito por impuesto de Primera Categoría	1.792.166

**Solución**

Determinación de la obligación tributaria que afecta a la cesionaria Sociedad Comercial Los Álamos S.A., por retiros en exceso año 2009:

**a) Determinación de la Base Imponible del Inciso tercero Artículo 21 de la LIR**

<b>Base imponible</b>	<b>\$</b>
1. Retiros en excesos	<u>8.750.000</u>

**b) Cálculo del Impuesto Único del Impuesto del Inciso Tercero Artículo 21 de la LIR**

<b>Base Imponible</b>		<b>Tasa</b>	<b>Impuesto según tasa</b>
1. Retiro en exceso	\$ 8.750.000	35%	\$ 3.062.500
Imputación			
2. Crédito por Impuesto de Primera Categoría			<u>(1.792.166)</u>
Impuesto determinado al 31-12-2009			<u>\$ 1.270.334</u>

Nota : Se hace presente que en la base imponible del impuesto Único del Inciso tercero Artículo 21 de la LIR, no procede incorporar el incremento por Impuesto de Primera Categoría, por no existir norma legal, de acuerdo a la LIR que así lo disponga.

**5.- RETIROS EN EXCESO FRENTE A LA TRANSFORMACIÓN DE LA SOCIEDAD DE PERSONAS EN UNA SOCIEDAD ANÓNIMA**

En el inciso final de la letra b) del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, establece que en el caso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso tercero del artículo 21, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, según se dispone en el inciso anterior, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

***Situación práctica***

**1. Antecedentes:**

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL LOS ALERCES LTDA.  
 GIRO : COMERCIO  
 AÑO COMERCIAL : 2009

**2. Por acuerdo de los Socios que conforman la sociedad, estos han decidido transformar dicha compañía en Sociedad Comercial Los Alerces S.A., a contar del 01-07-2009. Para ello se aporta los siguientes antecedentes al 30-06-2009:**

Los socios han efectuados retiros en el período comprendido entre el 01-01 al 30-06 de 2009, que han sido considerado retiros en exceso producto que la sociedad no tiene utilidades retenidas a la fecha de transformación:

Socios	Fecha del Retiro	Monto \$
a) Sociedad Comercial Agua Ltda.	15-04-2009	20.000.000
b) Sr. Juan L.	14-05-2009	15.000.000
c) Sociedad Comercial La Loma S.A.	16-03-2009	5.000.000

**3. Al 31 de Diciembre de 2009, el representante de la Cía. presenta la siguiente información en el Registro FUT:**

	Detalle	FUT	Ut. neta c/crédito	Impto.1° Categoría	Crédito 1° Categoría	Increment.1° Categoría
1	Remanente 2008	0	0	0	0	0
(+)						
2	Renta. L. Imponible-2009	60.000.000	49.800.000	10.200.000	10.200.000	10.200.000
(-)	Menos:G. R.no base imponible inc.3° Art. 21.LIR • Multas e Intereses-Imptos.	(240.000)	(240.000)		(49.157)	(49.157)
=	Saldo de FUT antes de Imputaciones	59.760.000	49.560.000	10.200.000	10.150.843	10.150.843
8.	<b>Imputaciones</b> Retiros en Exceso de los socios antes de la Transformación:					
(-)	a) Sociedad Comer.Agua Ltda. \$ 20.000.000 x 1,000	(20.000.000)	(20.000.000)		(4.096.380)	(4.096.380)
(-)	b) Sr. Juan L. \$ 15.000.000 x 1,000	(15.000.000)	(15.000.000)		(3.072.285)	(3.072.285)
(-)	c) Sociedad Comer. La Loma S.A. \$ 5.000.000 x 1,000	(5.000.000)	(5.000.000)		(1.024.095)	(1.024.095)
=	Remanente de FUT año Siguiete	19.760.000	9.560.000	10.200.000	1.958.083	1.958.083

De la información que se consigna en el Registro FUT, se puede apreciar que los retiros en excesos de los socios materializados antes de la Transformación, fueron imputados a utilidades retenidas por la Sociedad Anónima al 31 de diciembre de 2009, generándose la obligación tributaria para la compañía del Impuesto Único Inciso Tercero Artículo 21 de la LIR, de acuerdo a la norma descrita anteriormente.

**4. Determinación del Impuesto Único Inciso Tercero Artículo 21 LIR, que afecta a la Sociedad Comercial Los alerces S.A. por los retiros en exceso que se determinaron a la fecha de la transformación, y cuya obligación tributaria nace en el año de imputación de los referidos retiros al FUT de la S.A.:**

<b>Base Imponible</b>	<b>Tasa</b>	<b>Impuesto</b>
a) Sociedad Comer. Agua Ltda.	\$ 20.000.000	
b) Sr. Juan L.	15.000.000	
c) Sociedad Comer. La Loma S.A.	<u>5.000.000</u>	
Total Base Imponible al 31-12-2009	\$ 40.000.000	35%
Imputación:		
(-) Crédito por Impuesto de 1º Categoría, según Registro de FUT:		
\$4.096.380 (+) \$ 3.072.285 (+) \$1.024.095 =		<u>( 8.192.760)</u>
(=) Impuesto a Pagar al 31-12-2009		<u>\$ 5.807.240</u>

**6.- SITUACIÓN TRIBUTARIA DE LOS RETIROS EN EXCESO EN EL CASO DE FUSIÓN POR REUNIÓN DEL 100% DE LOS DERECHOS O ACCIONES EN MANOS DE UNA MISMA PERSONA**

***Instrucciones impartidas por el S.I.I.***

- a) Sobre esta materia, cabe expresar que el SII, mediante Circular N° 2 de 1998, en concordancia con lo dictaminado por la Superintendencia de Valores y Seguros, concluye que en el caso de la disolución de una sociedad por la reunión del cien por ciento de sus acciones en poder de un solo titular, si bien el título y el modo de adquirir es la Ley y no una convención, no es menos cierto que se produce una enajenación, esto es, se origina un traspaso de los activos de la sociedad disuelta al adquirente del 100% de las acciones, traspaso que, atendido que se genera como consecuencia del término de la existencia de la sociedad, asume la forma de una transmisión de bienes y no una transferencia.
- b) Por Circular N° 66 de 1998, dicha Autoridad Tributaria indicó en el punto 2.4. ¿Quiénes deben dar aviso de Término de Giro?

“La norma general del artículo 69 del Código Tributario señala que toda persona, natural o jurídica, que ponga fin a su giro comercial o industrial o que cese en sus actividades y que por esta razón deje de estar afecta a impuestos, debe efectuar el trámite de término de giro.

Por excepción, esta misma norma permite que no se dé el aviso de término en los siguientes casos:

- Empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente, en la respectiva escritura social, de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativas a su giro o actividad.
- Sociedades de cualquier naturaleza que aportan a otra u otras todo su activo y pasivo, siempre que en la escritura de aporte la sociedad que se crea o subsiste se haga responsable de todos los impuestos que se adeuden por la sociedad aportante.
- Sociedades de cualquier naturaleza que se fusionen, siempre que la sociedad que se crea o subsiste se haga responsable – en la escritura de aporte – de todos los impuestos que adeudare la sociedad fusionada que deja de existir.
- Disolución de sociedades de cualquier naturaleza por reunirse todos los derechos o acciones en una persona jurídica y siempre que esta última se haga responsable de todos los impuestos adeudados por la sociedad que se disuelve, en una escritura pública suscrita para tal efecto.

Se hace presente que esta norma no se aplica si los derechos o acciones se reúnen en una persona natural”.

- c) Finamente es del caso agregar que mediante Oficio N° 4118 de 1994, el SII, sobre la materia en estudio, indica que tanto en el caso de fusión por creación como en el caso de incorporación, nos encontramos frente a personas jurídicas que terminan su existencia legal, dando lugar a nueva sociedad que se constituye, o bien, siendo absorbida por una nueva sociedad ya existente.

De los antecedentes antes descritos, es posible concluir que en el caso de los retiros en exceso que se determinen en la sociedad de persona que es objeto de una fusión, ya sea por incorporación o por creación, los retiros en exceso no se afectarían con ninguna tributación, en la medida que no correspondan a utilidades tributables de aquellas que no se han pagado los impuesto de acuerdo a la LIR.

**Situación práctica****1. Antecedentes:**

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL LOS ULMOS LTDA.  
 GIRO : COMERCIO- INVERSIONES  
 AÑO COMERCIAL : 2009

**2. Socios que conforman la sociedad:**

Socios	Participación Social
a) Sociedad Comercial Las Acacias Ltda.	50%
b) Srta. Pamela G.	30%
c) Sr. Lautaro N.	20%

**3. Los socios que conforman la Sociedad Comercial Los Ulmos Ltda., han decidido con fecha 31 de Octubre de 2010, aportar el 100% de sus derechos a la Sociedad Comercial Los Notros Ltda., Giro: Comercio; con domicilio en Santiago. A igual fecha, la sociedad que es fusionada presenta la siguiente información:**

Antecedentes	\$
a) Saldo de FUT, negativo al 31/10/2010	(45.000.000)
b) Retiros en excesos – socios:	
a) Sociedad Comercial Las Acacias Ltda.	15.000.000
b) Srta. Pamela G.	9.000.000
c) Sr. Lautaro N.	6.000.000
c) Capital Propio Tributario al 31-10-2010	54.000.000

**4. Conclusión respecto de los retiros en exceso de los socios indicados en el N° 3 precedente, no generan obligación tributaria alguna tanto para sus socios como para la sociedad Comercial Los Notros Ltda.**

## **7.- RETIROS EN EXCESO EN EL CASO DE DIVISIÓN DE UNA SOCIEDAD DE PERSONAS**

Sobre el particular, cabe expresar que el SII, por Oficio N° 633 de 1993, ha expresado que atendida la naturaleza jurídica de las sociedades de personas y las atribuciones de sus socios, no existe impedimento desde el punto de vista tributario, para que dichas sociedades pudieran realizar su división en los mismos términos en que una sociedad anónima se divide, esto es, en forma tal que a los socios en la nueva sociedad, les correspondan los mismos derechos y participaciones que tienen en el capital de la sociedad que se divide.

Finalmente, el SII, mediante Oficio N° 2.616 de 1998, ha establecido que los excesos de retiros existentes en el Fondo de Utilidades Tributables de la sociedad que se divide, se asignan a las nuevas sociedades que resultan de la división en la misma proporción en que se divide el patrimonio de la sociedad primitiva.

Después de haber descrito las jurisprudencia emitida por el SII, sobre la situación tributaria de los retiros en exceso en el caso de una división de una Sociedad de Persona, esta estará condicionada a la decisión que tomen los socios, es decir, si producto de la división nacen nuevas sociedades de personas y/o sociedades anónimas, le serán aplicables los comentarios descritos en el presente trabajo.

## **8.- TÉRMINO DE GIRO DE UNA SOCIEDAD DE PERSONAS CON RETIROS EN EXCESO**

En relación a esta materia es necesario indicar que el SII, en atención a una consulta formulada donde solicitan que se confirme o rectifique su afirmación: en el sentido que frente a un eventual término de giro, una sociedad de personas que arrastra una pérdida financiera y tributaria, como asimismo declara un FUT Negativo, excesos de retiros y capital propio tributario negativo no debe declarar ni pagar ningún impuesto a la renta, este mediante Oficio N° 3.796 del 30-09-2005, da respuesta a dicha consulta, expresando “De acuerdo a lo dispuesto por los artículos 14 y 38 bis de la Ley de la Renta e instrucciones impartidas sobre la materia contenidas en Circulares N°s. 46 y 60, ambas del año 1990, publicadas en el sitio web de Internet de este organismo ([www.sii.cl](http://www.sii.cl)), y considerando la situación tributaria en que se encuentra la sociedad a que alude en su escrito, se informa que de acuerdo con dichas disposiciones legales la sociedad y sus respectivos socios personas naturales por los excesos de retiros que éstos poseen, no se afectarían con los impuestos de la Ley de la Renta, ya que a la fecha no existen utilidades tributables retenidas en el Registro FUT (existiendo un



Saldo Negativo). No obstante lo anterior, se hace presente que cuando un contribuyente procede a efectuar el trámite de término de giro de sus actividades conforme a las normas del artículo 69 del Código Tributario, este Servicio, está facultado para revisar todos sus antecedentes contables y tributarios y en el caso que resulten diferencias de impuesto debe proceder a su cobro.”.

## **9.- INFORMACIÓN A PROPORCIONAR POR LOS CONTRIBUYENTES QUE SOPORTARON RETIROS EN EXCESOS**

### **9.1- Declaración Jurada N°1886**

Dicha Declaración Jurada deberá ser presentada por las Sociedades de Personas, Sociedades de Hecho, Sociedades en Comandita por Acciones y Comunidades que soportan los retiros realizados por sus socios, socios gestores o comuneros, durante el ejercicio del año anterior, afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, los exentos del Impuesto Global Complementario y los no constitutivos de Renta debidamente reajustados.

Para tal efecto en dicha declaración Jurada se debe registrar la información referente a retiros en excesos.

“Columna “Exceso de Retiros””: Se debe indicar la parte del retiro del período que no fue financiada con las utilidades tributables y/o no tributables al cierre del ejercicio y, por lo tanto, queda pendiente su situación tributaria para el ejercicio siguiente.”

### **9.2.- Certificado N° 5**

Las instrucciones impartidas para confeccionar dicho certificado en relación a la materia de estudio, establece que debe ser emitido por las Sociedades de Personas, Sociedades de Hecho, Sociedades en Comandita por Acciones y las Comunidades acogidas, ya sea, a los regímenes de tributación de los Artículos 14 letra A) de la Ley de la Renta, informando a sus socios, socios gestores o comuneros, cualquiera que sea su condición jurídica, la situación tributaria de los retiros.

Es así para la confección del recuadro Retiros, en la Columna (9) “Se debe registrar el monto de los excesos de retiros determinados para el ejercicio siguiente. Dicho valor se calculará deduciendo de las cantidades registradas en la columna (5) las anotadas en las columnas (6), (7) y (8).”

### **9.3.- Sección: Recuadro N°6: Datos de FUT, Formulario N°22 Año Tributario 2010**

En el Suplemento Tributario de cada año, se imparten instrucciones para el llenado del Formulario N° 22, en la Sección Recuadro N° 6 Datos de FUT, se indica que el “CODIGO 320: Exceso de retiros para el ejercicio siguiente. Anote en este Código los excesos de retiros que quedaron al 31.12.2009 pendientes de tributación para los ejercicios siguientes, después de haber imputado al Fondo de Utilidades Tributables y/o no Tributables determinado por la empresa al 31.12.2009, en el orden de imputación que establece la ley, los excesos de retiros del ejercicio anterior (2008) y los retiros efectuados durante el período 2009, ambos conceptos debidamente actualizados en la forma indicada en el recuadro correspondiente al Código (226). En resumen, lo que debe registrarse en este recuadro es la diferencia que resulte de restar del Fondo de Utilidades Tributables y no Tributables determinado al 31.12.2009, conforme a las normas del N° 3 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, en concordancia con aquellas establecidas en la Resol. Ex. N° 2.154, de 1991, los excesos de retiros del ejercicio anterior y los retiros del período, ambos conceptos debidamente actualizados, deduciendo previamente de las utilidades tributables los retiros presuntos que correspondan, los cuales por disposición de la ley deben rebajarse en primer lugar.”.

## **10.- COMENTARIOS FINALES**

Luego de haber presentado la normativa aplicable, jurisprudencia emitida por el SII y la generación de casos prácticos, nos permitimos comentar lo siguiente:

1. En primer lugar, debemos indicar que los retiros en exceso nacen a partir del año 1990 y se refiere cuando los retiros en dinero o especies que materialice el empresario individual o los socios de las sociedad personas, ambos entes obligados a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa, y las utilidades retenidas tanto en el FUT como FUNT no son suficientes para absorber dichos retiros. Dichos retiros en exceso suspenden su tributación hasta el instante en que la empresa que soportó el retiro en cuestión, genere utilidades ya sea tributables o no con los impuestos personales en el año siguiente o subsiguiente y así sucesivamente, que absorban los excesos en comento.
2. De acuerdo a la normativa que estuvo vigente en los años 1984 a 1989, los retiros en exceso como norma general no eran representativos de incremento de patrimonio de quienes los percibían, de acuerdo al concepto de renta que

describe la Ley de la Renta contenido en el Artículo 1° del D.L. N° 824 de 1974.

3. Claro es que la tributación de los retiros en exceso dependerá de la decisión que tomen los dueños de las empresas, en forma muy especial nos referimos a los socios de sociedades, debido a que ellos pueden tomar la decisión de transformarse en sociedad anónima y será esta última quien asuma la obligación tributaria en pro de sus dueños, e igual comentario en el caso de enajenación de derechos sociales, donde el cesionario es legalmente responsable de la tributación cuando dichos retiros en exceso son imputado a utilidades tributables con los impuestos Global Complementario o Adicional, o el Impuesto Único del Inciso 3° del artículo 21 de la LIR.
4. Por otra parte, los retiros en exceso son un elemento importante cuando se trata de una sociedad de persona obligada a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa y balance general, la cual además participa en otra sociedad de personas que está obligada a llevar el Registro FUT, solicitándole a esta última renta devengada por encontrarse en presencia de retiros en excesos, donde la necesidad de renta devengada estará dada por la sumatoria del saldo negativo del FUT más los retiros en exceso.

De esta manera la sociedad que solicita renta devengada, primero imputará a la renta devengada al saldo negativo de FUT que esta tuviera, situación que podría corresponder a Pérdidas Tributarias, donde el contribuyente podrá invocar el derecho que le asiste a solicitar un Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, con la consecuencia que los retiros en exceso continúen pendientes de tributación. En este caso, las empresas no tienen opción de proceder a la imputación que establecen las normas legales y las instrucciones que ha impartido el SII sobre esta materia. Esta situación resulta ser muy positiva para las empresas que generen pérdidas tributarias y retiros en excesos.

5. También, llama la atención la inequidad tributaria que se produce para el sistema, dado el caso de transformación de sociedades de personas en sociedad anónima, cuando la sociedad que se transforma se encuentra en situación de retiros en exceso, ya que dichos retiros son imputados a utilidades tributables en la empresa fuente y la obligación debe cumplirla una Sociedad Anónima. Ahora bien, al momento de determinar la base imponible del impuesto Único del inciso tercero del artículo 21 de la ley de la renta, dicha base imponible no es incrementada por el impuesto de primera categoría cuando este le asiste de crédito, de esta manera su obligación

tributaria no corresponde al 35% según tasa efectiva, por cuanto su base imponible no está formada por una renta bruta, si no por 83%, cuando la tasa del impuesto de Primera categoría sea del 17%. Por lo tanto, este es un hecho que resulta ser muy positivo y una variable a considerar por los dueños de las sociedades donde se generan los retiros en excesos.

6. Finalmente, después de haber analizado la historia y la evolución de los retiros en exceso, consideramos relevante que la autoridad administrativa se preocupe de estos hechos y verifique que cuando los retiros en exceso son representativos de incrementos de patrimonio y no hayan cumplido con su obligación tributaria, proceda a su cobro.

En virtud de la equidad tributaria, que es una característica de nuestro sistema tributario, esperamos que la autoridad administrativa incluya en sus análisis tributarios futuros los efectos tributarios que se pueden producir al estar en presencia de los retiros en excesos, con la finalidad evitar el no cumplimiento de la obligación tributaria de los beneficiarios de dichos flujos o recursos monetarios (retiros en exceso).