

RETIROS O DISTRIBUCIONES DESPROPORCIONADOS

Luis González Silva

Magister en Tributación, Universidad de Chile
Contador Auditor

Colaborador Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile

1. INTRODUCCIÓN

Los regímenes tributarios contenidos en la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se caracterizan porque sus propietarios quedan gravados con los impuestos finales¹ sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde dichas empresas. Por lo tanto, cada propietario debe tributar por las cantidades que efectivamente perciban desde sus empresas.

No obstante lo anterior, en ocasiones tales retiros, remesas o distribuciones no guardan relación con el capital que han aportado tales propietarios. Esta desproporción entre el porcentaje de la participación en el capital y el porcentaje de renta retirada en el ejercicio, se encuentra regulada en el N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, norma que fue introducida por la Ley N° 21.210 de 2020, y que rige a contar del 1° de enero de 2020.

Por otra parte, si las rentas gravadas con el impuesto sustitutivo al FUT son retiradas o distribuidas en forma desproporcionada, pueden quedar afectas a la tributación especial dispuesta en el artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210, que rige a contar del 3 de julio de 2019.

1 Impuesto Global Complementario o Adicional.

Con base a lo expuesto, el presente reporte expone el tratamiento tributario que debe ser aplicado cuando el reparto de utilidades se efectúa en forma desproporcionada a los propietarios de las empresas, cuando éstos se encuentren relacionados y, además, tal forma de distribución carece de razones justificables conforme a la ley.

El Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile invita a la comunidad estudiantil, académicos, asesores y a toda persona interesada en materias tributarias, a revisar detalladamente el material docente presentado en este reporte, el cual ha sido preparado con el fin de difundir materias impositivas relevantes en el quehacer de las empresas.

2. FACULTAD ESPECIAL DE REVISIÓN

De conformidad al N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se faculta al Servicio de Impuestos Internos para revisar las razones comerciales, financieras, patrimoniales o administrativas, por las cuales las distribuciones de utilidades efectuadas por la empresa se realizan en forma desproporcionada con relación a la participación que los propietarios tienen en el capital aportado.

Para que proceda esta facultad se requiere que exista la desproporción en el reparto de utilidades en los términos descritos, lo que hace necesario la existencia de más de un propietario. Por lo tanto, quedan excluidos de la aplicación de esta norma legal los siguientes contribuyentes:

- i. El empresario individual.
- ii. Empresas individuales de responsabilidad limitada.
- iii. Sociedades por acción con un solo accionista.

Cabe destacar, que también es poco probable que exista desproporcionalidad en las distribuciones de las utilidades en el caso de las sociedades anónimas, porque por regla general en dichas entidades, los dividendos se distribuyen con relación al capital, es decir, con relación a las acciones que posee cada accionista, salvo casos especiales. Por lo tanto, esta norma pareciera tener mayor aplicación en el caso de los repartos de utilidades efectuados por sociedades de personas.

Por último, cabe hacer presente que el alcance de esta norma legal comprende solo a las empresas sujetas a los regímenes establecidos en la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

3. REQUISITOS PARA EJERCER LA FACULTAD

Esta facultad especial requiere una serie de requisitos que deben cumplirse copulativamente para su aplicación. Estos son los siguientes:

El primer requisito consiste en que existan a lo menos dos propietarios que correspondan a contribuyentes del impuesto Global Complementario², sea que participen en forma directa o indirecta en la propiedad de la empresa. Se entiende que se participa en forma indirecta cuando la inversión en la sociedad pagadora de las rentas se ha efectuado a través de otras empresas intermedias.

De acuerdo con este requisito, quedarían fuera de la aplicación de esta facultad, las siguientes empresas:

Empresas compuestas exclusivamente por propietarios afectos al impuesto Adicional. Se trate de personas naturales o jurídicas.

Empresas compuestas exclusivamente por propietarios contribuyentes del impuesto de Primera Categoría cuyos propietarios a su vez, sean contribuyentes del impuesto Adicional.

Empresas que carecen de propietarios, directa o indirectamente, que sean contribuyentes de los impuestos finales. En este caso se encontrarían las empresas a que se refiere el artículo 14 letra G), como fundaciones y corporaciones.

El segundo requisito exige que los propietarios antes señalados se encuentren relacionados. Para estos efectos, la norma legal en análisis dispone que se entenderán relacionados los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.

Como se observa, esta norma de relación es bastante íntima, se refiere básicamente al núcleo familiar. Por ejemplo, se refiere a padre y al abuelo, al hijo y el nieto. Entonces esta norma de control pareciera buscar evitar que dentro del grupo de personas antes señalado (la familia), se diluyan las rentas por las cuales debe tributar un determinado propietario.

2 Personas naturales con domicilio o residencia en Chile, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 del Código Civil y N° 8 del artículo 8° del Código Tributario. Las disposiciones de este N° 9 no afectan a los contribuyentes del IA, porque su carga tributaria es fija con tasa 35%

Un tercer requisito consiste en que los retiros o distribuciones del ejercicio sean desproporcionados con relación al capital aportado. De acuerdo con las instrucciones emanadas del Servicio de Impuestos Internos, mediante Circular N° 73 de 2020, la desproporción debe determinarse comparando la relación porcentual que representan los retiros o distribuciones sobre el total de ellos, respecto al porcentaje de participación que cada propietario posee sobre el capital efectivamente aportado.

Así, por ejemplo, si el socio A efectúa retiros de utilidades equivalentes al 50% del total de repartos del año, y a su vez, participa en el 50% del capital aportado, los retiros del socio A no se encontrarían desproporcionados, y no se verían cuestionados por lo dispuesto por el N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Es importante destacar que la circular antes citada dispone que esta facultad solo atiende a la desproporción de los montos retirados o distribuidos y no al tratamiento tributario de las distintas rentas que resultan repartidas. Es decir, no importa si las mencionadas rentas se encuentran en el registro RAI, DDAN o REX.

La única excepción a esta regla son las rentas que previamente hayan sido gravadas con el impuesto de tasa 25% establecida en el artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210, que afecta a los repartos de utilidades gravadas con el impuesto sustitutivo a FUT por efectuarse en forma desproporcionada.

El último requisito necesario para el ejercicio de esta facultad especial consiste en la obligación del Servicio de Impuestos Internos de citar previamente al contribuyente. Constituyendo este trámite el carácter de indispensable.

En respuesta a este requerimiento, las empresas deberán proporcionar los antecedentes que dan cuenta de las razones de carácter comercial, económico, financiero, patrimonial o administrativo que justifican la desproporción en el reparto de sus utilidades. Si tal desproporción es justificada, por ejemplo, cuando se acredita que el pago de utilidades se efectúa en una mayor proporción a uno de los socios, en atención a que trabaja efectivamente en la empresa, sin que se le proporcione un sueldo empresarial, la respectiva citación debiera ser conciliada.

4. EFECTOS TRIBUTARIOS PARA LA EMPRESA PAGADORA DE LOS REPARTOS

De acuerdo con el N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, si el Servicio de Impuestos Internos fundadamente determina que, considerando las circunstancias

de la empresa y la de sus propietarios, los retiros desproporcionados carecen de justificación, la empresa deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

Deberá pagar el impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la LIR, de tasa 40%. Este tributo se debe aplicar sobre la parte de los retiros o distribuciones que resulten desproporcionados.

En contra de este impuesto no procede la deducción de ningún tipo de crédito. Por lo tanto, en el caso que se hubiese asignado un crédito por impuesto de Primera Categoría a la parte de los retiros o distribuciones que resultaron gravados con el tributo único, tales créditos deberán ser reintegrados al registro SAC de la empresa pagadora las rentas.

Es muy importante reiterar que la norma en comento no distingue el tipo de renta o cantidad que se reparte, pudiendo tratarse de rentas contenidas en el registro RAI, DDAN, REX, u otras cantidades no contenidas en los mencionados registros.

De este modo, si los retiros o distribuciones calificados como desproporcionados fueron imputados al registro REX, y corresponden a rentas con tributación cumplida, rentas exentas o ingresos no renta, en nada afecta la aplicación de impuesto único de tasa 40%. Sin embargo, de acuerdo con la Circular N° 73 de 2020, quedarían excluidas aquellas cantidades gravadas con el impuesto único de tasa 25% a que se refiere el artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210. Esta norma transitoria será revisada en el apartado XI del presente reporte.

De acuerdo con la ley, con la aplicación del impuesto único del artículo 21 de la LIR, se entenderá cumplida totalmente la tributación que pudiera afectar a las rentas gravadas, debiendo ser clasificadas como un ingreso no renta. Además, si los propietarios que reciben dichas cantidades son contribuyentes sujetos a los regímenes de la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14, podrán ser repartidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establece la LIR.

Para los efectos señalados en el número 3 anterior, la empresa deberá volver a certificar los retiros o distribuciones calificados como desproporcionados, con el objeto de que los propietarios realicen las rectificaciones de sus declaraciones de impuestos, declaraciones juradas y registros respectivos.

Por último, la norma legal en análisis prescribe que el impuesto único podrá también ser declarado por la propia empresa de acuerdo con los artículos 65, 69 y 72 de la LIR. Es decir, la empresa puede directamente pagar este tributo sin

que el Servicio de Impuestos Internos cite y determine la existencia de retiros desproporcionados. Para estos efectos, la empresa en su propia declaración de impuesto, que debe presentar en el mes de abril de cada año, puede enterar este tributo debidamente reajustado.

Esta obligación tributaria, por regla general, no corresponde a un impuesto auto declarable por la empresa, sino que tiene su origen en una acción del Servicio, consisten en “determinar fundadamente que los retiros y distribuciones son desproporcionados”. No obstante, el inciso tercero del N° 9 de la letra A) del artículo 14, también permite la auto declaración del impuesto.

En estos casos, no será necesaria la rectificación de la declaración de impuestos de la empresa, la recertificación de las rentas o la rectificación de las declaraciones juradas involucradas.

5. FORMA DE DECLARAR EL IMPUESTO ÚNICO DE TASA 40%

A continuación, se presentan los códigos que debieron ser completados en el formulario 22 del año tributario 2021, para el pago del impuesto que afecta a los retiros o distribuciones calificados por el Servicio o el mismo contribuyente como desproporcionados. Además, se incluye un pequeño extracto de las instrucciones pertinentes.

Linea 59						
Impuesto único de 40% sobre gastos rechazados y otras partidas de acuerdo al art. 21 inc. 1°, art. 14 letra A) N° 9 LIR y al art. 32° transitorio Ley N°21.210	113		1007		114	+
59.2. IU del 40% establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR, conforme a lo dispuesto en el N°9 de la letra A) del artículo 14 de dicha ley.						
59.2.1. Contribuyentes que deben utilizar esta linea						
Esta linea debe ser utilizada por las empresas que durante el año comercial 2020 efectuaron repartos de utilidades en forma desproporcionada en relación a la participación que sus propietarios tienen sobre el capital, en la medida que dicho reparto carezca de razones comerciales, económicas, finanzas, patrimoniales o administrativas, para pagar el IU del 40% establecido en el inciso 1° del Artículo 21 de la LIR, conforme a lo dispuesto en el inciso 3° del N°9 de la letra A) del artículo 14 de dicha ley.						

6. EFECTOS TRIBUTARIOS PARA EL PROPIETARIO EMPRESA

La ley regula el caso de los propietarios de las empresas que pagaron los retiros o distribuciones calificados de desproporcionados y que son contribuyentes del impuesto de Primera Categoría, sujetos a los regímenes establecidos en la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, prescribiendo los siguientes efectos tributarios:

Como se señaló anteriormente, con el pago del impuesto único de tasa 40% se entiende cumplida totalmente la tributación que afecta a los retiros o distribuciones desproporcionados. Por lo tanto, la empresa receptora deberá anotarlas en el registro REX como un ingreso no constitutivo de renta. Además, estas rentas asumen un tratamiento tributario similar a las rentas que pagan el ISFUT, porque quedan disponibles para ser retiradas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establece la LIR.

Si los retiros o distribuciones gravados con el impuesto único primitivamente fueron certificados con rentas afectas a los impuestos finales y con derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría, con la correspondiente recertificación podrán efectuarse los ajustes pertinentes a los distintos registros. Por ejemplo, con la incorporación de las rentas al registro REX se disminuirá las rentas contenidas en el registro RAI y se deberá deducir del registro SAC el correspondiente crédito por impuesto de Primera Categoría, porque como se señaló anteriormente, el crédito debe ser reincorporado al SAC de la empresa fuente.

7. EFECTOS TRIBUTARIOS PARA EL PROPIETARIO AFECTO AL IGC

Si el propietario que percibe los retiros o distribuciones calificados como desproporcionados por el Servicio de Impuestos Internos, es un contribuyente del impuesto Global Complementario, que declaró tales sumas como afectas al citado tributo, y rebajó el crédito por impuesto de Primera Categoría, se deberán efectuar los siguientes ajustes tributarios.

Se realizará una redeterminación de la declaración de impuestos, excluyendo de la base imponible los retiros o distribuciones gravados con el impuesto único. Asimismo, se excluirán los créditos que se hayan imputado al impuesto personal o solicitado su devolución.

La renta debe excluirse de la base imponible porque fue recertificada como ingreso no renta, y el crédito debe excluirse porque fue reintegrado al SAC de la empresa fuente.

Si en la declaración primitiva el contribuyente pagó impuesto Global Complementario sobre las utilidades percibidas, procederá su devolución mediante la rectificación de la declaración de impuestos en la forma indicada en el numeral anterior y la acreditación del pago correspondiente.

8. LOS RETIROS O DISTRIBUCIONES DESPROPORCIONADOS NO SE REBAJAN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE

Mediante Oficio N° 1769 de fecha 12 de julio de 2021, el Servicio resolvió que la remisión del N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR al artículo 21 de la LIR, es solo para efectos de aplicar el impuesto único, pero no transforma a los retiros desproporcionados en partidas que correspondan a “retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo de la empresa”.

Agregó que esto es consistente con la orden legal de reincorporar el crédito por impuesto de Primera Categoría que se hubiere otorgado al receptor del retiro o distribución desproporcionado al registro SAC de la empresa fuente, para imputarlo a futuros retiros o distribuciones; efecto que no se condice con rebajar el monto del retiro o distribución desproporcionado de la Renta líquida imponible de la empresa fuente.

Finalmente señala que, de lo contrario, dicha rebaja supondría, por una parte, un menor pago de impuesto de Primera Categoría y, por otra, mantener este crédito en el registro SAC para imputarlo a futuros retiros o distribuciones de utilidades gravadas con impuestos finales, lo que sería contradictorio con el sistema de integración de las rentas que permite rebajar de los impuestos finales, el impuesto de Primera Categoría efectivamente pagado.

9. AMPARO DE LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD

El Servicio de Impuestos Internos, mediante Oficio N° 2573, de fecha 27 de septiembre de 2021, señaló que, en virtud del principio de autonomía de la voluntad, los propietarios pueden pactar en los estatutos sociales la distribución del resultado, utilidad y/o pérdida obtenida por la empresa, en la forma que estimen pertinente.

Sin perjuicio de lo anterior, agrega que dicho Servicio está facultado para ejercer la facultad de revisión establecida en el N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, y que, determinar que en cada caso concurren razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que los retiros o la distribución anual de las utilidades que corresponden a los propietarios relacionados se realice en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa, es una cuestión de hecho entregada a las respectivas instancias de fiscalización.

10. UTILIDADES QUE DEBEN SOMETERSE A LA NUEVA FACULTAD ESPECIAL

De acuerdo con lo señalado por el Servicio mediante Oficio N° 2567, de fecha 27 de septiembre de 2021, la facultad especial de revisión contenida en el N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR es aplicable respecto de todos los retiros y distribuciones anuales de utilidades que se realicen a contar del 1° de enero de 2020, independiente de la fecha en la cual se generaron esas utilidades.

Lo anterior, porque la facultad especial de revisión presupone el hecho “retiro o distribución” de utilidades, siendo irrelevante la época en que fueron generadas esas utilidades que se retiran o distribuyen.

11. RETIROS O DISTRIBUCIONES EN FORMA DESPROPORCIONADAS DE RENTAS GRAVADAS CON ISFUT

El artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210 de 2020, dispone que cuando las rentas gravadas con el impuesto sustitutivo al FUT de acuerdo a las Leyes N° 20.780 y 20.899, son retiradas o distribuidas en forma desproporcionadas entre propietarios contribuyentes del impuesto Global Complementario que se encuentre relacionados, el Servicio de Impuestos Internos también tendrá la facultad para revisar las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas que tuvieron en cuenta las empresas para que el reparto anual de utilidades se realice en forma desproporcionada con relación a la participación en el capital.

Esta norma transitoria es muy similar a la dispuesta en el N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR. Por ejemplo, son las mismas normas de relación y las mismas razones que deben justificar la desproporción del reparto de utilidades.

Sin embargo, esta norma no se refiere a la desproporción de los montos retirados o distribuidos, sino al retiro o distribución en forma desproporcionada de una renta en particular. En este caso, las rentas gravadas con el ISFUT según las leyes N° 20.780 y 20.899. Por lo tanto, esta norma no afecta a las rentas gravadas con el ISFUT según lo dispuesto por la Ley N° 21.210 de 2020, y tampoco a los repartos de utilidades con cargo al RAI, DDAN u otras rentas.

Otra diferencia consiste en que el impuesto que afecta la desproporción corresponde a un impuesto único de tasa 25%. Además, si los retiros o distribuciones, así gravados, son percibidos por contribuyentes sujetos a la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, tales rentas se controlan en el registro REX.

Cabe hacer presente, que primitivamente la renta había sido informada como renta con tributación cumplida que podía ser retirada en la oportunidad que se estime conveniente por tratarse de rentas gravadas con el ISFUT. Sin embargo, luego del nuevo impuesto de tasa 25% dichas rentas además pierden el beneficio tributario de su orden preferencial de imputación, debiendo ser repartidas en el orden general que corresponden a las rentas con tributación cumplida.

De acuerdo con lo instruido por la Circular N° 73 de 2020, el desembolso de este tributo constituye un gasto no necesario para producir la renta y, en consecuencia, no puede ser deducido en la determinación de la renta líquida imponible. Sin embargo, como tal pago tiene relación directa con las rentas gravadas, debe deducirse del registro REX, incluso dejándolo negativo si corresponde, pudiendo compensarse con futuras utilidades de la misma naturaleza.

Finalmente, la empresa fuente pagadora del impuesto de tasa 25% deberá recertificar las rentas, con el objeto de que los propietarios realicen la rectificación de sus registros tributarios y declaraciones juradas involucradas.

12. CONCLUSIONES

El N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, establece una nueva facultad para el Servicio de Impuestos Internos, consistente en que podrá revisar las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que los retiros o la distribución anual de las utilidades se efectúe en forma desproporcionada a la participación en el capital de la empresa.

Para ejercerse esta facultad los propietarios de la empresa deben ser, directa o indirectamente, contribuyentes del impuesto Global Complementario, encontrarse

relacionados en los términos dispuesto por la señalada norma y el Servicio de Impuestos Internos se encuentra obligado a citar.

Los retiros o distribuciones calificados como desproporcionados se encuentran afectos al impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la LIR, de tasa 40%. Las rentas así gravadas completan su tributación, quedando calificadas como un ingreso no renta, y los socios empresas sujetos a la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14, deben incorporarlas en el registro REX como una renta disponible para ser retirada en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación establecido en la LIR.

La empresa pagadora de los retiros o distribuciones desproporcionados deben recertificar la calificación tributaria de las rentas y los créditos correspondientes, con el objeto de que sus propietarios rectifiquen sus declaraciones de rentas, declaraciones juradas y registros, según corresponda.

Finalmente, de acuerdo con el artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210 de 2020, si se reparten en forma desproporcionadas las rentas gravadas con el impuesto sustitutivo al FUT de acuerdo con las leyes N°20.780 y 20.899, entre propietarios del impuesto Global Complementario que se encuentren relacionados, tales rentas deben gravarse con un impuesto único de tasa 25%.

Las rentas gravadas con este impuesto pierden su preferencia en el orden de imputación, debiendo ser imputadas en el orden general que corresponde a las rentas con tributación cumplida. Por su parte, el pago del impuesto no constituye un gasto necesario para producir la renta, pero debe deducirse el registro REX.