

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA D), ART. 17 N° 8
LETRA A), ART. 34 Y ART. 41 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 – LEY N° 20.780,
ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO N° IV N° 1 LETRA H)
(ORD. N° 117 DE 14.01.2021).**

Costo tributario de los derechos sociales de una sociedad de personas que ha transitado desde el régimen de renta presunta al de declaración en base a rentas efectivas.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el costo tributario que cabe asignar a los derechos sociales de una sociedad de personas de giro agrícola que ha transitado desde el régimen de renta presunta, al sistema de declaración en base a rentas efectivas.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad de responsabilidad limitada, desde su constitución en 2006, ha tenido giro agrícola y acogida a las normas sobre renta presunta.

Agrega que la sociedad dejó el régimen de renta presunta el 31 de diciembre de 2016 y actualmente se encuentra acogida al sistema establecido en el artículo 14 letra D) de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR); pasando a declarar su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, registrando sus activos y pasivos en el balance inicial, de acuerdo a las normas de la letra h) del número 1) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780¹.

Indica que, en el caso concreto, la diferencia positiva entre los activos y pasivos de la sociedad que consta en el balance inicial – luego de haber pasado a declarar sus rentas efectivas – es la suma que debería considerarse como capital para todos los efectos legales, como lo mandata la ley.

Uno de los socios de la sociedad analiza ceder sus derechos sociales en la misma a un tercero interesado, ante lo cual solicita que se confirme que el capital social determinado según se señala en el párrafo anterior debe ser considerado como costo tributario de adquisición de los derechos sociales para los socios, en la proporción correspondiente, en base a lo establecido en la letra h) del número 1) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

II ANÁLISIS

A partir de su presentación, se entiende que el 31 de diciembre de 2016 el contribuyente estaba sujeto al sistema en base a presunción de rentas establecido en el artículo 34 de la LIR – según el texto legal vigente a contar del 1 de enero de 2016 –, sistema que habría abandonado, pasando en esa fecha – 31 de diciembre de 2016² – a declarar en base a rentas efectivas, determinadas sobre la base de contabilidad completa. Al respecto, el párrafo segundo del N° IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 dispuso que los contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen de tributación sobre renta presunta según el texto del artículo 34 de la LIR, vigente a contar del 1 de enero de 2016 y que, a partir del ejercicio comercial 2016, opten por abandonarlo o dejen de cumplir los requisitos para mantenerse en el mismo y que, por lo tanto, han pasado a declarar sus rentas efectivas sobre la base de contabilidad completa, deberán registrar sus activos y pasivos en el balance inicial que al efecto deberán confeccionar, a contar del 1 de enero del año 2016 o al 1 de enero del año siguiente a la exclusión o retiro, de acuerdo a las siguientes normas: “h) La diferencia positiva que se determine entre los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada, se considerará capital para todos los efectos legales. Si la

¹ Esta norma dispone que, en el caso de los contribuyentes que a partir del ejercicio comercial 2016 transiten desde el régimen de renta presunta al de renta efectiva según contabilidad completa, “La diferencia positiva que se determine entre los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada, se considerará capital para todos los efectos legales. Si la diferencia es negativa, en ningún caso podrá deducirse en conformidad con el artículo 31, número 3°, de la ley sobre Impuesto a la Renta”.

² No aclara si dejó el régimen de renta presunta porque optó por abandonarlo voluntariamente cumpliendo los requisitos legales para sujetarse al régimen de renta efectiva, o porque dejó de cumplir los requisitos para mantenerse en el sistema de renta presunta.

diferencia es negativa, en ningún caso podrá deducirse en conformidad con el artículo 31, número 3°, de la ley sobre Impuesto a la Renta.”

Por lo tanto, el contribuyente que al término del ejercicio comercial 2016 ha transitado desde el régimen de renta presunta al de renta efectiva según contabilidad completa, y que por lo tanto ha dejado de determinar sus impuestos en base a una presunción de rentas por no cumplir los requisitos legales para ello o que ha optado por abandonarlo, debe considerar como capital, para todos los efectos legales, la diferencia positiva determinada entre los activos y pasivos registrados en el balance de inicio que deba confeccionar. Por otra parte, la enajenación de los derechos sociales en sociedades de personas se regula en el artículo 17, N° 8, párrafo 1°, letra a), de la LIR, según su texto vigente en la actualidad, aplicable a los derechos de la sociedad a que se hace referencia en la presentación, y que se encontraría declarando sus impuestos en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa. Según dicha disposición, no constituirá renta las siguientes cantidades obtenidas por personas naturales, siempre que no se originen en la enajenación de bienes asignados a su empresa individual³:

“i) ... aquella parte que se obtenga hasta la concurrencia del costo tributario del bien respectivo, esto es, aquel conformado por su valor de aporte o adquisición, incrementado o disminuido, según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante, debidamente reajustados...”

De esta forma, el costo tributario de los derechos sociales que se enajenan o se ceden, atendido lo dispuesto en el numeral i) de la letra a) del párrafo primero del N° 8 del artículo 17 y en el párrafo 2° del N° 9 del artículo 41, ambos de la LIR, corresponde a su valor de aporte o de adquisición, incrementado o disminuido, según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante.

Luego, para aplicar las disposiciones citadas en el párrafo anterior, la diferencia positiva entre activos y pasivos en comento debe ser considerada capital social de la sociedad agrícola sobre la cual consulta, a partir del año de su incorporación al régimen de renta efectiva en base a contabilidad completa.

Para los efectos de aplicar lo establecido en el inciso tercero transitorio de la Ley N° 20.780, la referida diferencia positiva entre activos y pasivos se considera como monto aportado por cada uno de los socios de la sociedad, en la parte que resulte o se determine a través de la aplicación sobre dicha diferencia, del porcentaje que le corresponda a cada socio en el capital social al 1° de enero del año en que se incorporan al régimen de renta efectiva.

Lo anterior se debe entender sin perjuicio de las facultades para tasar el precio fijado en la posterior enajenación de los derechos sociales, en los casos en que este sea notoriamente superior o inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de la misma naturaleza, considerando las circunstancias de la operación, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 17, N° 8, párrafo 4°, de la LIR y 64, inciso tercero, del Código Tributario, según corresponda.

III CONCLUSION

La diferencia positiva entre activos y pasivos a que se refiere la letra h) del número 1 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, aplicable a los contribuyentes que a partir del ejercicio comercial 2016 transiten desde el régimen de renta presunta al de renta efectiva según contabilidad completa, se considera capital para todos los efectos legales.

Para aplicar lo establecido en numeral i) de la letra a) del párrafo primero del N° 8 del artículo 17 de la LIR, la referida diferencia positiva entre activos y pasivos se considera como el monto aportado por los socios de la sociedad en la parte que resulte o se determine a través de la aplicación sobre dicha diferencia del porcentaje que le corresponda a cada socio en el capital social al 1° de enero del año en que se incorporan al régimen de renta efectiva.

Al enajenar los derechos sociales, dichas cantidades se deberán deducir el precio o valor fijado en el respectivo acto, contrato o convención para efectos de determinar las rentas afectas a impuesto, en la medida en que se cumpla con las condiciones y requisitos que establece la norma legal precitada, sin

³ Si los derechos sociales han sido asignados a una empresa individual, su tratamiento tributario se deberá sujetar a las reglas aplicables al régimen al que se encuentre sujeta la empresa.

perjuicio de las facultades para tasar el precio o valor asignado a la operación, en los términos del N° 8 del artículo 17 de la LIR y del artículo 64 del Código Tributario.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 117 del 14-01-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos