

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31°, N°3 - LEY N° 18.046, ART. 94°. (ORD. N° 2070, DE 12.11.2014)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA POR ABSORCIÓN DE UTILIDADES POR PÉRDIDA TRIBUTARIA DEL EJERCICIO, EN EL CASO DE ABSORCIÓN DE UTILIDADES ASIGNADAS POR DIVISIÓN DE UNA SOCIEDAD.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto del tratamiento tributario de la recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades por pérdida tributaria del ejercicio (PPUA), en el caso de absorción de utilidades asignadas por división de una sociedad.

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que su representada es una sociedad que se constituyó el año 2004 por división de una sociedad anónima. Agrega que, con excepción de aquellos créditos considerados como personalísimos, se ha aceptado ampliamente que la asignación de activos y pasivos a una sociedad que nace por división de otra compañía, no constituye enajenación de los mismos y no se altera su calidad jurídica, y en consecuencia conservan las normas, franquicias y beneficios que les eran aplicables antes de la división.

Respecto del PPUA, señala que este Servicio ha expresado que el Impuesto de Primera Categoría pagado puede recuperarse conforme a lo dispuesto en el N°3, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), tanto por absorción de utilidades propias como respecto de las utilidades percibidas de otras empresas, en atención a que esta norma legal no hace distinciones.

Añade que ante la absorción de utilidades por este mecanismo, cobra importancia diferenciar entre utilidades generadas por el mismo contribuyente, o recibidas de terceros, ya que en este último caso el monto de PPUA debe considerarse como un ingreso afecto al Impuesto de Primera Categoría.

De esta forma, en atención a que en la división no existe enajenación ni transferencia de bienes, a su juicio, no existen razones legales para no aplicar el mismo criterio respecto de las utilidades tributables acumuladas en el FUT, asignado por división de una sociedad, por lo que solicita se confirme que las utilidades tributarias asignadas por división deben entenderse para todos los efectos tributarios como utilidades generadas por la sociedad a las que le fueron asignadas; debiendo, a su juicio, quedar sujetas al mismo tratamiento tributario que el existente antes de la división, no produciéndose tributación final. Por consiguiente, indica, dichas utilidades asignadas por división conservan su tratamiento tributario al ser parte integrante del mismo patrimonio escindido, y en particular para el caso en que exista un PPUA.

II.- ANÁLISIS.

La parte final del inciso segundo, del N°3, del artículo 31 de la LIR, establece que en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o

devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la misma Ley.

Por su parte, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 94º de la Ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas, la división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.

De los antecedentes expuestos en su presentación, se entiende que en la situación a que se refiere, las rentas acumuladas asignadas en un proceso de división de sociedad a la nueva compañía, han sido absorbidas por las pérdidas del giro, generadas en esta última con posterioridad a la división; por lo que se solicita determinar el tratamiento tributario que corresponde dar al Impuesto de Primera Categoría recuperado por el contribuyente, cuyas pérdidas han absorbido las utilidades que le fueron asignadas en la escisión señalada.

De las normas legales señaladas, se puede apreciar que el Impuesto de Primera Categoría pagado que se puede recuperar como pago provisional es aquél proveniente tanto de la absorción de utilidades generadas por la propia empresa como aquél proveniente de utilidades percibidas de otras empresas producto de una participación social o accionaria, toda vez que la disposición en cuestión no hace ninguna distinción al respecto. A juicio de este Servicio, igual criterio corresponde aplicar respecto de las utilidades provenientes de una división de otra sociedad.

Al respecto, este Servicio ha expresado mediante pronunciamientos emitidos sobre la materia, que en el caso de la recuperación del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa sobre sus propias utilidades, este constituye un ingreso correspondiente a la recuperación de un gasto o desembolso al devolverse el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre las utilidades generadas por la empresa en los períodos anteriores a la generación de las pérdidas tributarias; el que sin embargo, no constituye una cantidad tributable a nivel del Impuesto de Primera Categoría, pero que igualmente debe reconocerse como una utilidad tributable sin derecho al crédito por el referido tributo. Por el contrario, la recuperación del Impuesto de Primera Categoría proveniente de utilidades de otras empresas, constituye un ingreso tributable que debe formar parte de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, ya que en este caso constituye un incremento de patrimonio, conforme al concepto amplio de renta que define la LIR, en el N° 1 de su artículo 2º, en atención a que la empresa con esta recuperación se ve beneficiada por una cantidad que no le ha implicado ningún desembolso de su parte o, en otras palabras, no está recuperando un gasto como ocurre en el caso anterior.

Al respecto, considerando la naturaleza jurídica de una división de sociedad, en la cual se efectúa la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades que se constituyan al efecto, produciéndose sólo una especificación de derechos preexistentes, es decir, la asignación de patrimonio y utilidades tienen un efecto meramente declarativo, este Servicio estima que las utilidades tributarias asignadas por división deben entenderse como utilidades generadas o recibidas por la sociedad a las que le fueron asignadas; debiendo quedar sujetas al mismo tratamiento tributario que las hubiera afectado antes de la división. Por consiguiente, las utilidades tributables asignadas por división, conservan la calidad y características que tenían con anterioridad a dicho proceso de reorganización, es decir, la sociedad que nace de la división deberá distinguir aquellas utilidades respecto de las cuales la propia empresa dividida había pagado el Impuesto de Primera Categoría, de aquellas provenientes de otras empresas en que éstas pagaron el referido tributo,

manteniéndose en todo caso la antigüedad de las mismas y el derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría que corresponda.

III.- CONCLUSIÓN.

Atendida la naturaleza jurídica de la división, las utilidades tributarias asignadas en dicho proceso de reorganización, conservan la calidad y características que tales utilidades tenían con anterioridad a la división, debiendo quedar sujetas al mismo tratamiento tributario que se hubiera aplicado a la sociedad dividida, incluido el tratamiento tributario de la recuperación del PPUA.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 2070, de 12.11.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos