

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, LETRA A), N°2, ART. 17, N°7 - LEY N° 18.046, ART. 94, ART. 100. (Ord. N° 2230, de 16-10-2017)

SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE MATERIA DE DIVISIÓN DE SOCIEDADES, LUEGO DE LA REFORMA TRIBUTARIA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento según se indica.

I.- ANTECEDENTES.

Que de conformidad con lo señalado en el numeral 1) de la letra A) del artículo 6° del Código Tributario y lo establecido en las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional mediante Circular N°71 de 2001, solicita se confirme que, en una división social, ya sea que ésta se haya efectuado en los ejercicios comerciales 2015 ó 2016, o bien, se realice en el año comercial 2017 y siguientes:

1. Las cuentas patrimoniales de la sociedad que se divide se deben asignar entre las sociedades resultantes de la división, en la misma proporción en que se asigna el activo y pasivo de la sociedad dividida, y que dicha distribución debe realizarse en base al patrimonio contable-financiero; y,

1. En un proceso de división social, el costo tributario de las acciones o derechos de la sociedad dividida, se debe distribuir entre ésta y la(s) nueva(s) sociedad(es) que nace(n) producto de la división, en la misma proporción en que se distribuye el patrimonio contable-financiero de la sociedad.

II.- ANÁLISIS.

Tal como se ha indicado en reiterados pronunciamientos por parte de este Servicio, el artículo 94 de la Ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas, establece que la división de una sociedad anónima^[1] consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyen al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide, principio consagrado en el artículo 100 de la Ley N°18.046.

Por consiguiente, lo que se distribuye entre la sociedad que se divide y aquellas que se constituyen con motivo de la división, es el patrimonio contable de la sociedad^[2].

Es importante destacar sobre esta materia, que este Servicio en reiterados Oficios^[3] ha manifestado que carece de competencias para impartir normas contables sobre la forma en que los contribuyentes deben contabilizar sus operaciones, puesto que tal materia está radicada en los organismos técnicos que tienen las facultades para ello, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 16 y siguientes del Código Tributario, relacionadas con normas contables. Por lo tanto, no es posible instruir sobre la forma en que los contribuyentes deben distribuir sus cuentas patrimoniales en el caso de la división de una sociedad.

Sin perjuicio de lo anterior, las sociedades que nacen de la división deberán mantener registrado en forma separada el valor tributario de los activos y pasivos que se le asignen

con la finalidad de ser considerados por ese valor para el cumplimiento de las obligaciones tributarias que les afecten.

En relación a las rentas y otras cantidades acumuladas en las empresas, el N°2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2015[4] y hasta el 31 de diciembre de 2016, se señala que las rentas acumuladas, así como las reinversiones recibidas, se asignarán a cada una de las sociedades que participan del proceso de división en la proporción que le corresponde en el capital propio tributario determinado a la fecha de la división, el cual puede ser distinto al porcentaje de asignación del patrimonio contable.

En iguales términos, a contar del 1° de enero de 2017, las empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A), o bien a la letra B), del artículo 14 de la LIR, el saldo de las cantidades anotadas en los registros de rentas empresariales[5], se asignará[6] a cada una de las sociedades que participan del proceso de división en la proporción que le corresponda en el capital propio tributario[7] respectivo.

En el caso que una o más de las sociedades creadas en la división resulte con capital propio tributario negativo, en los ejercicios comerciales 2015 o 2016, o bien a contar del 1° de enero de 2017, no corresponde asignar a dichas sociedades las rentas o cantidades acumuladas en los registros FUT, FUNT, FUR, RAP, RAI, REX y SAC, según sea el caso, de la sociedad que se divide, en consideración a que en tal circunstancia no se estarían traspasando rentas acumuladas en la empresa que estén formando parte del capital propio tributario asignado. Por lo tanto, en tal escenario, las rentas o cantidades deberán permanecer en la sociedad que se divide.

Se hace presente, que de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio[8], sin importar si la división ocurre antes o después de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780 o 20.899, cuando se trate de la división de una sociedad, la diferencia de depreciación entre la acelerada y la normal[9] debe ser traspasada a las nuevas sociedades que nacen producto de la división, conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia y que se transfieran también a las referidas sociedades, ya que dicha diferencia está asociada estrictamente con tales activos, y sus alcances impositivos deben producirse en la sociedad en donde se radican en forma definitiva los mencionados activos.

Por otra parte, solo para efectos tributarios, si la división ocurre durante los ejercicios 2015 y/o 2016, deberá entenderse que a cada sociedad que resulte de la división le corresponde una proporción del capital aportado por los socios o accionistas a la sociedad que se divide, en la misma relación que se asigne el capital propio tributario a cada una de ellas. Lo anterior, tiene su fundamento en la determinación de las rentas afectas a impuestos al momento de su término de giro, oportunidad en la cual el artículo 38 bis de la LIR ordena calcular la base afecta a impuestos depurando el capital propio tributario del capital aportado[10] con objeto de determinar las rentas acumuladas en la empresa, las cuales deben guardar la misma proporción que la asignación de las rentas acumuladas en los registros FUT y FUR.

Del mismo modo, en el caso de las divisiones ocurridas a contar del ejercicio 2017, deberá distribuirse el capital aportado por los socios o accionistas a la sociedad dividida, en la misma relación que se asigne el capital propio tributario en cada una de las sociedades

que se constituye. Como se señaló, esta asignación tiene por objeto distribuir las rentas afectas a impuestos contenidas en el capital propio tributario en la misma proporción que se asignó las rentas empresariales entre cada una de las sociedades creadas, ya sea para efectos del registro RAI[11], término de giro, fusión de la sociedad, cambio de régimen, entre otros.

Se hace presente, que el capital aportado y distribuido en los términos descritos en los dos párrafos anteriores, será el único susceptible de ser devuelto posteriormente a los propietarios en los términos del artículo 17 N° 7, de la LIR.

Finalmente, y de acuerdo a lo señalado por este Servicio[12], en los procesos de división no existe un incremento de patrimonio para los accionistas toda vez que si bien es cierto éstos pasan a ser accionistas de la sociedad anónima que se crea con motivo de la división, el valor de las acciones de las que ellos son titulares al momento de la división disminuye en la misma proporción en que se produce la escisión patrimonial, y por ende, sumando el valor de las acciones originales con las que le entrega la nueva sociedad anónima a través del canje de acciones, sólo se complementa el valor total inicial de la inversión que los accionistas efectuaron en su oportunidad.

De acuerdo a lo anterior, y considerando que el artículo 14 de la LIR, vigente durante los ejercicios 2015 y 2016, y aquel vigente a contar del 1° de enero de 2017, cambia la regla de distribución de las rentas acumuladas en las empresas divididas[13], utilizando ahora como base la proporción en que se haya asignado el capital propio tributario, y que además, como se revisó en los párrafos anteriores, el capital aportado a la sociedad dividida se asignará en la misma relación, se concluye que el costo de las acciones o derechos sociales deberá distribuirse en los mismos términos al ser representativo del capital aportado.

III.- CONCLUSIÓN.

En base a lo explicado precedentemente, se concluye que a contar del 1° de enero de 2015, en el caso de la división de sociedades, las rentas y otras cantidades acumuladas en las empresas en los registros a que se refiere el artículo 14 de la LIR, vigente durante los ejercicios 2015 y 2016, como también en los registros obligatorios a contar del 1° de enero de 2017, se distribuirán a cada una de las sociedades que participan del proceso de división en la misma proporción que le corresponda en el capital propio tributario determinado a la fecha de la división. Salvo el caso de la diferencia de depreciación entre la acelerada y la normal, la cual se asignará a la sociedad donde se radiquen los activos que originaron tal diferencia.

En el caso que una o más de las sociedades creadas en la división resulte con capital propio tributario negativo, no corresponderá asignar a dichas sociedades las rentas o cantidades acumuladas en los registros mencionados, debiendo permanecer tales cantidades en la empresa dividida.

Por otra parte, el capital aportado por los socios o accionistas, como también el costo de los derechos sociales y acciones, se distribuirá en la misma proporción que se asigne el capital propio tributario entre las sociedades que participan en el proceso de fusión.

Finalmente se informa, que este Servicio carece de competencias para impartir normas contables sobre la forma en que los contribuyentes deben contabilizar sus operaciones, puesto que tal materia está radicada en los organismos técnicos que tienen las facultades para ello, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 16 y siguientes del Código Tributario, relacionadas con normas contables. Por lo tanto, no es posible instruir sobre la forma en que los contribuyentes deben distribuir sus cuentas patrimoniales en el caso de la división de una sociedad.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2230, de 16.10.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] O bien una Sociedad de Personas, Oficio N°2.407, de 1999.

[2] Oficio 381, de 2005.

[3] Oficio N° 378, de 01.02.2000 y Oficio N° 2563, del 29.06.2000, entre otros.

[4] Circular N°10, de 2015 (Modificaciones Ley N°20.780, de 29.09.2014).

[5] Registros RAP, RAI, REX y SAC, de acuerdo al N°4, de la letra A), o N°2, de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

[6] De acuerdo al artículo 14, letra D), números 2 y 3.

[7] Determinado de acuerdo al artículo 41, inciso primero de la LIR.

[8] Oficio N° 2275, de 2003 y Circular N° 49 de 2016.

[9] Registro FUF al 31.12.2016 y registros de la letra b), del N° 4, de la letra A), o bien, de la letra b), del N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14, de la LIR.

[10] Entre otras partidas.

[11] Rentas afectas a impuestos. Registro a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

[12] Oficio 2.407, de 1999.

[13] El artículo 14 vigente hasta el 31-12-2014, indicaba que: “en las divisiones se considerará que las rentas acumuladas se asignan en proporción al patrimonio neto respectivo”.