

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14 - LEY N° 18.046, ART. 96. (Ord. N° 2386, de 19-11-2018)

DIVISIÓN DE SOCIEDADES LUEGO DE LA REFORMA TRIBUTARIA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre la forma de asignar los saldos de los registros establecidos en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que señala, en la división de sociedades luego de la Reforma Tributaria.

I.- ANTECEDENTES:

Comenta, que respecto de las nuevas normas tributarias introducidas por la Ley N°20.780 y la Ley N°20.899, que afectaron las divisiones de sociedades, se encuentra aquella que dice relación con la forma de tratar los saldos vigentes en los registros tributarios a la fecha de la división.

Así, en una sociedad acogida al régimen de renta atribuida el saldo vigente en el registro RAP, REX y SAC a la fecha de la división, debe ser asignado a cada una de las empresas en proporción al capital propio tributario, según establece el artículo 14, letra D, N° 2, inciso segundo de la LIR.

Asimismo, en una sociedad acogida al régimen parcialmente integrado el saldo vigente en el registro RAI, REX y SAC a la fecha de la división, deben ser asignados a cada una de las empresas en proporción al capital propio tributario, según establece el artículo 14, letra D, N° 3, inciso segundo de la LIR.

Al respecto, solicita confirmar los siguientes criterios que son necesarios para aclarar los efectos tributarios:

1) La división de una sociedad con patrimonio financiero positivo, y a su vez, con un capital propio tributario negativo, a la fecha de la división, es jurídicamente factible, y en tal caso, los saldos existentes en los registros tributarios permanecen en la sociedad continuadora.

2) De la división de una sociedad con patrimonio financiero positivo, y a su vez, con un capital propio tributario negativo, a la fecha de la división, puede nacer una sociedad

cuyos activos asignados impliquen un capital propio tributario positivo, haciendo más negativo el capital propio tributario de la sociedad continuadora a causa de este proceso de división. En este caso, el saldo existente en los registros tributarios (con excepción del DDAN) ¿permanecen en la sociedad continuadora o son asignados a la sociedad que nace con patrimonio tributario positivo?

3) La división de una sociedad con patrimonio financiero negativo, y a su vez, con un capital propio tributario positivo, a la fecha de la división, es jurídicamente factible, y en tal caso, los saldos existentes en los registros tributarios deben ser asignados a cada una de las empresas en proporción al capital propio tributario, según establece el artículo 14, letra D, N° 2 o N° 3 de la LIR, según sea el régimen tributario de la sociedad. Con la sola excepción del saldo existente en el registro DDAN, el cual se asignará a la sociedad donde se radiquen los activos que originaron tal diferencia.

II.- ANÁLISIS:

En relación a la materia consultada, cabe hacer presente que la Ley N° 18.046, en su artículo 94 establece que "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 nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide."

Considerando la norma anterior, este Servicio ha sostenido que en tanto no exista un patrimonio neto a repartir o distribuir y que es objeto de división, no puede llevarse a cabo tal figura jurídica.

Al respecto, cabe señalar, que antes de la modificación incorporada por las citadas normas, la letra c) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la LIR, establecía en su segundo punto seguido que "en las divisiones se considerará que las rentas acumuladas se asignan en proporción al patrimonio neto respectivo.", considerando este Servicio, que el patrimonio neto debía entenderse como una expresión en el ámbito contable financiero, y no con un alcance tributario.

Luego, con las modificaciones incorporadas por la Ley N°20.780 y la Ley N°20.899, el N°2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, dispone 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, debiendo mantenerse el registro y control de éstas.

Asimismo, a contar del 1° de enero de 2017, respecto de las empresas o sociedades sujetas a las normas 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, se asignará a cada una de las sociedades que participan del proceso de división en la proporción que le corresponda en el capital propio tributario respectivo.

Además, de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio, en el caso de división de una sociedad, la diferencia de depreciación entre la acelerada y la normal 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 a tales activos, y sus alcances impositivos deben producirse en la sociedad en donde se radican en forma definitiva los mencionados activos.

Ahora bien, es relevante señalar que la norma que regula la figura jurídica de la división de una sociedad anónima, contenida en el artículo 94 de la Ley N° 18.046, no ha sido modificada, por tanto, el criterio sostenido por este Servicio, en cuanto a que no es posible dividir una sociedad con patrimonio neto financiero negativo, se mantiene plenamente vigente.

Por otra parte, este Servicio emitió pronunciamiento, a través del Oficio N° 2230, de fecha 16.10.2017, en el cual se estableció que, 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.

A igual conclusión se debe arribar en el caso en que la sociedad que se divide tenga un CPT negativo, esto es, que en tal caso las rentas o cantidades acumuladas en los registros FUT, FUNT, FUR, RAP, RAI, REX y SAC, deben permanecer en la sociedad que se divide, pues éstas no se podrían asignar a las sociedades que nacen de la división por no existir un parámetro de distribución.

III.- CONCLUSIÓN:

Conforme al ANÁLISIS anterior y en relación con 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 respecto de las rentas y otras cantidades acumuladas en las empresas en los registros obligatorios exigidos a contar del 1° de enero de 2017, cabe concluir lo siguiente respecto de las consultas que formula en su presentación:

a) Si bien la división de una sociedad con patrimonio financiero positivo, y a su vez, con un capital propio tributario negativo, a la fecha de la división, puede ser jurídicamente factible, en tal caso, los saldos existentes en los registros tributarios a los que se refiere su consulta, deben permanecer en la sociedad continuadora, salvo la diferencia de depreciación entre la depreciación acelerada y la normal consignada en el registro DDAN, la cual se asignará a la sociedad donde se radiquen los activos que originaron tal diferencia.

b) Si bien como consecuencia de la división de una sociedad con patrimonio financiero positivo, y a su vez, con un capital propio tributario negativo, puede nacer una sociedad cuyos activos asignados impliquen un capital propio tributario positivo, también, como consecuencia de aquello, el capital propio tributario de la sociedad continuadora podría hacerse más negativo. Sin embargo, tal operación no puede alterar el resultado tributario que ésta tenía antes del proceso de división.

Tal como se indica en la letra a) anterior, los registros tributarios a los que se refiere su consulta, deben en esta situación permanecer en la sociedad continuadora, salvo, tal como ya se indicó, la diferencia de depreciación entre la depreciación acelerada y la normal consignada en el registro DDAN.

c) En el caso de la división de una sociedad con patrimonio financiero negativo, y a su vez, con un capital propio tributario positivo, a la fecha de la división, este Servicio a través de su jurisprudencia ha señalado que no puede llevarse a cabo tal figura jurídica atendido lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley N° 18.046.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2386, de 19.11.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos