

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA D N° 3 Y 7, ART. 14 LETRA C N° 1 – LEY N° 18.046, ART. 94 (ORD. N° 2907, DE 23.11.2023)

Capital propio tributario en la división de una sociedad acogida al régimen pro pyme.

De acuerdo con su presentación, una empresa acogida desde el 1° de enero de 2020 al régimen pro pyme general del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), evalúa dividir la empresa y asignar a una nueva sociedad un inmueble cuyo valor financiero considera tanto el valor del terreno como el de construcción¹.

Luego de citar las normas legales aplicables² y señalar que se producirían ciertas inconsistencias³, consulta qué capital propio se debe considerar para efectos de la asignación de bienes tras la división: si considerar el capital propio tributario simplificado según las reglas especiales del régimen de la letra D) del artículo 14 de la LIR o realizar una determinación del capital propio similar al de término de giro.

Al respecto, y conforme al artículo 94 de la Ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas⁴, la división de una sociedad consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyen al efecto; patrimonio que se ha entendido que es el patrimonio contable o financiero⁵, el que se puede distribuir de acuerdo a los propios intereses de los intervinientes, sin perjuicio de los efectos tributarios establecidos por la ley.

Sin perjuicio de la distribución del patrimonio financiero, en el ámbito tributario, y específicamente para determinar el costo tributario de los activos que se asignan a las entidades resultantes de la división de una sociedad sujeta al régimen pro pyme, se deben aplicar las reglas expresamente establecidas para este sistema de acuerdo al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

Por su parte, y “para todos los efectos”, la letra j) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR establece las reglas para determinar un capital propio tributario simplificado de las empresas sujetas al régimen pro pyme, las cuales ciertamente son consistentes con la forma de reconocer los ingresos y egresos, así como los activos y pasivos, durante toda la vigencia del referido régimen simplificado.

Luego, dichas disposiciones, no otras, se deben considerar para determinar el capital propio tributario de la sociedad que se divide y, por lo tanto, para la distribución de las eventuales rentas afectas a tributación para los contribuyentes de impuestos finales.

¹ Agrega que con la entrada en vigor de la Ley N°21.210, la sociedad se acogió al régimen del N°3, de la letra D) del artículo 14, de la LIR, régimen bajo el cual se debió reconocer como un egreso al 01 de enero del año 2020 el valor total de construcción del mencionado inmueble, junto a otros activos fijos, quedando como valor del activo tributario sólo el equivalente al terreno.

² Letra j) del numeral 3, de la letra D) del artículo 14; y letra b) del número 1, de la letra C), del artículo 14; de la LIR.

³ A modo de ejemplo, señala que, al considerar la determinación del capital propio simplificado del régimen pro pyme, en la asignación de los bienes el valor tributario del activo fijo sería equivalente sólo a la parte del terreno, ya que la construcción fue egreso en su totalidad. Adicionalmente si quisieran asignar sólo existencias a la empresa en formación, y pensando que estuviesen completamente pagadas, no estima lógico considerar que su valor tributario sea cero y que, por tanto, no habría nada que asignar por concepto de registro de utilidades o capital propio.

⁴ Se ha entendido que también las sociedades de personas pueden realizar su división, en los mismos términos que una sociedad anónima (Oficio N° 2407 de 1999).

⁵ Oficio N° 381 de 2005.

Dicho capital propio simplificado se determina a la fecha de la división, debiendo considerar el resultado provisorio a la misma fecha, establecido de acuerdo a las normas del mismo régimen simplificado⁶.

La sociedad resultante de la división se podrá sujetar al mismo régimen tributario simplificado, si se cumplen las condiciones establecidas en la letra D) del artículo 14 de la LIR⁷. En caso que dicha sociedad no cumpla los requisitos o no opte por acogerse a dicho régimen y se sujete al sistema general de la letra A) del artículo 14, deberá aplicar lo dispuesto en el N° 7 de la letra D) del mismo artículo 14, relativo a la valorización de los activos en caso de retiro o exclusión del régimen pro pyme.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2907, de 23-11-2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

⁶ Ver Circular N° 73 de 2020 (apartado 5.1.1 del Capítulo II).

⁷ En este instructivo se indica que los contribuyentes que inician actividades a contar del 1° de enero de 2020, que cumplan con las condiciones establecidas en el N°1 de la letra D) del artículo 14, que se analizan en el apartado 1.2 siguiente, y que no opten por otro régimen al momento de iniciar sus actividades, quedarán acogidas por el solo ministerio de la ley al régimen contenido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14, sin necesidad de efectuar una declaración expresa (apartado 1.1.3 de la Circular N° 62).