



EL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO Y SUS EFECTOS EN LAS RENTAS PASIVAS Y EN LAS DIVISIONES EMPRESARIALES.

PARTE I

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE

MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno: Marcelo Hormazabal Campos

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, Septiembre 2017

Índice

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO 1 MARCO TEÓRICO.....	4
1.1 Capital propio tributario.....	4
1.1.1 Esquema simple de determinación del capital propio tributario.....	10
1.1.2 Métodos de determinación del capital propio tributario.....	11
1.1.3 Relación entre el capital propio tributario y la renta líquida imponible..	13
1.2 Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales (artículo 14 letra B) de la Ley sobre Impuesto a la Renta).....	14
1.2.1 Normas sobre armonización de los regímenes de tributación.....	20
1.2.2 Información que deben presentar los contribuyentes de los regímenes de las letras A) o B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.....	21
1.3 Tributación de las rentas pasivas.....	25
1.3.1 Situaciones especiales de las rentas pasivas.....	30
1.3.2 Forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas.....	31
1.4 División de sociedades.....	32
1.4.1 Concepto de patrimonio para efectos de la división.....	35
1.4.2 Normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta.....	38
1.4.3 Patrimonio negativo.....	41
CAPÍTULO 2 EFECTOS DE LAS RENTAS PASIVAS Y LAS DIVISIONES EN EL CAPITAL PROPIO	42

2.1. Rentas pasivas.....	42
2.1.1 Efecto del resultado tributario en el capital propio de una agencia o establecimiento en el exterior	42
2.1.2 Efecto en el capital propio del reconocimiento de los resultados devengados producto de las inversiones realizadas de acuerdo al artículo 41 G de la LIR.	46
2.2. Efectos del Capital Propio Tributario Negativo en las Divisiones de Sociedades	51
CONCLUSIONES.....	62
BIBLIOGRAFÍA.....	63

INTRODUCCIÓN

El capital propio tributario ha tomado un rol más importante con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780 sobre reforma tributaria, y la Ley N° 20.899 que perfeccionó y simplificó el sistema de tributación, ante lo cual, a través del presente trabajo se pretende abordar dos temáticas relacionados con lo anterior. El primer tema va a estar enfocado en las rentas pasivas del artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta y si éstas forman parte de la determinación del Capital Propio. En segundo lugar, veremos las incidencias de un capital propio tributario negativo en el caso de las divisiones de aquellos contribuyentes acogidos al régimen del 14 letra B de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

A raíz de la importancia que ha tomado el capital propio tributario frente a la reforma tributaria, entre ellas la constitución como base de cálculo para las Rentas Afectas a Impuesto dentro del artículo 14 letra B de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para los contribuyentes que declaran renta efectiva según contabilidad completa, se podrían generar ciertas ambigüedades en la determinación de los efectos tributarios con relación a las rentas pasivas. En tal caso no existe claridad si las rentas pasivas devengadas constituyen un derecho final adquirido, si estas afectan el valor de la inversión y por tanto si éstas son o no un activo tributario que deba incluirse en la determinación del capital propio tributario.

Así mismo esta problemática se traslada a los procesos de reorganizaciones

empresariales, particularmente en los procesos de divisiones, estipulado en el artículo 14 D N°3 de la LIR, en donde el legislador no ha señalado que ocurre cuando el capital propio es negativo a la fecha de dicha reorganización empresarial.

Así, entonces, el primer punto de análisis que se llevará a cabo es determinar si las rentas pasivas devengadas o percibidas incorporadas en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta forman parte del Capital Propio Tributario de los contribuyentes obligados a llevar renta efectiva mediante contabilidad completa. En relación a la división de sociedades, la norma legal establece que “en la división, el saldo de las cantidades que deban anotarse en los registros señalados en las letras a), b), c) y d), del número 2 de la letra B) de este artículo, que registre la empresa a esa fecha, se asignará a cada una de ellas en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de dichas cantidades.” Sin embargo, el legislador no ha contemplado la situación en la cual el capital propio tributario respectivo sea negativo, tampoco existe jurisprudencia administrativa que aclare dicha situación.

La hipótesis de trabajo dice relación con que la reforma tributaria y su simplificación, leyes N° 20.780 y N° 20.899 respectivamente, no se estableció mayor precisión en cuanto al efecto de las rentas pasivas en la determinación del capital propio tributario. En este mismo sentido, como segunda hipótesis, no previó la situación de un capital propio negativo en caso de la división de una sociedad acogida al régimen establecido en el artículo 14 letra B de la Ley de la Renta.

Para dar respuesta a las hipótesis planteadas, se seguirá el método deductivo, en

el cual se articularán las definiciones doctrinales y la jurisprudencia administrativa de los artículos 41, artículo 41 G, 14 B y 14 D de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para determinar el impacto en el Capital Propio Tributario de las rentas pasivas, y en el marco de las divisiones de sociedades.

Los objetivos de la presente tesis consisten en determinar a través del análisis del Capital Propio Tributario si las rentas pasivas devengadas señaladas en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta constituyen un activo tributario. Segundo, analizar los efectos en los procesos de división de las sociedades con un capital propio negativo en el régimen de tributación señalado en el artículo 14 B de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

CAPÍTULO 1 MARCO TEÓRICO

1.1 Capital propio tributario

Para comenzar se debe mencionar que en el artículo 41 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la renta, se establece la conformación del capital propio, el que se debe entender como la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de inicio del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, que no representen inversiones efectivas. Además, señala que formarán parte del capital propio los valores del empresario o socio de sociedades de personas que hayan estado incorporados al giro de la empresa. En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.

A modo de complementar lo anterior el Servicio de Impuestos Internos definió el sentido y alcance de la expresión "valores del empresario o socio"¹ para los efectos de la determinación del capital propio, entendiéndose esta como cualquier cantidad a favor de dichas personas, sean proveniente de utilidades no retiradas, de préstamos otorgados por ellas a la respectiva sociedad a corto o largo plazo o sin plazo definido, de

¹ Oficio N° 6834 del 16 de diciembre de 1977

desembolsos de dinero efectuados por los socios por cuenta de la sociedad, de entregas de dinero para futuros aumentos de capital o simplemente de saldos a su favor en cuenta corriente, con la única condición que se hayan incorporado al giro de la empresa, es decir, que se hayan invertido en bienes de la sociedad, se hayan empleado en cancelar obligaciones de ella o se hayan destinado a financiar gastos de explotación.

Es importante mencionar que en el mismo N° 1 del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la renta se estipulan las normas de corrección monetaria, tanto para el capital propio inicial del ejercicio, como los aumentos y disminuciones del capital propio ocurridos en el ejercicio, con la finalidad de comparar valores de igual poder adquisitivo a la fecha de cierre del ejercicio. Además, se señala que los retiros personales del empresario o socio, los dividendos repartidos por sociedades anónimas y toda cantidad que se invierta en bienes o derechos que la ley excluya del capital propio, se considerarán en todo caso disminuciones de capital y se reajustarán en la forma que indica dicha norma.

Por otra parte, en la Circular N° 100 del 19 de agosto de 1975 sobre corrección monetaria, actualización permanente de los activos y pasivos de las empresas, el Servicio de Impuestos Internos da a conocer algunos elementos del capital propio tributario, los que se extraen y mencionan a continuación:

Capital propio inicial: se determina tomando como base el balance del ejercicio inmediatamente anterior o, el patrimonio que figura en la declaración de inicio de actividades, este último en el caso del primer ejercicio. Para poder determinarlo se debe considerar la suma total del activo debiendo rebajarse valores que no representen

inversiones, entre los que se encuentran derechos de llaves, derechos de marca patentes de invención, concesiones. Además, se deben rebajar los dividendos provisorios y retiros personales, cuentas de orden, de estas últimas a modo de ejemplo se pueden mencionar las acciones en garantía, letras endosadas, letras descontadas, contratos en curso. A lo anterior se debe rebajar el pasivo exigible, que corresponde a todas aquellas cantidades adeudadas por la empresa y cuyo pago puede ser exigido en cualquier plazo por terceros, debiendo excluirse de dicho pasivo los valores del empresario o socio que hayan estado incorporados al giro de la empresa, por formar parte del capital propio.

Variaciones del capital propio inicial: constituidas por los aumentos y disminuciones del capital propio inicial, se obtienen del libro mayor u otro registro contable que permita comparar dichos aumentos o disminuciones ocurridas cada mes.

Otros elementos que se deben tener en cuenta para comprender como se determina el capital propio son los siguientes:

Activo: corresponde a todos los bienes y derechos que posee una empresa, susceptibles de ser valorizados en dinero, tales como bienes raíces, automóviles, derechos de marca, patentes, cuentas por cobrar, entre otros.²

Pasivo: cantidad total que una empresa adeuda a terceras personas, que representa los derechos que tienen los acreedores y los propietarios sobre su activo. Está compuesto

² Impuestos corporativos, Herrera Ávila Rodrigo, Catalán Pavez Hugo, Editorial Legal Publishing Chile, 1ª edición mayo 2011, página 172

por el pasivo no exigible, y por el pasivo exigible a corto y largo plazo.³

Activos no monetarios: aquellos bienes que conforman el balance final de un ejercicio y que de una u otra forma se han autoprotegido de la inflación. ⁴

Pasivos no monetarios: aquellas deudas en contra de la empresa que figuran en el balance final de un ejercicio y que contablemente se encuentran expresadas en un valor histórico pero que en virtud de haberse contraído en moneda extranjera, dicho valor de libros no corresponde a la realidad.⁵

Capital: en términos económicos se relaciona con un elemento productor de ingresos que no está relacionado a agotarse ni consumirse, sino que, por el contrario, debe mantenerse intacto como parte generadora de nuevas riquezas.⁶

Patrimonio: Derechos que tienen los propietarios o accionistas sobre una empresa. Se compone por el valor del capital, reservas y utilidades no distribuidas. El patrimonio aumenta cuando la empresa obtiene utilidades y disminuye cuando se reparte dividendos o existen pérdidas.⁷

³ Impuestos corporativos, Herrera Ávila Rodrigo, Catalán Pavez Hugo, Editorial Legal Publishing Chile, 1ª edición mayo 2011, página 171

⁴ Manual de corrección monetaria, Contreras U. Hugo, Gonzalez S. Leonel Editorial Cepet Ltda. Edición Marzo 2008

⁵ Manual de corrección monetaria, Contreras U. Hugo, Gonzalez S. Leonel Editorial Cepet Ltda. Edición Marzo 2008

⁶ Resultado tributario y capital propio, contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, Catalán Pavez Hugo, Editorial PuntoLex S.A. Edición 2007, página 114

⁷ Resultado tributario y capital propio, contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, Hugo Catalán Pavez, Editorial PuntoLex S.A. Edición 2007, página 114

Capital efectivo: el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.⁸

Capital propio tributario negativo: respecto a este concepto se debe mencionar que el Servicio de Impuestos Internos lo considera como un capital propio tributario inexistente, por lo que no procede efectuar revalorización alguna ni incidencia alguna por corrección monetaria.⁹ El origen del capital propio negativo se encuentra en la existencia de pérdidas de arrastre superiores al capital de la empresa, que han comprendido el capital de terceros de que ésta dispone en forma de créditos, préstamos, etc.¹⁰

Valores intangibles: Se define como un activo monetario identificable sin esencia física y es identificable cuando es separable, es decir, es capaz de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, licenciado, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo o pasivo respectivo. Surge de derechos contractuales y otros derechos legales irrestricto de dichos derechos que son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.¹¹

Valores transitorios: estas cuentas se emplean para reflejar operaciones que, debido a contratos o situaciones eventuales, impiden efectuar cargos o abonos a las cuentas correspondientes que reflejarían la operación comercial. Como su nombre lo indica

⁸ Artículo 2 N° 5 de la Ley de la Renta

⁹ Circular N° 27 del 8 de marzo de 1976

¹⁰ Manual de corrección monetaria, Capítulo 6, el capital propio inicial, Páginas 69 -70, Contreras U. Hugo, Gonzalez S. Leonel, Editorial Cepet Ltda. Edición Marzo 2008.

¹¹ Manual de consultas tributarias, Capital Propio Tributario, Capítulo III partidas que inciden en su determinación, Editorial Legal Publishing página 36

(transitorias), al cesar el contrato o la eventualidad que lo motivó, se anulan en la contabilidad.¹²

Valores de orden: estas cuentas cuyo objetivo es reflejar responsabilidades u otro tipo de información en la contabilidad de la empresa, no inciden en la determinación del Capital Propio.¹³

Además, se debe tener en cuenta aquellos valores que no representan una inversión efectiva, en esta situación tenemos a las cuentas particulares de los socios, las cuentas obligadas representativas o aportes por enterar, y en las sociedades anónimas las cuentas accionistas o suscriptores.

Para llevar a cabo el cálculo del Capital Propio Tributario, las provisiones que se encuentren dentro del pasivo deben ser rebajadas en la determinación de este Capital (consideradas como pasivo exigible), siempre y cuando correspondan a provisiones de gastos necesarios para producir la renta que se encuentren adeudados al 31 de diciembre de cada año y acreditados con la documentación legal respectiva.

Los activos fijos en Leasing no forman parte del Capital Efectivo, ya que no son activos de propiedad de la empresa.

¹² Manual de consultas tributarias, Capital Propio Tributario, Capítulo III partidas que inciden en su determinación, Editorial Legal Publishing página 37

¹³ Manual de consultas tributarias, Capital Propio Tributario, Capítulo III partidas que inciden en su determinación, Editorial Legal Publishing página 37

1.1.1 Esquema simple de determinación del capital propio tributario

De acuerdo a las definiciones expuestas precedentemente, se puede establecer un esquema del capital propio de acuerdo a lo siguiente:

Total Activo	\$_____
(-) Valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos	\$(_____)
= Capital Efectivo	\$_____
(-) Pasivo exigible	\$(_____)
= Capital Propio Tributario	\$_____

1.1.2 Métodos de determinación del capital propio tributario

Si bien el legislador definió como se determina el capital propio, existen algunos métodos para calcularlo, los que muestran a continuación:

- a) Determinación del capital propio tributario a partir del método del activo.¹⁴

Total Activo	\$_____
(-) Cuenta Depreciaciones acumuladas	\$(_____)

¹⁴ Manual de consultas tributarias, Capital Propio Tributario, Capítulo V variaciones del capital propio, Editorial Legal Publishing páginas 48, 49 y 50.

(-)	Valores intangibles, nominales, transitorios y de orden	\$(_____)
(-)	Bienes que no originen rentas gravadas en Primera Categoría o que no correspondan al giro del negocio, cuando se trate de personas naturales	\$(_____)
(-)	Otras deducciones	\$(_____)
(+-)	Ajustes tributarios	\$(+ -)
=	Total activo depurado	\$_____
(-)	Pasivo exigible	\$(_____)
(-)	Ajustes tributarios del pasivo exigible	\$(_____)
=	Capital Propio Tributario	\$_____

b) Determinación del capital propio tributario a partir del método del patrimonio.¹⁵

Toma como dato primario el monto del patrimonio de la empresa

(+)	Patrimonio financiero:	\$_____
	- Capital pagado	
	-Fondo revalorización del capital propio	
	-Reserva por retasación técnica del activo fijo	
	-Otras reservas de patrimonio	

¹⁵ Manual de consultas tributarias, Capital Propio Tributario, Capítulo v variaciones del capital propio, Editorial Legal Publishing página 51.

-Fondo de utilidades retenidas

Utilidades del Ejercicio

(-)	Dividendos provisorios o retiros del empresario o socios de Sociedades de personas.	\$(_____)
(-)	Pérdidas de arrastre	\$(_____)
(-)	Pérdida del ejercicio.	\$(_____)
=	Capital Propio Financiero	\$_____
(+)	Aportes del empresario o socios incorporados al giro de empresa bajo cualquier concepto.	\$_____
(-)	Estimaciones de activos abonados a una cuenta de patrimonio (pasivo no exigible) por concepto de derecho de llave, marca, patentes, fórmulas etc.	\$(_____)
(+)	Estimaciones que han disminuido la utilidad no aceptadas por la Ley de la Renta, tales como estimación deudores incobrables, obsolescencia, existencias, etc.	\$(_____)
(+-)	Ajustes por depreciación acelerada y normal del activo fijo.	\$(+ -)
(+)	Provisión Impuesto a la Renta.	\$_____
(+)	Provisión para gastos no aceptados por la Ley de la Renta, como, por ejemplo: las vacaciones ejercicio siguiente, gratificaciones globales voluntarias, etc.	\$_____
(-)	Mayor valor Retasación Técnica del activo fijo.	\$(_____)
(+-)	Otros ajustes tributarios.	\$(+ -)

= Capital propio inicial tributario \$ _____

1.1.3 Relación entre el capital propio tributario y la renta líquida imponible

Tal como lo desarrolla Hugo Catalán Pavez¹⁶ existe una directa correlación entre la determinación del capital propio y la renta líquida imponible de primera categoría, en donde un ajuste al resultado tributario implica a su vez una variación en la misma proporción capital propio, al considerarse este último una contrapartida del capital propio.

1.2. Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales (artículo 14 letra B) de la Ley sobre Impuesto a la Renta)

Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales.

Para aplicar los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre las rentas o cantidades obtenidas por dichos contribuyentes, se aplicarán las siguientes reglas:

Los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1),

¹⁶ Resultado tributario y capital propio, contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, Catalán Pavez Hugo, Editorial PuntoLex S.A. Edición 2007, páginas 115 y 116.

propietarios, socios, comuneros y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo a esta letra B), quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en conformidad a las reglas del artículo 14 B) y lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, números 1) y 2); 60 y 62 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta o de devoluciones de capital y sus reajustes efectuadas de acuerdo al número 7 del artículo 17 de la misma Ley.

Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de esta letra, deberán efectuar y mantener el registro de las siguientes cantidades:

a) Rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional (RAI). Deberán registrar anualmente las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia positiva que se determine al término del año comercial respectivo, entre:

- i) El valor positivo del capital propio tributario, y
- ii) El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro señalado en la letra c) siguiente, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados éstos últimos de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial.

Las cantidades señaladas se considerarán según su valor al término del ejercicio respectivo, y el capital propio tributario se determinará de acuerdo al número 1º del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Para el cálculo de estas rentas, se sumarán al valor del capital propio tributario que se determine, los retiros, remesas o dividendos que se consideren como provisorios durante el ejercicio respectivo, los que se reajustarán para estos efectos, de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al del término del año comercial.

La forma de determinar las cantidades a anotar en este registro RAI puede resumirse de la siguiente forma:

Concepto	Monto
El CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo según normas del N°1 del artículo 41 de la LIR.	(+)
Por no formar parte del saldo del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas :	(+)
El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los remanentes de rentas o cantidades provenientes del ejercicio anterior anotados en los registros RAI, FUF y REX, que la LIR califica como provisorios.	
Estas partidas deben incorporarse reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	
Saldo positivo del registro REX que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones al remanente inicial).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo).	(-)
Cantidades afectas al IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo (se considera sólo el valor positivo que resulte).	(=)

La forma de determinar las cantidades a anotar en este registro, considerando que la empresa pueda mantener saldos de FUT, FUNT o FUR, puede resumirse de la siguiente forma:

Concepto	Monto
El CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo según normas del N°1 del artículo 41 de la LIR.	(+)
Por no formar parte del saldo del CPT al término del año comercial respectivo, debe reponerse para efectos de calcular el saldo de rentas :	(+)
El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio no imputados a los remanentes de rentas o cantidades provenientes del ejercicio anterior anotados en los registros RAI, FUF y REX, que la LIR califica como provisorios.	
Estas partidas deben incorporarse reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	
Saldo positivo del registro REX que se determine al término del año comercial y para el ejercicio siguiente (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones al remanente inicial).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo). No se considerará bajo este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado.	(-)
Saldo de FUR determinado al término del año comercial respectivo (sólo debe considerarse cuando no ha sido considerado dentro del valor del capital aportado a la empresa).	(-)
Cantidades afectas al IGC o IA, determinadas al término del año comercial respectivo (se considera sólo el valor positivo que resulte).	(=)

b) Diferencias entre la depreciación normal y la acelerada¹⁷ (DDAN): Cuando se aplique

¹⁷ números 5 y 5 bis, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de la primera categoría. Por tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará para la imputación de retiros, remesas o distribuciones como una suma gravada con los impuestos global complementario o adicional.

c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX). Deberán registrarse al término del año comercial las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional y los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por el contribuyente, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

De este registro se rebajarán los costos, gastos y desembolsos imputables a los ingresos de la misma naturaleza, según lo dispuesto en la letra e) del número 1 del artículo 33 de la LIR.

d) Saldo acumulado de crédito (SAC). La empresa mantendrá el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56, número 3), y 63, a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional, cuando corresponda. Para estos efectos, deberá mantener el registro separado de los créditos que se indican, atendido que una parte de éstos podrá estar sujeta a la obligación de restitución a que se refieren los artículos 56, número 3), y 63 de la Ley sobre impuesto a la renta.

1.2.1 Normas sobre armonización de los regímenes de tributación

En el N° 3 de la letra D del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, el legislador incorporó normas de armonización de los regímenes de tributación, estableciendo efectos de las reorganizaciones empresariales de sociedades sujetas al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

En este sentido, el párrafo 2°, del N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, establece que en la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra B) del mismo artículo, la respectiva empresa o sociedad deberá asignar a cada una de las entidades resultantes de la división, y en la misma proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario que se divide, la parte de las rentas o cantidades anotadas en los registros RAI y REX, que se mantengan acumuladas a la fecha de división.

En relación a la determinación del saldo del registro RAI, es preciso señalar que se deberá reversar el remanente proveniente del ejercicio anterior que no haya sido agotado a la fecha de división, dado que éste será reemplazado por el saldo que se determine en esa oportunidad, considerando los valores del capital propio tributario, según corresponda, del capital aportado y de los remanentes después de imputaciones que se hayan determinado en el registro REX, según sus valores a la fecha de división.

Los saldos y cantidades determinadas conforme a las reglas anteriores, serán los que la empresa o sociedad dividida deberá asignar a cada una de las empresas o

sociedades que se constituyen, en la proporción del capital propio tributario dividido, rebajando dichas cantidades de los registros que ella misma debe mantener.

La parte de las rentas o cantidades acumuladas en los registros señalados, que conforme a lo anterior, correspondan a la empresa o sociedad dividida, constituirá el remanente a considerar para las imputaciones de retiros, remesas o distribuciones que se realicen desde ésta, en el mismo ejercicio comercial, a partir de la fecha de división. Por su parte, la proporción que corresponda a las empresas o sociedades que se crean, constituirá el saldo inicial de cada uno de los registros que deberán llevar éstas a partir de la fecha de división.

1.2.2.- Información que deben presentar los contribuyentes de los regímenes de las letras A) o B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

El artículo 14 E) de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes que deban tributar bajo los regímenes de las letras A) o B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por las inversiones que hayan realizado deben aplicar lo siguiente:

a) Inversiones en el extranjero: se deberán informar mediante la presentación de una declaración jurada, las inversiones realizadas en el extranjero durante el año comercial anterior, con indicación del monto y tipo de inversión, del país o territorio en que se encuentre, en el caso de tratarse de acciones, cuotas o derechos, el porcentaje de participación en el capital que se presentan de la sociedad o entidad constituida en el extranjero, el destino de los fondos invertidos, así como cualquier otra información

adicional que el Servicio requiera respecto de tales inversiones. En caso de no presentación de la declaración jurada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tales inversiones en el extranjero constituyen retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo, ello para los efectos de aplicar la tributación que corresponda de acuerdo al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin que proceda su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría. Cuando las inversiones a que se refiere esta letra se hayan efectuado directa o indirectamente en países o territorios incluidos en la lista que establece el número 2, del artículo 41 D, o que se consideren como un territorio o jurisdicción que tiene un régimen fiscal preferencial conforme a lo dispuesto en el artículo 41 H, además de la presentación de la declaración referida, deberán informar anualmente, en el plazo señalado, el estado de dichas inversiones, con indicación de sus aumentos o disminuciones, el destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos, así como cualquier otra información que requiera el Servicio sobre tales inversiones, en la oportunidad y forma que establezca mediante resolución. En caso de no presentarse esta declaración, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tales inversiones en el extranjero constituyen retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero de la misma forma ya señalada y con los mismos efectos, para los fines de aplicar lo dispuesto en el artículo 21. Para los efectos de aplicar lo dispuesto precedentemente, el Servicio deberá citar previamente al contribuyente conforme al artículo 63 del Código Tributario, quien podrá desvirtuar la presunción acreditando fehacientemente que se han declarado y pagado los impuestos que correspondan sobre el total de las rentas provenientes de dichas inversiones o que tales inversiones no han producido rentas que deban gravarse

en el país. En todo caso, el contribuyente podrá acreditar que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que cuando el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en el exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los impuestos de la presente ley, procediendo entonces la aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 21. La entrega maliciosa de información incompleta o falsa en las declaraciones que establece esta letra, se sancionará en la forma prevista en el primer párrafo, del número 4 del artículo 97 del Código Tributario.

b) Inversiones en Chile: las empresas, entidades o sociedades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en Chile que obtengan rentas pasivas de acuerdo a los criterios que establece el artículo 41 G, no podrán ser utilizadas en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación de los impuestos finales de sus propietarios, socios o accionistas. De acuerdo a lo anterior, cuando se haya determinado la existencia de abuso o simulación conforme a lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, se aplicará respecto del monto de tales inversiones la tributación dispuesta en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin perjuicio de la aplicación de los impuestos que correspondan a los beneficiarios de las rentas o cantidades respectivas y las sanciones que procedieren. En todo caso, el contribuyente podrá acreditar que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que cuando el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos

ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en el exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los impuestos de la presente ley, procediendo entonces la aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 21. No obstante lo anterior, cuando se determine que los actos, contratos y operaciones respectivos se han llevado a cabo maliciosamente con la finalidad de evitar, disminuir o postergar la aplicación de los impuestos global complementario o adicional, ello será sancionado conforme a lo dispuesto en el primer párrafo, del número 4 del artículo 97 del Código Tributario.

1.3 Tributación de las rentas pasivas

Las normas de rentas pasivas fueron incorporadas en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta con la reforma tributaria Ley 20.780, las que sin perjuicio del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (que regula la forma de computar las rentas de fuente extranjera), establece que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas.

A continuación, resumiremos algunos conceptos necesarios que se deben tener presentes para comprender la tributación de las rentas pasivas:

Entidad: todo aquello que funcione como una unidad económica, tenga o no personalidad jurídica, y detentada por un titular unipersonal o pluripersonal, pudiendo abarcar entonces, desde una empresa individual, una sociedad, hasta patrimonios de afectación, comunidades, vehículos de inversión, u organizaciones sin personalidad jurídica.¹⁸ Otra precisión a la palabra entidad es la que nos entrega la Real Academia de la Lengua Española que lo define de la siguiente manera: colectividad considerada como unidad y, en especial, cualquier corporación, compañía, institución, etc., tomada como persona jurídica.

Entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile: son aquellas sin domicilio o residencia en Chile, cualquiera sea su naturaleza, con personalidad jurídica propia o no, constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el exterior, por las cuales sus rentas no deban computarse en Chile de conformidad al artículo 41 B, N°1 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, y sean controladas directa o indirectamente por entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, con el 50% o más del capital, o del derecho a las utilidades, o de los derechos a voto, o cuando puedan elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior o posean facultades unilaterales para modificar los estatutos, o para cambiar o remover a la mayoría de los directores o administradores. Además, existe una presunción legal para aquellas entidades que se encuentren constituidas, domiciliadas o residentes en un país o territorio de baja o nula tributación, a las que se presumirá como controladas sin importar el porcentaje de participación en el capital, las

¹⁸ Circular N° 40 del 08 de julio de 2016, del Servicio de Impuestos Internos

utilidades o el derecho a voto que tenga directa o indirectamente el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile.

País o territorio de baja o nula tributación: aquéllos a que se refiere el artículo 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Rentas pasivas: el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta contempla para el cómputo de las rentas pasivas a las siguientes:

- Los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero,
- Los intereses y demás rentas a que se refiere el artículo 20, número 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Las rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración,
- Las Ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas.

- Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles.
- Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles.
- Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas.
- Las rentas obtenidas por entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en el país, siempre que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:
 - 1) Ambas partes sean relacionadas en los términos del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
 - 2) Tales rentas constituyan un gasto deducible para la parte constituida, domiciliada, establecida o residente en el país para la determinación de sus impuestos a la renta en Chile, o bien, deban formar parte de los valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda.
 - 3) Que dichas rentas, no sean de fuente chilena, o bien, siendo de fuente chilena o extranjera, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%.

Una breve definición de rentas pasivas se puede extraer de reporte tributario N° 80 del centro de estudios tributarios de la Universidad de Chile, en donde son definidas como aquellas rentas que son obtenidas por entidades que no desarrollan una actividad productiva o comercial, sino que más bien el giro principal de dichas entidades dice relación con la administración de inversiones.

Se debe tener presente las excepciones al concepto de rentas pasivas:

- La distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otra entidad no domiciliada ni residente en el país que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas.
- Los intereses y demás rentas a que se refiere el artículo 20, número 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta cuando la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo y no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio de aquellos a que se refieren los artículos 41 D, número 2, y 41 H, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, cuando la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la

explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.

- Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, cuando éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas de acuerdo a este artículo.

1.3.1 Situaciones especiales de las rentas pasivas

El artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la renta considera las siguientes presunciones de renta pasiva:

- Cuando las rentas pasivas representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada constituida, domiciliada o residente en el extranjero, el total de los ingresos de ésta deben ser considerados como rentas pasivas.
- Cuando las rentas obtenidas por una entidad controlada constituida, domiciliada o residente en un territorio o jurisdicción a que se refiere el artículo 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Una entidad controlada domiciliada, constituida o residente en un país o territorio de baja o nula imposición, genera en el ejercicio a lo menos una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés promedio que cobren las

empresas del sistema financiero del referido país o territorio por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor, que corresponda a la participación, directa o indirecta, de los propietarios constituidos, domiciliados o residentes en Chile. En caso que el país o territorio publique oficialmente la tasa de interés promedio de las empresas de su sistema financiero, se utilizará dicha tasa. En caso que no pueda determinarse la tasa indicada, se utilizará la tasa promedio que establezca anualmente el Ministerio de Hacienda mediante decreto supremo.

1.3.2 Forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas

Las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas, se considerarán a su vez percibidas o devengadas por sus propietarios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, al cierre del ejercicio respectivo, conforme a las siguientes reglas:

- En proporción a la participación, directa o indirecta en las utilidades, y en caso de no estar pactado, en la proporción en que se haya aportado directa o indirectamente el capital.
- Para determinar el monto de las rentas pasivas que debe computarse en Chile, se aplicarán las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al

término del ejercicio, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país.

- Cuando los gastos deducibles incidan en la generación de las rentas pasivas y de otras rentas, la deducción se efectuará en la misma proporción que tales rentas pasivas representen en los ingresos totales de la entidad controlada.
- El resultado de las rentas pasivas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad respectiva y se convertirá, cuando corresponda, a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el número 1 de la letra D del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.
- Los contribuyentes deberán aplicar el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a las entidades controladas que tengan en el exterior.
- Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile a que se refiere este artículo, no deberán considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el exterior, cuando no excedan de 2.400 unidades de fomento en total al término del ejercicio respectivo.

1.4 División de sociedades

En jurisprudencia administrativa¹⁹ el Servicio de Impuestos Internos, ha indicado expresamente que “Sobre este tipo de reorganización de sociedades de cualquier clase, cabe señalar que, teniendo presente un pronunciamiento de la Superintendencia de Valores y Seguros, este Servicio ha concluido que en el caso de división de una sociedad, la distribución que se hace del patrimonio de la sociedad que se divide, corresponde a la asignación de cuotas de una universalidad jurídica y, consecuentemente, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que se trata de una especificación de derechos preexistentes los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente. En consecuencia, el traspaso de los bienes que se efectúe con motivo de la división de una sociedad, no constituye propiamente un aporte, puesto que no hay una enajenación”.

De este planteamiento se sigue que la división no es título traslativo de dominio, sino que se trataría de un mero título declarativo de un derecho preexistente, por lo que no sería necesario realizar la tradición para poder adquirir el dominio u otros derechos reales o personales sobre los bienes que se integran en las nuevas sociedades.²⁰

La Ley N° 18.046 en su artículo 94 señala 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”*

¹⁹ Circular N° 68, de 28 de noviembre de 1996

²⁰ Oficio N° 2.408 de la Superintendencia de Valores y Seguros, de fecha 14 de junio de 1989

De acuerdo a lo expresado, cabría exponer si es posible la división de otros tipos de sociedades, como por ejemplo, la sociedad de personas. En el libro “Reorganización empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna” del autor Antonio Faundez, se discute este tema, en la cual se señala que “existe la posibilidad de acordar una división de sociedad distintas a las sociedades anónimas, el fundamento se establece en que determinadas normas se han referido a ella en términos genéricos, sin limitarlos a las sociedades anónimas”.

En cuanto a la postura del Servicio²¹, este ha establecido que, de acuerdo a las normas de la Ley de la Renta, específicamente lo dispuesto por el artículo 14, letra A), N° 1, letra c) de la ley antes mencionada, y *“atendido la naturaleza jurídica de las sociedades de personas y las atribuciones de sus socios, no existe impedimento desde el punto de vista tributario, para que dichas sociedades pudieran realizar su división, en los mismos términos en que una sociedad anónima se divide, esto es, en forma tal que a los socios en la nueva sociedad les correspondan los mismos derechos y participaciones que tienen en el capital de la sociedad que se divide.”* En este mismo sentido la Ley N° 19.857, a través de su artículo 18, le hace aplicables a las EIRL las mismas disposiciones legales y tributarias que rigen a las sociedades de responsabilidad limitada, a tales entes jurídicos atribuye los mismos efectos legales y tributarios que rigen cuando se fusiona, se divide o se reorganice de otra forma una sociedad de personas, rigiendo en la especie todas las instrucciones emitidas por el Servicio sobre esta materia.

²¹ Oficio N° 633, de 1993

En cuanto a las SpA de conformidad con el artículo 424 del Código de Comercio, la sociedad por acciones es una persona jurídica creada por una o más personas mediante un acto de constitución perfeccionado de acuerdo con los preceptos siguientes de ese cuerpo legal, cuya participación en el capital es representada por acciones. Agrega esta norma, que la sociedad tendrá un estatuto social en el cual se establecerán los derechos y obligaciones de los accionistas, el régimen de su administración y los demás pactos que, salvo por lo dispuesto por el propio Código de Comercio, podrán ser establecidos libremente. En este sentido, resulta perfectamente posible que una sociedad por acciones sea objeto de división, aplicando en tal caso las normas que sobre el particular contempla la Ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas, cuyo 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.

1.4.1 Concepto de patrimonio para efectos de la división

De acuerdo con la definición que entrega el artículo 94 de la Ley N° 18.046, la división consiste en la distribución del patrimonio de una sociedad entre sí y una o más sociedades que se crean al efecto.

En este sentido resulta primordial la forma de valorizar el patrimonio de la sociedad que será distribuido en la división. Para tal efecto, el reglamento de la Ley de sociedades

anónimas, D.S. N° 702 de 2012, en su artículo 147 establece que “*el directorio de la sociedad debe poner en conocimiento de los accionistas entre otros antecedentes, el balance que se utilizará para la división*”. En consecuencia, la asignación de activos y pasivos entre la sociedad dividida y las que se crean, se efectúa en base al patrimonio financiero de la sociedad, y que se obtiene de la información del referido balance, determinado de acuerdo a las normas que regulan la profesión contable.

En el ámbito tributario, la división también genera efectos importantes, especialmente en lo que se refiere a la Ley sobre Impuesto a la Renta, puesto que dentro de los elementos que conforman el patrimonio que se debe distribuir, se encuentran las utilidades tributables acumuladas –FUT y FUNT- en la sociedad escindida, las que deben asignarse en la proporción del patrimonio que se distribuirá entre las distintas entidades que participan de este proceso. Es por ello que la propia Ley de la Renta, en su artículo 14 regula la forma en que se deben asignar dichas utilidades en la división. Sobre este punto en particular, la Ley N° 20.780 introdujo una modificación al artículo 14, que rige a contar del 1° de enero de 2015, que viene a alterar la forma en que se valoriza el patrimonio de la sociedad dividida para efectos de la asignación de las utilidades tributables entre ésta y la(s) sociedad(es) que se crea(n).

Hasta antes de la vigencia de la modificación legal comentada, el Servicio, mediante reiterados pronunciamientos, había expresado que el concepto de “Patrimonio Neto” a que se refería el inciso primero de la letra c) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, debía entenderse como “el total del activo representado por inversiones efectivas (bienes o derechos) menos el pasivo exigible del contribuyente

(deudas u obligaciones), y al no establecer la citada norma legal en qué ámbito debe aplicarse, no cabía otra alternativa que concluir que dicho concepto debía entenderse en el ámbito contable financiero, y no con un alcance tributario, ya que si el legislador hubiera querido que tal expresión se entendiera en este último aspecto, lo hubiera contemplado expresamente en la ley, como ocurre con otras disposiciones legales cuando se refieren a conceptos tributarios. De esta forma, la asignación de las utilidades tributables acumuladas a la fecha de la división, se efectuaba en proporción al patrimonio financiero, obtenido del balance utilizado para la división”²²

Sin embargo, a partir del 1° de enero de 2015, con la modificación al artículo 14 de la LIR, la norma tributaria, se aparta del concepto de “patrimonio neto”, que es propio del ámbito financiero contable, reemplazándolo por el capital propio tributario, que es la forma de valorizar el patrimonio, bajo los parámetros que establece el artículo 41 de la LIR, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa.

Lo anterior genera los siguientes efectos:

A.- Como la división se aprueba en base al valor del patrimonio financiero que se obtiene del balance utilizado para la división, la parte de éste que se asigne a la sociedad que se crea en la división, no será equivalente en términos proporcionales, a la parte de las utilidades tributables acumuladas que se asignan a la nueva sociedad, por cuanto éstas

²² Oficio 1737 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 23 de abril de 2003

últimas se distribuyen considerando el valor del capital propio tributario de la sociedad dividida.

B. - Una vez determinados los activos y pasivos que se asignan a la(s) nueva(s) sociedad(es) a sus valores financieros, deberá determinarse el valor tributario de éstos, para de esta forma, determinar la proporción que representan sobre el capital propio tributario de la sociedad determinado a la fecha de la división, siendo el porcentaje que se obtenga, el que se aplicará sobre las utilidades acumuladas en los registros FUT y FUNT de la sociedad.

C.- El contribuyente para estos efectos, además de los antecedentes financieros de la división, deberá acreditar la determinación del capital propio tributario a esa fecha, indicando que parte de los activos y pasivos (a valor tributario) se radican en la(s) sociedad(es) que se crea(n).

1.4.2 Normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta

Revisaremos en seguida los efectos que se producen en las utilidades acumuladas en registro FUT y la Renta Líquida Provisoria que se determina con ocasión de la división.

a) Balance a la fecha de la división

Para distribuir adecuadamente el patrimonio determinado por una sociedad que se divide, resulta de absoluta necesidad confeccionar un balance en dicha oportunidad a fin

de efectuar tal determinación.²³

Con la confección de dicho balance, se puede determinar el patrimonio neto de la sociedad que se divide para los efectos de asignar aquella parte del patrimonio neto que corresponde a la sociedad que nace de la división.

Como ya se ha señalado, respecto de las divisiones que se efectuaron hasta antes del 1° de enero de 2015, se utilizaba el patrimonio neto financiero para efectos de la asignación de las utilidades tributables respectivas, según se establecía en el artículo 14, letra A), N° 1, letra c), inciso primero, de la LIR.

b) Determinación del capital propio tributario

Respecto de las divisiones que se efectúen a partir del 1° de enero de 2015, fecha en que comienza a regir el nuevo artículo 14 de la LIR, sin perjuicio de que la división se efectúe en base al patrimonio financiero de la sociedad escindida, la asignación de las utilidades tributables acumuladas en los registros FUT y FUNT, se efectuará considerando la proporción del capital propio tributario que corresponda a cada una de las entidades que intervienen en este proceso.

c) Utilidades Acumuladas en el FUT

²³ Oficio N° 1.301 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 20 de abril de 2000

En el caso de la división de una sociedad, las utilidades pendientes de distribución en el Libro FUT de la sociedad que se divide, se entienden reinvertidas a las sociedades que se crean, en los términos que lo dispone el artículo 14, letra A, N° 2, de la LIR, en el momento en que ocurre dicha división, de acuerdo al capital propio tributario y registro FUT confeccionado en la oportunidad antes referida. Esta reinversión se efectúa en las distintas sociedades (la que se divide y las que se crean) en la misma proporción que se distribuye el capital propio tributario.

A partir del año 2017, la regulación de todas las reorganizaciones se encuentra en el artículo 14 letra D) de la LIR y en el artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

d) Renta Líquida Provisoria Positiva²⁴

Junto con traspasar las utilidades acumuladas al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, como utilidad definitiva, debe traspasar también las utilidades determinadas en el período comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha en que materialmente ocurra aquella, con la salvedad importante que este último resultado tributario en su calidad de provisorio, por no haber sido sometido a la tributación que corresponde, la cual ocurrirá al término del ejercicio, no puede ser incorporado al registro FUT como una utilidad definitiva, mientras no se cumpla con la tributación que establece la Ley. Esta renta líquida provisorio, se debe distribuir en los mismos términos que las utilidades acumuladas, vale decir, en la misma proporción que se divide el capital

²⁴ Ordinario N° 692, de 29.04.2010, modificado con respecto a que RLI provisorio se divide en misma proporción que se divide el capital propio tributario.

propio tributario.

1.4.3 Patrimonio negativo

En relación a este tema, El Servicio en diversas jurisprudencia administrativa²⁵, ha señalado que una sociedad objeto de división debe tener necesariamente un patrimonio real a distribuir, que no es otro que su patrimonio neto, por lo cual, tal como señala el autor Nicolas Urenda²⁶ “ *resulta inconcebible que a consecuencia de este proceso de división, una de las sociedades resulta con un patrimonio negativo, entendiéndose que esta situación se produce cuando el pasivo de una sociedad excede a su activo, y en este sentido, más que un inconveniente de orden tributario, existe una imposibilidad jurídica de efectuar una división en tales términos, considerando las reglas generales sobre el contrato de sociedad establecidas en el Título XXVIII del Código Civil, específicamente en el Artículo 2.055, que dispone que no hay sociedad si cada uno de los socios no pone algo en común, ya consista en dinero o efectos, ya en una industria, servicio o trabajo apreciable en dinero*”. De ahí que el Artículo 94 de la Ley N° 18.046 emplee la expresión “distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades que se constituyan al efecto.”

²⁵ Oficio N°3.382 del año 1998 del Servicio de Impuestos Internos

²⁶ División y Fusión de sociedades