



Reporte Tributario

N° 6 - Junio 2021

Estimados lectores,

Esta sexta edición del Reporte Tributario, N°6 Junio/2021, desea contribuir al conocimiento y análisis de normas que resultan relevantes en el proceso de reestructuración empresarial y el análisis de cómo se han visto afectadas por los continuos procesos de reformas tributarias. En futuros reportes tributarios trataremos figuras de reorganizaciones empresariales tales como divisiones, fusiones nacionales y transfronterizas, entre otras.

El trabajo que presentamos este mes, realizado por el Profesor **Antonio Faúndez**, presenta una crítica al resultado tributario provisorio en la división de sociedades.



Reporte Tributario

Nº 6 - Junio 2021

En mérito de lo expuesto, el Instituto de Estudios Tributarios y Financieros ha creado el Centro de Estudios Tributarios – CET ITF, el cual realiza esfuerzos para asumir el estudio de la temática tributaria desde diferentes perspectivas, buscando estar en posición y condiciones de participar en el debate que se promueva, además de fortalecer los distintos programas que imparte el Instituto, como Diplomas, Seminarios, Cursos, Talleres y Café Tributario.

Estimados lectores, el Centro de Estudios Tributarios ITF ha dado inicio a esta serie de reportes, siendo grato informar que estaremos en forma permanente comentando los principales acontecimientos, ya sea a nivel de interpretaciones, modificaciones de leyes de índole tributaria, entre otros.

Saludos cordiales,



Prof. Javier Jaque López
Director Ejecutivo
CET ITF

CRÍTICA AL RESULTADO TRIBUTARIO PROVISORIO EN LA DIVISIÓN DE SOCIEDADES

Antonio Faúndez Ugalde

Doctor en Derecho, Abogado en eTax: sustentabilidad tributaria

Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso

La división que reconoce nuestra legislación no implica el término de la sociedad dividida, sino que ésta subsiste a dicha reorganización asignando parte de su patrimonio a la o las nuevas sociedades; en tal sentido, no procederá la obligación de hacer término de giro, como tampoco someterse a la tributación especial establecida en el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”).

Sin embargo, la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, por lo menos desde el año 2000, ha instruido que los contribuyentes que llevan a efecto un proceso de división de sociedades deberán determinar una renta líquida, de carácter “provisoria”, aplicando los artículos 29 al 33 de la LIR, dando la denominación de “resultado tributario provisorio”. Este criterio se ha trasladado durante los años quedando consagrado en la Circular N° 49 del año 2016 para el periodo hasta el año 2019, y en la Circular N° 73 del 22 de diciembre de 2020 para los nuevos regímenes de tributación vigentes desde el 1° de enero de 2020. Como se verá, dicho “resultado tributario provisorio” no encuentra ningún sustento normativo, afectando con ello el principio de legalidad en la determinación de las obligaciones tributarias.

a) Resultado tributario provisorio: jurisprudencia administrativa

Para reflejar fielmente el criterio del Servicio de Impuestos se transcribirá uno de sus primeros criterios sobre el “resultado tributario provisorio” publicado en el año 2000 y, luego, se transcribirá el criterio sostenido para el periodo vigente hasta el año 2019 y, finalmente, el criterio sostenido desde el 1° de enero de 2020.

El primer Oficio N° 1.301 del 20 de abril de 2000¹ indica lo siguiente:

“2.- Sobre el particular, cabe expresar en primer término que efectivamente este Servicio a través del Oficio N° 62, de 1999, señaló que en el caso de la división de una sociedad, las utilidades pendientes de distribución en el Libro FUT de la sociedad que se divide, deben ser traspasadas a las sociedades que se crean, en los términos que lo dispone el artículo 14, letra A, N° 1, letra c) de la Ley de la Renta, en el momento en que ocurre dicha figura jurídica, de acuerdo a un balance y registro FUT confeccionado en la oportunidad antes referida.

¹ Esta posición también ha sido ratificada por el Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 180, de fecha 19 de enero de 2005 y Oficio N° 692 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 29 de abril de 2010.

3.- Ahora bien, para los fines de poder distribuir adecuadamente el patrimonio de una sociedad que se divide, resulta de absoluta necesidad establecer el patrimonio de la sociedad a la fecha de su división, para lo cual debe imperiosamente confeccionarse un balance a dicha fecha a fin de efectuar tal determinación.

De ahí que este Servicio mediante el citado Oficio N° 62, de conocimiento de los recurrentes, estableciera que a la referida fecha deberá practicarse un balance de la sociedad que se divide.

Con la confección de dicho balance se puede determinar el patrimonio neto de la sociedad que se divide para los efectos de poder traspasar tanto, parte del patrimonio que les corresponde a las sociedades que nacen de la división, como las utilidades tributables que le pertenecen, en la proporción que indica el artículo 14 letra A), N° 1, letra c), inciso primero, de la Ley de la Renta, norma que expresa que en el caso de las divisiones se considerará que las rentas acumuladas se asignan en proporción al patrimonio neto respectivo, entendiéndose por este concepto, en su ámbito contable financiero, como el total del activo representado por las inversiones en bienes o derechos menos el pasivo exigible del contribuyente constitutivo de obligaciones.

4.- Por lo tanto, los contribuyentes que se encuentren en tal situación, lo que deben traspasar a las sociedades nuevas que nacen de la división, en la proporción correspondiente, es tanto el FUT existente al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior como una utilidad definitiva, como también las utilidades determinadas en el período comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha en que materialmente ocurrió ésta, 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 tanto no cumpla con la tributación que establece la ley.

Ahora bien, tanto la sociedad matriz como las sociedades que resultaron de la división, al resultado provisorio determinado al momento de la escisión que les correspondió a cada una, deberán agregarle el movimiento de sus operaciones realizadas posteriormente a dicho acto jurídico y al término del ejercicio determinar un resultado definitivo sobre el cual deben soportar los impuestos que correspondan, especialmente el impuesto de Primera Categoría, y en tal oportunidad registrarlo en el FUT de las empresas con los efectos tributarios que procedan, ya sea, se trate de un resultado positivo o negativo.

5.- Ahora bien, respondiendo las consultas formuladas, y basado en lo expuesto en los números anteriores, se señala que las utilidades tributarias que se determinen a la fecha de la división producto del balance practicado a dicha fecha, no dan derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría, ya que aún no han sido gravadas con el citado tributo, situación que ocurre sólo al término del ejercicio al tratarse de un resultado definitivo.

Respecto de la segunda consulta, se señala que la pérdida tributaria que se produzca o determine a la fecha de la división, de acuerdo al balance practicado a la citada fecha, no puede ser transferida a las empresas que nacen de la división, ya que la deducción como gasto de dicho detrimento patrimonial es un beneficio de carácter especialísimo, que sólo debe ser recuperado por la empresa que lo genera. Sobre este mismo punto, tal beneficio la empresa que lo generó sólo lo podrá invocar al término del ejercicio una vez que se trate de un resultado definitivo, imputándolo a las utilidades retenidas en el FUT al término del ejercicio, oportunidad en la cual podrá ejercer el derecho que le otorga el inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, esto es, la recuperación como pago provisional del impuesto de Primera Categoría pagado sobre las utilidades retenidas en el FUT y gravadas con dicho tributo y que resulten absorbidas por la pérdida tributaria determinada al cierre del ejercicio comercial respectivo”.

Con la reforma tributaria introducida por la Ley N° 20.780 del año 2014, reemplazó completamente el artículo 14 de la LIR, incorporando la Letra D destinada a regular de manera particular los efectos derivados en un proceso de división. Las instrucciones impartidas por el Servicio de impuestos Internos se publicaron en la Circular N° 49 de 2016 declarando el mismo criterio sostenido en el Oficio N° 1.301 de 2000:

“Deberá determinar también, el resultado tributario del período comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha en que ocurra ésta, aplicando las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR, relativas a la determinación de la RLI. Sin embargo, este resultado tendrá el carácter de provisorio, por lo que en ningún caso debe incorporarse en esa oportunidad al registro RAP que se determine, ya que sólo tiene por objeto distribuir proporcionalmente, entre la empresa o sociedad que se divide y las que se constituyen, el resultado tributario que estaría formando parte del patrimonio dividido, el que será reconocido por las entidades involucradas de manera definitiva al término del año comercial respectivo, sumando a éste los resultados que se generen a partir de la fecha de división. Si al determinar el resultado tributario provisorio, se obtiene un valor negativo, es decir, una pérdida tributaria provisorio, ésta se radicará únicamente en la empresa o sociedad que se divide, sin que pueda ser distribuida proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división”.

La Ley N° 21.210 del año 2020 nuevamente se reemplaza el artículo 14 de la LIR, incorporando la Letra C destinada a regular de manera particular los efectos derivados en un proceso de división. Las instrucciones impartidas por el Servicio de impuestos Internos se publicaron en la Circular N° 73 de 2020 declarando el mismo criterio sostenido desde el año 2000:

“Se deberá determinar también, el resultado tributario del período comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha en que materialmente ocurra ésta, aplicando las normas contenidas en los artículos 29 al 33 o N° 3 de la letra D) del artículo 14, relativas a la determinación de la RLI o base imponible. Cabe señalar, que este resultado tendrá el

carácter de provisorio, ya que sólo tiene por objeto distribuir proporcionalmente, entre la empresa o sociedad que se divide y las que se constituyen, el resultado tributario que forma parte del patrimonio dividido a esa fecha, el que solo será reconocido por las entidades involucradas, de manera definitiva, al término del año comercial respectivo, sumando al resultado determinado a la fecha de la división aquellos que se generen luego de dicha fecha. Si al determinar el resultado tributario provisorio a la fecha de la división se obtiene un valor negativo, es decir, una pérdida tributaria provisorio, ésta se radicará únicamente en la empresa o sociedad que se divide, sin que pueda ser distribuida proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división”.

b) Resultado tributario provisorio: nuestra posición

Del criterio del Servicio de Impuestos Internos se desprenden tres conclusiones esenciales:

- i) Que el “resultado tributario provisorio” debe asignarse a la o las nuevas sociedades en la misma proporción aplicada a las utilidades tributables acumuladas en el registro de rentas empresariales (en adelante “RRE”);
- ii) Que al “resultado tributario provisorio” asignado a la o las nuevas sociedades se debe sumar o agregar las operaciones realizadas con posterioridad a la división y hasta el 31 de diciembre del mismo periodo, y
- iii) Cuando el “resultado tributario provisorio” es negativo, nada se asigna a la o las nuevas sociedades.

Antes de plantear la discrepancia con la interpretación de la autoridad fiscalizadora, es importante precisar como primer argumento que el “resultado tributario provisorio” al que hace referencia dicha jurisprudencia, no está consagrado en ninguna disposición de la LIR, situación que lleva a vulnerar el principio de legalidad en la forma de determinar las obligaciones tributarias. Cabe recordar que el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República asegura a las personas la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o “*en la progresión o forma que fije la ley*”. Siendo así, el mencionado “resultado tributario provisorio”, simplemente, no lo fija la ley. Pero veamos, además, porque los tres alcances de la citada jurisprudencia no se condicen con los efectos tributarios que derivan de una división de sociedad.

En cuanto al primer argumento planteado por el Servicio de Impuestos Internos, esto es, que la asignación del “resultado tributario provisorio” se debe realizar de acuerdo con el porcentaje del capital propio tributario, si se revisa la letra a) del N° 1 de la Letra C del artículo 14 de la LIR, solamente ordena dicha asignación con relación a las cantidades que forman parte del RRE. En efecto, dicha disposición indica lo siguiente:

“a) En caso de división, deberán confeccionarse a dicha fecha los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa que se divide. El saldo de la totalidad de las cantidades que deban anotarse en los registros RAI, REX y SAC de la empresa, según el caso, a esa fecha, se

asignará a cada una de ellas en proporción al capital propio tributario respectivo; y el saldo de las cantidades que deban anotarse en el registro DDAN, debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada”.

La citada disposición no se refiere al denominado “resultado tributario provisorio”, como tampoco instruye que el porcentaje del capital propio tributario (CPT) sea aplicado al mismo. En este sentido, dicho resultado no debe determinarse a la fecha de la división, sino que al término del ejercicio en calidad de definitivo.

El segundo argumento de la autoridad fiscal es que al “resultado tributario provisorio” asignado a la o las nuevas sociedades se debe sumar o agregar las operaciones realizadas con posterioridad a la división. El error que se incurre en este alcance lo explicaré con el siguiente ejemplo:

- Imaginemos que una sociedad a la fecha de su división facturó \$500, reportando gastos por \$400 y determinando un “resultado tributario provisorio” de \$100 de acuerdo con la instrucción del Servicio de Impuestos Internos.
- El porcentaje del capital propio tributario asignado a la nueva sociedad es 40%; en este caso, la nueva sociedad tendría que recibir \$40 del “resultado tributario provisorio” y la sociedad dividida se queda con \$60.
- Es evidente que la facturación de la sociedad dividida corresponde a la fecha de la división al monto de \$500, montos que han sido devengados, desde un punto de vista estrictamente tributario, por esta sociedad y no por la sociedad que nace de la división. Por lo tanto, la instrucción del Servicio de Impuestos Internos cambia el principio soporte de la LIR, esto es, que las rentas se gravan cuando son percibidas o devengadas. En el mismo sentido, ¿qué ocurre con las multas incurridas por la sociedad que se divide y que se agregan a la renta líquida imponible? ¿tendrá que ser dividida dicha multa? En mi opinión, es imposible dividir la referida multa cuya responsabilidad radica, exclusivamente, en la sociedad dividida.
- Finalmente, la instrucción administrativa ordena que al “resultado tributario provisorio” asignado a la nueva sociedad se agregue las operaciones realizadas con posterioridad a la división, construyendo una nueva forma de determinación de la renta líquida distinta a lo señalado en los artículos 29 al 33 o del N° 3 de la Letra D del artículo 14 de la LIR. Cabe recordar que la forma de determinar la base imponible debe, imprescindiblemente, estar regulado en la ley; lo contrario implica vulnerar el principio de legalidad.

- Es por lo anterior que resulta coherente que la asignación de acuerdo con el capital propio tributario se haga solamente sobre las cantidades anotadas en el RRE porque dichos montos están disponibles para ser imputados a los retiros de utilidades, cuyos socios o accionistas tendrán la misma participación que aquella que poseían en la sociedad que se divide como lo consagra el artículo 94 de la Ley sobre sociedades anónimas.

El tercer argumento del Servicio de Impuestos Internos es que cuando el “resultado tributario provisorio” es negativo, nada se asigna a la o las nuevas sociedades. ¿Por qué cuando es positivo se asigna y, cuando es negativo, todo el resultado se queda en la sociedad dividida? Imaginemos que el resultado de la sociedad dividida, a la fecha de la división, es una pérdida provisorio de \$50; luego, la misma sociedad al término del ejercicio determina una utilidad de \$100, es decir, la sociedad dividida terminó su ejercicio con un resultado positivo; aquí nuevamente falla la interpretación administrativa.

c) Entonces ¿qué efecto genera la división frente al resultado tributario del ejercicio?

Una correcta interpretación es que el resultado tributario se debe determinar, siempre, al término del ejercicio, frente a lo cual, los montos facturados por la sociedad a la fecha de la división han sido devengados por ella y no por la o las sociedades que se crean. Este es el principio lógico de la LIR.

Por lo tanto, ningún resultado tributario se debe determinar a la fecha de la división, debiendo la o las nuevas sociedades determinar su propio resultado tributario de acuerdo con las operaciones realizadas desde la fecha de la división en adelante; así se podrá sostener que dichos ingresos han sido efectivamente devengados por la o nuevas sociedades.

Bajo el mismo argumento anterior, algunos efectos tributarios serían los siguientes:

- Los montos facturados por la sociedad dividida hasta antes de la división deberán ser reconocidos como parte de su renta líquida imponible, aplicando el principio general que rige en la LIR con relación a las rentas percibidas o devengadas. En base a lo anterior, solamente formarán parte del resultado tributario de las nuevas sociedades aquellas operaciones generadas desde su existencia.
- Las multas incurridas por la sociedad dividida impactarán solamente en la renta líquida imponible de esta sociedad y no en la o las nuevas sociedades que se constituyen.

- Si producto de la división a la nueva sociedad se le asigna la cuenta contable “banco” por los ingresos totales percibidos por la sociedad dividida en el ejercicio, no por esa razón formarán parte de la renta líquida de la nueva sociedad, debiendo realizarse el ajuste tributario en atención a que son montos devengados tributariamente por la sociedad dividida. Si se interpreta un criterio contrario, se cae en el absurdo de que las multas también se tendrían que dividir.
- Finalmente, este es uno de los temas que requiere una definición por parte del legislador, frente a lo cual, si la regulación definitiva es dar lugar a la determinación de un “resultado tributario provisorio”, la propuesta que he realizado precedentemente no sería procedente.