

DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE ARMONIZACIÓN DE LOS REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN FRENTE A PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

Antonio Faúndez Ugalde

Doctor en Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.
Magíster en Gestión Tributaria, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.
Abogado, Universidad Arturo Prat del Estado de Chile.
Profesor de Tributación, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.
antonio.faundez@pucv.cl

Resumen: Este artículo presenta el estudio de los problemas de aplicación que pueden derivar de las normas de armonización de los regímenes de tributación establecidas en la letra D del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que queda en evidencia frente a procesos de reorganización empresarial que puedan llevar a cabo los contribuyentes, lo que se debe, en algunos casos, a errores en la forma como fue estatuido el texto legislado a través de Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria, y la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016, sobre simplificación del sistema de tributación a la renta.

Palabras claves: Reorganización empresarial – Conversión – Transformación – División – Fusión

1. INTRODUCCIÓN

Una regulación innovadora que incorporó la última reforma tributaria del año 2014, fue establecer los efectos tributarios en algunos procesos de reorganización empresarial, particularmente, en los casos de incompatibilidad que se puede generar en los nuevos regímenes de tributación del artículo 14 letra A y B¹. Cabe recordar que en el régimen de renta atribuida del artículo 14 letra A, la tributación con los impuestos finales se produce, por regla general, en el mismo ejercicio comercial en que las rentas han sido percibidas o devengadas por la empresa, o le han sido atribuidas a ésta, con independencia del momento que efectivamente dichas rentas sean retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas; en cambio, en el régimen de imputación parcial de créditos del artículo 14 Letra B, como regla general, la tributación con los impuestos finales se producirá en el momento en que las rentas percibidas o devengadas por la empresa, sean retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la misma. Asimismo, las sociedades anónimas y aquellas sociedades que tengan como socio uno o más personas jurídicas, solamente pueden tributar en el régimen del artículo 14 letra B; en los demás casos (empresa individual, empresa individual de responsabilidad limitada, contribuyentes del artículo 58 N° 1, sociedades que no sean anónimas y que solamente tengan como socios personas naturales) podrán optar tanto por el régimen del artículo 14 letra A o letra B.

Lo anterior trae como consecuencia que los regímenes de tributación del artículo 14 letra A y letra B, no pueden convivir y requieren ser armonizados frente a los procesos de reorganización empresarial.

Sin embargo, la complejidad de los procesos de reorganización empresarial implica mayor dificultad al momento de establecer los efectos tributarios que pueden derivar. Aquí se centra el objetivo de este trabajo, esto es, analizar los efectos tributarios introducidos por la Ley N° 20.780 de 2014 y su simplificación a través de la Ley N° 20.899 de 2016, identificando aquellos casos en que se pueden presentar problemas de aplicación de dicha normativa.

1 Esto nuevos regímenes de tributación han sido establecidos para contribuyentes del impuesto primera categoría que declaren renta efectiva según contabilidad completa, con vigencia a partir del 1 de enero de 2017.

Particularmente, los problemas de aplicación de las normas de armonización de los regímenes de tributación estarán enfocados a los procesos transformación de sociedades, de conversión de empresas individuales a cualquier tipo de sociedad, división de sociedades y fusión de sociedades. Las conclusiones darán respuesta al problema planteado justificando los errores presentes en la literalidad del texto de la ley.

2. NORMAS DE ARMONIZACIÓN EN PROCESOS DE TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES

En el caso de una transformación del tipo o especie de una sociedad, en la que subsiste su personalidad jurídica², las normas de armonización de la letra D del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), no hacen ninguna referencia a los efectos tributarios que pueden derivar de dicho proceso, frente a lo cual me remitiré a la normativa general que podría tener aplicación en este caso.

En un proceso de transformación subsiste la personalidad jurídica, es decir, no nace un nuevo contribuyente a la vida del derecho y, en tal sentido, su régimen de tributación en la Ley sobre Impuesto a la Renta se mantiene sin ninguna variación; el contribuyente debe determinar su resultado tributario al término del ejercicio y debe permanecer en el mismo régimen cumpliendo con el plazo de 5 años para poder optar a un nuevo régimen de tributación. Sin embargo, el inciso tercero del artículo 69 del Código Tributario indica que cuando con motivo de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio. Lo anterior significa, entonces, que ¿si una sociedad de responsabilidad limitada que tributa bajo el régimen del artículo 14 letra A se transforma en una sociedad anónima que está obligada a tributar bajo el artículo 14 letra B, tendrá que separar resultados?

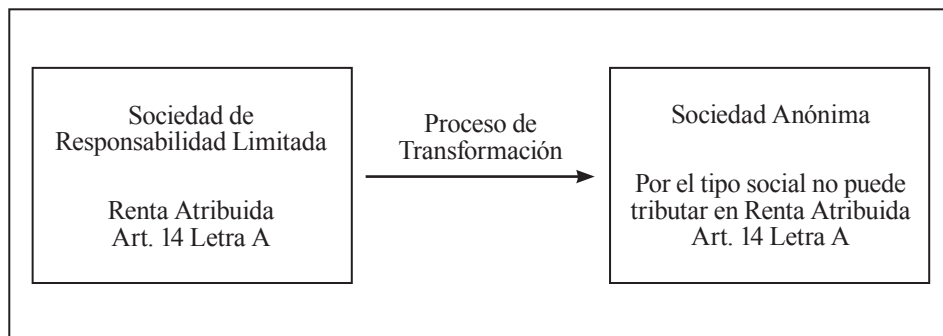
2 La reglamentación especial se encuentra en el artículo 96 de la Ley N° 18.046, sobre sociedades anónimas, que define la transformación como “[...] *el cambio de especie o tipo social, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica*”.

El Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII”), a través de Circular N° 15, de fecha 30 de enero de 1986, señaló que los contribuyentes que queden afectos con un régimen tributario diferente a aquel que les era aplicable hasta antes de la transformación, y siempre que dicha transformación se realice en un mismo período, se deberá practicar un balance por el tiempo transcurrido desde el 1° de enero hasta el día que ocurra la transformación, y otro balance que abarque el lapso comprendido entre la última fecha señalada y hasta el 31 de diciembre del mismo año.

En forma similar, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que en el evento de que ambas sociedades sigan afectas al mismo impuesto general de primera categoría, determinando su base imponible de la misma manera, no será necesario efectuar un balance y declaraciones de impuesto de primera categoría a la fecha de la transformación, pudiendo la empresa continuar operando de la misma forma que lo venía haciendo con antelación, sin perjuicio del tratamiento tributario y de imputación que corresponde darle a los retiros de acuerdo al nuevo tipo de sociedad que subsiste producto de la transformación³.

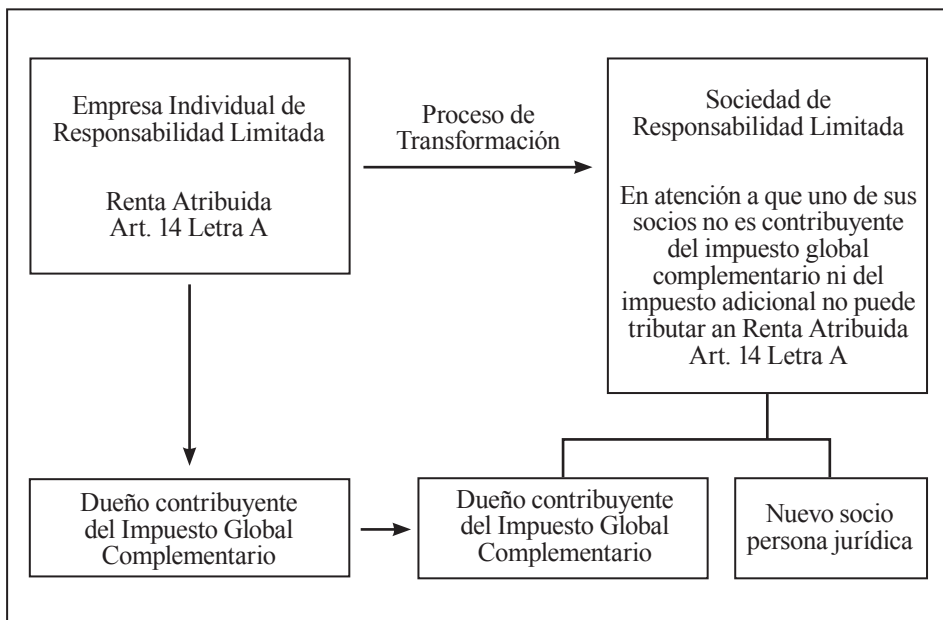
Regresando a la pregunta anterior, el contribuyente podría quedar afecto a un nuevo régimen en los siguientes casos:

Incumplimiento normativo a nivel de sociedad



3 Véase: SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 313 del 22 de enero de 2001 <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2001/renta/ja153.htm>>[consulta: febrero 2018].

Incumplimiento normativo a nivel de sociedad



Con relación a lo anterior, la Circular N° 49 del año 2016 del SII, al referirse al cambio obligatorio de régimen por incumplimiento de tipo o forma jurídica del contribuyente, indica que: “...si dejaran de cumplir este requisito de forma de organización empresarial, como por ejemplo a través de una transformación, los contribuyentes quedarán sujetos a las normas de la letra B, del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del mismo año comercial que se produzca el incumplimiento, debiendo dar aviso de este hecho al Servicio entre el 1° de enero y 30 de abril del año comercial siguiente”⁴. Luego, al analizar en forma particular los efectos en las transformaciones, confirma que: “...los contribuyentes que por esta vía, no cumplan con los requisitos del inciso segundo del artículo 14 de la LIR, esto es, que correspondan al tipo jurídico que allí señala, independiente de los periodos comerciales en que se hayan mantenido en el régimen de la letra A, del artículo 14 de la LIR, quedarán sujetos al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, a contra del 1° de enero del año del incumplimiento”⁵.

4 Circular N° 49 del año 2016 del Servicio de Impuestos Internos, p. 104.

5 Circular N° 49 del año 2016 del Servicio de Impuestos Internos, p. 112.

Lo que resultar cuestionable es que el SII no cita norma alguna que otorgue fundamento a los efectos tributarios que precisa. Sin embargo, la conclusión que se esboza en la referida Circular, coincide con lo señalado en la letra c) del N° 1 de la letra D del artículo 14 de la LIR que indica lo siguiente: *“Las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas, contribuyentes del artículo 58 número 1) y sociedades por acciones sujetas a las disposiciones de la letra A), que dejen de cumplir el requisito establecido en el inciso segundo de este artículo, esto es, que correspondan al tipo de entidades allí señaladas, independientemente de los períodos comerciales en que se hayan mantenido en dicho régimen, quedarán sujetas al régimen establecido en la letra B) de este artículo, a contar del día 1 de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento, debiendo sujetarse a las reglas indicadas en la letra a) anterior y dar aviso de tal circunstancia al Servicio entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente”*.

El análisis anterior puede generar una colisión normativa entre lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, que lleva a separar resultados en el mismo ejercicio, y lo indicado en letra c) del N° 1 de la letra D del artículo 14 de la LIR, que ordena cambiar de régimen a partir del 1° de enero del año del incumplimiento.

Este es un claro caso en donde el legislador no reguló los efectos que derivan en un proceso de transformación y las instrucciones del SII no otorgan mayor fundamento. Además, en lo que se refiere al incumplimiento normativo a nivel de socios, tampoco existe pronunciamiento de la autoridad fiscalizadora.

Un buen camino de solución sería aplicar la norma de incumplimiento consagrada en letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D de la LIR, en los dos casos de incumplimiento descritos anteriormente, sin embargo, es evidente la contradicción que produce con el artículo 69 del Código Tributario. En tal sentido, resulta necesario modificar el inciso tercero del citado artículo 69, eliminando el enunciado: *“...o de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie...”*.

3. NORMAS DE ARMONIZACIÓN EN PROCESOS DE CONVERSIÓN DE EMPRESAS INDIVIDUALES

De acuerdo con lo señalado en el artículo 69 del Código Tributario, la conversión de empresas individuales en una sociedad de cualquier naturaleza, implica realizar término de giro para la actividad del empresario individual, no subsistiendo la personalidad jurídica, aportando todo su activo y pasivo a una nueva sociedad

que se constituye. Así, el empresario individual estará obligado a realizar un balance de término de giro y determinar su renta líquida imponible para soportar el impuesto de primera categoría. Esto es coincidente con lo señalado en el párrafo tercero del N° 2 de la letra D del artículo 14 de la LIR, al señalar que la empresa que se convierte “*se afectará con los impuestos*”, lo que debe interpretarse como una referencia al impuesto de primera categoría.

Ahora bien, en una conversión la nueva sociedad que se constituye deberá mantenerse en el mismo régimen del empresario individual, hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa individual. Así lo indica expresamente el párrafo primero del N° 2 y párrafo primero del N° 3, ambos del artículo 14 letra D. Una vez completado el plazo anterior, la nueva sociedad que nació de la conversión podrá optar por aplicar las normas de otro régimen de tributación.

Al igual que en la transformación, la dificultad se presenta si la nueva sociedad que se constituye no resulta compatible con el régimen de tributación, como sería el caso de un empresario individual que tributa bajo el régimen del artículo 14 letra A y se convierta en una sociedad anónima; o, también, el caso en que un empresario individual que tributa bajo el régimen del artículo 14 letra A y se convierta en una sociedad de responsabilidad limitada e incorpore como segundo socio, al momento de la conversión, a una persona jurídica.

Los referidos casos de incumplimientos no fueron regulados de manera expresa por el legislador. Siendo así, cabe preguntarse si resulta aplicable lo establecido en la letra c del N° 1 de la letra D del artículo 14 de la LIR, esto es, que la nueva sociedad debe comenzar su tributación de acuerdo con el artículo 14 letra B. El problema se presenta en que la literalidad del texto no se ajusta a los casos descritos de incumplimiento por incompatibilidad, por los siguientes motivos:

Primero, la letra c del N° 1 de la letra D del artículo 14 de la LIR, está consagrada para una sociedad que deja de cumplir los requisitos para mantenerse en el artículo 14 letra A; sin embargo, la nueva sociedad que se constituye no ha dejado de cumplir ningún requisito atendido a que ha nacido como una sociedad anónima y nunca ha tenido un régimen distinto, salvo que tengamos que construir, de manera forzada, la siguiente interpretación: que se tenga que constituir la nueva sociedad anónima bajo el régimen del artículo 14 letra A, porque el N° 2 del artículo 14 letra D obliga a la nueva sociedad a seguir el mismo régimen de la empresa individual; para lo anterior se realizan la recalificación de los registros de un régimen del artículo 14 letra A a la nueva sociedad anónima que estaría en el mismo régimen; luego, se podría sostener que la sociedad anónima que está constituida bajo el régimen del

artículo 14 letra A, ha dejado de cumplir con los requisitos para mantenerse en ese régimen y debe cambiar al régimen del artículo 14 letra B. Lo anterior implica que una sociedad anónima nació, un instante siquiera, bajo el régimen del artículo 14 letra A, lo que no se ajusta a la esencia de lo establecido en la armonización de los nuevos regímenes de tributación. Por lo tanto, resulta imposible aplicar la referida letra c bajo la literalidad en que se encuentra consagrada.

Segundo, si la nueva sociedad adopta el tipo jurídico de sociedad anónima, la citada letra c del N° 1 de la letra D del artículo 14, indica que se someterá al nuevo régimen del artículo 14 Letra B “*a contar del día 1° de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento*”, lo que resulta imposible si se considera que la nueva sociedad que se constituye tendrá una fecha de nacimiento distinta, salvo que se constituye el 1° de enero de ese mismo año. En otras palabras, si la conversión se materializó el día 31 de julio, la nueva sociedad que se constituye no podrá comenzar su tributación a partir del 1° de enero del año del incumplimiento, por la sencilla razón de que a esa fecha no existía.

Esta es una evidente contradicción que el legislador no precisó y se constituye en un vacío legal que requiere una modificación a lo literalmente estatuido.

4. NORMAS DE ARMONIZACIÓN EN PROCESOS DE DIVISIÓN DE SOCIEDADES

4.1. Problemas de aplicación con relación al resultado tributario

El Servicio de Impuestos Internos en Circular 49 de 2016⁶, ha interpretado que, a la fecha de la división, se debe determinar un **resultado tributario** de acuerdo con lo establecido en los artículo 29 al 33 de la LIR, es decir, determinar la renta líquida imponible, agregando que dicho resultado se constituirá en **provisorio** y, en ningún caso, debe incorporarse en esa oportunidad al registro Renta Atribuidas Propias (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. Concluye su interpretación señalando que si el resultado tributario es **negativo** no se podrá distribuir proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen.

6 Circular N° 49 del año 2016 del Servicio de Impuestos Internos, p. 111.

La interpretación anterior no tiene ningún sustento legal que la ampare. En efecto, el artículo 14 letra D N° 2 y N° 3 de la LIR, regula solamente dos situaciones: primero, que la sociedad que nace de un proceso de división deberá mantener el mismo régimen de tributación que tenía la sociedad o empresa dividida, hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen dicha empresa o sociedad dividida. Segundo, la asignación de las cantidades de los registros de utilidades y saldo de créditos, será en proporción al capital propio tributario que se asigne a la nueva sociedad que nace de la división. Por lo tanto, la mencionada disposición no hace ninguna referencia a la determinación de la renta líquida imponible de la empresa dividida; por lo demás, la sociedad que se divide no desaparece y, por lo tanto, no está obligada a realizar término de giro. ¿Puede haber una vulneración al principio de legalidad en la determinación de la base imponible?

Como se indicó anteriormente, la interpretación del SII en la Circular 49 de 2016, no encuentra soporte normativo alguno dentro del citado artículo 14 letra D. Si bien, el resultado tributario tendrá un carácter provisorio, igualmente incidirá en la determinación de la renta líquida imponible definitiva, y eso implica pronunciarse sobre la determinación de la base imponible del impuesto, facultad que solamente corresponde al legislador. En tal sentido, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos puede generar problemas frente al principio de legalidad, pero también es evidente que estamos en presencia de un nuevo vacío legal que genera problemas de aplicación normativa.

Lo claro es que la división del patrimonio financiero incluirá las utilidades acumuladas a la fecha de la división y, sin duda, se asignarán a la nueva o nuevas sociedades en la proporción del patrimonio neto determinado a esa fecha. Sin embargo, si el criterio fuera que debe asignarse las utilidades tributables del ejercicio porque se están asignando las utilidades financieras, primero, dichos resultados pueden ser distintos en atención a la forma de determinación y, segundo, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos aplica un criterio asimétrico porque no permite que se traspasen las pérdidas tributarias.

En consecuencia, si bien en término prácticos la solución planteada por la Circular 49 de 2016 es coherente con relación a las utilidades tributables del ejercicio, lamentablemente se refiere a la determinación de la base imponible del impuesto, lo que solamente puede realizar el legislador.

4.2. Problemas de aplicación con relación al registro DDAN

Otro problema en la aplicación de las normas de armonización se presenta en la asignación de las cantidades de los registros de la letra A y B del artículo

14, en proporción al Capital Propio Tributario (en adelante “CPT”) dividido, determinado de acuerdo con lo establecido en el N° 1 del artículo 41 de la LIR; así lo indica expresamente el párrafo segundo del N° 2 del artículo 14 Letra D y el párrafo segundo del N° 3 del mismo artículo. Es decir, se deberá determinar el CPT antes de la división y, luego, determinar el CPT que se asigna a la nueva o nuevas sociedades, estableciendo la proporción correspondiente. Cabe precisar que la citada disposición exige aplicar la proporción del capital propio tributario a todos los registros del artículo 14 Letra A y Letra B; sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos interpreta en la Circular 49 de 2016, que las cantidades que se anoten en el registro de la letra b del N° 4 de la Letra A del artículo 14 y la letra b del N° 2 de la Letra B del mismo artículo –que corresponden a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada (en adelante “DDAN”)–, seguirán al activo fijo con el cual se encuentren relacionado. En efecto, indica la referida Circular lo siguiente: “...en lo que guarda relación con el registro de la letra b), del número 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, denominado FUF, originado por la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, en un proceso de división debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia, vale decir, el FUF deberá ser distribuido asociando cada cantidad directamente al activo sujeto a la depreciación acelerada que generó dichas diferencias, de tal manera que sus efectos se radiquen de forma definitiva en la sociedad al cual se incorporan dichos activos, conjuntamente con la parte del FUF que controla estas diferencias temporales, con el único propósito de resguardar los efectos tributarios”.

Si bien, es razonable la posición que adopta el Servicio de Impuestos Internos, la misma resulta contradictoria con lo señalado en el párrafo segundo del N° 2 del artículo 14 Letra D y el párrafo segundo del N° 3 del mismo artículo, en atención a que estas últimas disposiciones no indican que el DDAN se debe asignar en la forma como señala la Circular 49. Esto puede generar vulneración con el principio de legalidad si se considera que la imputación a los registros incide en la base imponible del impuesto global complementario o del impuesto adicional.

4.3. Problemas de aplicación frente a la norma de incumplimiento en el tipo social

Se puede presentar que la o las sociedades que nacen del proceso de división puedan estar bajo un tipo social que no resulta compatible con el régimen del artículo 14 letra A; por ejemplo, que una sociedad de responsabilidad limitada sujeta al régimen del artículo 14 letra A, se divida y de ella nazca una sociedad anónima, la que tendría que optar a tributar al régimen del artículo 14 letra B. Si bien, puede estar en discusión el ejemplo planteado, en el sentido de que producto de una división pueda nacer una sociedad con un tipo social distinto a la sociedad

dividida, lo cierto es que dicha situación no se encuentra prohibida por la ley. Asumiendo, entonces, la posibilidad anterior, la ley tributaria tampoco se hizo cargo, de manera expresa, de los efectos tributarios que pueden derivar en tal proceso. La interrogante es: ¿se podrá aplicar la norma de incumplimiento que indica la letra c del N° 1 del artículo 14 letra D? La respuesta puede ser afirmativa, sin embargo, nos encontraremos con dos contradicciones evidentes.

Primero, si se considera la interpretación del Servicio de Impuestos Internos en la Circular 49 de 2016 sobre la asignación del DDAN que sigue a los activos con los que se relaciona, se tendrían que realizar dos recalificaciones, una, asignar conforme a lo indicado en dicha Circular y, dos, aplicar la norma de incumplimiento. Esto lleva a que con la primera recalificación se estaría reconociendo que la nueva sociedad anónima que nace debe ser considerada, un instante siquiera, como una sociedad sometida al régimen del artículo 14 letra A. Esto se puede representar en el siguiente ejemplo:

Primera Recalificación		Segunda Recalificación	
REGISTRO 14 A (Limitada)	REGISTRO 14 A (S.A.)	REGISTRO 14 A (S.A.)	REGISTRO 14 B (S.A.)
RAP →	RAP →	RAP →	REX (como INR)
DDAN = sigue su activo →	DDAN →	DDAN →	DDAN
REX →	REX →	REX →	REX
SAC →	SAC →	SAC →	SAC
	(+) CPT (-) RAP (-) REX (-) CAPITAL VALOR EN RAI →		RAI

Por lo tanto, considerar un instante siquiera a la sociedad anónima como una 14 letra A, no ha sido la intención verdadera del legislador, generando contradicción con la forma en que literalmente ha sido estatuido el texto.

Un segundo problema se presenta en que la letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D, indica que se someterá al nuevo régimen del artículo 14 Letra B *“a contar del día 1° de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento”*, lo que resulta

imposible si se considera que la nueva sociedad que se constituye tendrá una fecha de nacimiento distinta, salvo que se constituye el 1° de enero de ese mismo año. En otras palabras, si la división se materializó el día 31 de julio, la nueva sociedad que se constituye no podrá comenzar su tributación a partir del 1° de enero del año del incumplimiento, por la sencilla razón de que a esa fecha no existía.

4.4. Problema de aplicación en caso de capital propio tributario negativo

Como se indicó anteriormente, en la asignación de las cantidades de los registros de la letra A y B del artículo 14, se debe realizar en proporción al Capital Propio Tributario (en adelante “CPT”) dividido, determinado de acuerdo con lo establecido en el N° 1 del artículo 41 de la LIR; así lo indica expresamente el párrafo segundo del N° 2 del artículo 14 letra D y el párrafo segundo del N° 3 del mismo artículo. La dificultad se presenta en el caso en que la sociedad dividida, si bien presenta registros de utilidades positivos, registra un capital propio tributario negativo ¿puede asignar utilidades de sus registros?

La interrogante anterior no encuentra una solución expresa en las normas de armonización de la letra D del artículo 14 de la LIR. En efecto, dicha disposición en el párrafo segundo del N° 2, señala: *“En la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra A), el saldo de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a), b), c) y d) del número 4.-, de dicha letra A), se asignará a cada una de las entidades resultantes en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de éstas”*. Por lo tanto, la expresión *“...en proporción al capital propio tributario respectivo...”* puede ser entendida como un CPT positivo como negativo.

El Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 2230 de 2017 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”*⁷. Si bien se comparte

7 Véase: SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2230 del 16 de octubre de 2017. En línea <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ja2230.htm> [consulta: febrero 2018].

el razonamiento del Servicio de Impuestos Internos, dicho fundamento no se desprende del texto legal, lo que vulnera el principio de legalidad en la forma de establecer los tributos. Distinto sería si el texto hubiese indicado: “...*en proporción al capital propio tributario con rentas acumuladas...*”; o simplemente: “...*en proporción al capital propio tributario positivo...*”. Sin duda, el texto requiere modificación.

5. NORMAS DE ARMONIZACIÓN EN PROCESOS DE FUSIÓN DE SOCIEDADES

En una fusión de sociedades se produce una integración de patrimonios, en donde los activos y pasivos de la o las sociedades que desaparecen mantendrán la misma situación tributaria en la sociedad que se crea o subsiste. Lo anterior se debe a que en la fusión no se presenta un aporte de bienes, sino que implica incorporar, a título universal, la totalidad del patrimonio de los entes fusionados, lo que comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de la o las sociedades que desaparecen.

Considerando lo anterior, frente a los nuevos registros del artículo 14 letra A y B, en su armonización producto de la fusión de sociedades, el artículo 14 letra D en el N° 2 y N° 3, hace un claro análisis en cuanto a la forma cómo se deben incorporar dichos registros a la sociedad absorbente o que se crea⁸. Sin embargo, de ello derivan efectos que no precisó el texto legislado, lo que se analizará a continuación.

5.1. Problemas de falta de control de utilidades

En los casos en que la sociedad absorbente o que se crea se someta al régimen del artículo 14 letra A y la sociedad absorbida tribute en el régimen del artículo 14 letra B, como el artículo 69 del Código Tributario no sufrió modificaciones, la sociedad absorbida deberá determinar su renta líquida imponible y se gravará con el impuesto de primera categoría. En lo que se refiere a las utilidades pendientes de retiro el párrafo cuarto del N° 2 del artículo 14 letra D indica que se deberá aplicar el N° 2 del artículo 38 bis (relativo al término de giro) sobre las cantidades que dicho artículo precisa,

⁸ Para un análisis en detalle de estos efectos consultar: Faúndez, Antonio (2016), *Fusiones propias frente a la reforma tributario del año 2014*, en Revista de Estudios Tributarios, N° 16, pp. 83-115.

gravándose con el 35%. De acuerdo con esta última disposición, se tendrá que determinar un resultado tributario deduciendo del CPT el saldo del registro de rentas exentas (en adelante “REX”) y el capital efectivamente aportado:

(+) **CPT** (se agregan los retiros en exceso determinados 31.12.2014)

(-) **REX** (incluye las cantidades del Fondo de utilidades no tributables al 31.12.2016)

(-) **CAPITAL** (se incluye el Fondo de utilidades reinvertidas)

(=) **RESULTADO TRIBUTARIO**

Dicho resultado tributario se incrementa con el 100% del crédito por impuesto de primera categoría (en adelante “IDPC”) y con el crédito total disponible de los artículos 41 A y 41 C de la LIR, todos los cuales deben estar registrados en el saldo acumulado de créditos (en adelante “SAC”). Finalmente, al resultado tributario incrementado se grava con tasa del 35% con derecho a los créditos registrados en el SAC. El impuesto pagado se debe registrar en el SAC de la nueva sociedad que nace de la fusión y deberá ser pagado dentro del plazo de dos meses que indica el artículo 69 del Código Tributario. Un problema práctico de lo anterior es que el impuesto de primera categoría determinado por el término de giro de la sociedad absorbida, debería asumirlo la sociedad absorbente en el evento de que exista cláusula de responsabilidad; sin embargo, a la fecha de la fusión no ha existido un desembolso efectivo, por lo que dicho impuesto no incrementará el referido resultado tributario y tampoco puede ser utilizado como crédito a esa fecha. En tal sentido, el 35% gravará el resultado tributario sin considerar el impuesto de primera categoría que se determine a la fecha de la fusión.

Asimismo, en cuanto al impuesto del 35% que grava el referido resultado tributario, la ley ordena que sea anotado en el registro SAC, lo que implica que no asumirá el carácter de impuesto único. En efecto, las cantidades que se registran en el SAC corresponden a aquellos créditos que se imputarán contra los impuestos finales; siendo así, lo que nos dice entonces el legislador es que el citado resultado tributario quedará pendiente de tributación con los impuestos finales. Sin embargo, surge la siguiente interrogante: si el resultado tributario queda pendiente de tributación con los impuestos finales ¿en qué registro del artículo 14 letra A se anota? Claramente, dicho resultado pendiente de tributación con los impuestos finales no es compatible con ninguno de los registros indicados en la Letra A del artículo 14, lo que puede generar problemas de control tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscalizadora.

5.2. Problemas de determinación de la tasa efectiva (TEF)

De conformidad a lo dispuesto en la letra a) del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, los contribuyentes gravados con el impuesto de primera categoría que tributen de acuerdo con el régimen del artículo 14 letra A o B de la LIR, estaban obligados a determinar a contar del 1 de enero de 2017, un saldo total de utilidades tributables (en adelante “STUT”) y un saldo total de crédito e incremento por impuesto de primera categoría (en adelante “STC”) y el saldo de crédito por impuesto de los artículos 41 A y 41 C de la LIR. La finalidad de lo anterior, fue determinar una tasa efectiva de crédito por impuesto de primera categoría (en adelante “TEF”), destinada a asignar los créditos acumulados en el registro del fondo de utilidades tributables (en adelante “FUT”).

Ahora bien, el literal i) y ii) de la letra c) del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, señala que cuando los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional, tendrán derecho a los créditos indicados anteriormente, los que se asignarán *“...con una tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo, multiplicando por cien, el resultado de dividir el saldo total del crédito por impuesto de primera categoría acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, por el saldo total de las utilidades tributables que se mantengan en el Fondo de Utilidades Tributables para este efecto a la misma fecha”*. Lo anterior corresponde a la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{STC}}{\text{STUT}} \times 100 = \text{TEF}$$

Así, entonces, la problemática se centra en el caso en que la sociedad que subsiste en una fusión por incorporación, que ya tiene determinada una TEF, recibe STUT y TEF de la sociedad absorbida, la cuya tasa puede ser distinta a la de la sociedad absorbente. En tal escenario, cabe recordar que el literal i) y ii) de la letra c) del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, señalan que la TEF se calcula al “inicio del ejercicio”, lo que puede generar el problema anterior si la fusión se verifica, por ejemplo, en el mes de julio de un ejercicio determinado. Siendo así, al tiempo de la fusión ¿se debe determinar una nueva TEF o se deben registrar dos TEF con su correspondiente STUT?

Ni la ley ni las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos entregan una solución al caso anterior. Si nos ajustamos al tenor literal del texto de la ley, solamente puede haber una TEF en los registros y no dos, frente a lo cual el STUT que recibe la sociedad absorbente podría quedar sujeto a una TEF diferente a la registrada por la absorbida. Cabe recordar que en una fusión los registros de la sociedad absorbida se incorporan a los registros similares de la sociedad absorbente, lo que implica que los montos registrados en el STUT y TEF de la absorbida se deben incorporar al STUT y TEF de la absorbente. Un efecto distinto no ha sido regulado por el legislador.

Para establecer una solución al problema anterior requiere una modificación legislativa que precise que el STUT y la TEF se determinarán nuevamente a la fecha de la fusión.

6. CONCLUSIONES

El análisis de cada uno de los tópicos anteriores ha permitido demostrar que el artículo 14 letra D de la LIR, sobre armonización de los regímenes de tributación, presenta contradicciones y vacíos frente a la determinación de los efectos tributarios en procesos de reorganización empresarial.

Así, los problemas en la aplicación de las normas se presentan:

i) En el caso de la transformación, en la colisión normativa entre lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, que lleva a separar resultados en el mismo ejercicio, y lo indicado en letra c) del N° 1 de la letra D del artículo 14 de la LIR, que ordena cambiar de régimen a partir del 1° de enero del año del incumplimiento.

ii) En los procesos de conversión de empresas individuales, en el evento de que la empresa individual esté sujeta al régimen del artículo 14 letra A y la nueva sociedad adopta el tipo jurídico de sociedad anónima, la letra c del N° 1 de la letra D del artículo 14, indica que se someterá al nuevo régimen del artículo 14 Letra B *“a contar del día 1° de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento”*, lo que resulta imposible si se considera que la nueva sociedad que se constituye tendrá una fecha de nacimiento distinta, salvo que se constituye el 1° de enero de ese mismo año.

iii) En una división de sociedades, los problemas se presentan en distintas situaciones: primero, en la determinación de la renta líquida imponible que instruye el Servicio

de Impuestos Internos en la Circular 49 de 2016, lo que no está regulado en la ley, lo que puede afectar el principio de legalidad en la forma de determinar los impuestos. Segundo, el mismo problema anterior se presenta en el caso de la asignación del registro DDAN, lo que fue establecido por la Circular 49 de 2016 y no por el legislador. Tercero, si la sociedad dividida se encontraba sujeta al régimen del artículo 14 letra A y la nueva sociedad que nace adopta el tipo jurídico de sociedad anónima, la letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D, indica que se someterá al nuevo régimen del artículo 14 Letra B “*a contar del día 1° de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento*”, lo que resulta imposible si se considera que la nueva sociedad que se constituye tendrá una fecha de nacimiento distinta, salvo que se constituye el 1° de enero de ese mismo año. Cuarto, la ley tampoco reguló la situación de que la sociedad que se divide presente un capital propio tributario negativo, situación que llevó al Servicio de Impuestos Internos a sostener no corresponde asignar a la nueva sociedad las rentas o cantidades acumuladas en los registros FUT, FUNT, FUR, RAP, RAI, REX y SAC, situación que no ha sido precisada en el texto legislado.

iv) Finalmente, en los casos de fusión de sociedades, los problemas se presentan, primero, en el control del resultado tributario de la sociedad absorbida sometida al régimen del artículo 14 letra B y que tributó con el artículo 38 bis N° 2, monto que resulta incompatible con alguno de los registros de la sociedad absorbente que tributa bajo el régimen del artículo 14 letra A. Y, segundo, se presenta ambigüedad en la forma en que se debe registrar la TEF que recibe la sociedad absorbente en el evento de que sea distinta a su propio registro.

7. BIBLIOGRAFÍA

FAÚNDEZ, Antonio (2016), Fusiones propias frente a la reforma tributario del año 2014, en Revista de Estudios Tributarios, N° 16, pp. 83-115.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 313 del 22 de enero de <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2001/renta/ja153.htm>> [consulta: febrero 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 49 del año 2016 del Servicio de Impuestos Internos.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2230 del 16 de octubre de 2017 de <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ja2230.htm>[consulta: febrero 2018].