



# **“Efectos Legales y Tributarios en la Reorganización de Empresas”**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN  
PARTE II**

**Alumno: Carlos Ignacio Tapia Cáceres  
Profesor Guía: Gonzalo Polanco Zamora**

**Santiago, marzo 2022**

## Índice de Contenidos

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
<b>Capítulo I</b> Aspectos Generales.....	1
1.1.Planteamiento del Problema.....	1
1.2.Objetivo General.....	2
1.3.Objetivos Específicos.....	2
1.4.Hipótesis.....	2
1.5.Metodología de Trabajo.....	3
<b>Capítulo II</b> Marco Normativo.....	4
2.1. Reorganización Empresarial.....	4
2.2. Evolución Histórica.....	4
2.3. División o Escisión de Sociedades.....	5
2.4. Registros Tributarios.....	6
2.5. Regímenes Tributarios.....	7
2.6. Normas de Relación.....	17
2.7. Normas de Armonización.....	19
<b>Capítulo III</b> Contenido.....	21
3.1. Primera Hipótesis.....	21
3.2. Conceptos.....	21
3.3. Tipos de División.....	22
3.4. Distribución Patrimonial.....	23
3.5. Requisitos Formales.....	24
3.5.1. División de Sociedades Anónimas.....	24
3.5.2. División de Otros tipos societarios.....	25

3.6. Efectos de la división.....	26
3.7. Patrimonial.....	27
3.8. Nacimiento de una o más sociedades.....	29
3.9. Inmutabilidad en el interés social.....	29
4.0. Segunda Hipótesis.....	29
4.1. División de Sociedades, escenario previo a la reforma de la Ley N°21.210.....	31
4.2. División de Sociedades, a la luz de la reforma de la Ley N°21.210.....	34
4.3. Cambios normativos que impactan en una división.....	36
4.4. Modelamiento de caso.....	41
<b>Capítulo IV</b> Conclusión.....	45

## **ABSTRACT**

The present research focuses on a scenario of Business Reorganization in which through the study of the institution of “Spin-Off” and under a comparative method of research, we seek to elucidate whether the regulatory changes brought about by the recent reform to our tax system carried out by Law N° 21.210 on "Tax Modernization", have managed to harmonize and give an adequate regulatory treatment to the incompatibility that is generated before the regulatory collision of different tax regimes that is found as a result of a process of business reorganization.

In such a way, under the context of the harmonization rules we have covered the broad legislative treatment that begins with the irruption of Law N° 20.780 of 2014, published in the Official Gazette dated September 29, 2014, subsequently amended by Law N° 20.899 dated February 08, 2016, and ends with the analysis of the tenor of the current tax regulations carried out under the last reform to our tax system by means of Law N° 21.210 on Tax Modernization, dated February 24, 2020, recognizing the pronouncements of the tax authority and the positive evolution of our tax system, recognizing in it a greater "Certainty and Legal Security".

## **RESUMEN**

La presente investigación se centra en un escenario de Reorganización Empresarial en el cual por medio del estudio de la institución de la “División” de sociedades y bajo un método comparativo de investigación, se busca dilucidar si a través de los cambios normativos que trajo consigo la reciente reforma de nuestro sistema tributario llevada a cabo por la ley N° 21.210 sobre “Modernización Tributaria” de fecha 24 de febrero de 2020, se ha logrado dar un adecuado tratamiento normativo a la incompatibilidad de los distintos regímenes tributarios que colisionan a consecuencia de un proceso de reorganización empresarial.

De tal manera, bajo el contexto de las normas de armonización hemos abarcado el amplio tratamiento legislativo que principia con la irrupción de ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de septiembre de 2014, posteriormente reformada por la Ley N° 20.899 de fecha 08 de febrero de 2016, finalizando con el análisis del tenor de la normativa tributaria vigente llevada a cabo bajo la última reforma a nuestro sistema tributario por medio de citada ley N° 21.210, reconociendo los pronunciamientos de la autoridad fiscal y la positiva evolución de nuestro sistema tributario, brindándole así una mayor “Certeza y Seguridad Jurídica” a dicho sistema.

## INTRODUCCIÓN

Con la entrada en vigor de la ley N° 20.780, de fecha 29 de septiembre de 2014, posteriormente reformada por la ley N° 20.899 de fecha 08 de febrero de 2016, se llevó a cabo una de las más profundas reformas estructurales a nuestro sistema tributario. Dicha reforma, tuvo por finalidad generar un aumento en la recaudación fiscal y con ello alcanzar el ansiado anhelo de acortar la brecha social existente en nuestro País. A la presente fecha, habiendo transcurrido un tiempo considerable desde su implementación, no cabe duda de que dicha tarea no ha resultado ser baladí, sus consecuencias y efectos a nivel económico y propiamente tributario son objeto de constantes análisis y estudios hasta nuestros días.

A través de dicha reforma tributaria se implementó una fórmula cuyo resultado correspondería al de una mayor recaudación fiscal, bajo un sistema tributario desintegrado a modo de que las utilidades que percibieran los contribuyentes de la primera categoría, cumplieran con toda su tributación en la oportunidad en que estas se hubieren generado, devengado o percibido, evitando así oportunidades para el diferimiento en el pago del impuesto como acontecía bajo la mecánica de un sistema tributario integrado<sup>1</sup>. A lo anterior, se sumaba la prescindencia de un sistema de rentas tributables como había acontecido hasta la fecha y cuyo tratamiento se llevaba a cabo por medio del Fondo de Utilidades Tributables (en adelante “FUT”) lo cual y según algunas

---

<sup>1</sup> Así como acontecía previo a la citada reforma, en donde la tributación con el Impuesto Global Complementario (en adelante “IGC”) o Adicional (en adelante “IA”), en su caso, a nivel de los propietarios personas naturales residentes o no en Chile, solo se hacía efectiva al momento de los retiros, remesas y distribuciones, en tanto, ello no ocurriera no tenía cabida la contrapartida del pago.

voces solo aportaba a la complejidad de nuestro sistema tributario contribuyendo a la evasión y generando así un escenario de menor recaudación fiscal<sup>2</sup>.

La principal modificación estructural del sistema tributario iniciada al amparo de la Ley N° 20.780 del año 2014, incorporó un nuevo artículo 14 al Decreto Ley N° 824 del año 1974, conocida como Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), prescribiendo con ello la coexistencia de sistemas alternativos de tributación, dos de ellos de carácter opcional, reconocidos como: (i) el “Régimen de Renta Atribuida” del artículo 14 letra A) de la LIR; (ii) el “Régimen Semi integrado” del artículo 14 letra B) de la LIR y; (iii) un tercero, denominado como “Régimen de Tributación Simplificado” del artículo 14 Ter, letra A) de la LIR. Lo anterior, sumado a la permanencia del Régimen de Renta Presunta del artículo 34 del citado cuerpo normativo.

Si bien la historia nos da cuenta que la elección de un determinado régimen no reportaría mayores inconvenientes para aquellos contribuyentes que iniciaban recientemente sus actividades, no acontecía lo mismo en la esfera de los procesos de **Reorganización Empresarial**, presentándose evidentes dificultades para conciliar la mecánica propia de distintos regímenes tributarios, uno caracterizado por una tributación que recae en el periodo en donde las rentas fueren percibidas o devengadas o atribuidas a la empresa, con independencia de la oportunidad en que dichas rentas fueren retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios comuneros, socios o accionistas (Régimen contemplado bajo la letra A) del artículo 14 de la LIR), versus, aquel cuya tributación se generaba en

---

<sup>2</sup> Véase al respecto “Historia de la ley N° 20.780, Mensaje 24-362, de fecha 01 de abril de 2014”. En tal sentido el mensaje de la ley N° 20.780, da cuenta que el FUT originó al fisco un costo promedio entre el periodo de los años 2009 – 2013, de 1,77% del PIB anual. <https://www.bcn.cl/historiadela ley/nc/historia-de-la-ley/4406/>

la medida que las rentas percibidas o devengadas por la empresa, fueren devengadas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas (Régimen contemplado bajo la letra B) del artículo 14 de la LIR).

Al lo anterior el legislador le dio tratamiento por medio de una reforma en base a ajustes del sistema de la ley N° 20.780, irrumpiendo con ello la ley N° 20.899 del año 2016, titulada “Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona Otras Disposiciones Legales Tributarias”, de tal manera y conforme al titulado que le dio el legislador, dicha norma asumió la tarea de simplificar el sistema tributario con énfasis en la armonización de aquellos efectos tributarios sin un tratamiento efectivo, originados a consecuencia de la colisión normativa e incompatibilidad de los regímenes implementados por su predecesora ley N° 20.780. Conforme a ello, el legislador por medio del tratamiento de las denominadas “**Normas de Armonización**”, tuvo especialmente en cuenta los efectos legales y tributarios que se producen en los procesos de reorganización empresarial, situación que fue también abordada a nivel de la autoridad fiscal, pronunciándose el Servicio de Impuestos Internos (en adelante “**SII**”), mediante la emisión de resoluciones, oficios, circulares, que abordaron la materia<sup>3</sup>.

Conforme hemos señalado, no resultó simple la tarea de reformar las bases del sistema tributario existente previo a la vigencia de la ley N° 20.780, habiendo diversos cuestionamientos por parte de los contribuyentes al nuevo sistema implementado. Lo anterior, sumado al ingente esfuerzo de la administración fiscal interesada en otorgar remedio a cada uno de los múltiples efectos y consecuencias indeseadas a nivel tributario, aparejadas a la coexistencia de diversos regímenes tributarios, abarcando incluso aquellos

---

<sup>3</sup> Circular N° 49 del año 2016 del S.I.I.



casos en donde resultaba evidente la ausencia de norma que contemplara el caso. Es en dicho escenario en donde diversos actores reconocieron la urgencia y necesidad en buscar la perfección del sistema, gestando una nueva reforma basada en un sistema tributario semi integrado con un enfoque en la Pequeña y Mediana Empresa (PYME)<sup>4</sup> bajo la adopción de principios rectores, tales como: **“Simplicidad en las Normas y Procesos tributarios”**, **“Certeza y Seguridad Jurídica”**<sup>5</sup>, entre otros considerados por el legislador. Es así, como entra en escena la reforma tributaria impulsada bajo la ley N° 21.210, denominada “Ley de Modernización Tributaria”, promulgada con fecha 13 de febrero del año 2020.

Para los fines pertinentes a nuestro estudio, podemos señalar que dicha reforma incorpora un nuevo texto refundido del artículo 14 de la LIR, suprimiendo el Régimen de Renta Atribuida del antiguo artículo 14 letra A) de la ley N°20.780, incorporando un único **“Régimen General de Tributación”** de integración parcial. Asimismo, el legislador optó por derogar el sistema de tributación contemplado bajo el antiguo artículo 14 Ter de la LIR, y en su reemplazo incorporó dos nuevos regímenes de tributación con un enfoque en la Pyme denominados **“Régimen Propyme General”** tratado bajo el número 3 de la letra D) del nuevo artículo N° 14 de la LIR, y otro denominado **“Propyme Transparente”**, establecido en el número 8 de la misma letra D) del artículo 14 de la LIR, bajo el cual se establece una exención del Impuesto de Primera Categoría (en adelante **“IDPC”**), gravando así las rentas a nivel de los impuestos finales.

---

<sup>4</sup> PYME abreviación de “Pequeña y Mediana Empresa”, y de acuerdo a la definición proporcionada por el Ministerio de Economía son aquellas que tienen ventas anuales entre 2.400 UF y 100.000 UF al año.

<sup>5</sup> Historia de la Ley N° 21.210, Mensaje 107-366/ Santiago, 23 de Agosto de 2018. “Para que un sistema tributario se ajuste a los principios básicos que garantizan un Estado de Derecho, debe ofrecer seguridad y certeza jurídica, de manera que la ley sea predecible y el contribuyente tenga claridad sobre los hechos gravados, los sujetos, las tasas y las consecuencias legales de no cumplir con sus obligaciones tributarias.”

## **Capítulo I.**

### **Marco General**

#### **I. Planteamiento del Problema.**

Bajo el escenario del nuevo texto normativo que trajo consigo la reforma tributaria de la ley N° 21.210, resulta necesario resolver si el legislador a la luz de los principios rectores de la reforma ha dado cumplimiento con el hecho de conciliar los efectos tributarios propios de la colisión normativa a la que se veía generalmente enfrentado un contribuyente de cara a un determinado proceso de reorganización empresarial conforme a los términos de la predecesora ley. Si la respuesta es afirmativa, podemos asumir entonces que la armonización del sistema, en cierta medida, ha cumplido su objetivo resultando ser eficiente al momento de otorgar un remedio frente a consecuencias o efectos tributarios indeseados aparejados a un proceso Reorganización Empresarial.

Para acreditar lo señalado en el acápite anterior, circunscribiremos nuestro análisis desde la perspectiva del proceso de reorganización empresarial, denominado “**División**”, haciéndonos cargo de resolver las hipótesis planteadas en el presente estudio conforme veremos, buscando reconocer la procedencia o la falta de certeza, según sea el caso, de la posibilidad de llevar a cabo un proceso de reorganización empresarial en donde la sociedad beneficiaria resultante de la división, pueda libremente adoptar un régimen tributario distinto de la sociedad que le dio origen y en tal caso, si existe cabida y tratamiento en la norma para el caso en que estemos frente a una eventual colisión normativa entre las normas del régimen general de tributación y las contempladas para los regímenes previstos ya sea bajo el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR (Régimen Propyme General), o bajo las del número 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR (Régimen Propyme Transparente), o del artículo 34 de la LIR (Régimen de Renta Presunta).

## II. Objetivo General.

El objetivo general de este trabajo será determinar si la actual normativa legal y administrativa tributaria resulta ser efectiva al reconocer y resolver adecuadamente los efectos tributarios derivados de un proceso de Reorganización Empresarial. De tal manera y contemplando las normas de armonización vigentes a la fecha, desde la perspectiva de la mecánica legal y tributaria, adoptaremos el proceso de reorganización empresarial denominado “**División**”, con el fin de conocer si resulta jurídicamente posible que una sociedad dividida y la cual tributa bajo las normas del actual régimen general de tributación, establecido bajo la letra A) del actual artículo 14 de la LIR, **pueda dar origen a una nueva o nuevas sociedades beneficiarias que tributen a elección en cualesquiera de los nuevos regímenes contemplados bajo el actual artículo 14 de la LIR.** Y si en dicho escenario, las normas de armonización resultan suficientes para abarcar los eventuales efectos tributarios que de ello derive.

## III. Objetivos Específicos.

Los objetivos que persigue el presente estudio, conllevan el análisis del actual Régimen General de Tributación, los nuevos Regímenes Tributarios para las empresas del segmento Propyme y el Régimen de Renta Presunta, como también aquellos regímenes vigentes al 31 de diciembre de 2019, introducidos por las leyes N° 20.780 del año 2014 y N° 20.899 del año 2016, a fin de conocer sus principales características, requisitos, compatibilidad a nivel de sus registros y su aplicación en el proceso de reorganización empresarial, denominado “**División**”, lo anterior en el marco de las normas de armonización vigentes.

## IV. Hipótesis.

Las hipótesis planteadas en este trabajo persiguen dar respuesta a las siguientes interrogantes:

Primera Hipótesis: ¿Cuáles son las actuales consideraciones legales de forma y fondo para los efectos del perfeccionamiento jurídico de una División de Sociedades?

Segunda Hipótesis: ¿Es posible llevar a cabo la División de una sociedad acogida al régimen general de tributación y de la cual se origine a una nueva o nuevas sociedades beneficiarias que adquieran libremente cualesquiera de los regímenes tributarios contemplados en los artículos 14 o 34 de la LIR?

## **V. Metodología del trabajo.**

Para el desarrollo del presente estudio haremos uso del método comparativo, por cuanto analizaremos los efectos tributarios que se generan en los procesos de división de sociedades bajo la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, con sus respectivas normas de armonización a fin de compararlas con la legislación vigente, al amparo de las normas de armonización de la ley N° 21.210 y con ello permitimos dar respuestas a las hipótesis planteadas del presente estudio.

## Capítulo II

### Marco Normativo

#### 2.1. Reorganización Empresarial.

Conforme hemos señalado, resulta necesario para los fines del presente estudio abordar desde la perspectiva de la reorganización empresarial, los eventuales efectos tributarios originados en un proceso de División bajo el marco de las normas de armonización, actualmente vigentes. Para ello resulta necesario abarcar en dicho escenario de reorganización, conceptualizando y respondiendo la primera interrogante, cuál es: ¿Qué entendemos por una reorganización empresarial o modificación estructural de empresas? Para luego enfocarnos en el proceso de División de Sociedades atendiendo sus efectos tributarios bajo el marco de las normas de armonización señaladas.

#### 2.2. Evolución Histórica.

En el derecho comparado, conforme ha lo sostenido por algunos autores<sup>6</sup>, la denominación “Modificaciones Estructurales”, entendiéndolo como una alteración del esquema patrimonial de la sociedad, tiene su origen en la doctrina norteamericana, bajo la alusión “*Structural Changes*”, concepto amplio y vinculado con las operaciones de *corporate reorganizations* contenidas en el *Internal Revenue Act* de 1918, actual *Internal Revenue Code*, que distingue siete tipos de operaciones de reorganización (tipos A, B, C, D, E, F, y G) a efectos de no tributación a nivel federal.

En el ámbito nacional, desde la perspectiva tributaria, podemos reconocer como operaciones de reorganización, las siguientes: “la división, la fusión por creación y por

---

<sup>6</sup> MARDONES OSORIO, Marcelo. Modificación Estructural de Sociedades. Cap. I. Editorial Thomson Reuters. Pág. 8. 1ª Edición. Año 2018. Santiago Chile.

incorporación o absorción, el aporte total o parcial de activos de cualquier clase, y en general, cualesquiera otros aportes que, fundados en una legítima razón de negocios, impliquen la subsistencia del aportante, un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad, y no originen flujos efectivos de dinero para el aportante”.

“De las operaciones enunciadas se desprende que el factor determinante de que una operación pueda ser considerada como reorganización es el traspaso de un patrimonio o de todo o partes de sus bienes mediando una legítima razón de negocios (expresa o presunta)”.<sup>7</sup>

### **2.3. División o escisión de sociedades.**

El concepto de “División de Sociedades” también denominado como “Escisión” lo encontramos tratado en el artículo 94 de la ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas (en adelante “LSA”), la cual define la división como: (...) 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.”

Las formalidades necesarias para llevar a cabo la división de una sociedad dependerán del tipo jurídico de la sociedad de la cual se trate. Si bien hemos señalado que la división de sociedades se encuentra ampliamente tratada en la LSA, la doctrina<sup>8</sup> ha reconocido abiertamente la procedencia de la división en sociedades de distinto tipo jurídico. En consideración a lo anterior, para el cumplimiento de las formalidades de una división de sociedades se deberá estar, en un primer orden, al tipo social del cual se trate. [V.gr. si

---

<sup>7</sup> MARDONES OSORIO, Marcelo. Modificación Estructural de Sociedades. Cap. IV. Editorial Thomson Reuters. Página 77. 1ª Edición. Año 2018. Santiago Chile.

<sup>8</sup> PUELMA ACCORSI, Álvaro. Sociedades. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. Año 2003. Página 221.

nos encontramos en presencia de una división de sociedades de capital, la división se llevará a cabo por medio de una modificación estatutaria bajo la observancia de las reglas fijadas por ley N° 18.046 y su Reglamento. Por el contrario, si nos encontramos en presencia de una sociedad de personas en consideración al hecho que la división de una sociedad conlleva necesariamente una modificación sus estatutos sociales pues entonces tendremos que atender al cumplimiento de los requisitos específicos de cada tipo social].

#### **2.4. Registros Tributarios.**

Uno de los aspectos a tener en consideración para comprender el alcance técnico que persigue nuestro estudio, es el reconocimiento al hecho que las reformas tributarias han estado caracterizadas bajo la lógica de una **segmentación o categorización de los contribuyentes**, propio de un sistema tributario compuesto por distintos regímenes tributarios y que se caracterizan por la particular forma de control de registros tributarios y de rentas empresariales, según el tipo de régimen.

Si bien lo señalado en el acápite anterior resulta evidente creemos importante reconocerlo ya que la identidad o tratamiento particular que la norma le ha dado a cada régimen en gran medida como efecto ha generado la incompatibilidad a nivel de registros a la cual nos hemos referido supra. Dicha situación resulta ser más evidente en un escenario dinámico y de múltiples efectos legales y tributarios como suele acontecer en los procesos de reorganización empresarial.

Cabe precisar que bajo el concepto de registros nos referimos a lo siguiente: Registro de Rentas Atribuidas Propias (RAP); Registro de Rentas Exentas o Ingresos no Renta (REX); Fondo de Utilidades Financieras (FUF); Registros de Rentas afectas a ICG o IA (RAI); Registro Acumulados de Créditos (SAC) y al Saldo total de Utilidades Tributables (STUT).

Cada uno de los señalados registros tiene un tratamiento y reconocimiento particular en la norma tributaria y en las reglas o normas de armonización implementadas lo cual viene a ser un aspecto característico de la mecánica de nuestro sistema tributario. La importancia de detenernos en dichos registros radica en que las normas de armonización reconocen que también en los procesos de reorganización surgen problemas de incompatibilidad de registros e intentan hacerse cargo brindado cierto tratamiento normativo.

## **2.5. Regímenes tributarios.**

Bajo la incorporación de la ley N° 20.780 del año 2014, publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de septiembre de 2014, y posteriormente reformada bajo la Ley N° 20.899 del año 2016, nuestro sistema tributario incorporó los siguientes regímenes: **(i)** “Régimen de Renta Atribuida” del artículo 14 letra A) de la LIR; **(ii)** “Régimen Semi-integrado” del artículo 14 letra B) de la LIR y; **(iii)** “Régimen de Tributación Simplificado” del artículo 14 Ter letra A de la LIR. Actualmente, con la entrada en vigor de la ley N° 21.210, nuestro sistema contempla un régimen de carácter general y las normas contempladas en el número 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR (Régimen Propyme General) y las del número 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR (Régimen Propyme Transparente), y finalmente un Régimen de Renta Presunta contenido bajo el artículo 34 de la LIR.

Para los fines pertinentes a nuestro estudio, abarcaremos los siguientes regímenes:

### **i. Régimen de Renta Atribuida del antiguo artículo 14 letra A) de la LIR.**

Este régimen de tributación fue incorporado por la ley N° 20.780 del año 2014, y se mantuvo vigente hasta el 31 de diciembre del año 2019, caracterizado por una tributación en base a contabilidad completa con **imputación total de crédito** del Impuesto de



Primera Categoría (en adelante “IDPC”) a los socios. Sus principales características fueron:

- a. Tributación con el IDPC sobre la base de la RLI de la empresa.
- b. Cualquier tipo de contribuyente podía acogerse a este régimen sin importar el segmento o categorización al cual pertenecía atendido su nivel de ingresos, abarcando micro, pequeñas, medianas y grandes empresas.
- c. La norma no fijó condiciones de permanencia en el régimen vinculadas a los niveles de ingreso de los contribuyentes.
- d. Un elemento característico y a tener en consideración en el desarrollo de las hipótesis planteadas, es el hecho que la norma fijó a los contribuyentes un periodo de permanencia en el régimen de **a lo menos 5 años**.
- e. Aceptaba la incorporación de todo tipo de personas y gran parte de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes con excepción de las sociedades en comanditas y sociedades anónimas.
- f. Al exigir contabilidad completa obligatoria abarcaba también los registros correspondientes a libros de caja, diario, mayor, inventarios y balances, más libros auxiliares.
- g. El contribuyente debía elaborar y mantener los registros RAP, FUF, REX y SAC.
- h. Para acogerse a este régimen, los contribuyentes debían informar a la autoridad fiscal su decisión de adoptar este régimen por medio de una declaración y que conforme al tipo societario se debía a lo menos considerar los siguientes aspectos:
  - i. Tratándose de las sociedades de personas, excluidas las en comanditas por acciones, y las sociedades por acción (SpA), la declaración debía ser suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo unánime de todos los socios o accionistas.
  - ii. Tratándose de sociedades por acción (SpA), que optaron por el régimen de

renta atribuida, para el caso de cesión de las acciones a una persona jurídica constituida en Chile o a otra entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en el país o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, se debía aprobar por unanimidad tal enajenación, previamente, en junta de accionistas. Resulta recurrente observar en escrituras estatutarias de la época el hecho que los accionistas incorporarán en los estatutos sociales de las SpA tal exigencia.

- iii. Para el caso de las comunidades, la decisión de acogerse al régimen debía ser adoptada por unanimidad y cuya declaración debía además ser suscrita por todos los comuneros.
- iv. Para los contribuyentes Empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada y contribuyentes del N° 1 del artículo 58 de la LIR, la norma solo hacía exigible una declaración suscrita por el contribuyente, sin ninguna formalidad legal adicional.

## **ii. Régimen Semi integrado del antiguo artículo 14 letra B) de la LIR.**

Este régimen de tributación fue incorporado por la ley N° 20.780, caracterizado por una tributación en base a contabilidad completa con **imputación parcial de crédito** del IDPC a los accionistas. Sus principales características fueron:

- a. Tributación con el IDPC sobre la RLI de la empresa.
- b. Desde la perspectiva del segmento o categorización en cuanto al nivel de ingresos de los contribuyentes (micro, pequeñas, medianas y grandes empresas), cualquiera de estos podía formar parte del régimen.
- c. La norma no fijó condiciones de permanencia vinculadas a los niveles de ingreso del contribuyente.
- d. Aceptaba la incorporación de todo tipo de personas y gran parte de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes con excepción de empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada,

comunidades y cooperativas.

- e. Al exigir contabilidad completa obligatoria abarcaba también los registros correspondientes a libros de caja, diario, mayor, inventarios y balances, más libros auxiliares.
- f. El contribuyente debía llevar registros RAI, FUF, REX y SAC.
- g. Como también acontecía para el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, la norma estableció a los contribuyentes un periodo de permanencia en el régimen de **a lo menos 5 años**.

### **iii. Régimen “Semi Integrado” del nuevo artículo 14 letra A) de la LIR.**

Régimen vigente a la presente fecha e incorporado por la ley N° 21.210 de “**Modernización Tributaria**” de fecha **13 de febrero de 2020**. Se caracteriza por ser un régimen de tributación en base a contabilidad completa con **imputación parcial de crédito** del IDPC, salvo para el caso que se trate de una remesa para un socio o accionista que no tenga domicilio ni residencia en Chile. A su vez, al contribuyente residente en un país con convenio vigente para evitar la doble tributación, le corresponderá la **imputación total del Crédito** del IDPC contra los impuestos finales.

Al respecto podemos destacar como principales características de este régimen las siguientes:

- a. Tributa con el IDPC sobre la RLI de la empresa con tasa efectiva del 27% sobre las utilidades del negocio.
- b. Los socios y accionistas deben tributar en base a los retiros, remesas o distribuciones de dividendos que realicen.
- c. Desde la perspectiva del segmento o categorización en cuanto al nivel de ingresos de los contribuyentes, estarán obligados a tributar bajo este régimen todos aquellos contribuyentes que: a) posean un capital efectivo al inicio de sus actividades superiores a 85.000 unidades de fomento (en adelante, “UF”); b) el promedio de ingresos brutos, percibido o

- devengados del giro, de acuerdo a los tres ejercicios que superen las 75.000 UF; c) en la eventualidad que sus ingresos por rentas del artículo 20 números 1 y 2 de la LIR, no sean mayores al 35% de ingresos anuales.
- d. Deben adoptar este régimen todos aquellos contribuyentes que perciban rentas de los numerales 1 al 5 del artículo 20 de la LIR.

La actual reforma nada dice respecto de periodo mínimo de permanencia en el régimen, como acontecía bajo la vigencia de la Ley N° 20.780, en donde, tal prohibición aparejaba una limitante en los cambios de regímenes situación restrictiva para los procesos de reorganización tal como veremos en el desarrollo del presente estudio.

**iv. Régimen “Propyme General” del nuevo artículo 14 N° 3 de letra D) de la LIR.**

Corresponde a una nueva calificación de régimen introducida por la reforma de la Ley N° 21.210, régimen enfocado en la Pyme y que en parte vienen a suplir la derogación del antiguo artículo 14 Ter de la LIR, siendo sus principales características las siguientes:

- a. Se caracteriza por ser un régimen de tributación en donde los contribuyentes determinan su base imponible bajo la mecánica de **ingresos percibidos menos gastos pagados**, comúnmente conocido como una determinación de la base imponible en base a flujos, salvo para aquellos operaciones o casos con empresas relacionadas.
- b. Desde la perspectiva del segmento o categorización en cuanto al nivel de ingresos de los contribuyentes, pueden formar parte del régimen; a) contribuyentes que hayan obtenido un promedio de ingresos igual o inferior a 75.000 UF en los últimos tres ejercicios comerciales a la entrada en vigencia del régimen (años 2017, 2018 y 2019); b) contribuyentes que al inicio de sus actividades cuenten con un capital efectivo inferior a

85.000 UF; c) contribuyentes que la suma de los ingresos provenientes de las actividades señaladas en los números 1 y 2 del artículo 20 de la LIR, contratos en cuentas en participación y la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos mutuos, percibidos o devengados en cada año comercial, no excedan el 35% del total de sus ingresos.

- c. Los contribuyentes deben cumplir con la obligación de llevar balance.
  - d. La tasa del impuesto de primera categoría se fija en un 25%.<sup>9</sup>
  - e. En el evento que el contribuyente incumpla con alguno de los requisitos establecidos en la norma para mantenerse en el régimen, deberá **hacer abandono del mismo a contar 01 de enero del año siguiente al del incumplimiento**. Este es otro aspecto característico a tener en consideración para abordar las hipótesis planteadas en nuestro estudio.
  - f. Las empresas que se acogen al presente régimen deben determinar un capital propio simplificado.
  - g. A nivel de los propietarios, socios o accionistas, éstos solo tributarán con sus impuestos finales en la medida que efectúen retiros u obtengan dividendos, teniendo derecho a los créditos contenidos en el Registro de Saldo Acumulado de Créditos (SAC), registro de control que deberán mantener obligatoriamente en la contabilidad.
- v. **Régimen opcional de transparencia tributaria “Propyme Transparente” del nuevo artículo 14 N° 8 de letra D) de la LIR.**

Nuevo régimen de tributación incorporado por la ley N° 21.210 de fecha 13 de febrero de 2020.

---

<sup>9</sup> A la fecha del presente estudio la Ley N°21.256, redujo transitoriamente la tasa al 10%, como una de las medidas de reactivación económica de nuestro País para hacer frente a los efectos ocasionados por la Pandemia del virus SARS- CoV-2 o COVID-19.

- a. Se caracteriza porque los propietarios, socios o accionistas deben tributar con sus impuestos finales (en base al porcentaje de participación que estos tenga en el capital) **en la medida que la empresa obtenga un resultado tributario positivo**, gravando las rentas y **tributando en el mismo año en que estas se generan**, consecuencia inmediata y directa de la carencia en este tipo de régimen del registro de rentas empresariales (en adelante RRE), sin perjuicio de lo cual siempre es recomendable adoptar e implementar el REE para el caso de evitar su reconstrucción ante el evento que se haga exigible (V.gr. En la eventualidad de recibir una devolución de capital).
- b. Los contribuyentes deben cumplir con la obligación de llevar contabilidad simplificada, tales como: libro de caja, libros de compras y ventas, libros de ingreso y egreso, dependiendo si el cliente se encuentra o no afecto a Impuesto al Valor Agregado (en adelante, “IVA”).
- c. Desde la perspectiva del segmento o categorización en cuanto al nivel de ingresos de los contribuyentes y ante la interrogante de si éstos pueden formar parte del régimen, nos remitimos a lo ya señalado para el caso del Régimen Propyme General, considerando además el hecho que las sociedades deben estar conformadas exclusivamente por contribuyentes afectos a impuestos finales Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), según corresponda.

**vi. Régimen de “Renta Presunta” del actual artículo N° 34 de la LIR.**

El Régimen de Renta Presunta no ha tenido cambios significativos, se encuentra descrito bajo el artículo N° 34 de la LIR, y se ha caracterizado por establecer un escenario particular en donde los contribuyentes podrán optar por tributar por una base presunta del IDPC con tasa del 25%, en la medida que sus ingresos, sumados

a los de sus relacionadas (desarrollen o no el mismo giro o actividad) no superen las siguientes cantidades netas anuales; a) Agricultura 9.000 unidades de fomento; b) Transportes 5.000 unidades de fomento; c) Minería 17.000 unidades de fomento.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 34 de la LIR, en su parte pertinente que señala: (...) La opción a que se refiere el primer párrafo de este número, deberá ejercerse dando el respectivo aviso al Servicio entre el 1 de enero y el 30 de abril, del año calendario en que se incorporan al referido régimen, entendiéndose que las rentas obtenidas a contar de dicho año tributarán en conformidad con el régimen de renta presunta. Sin perjuicio de la regla anterior, tratándose de contribuyentes que inicien actividades, la opción deberá ejercerse dentro del plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario, siempre que no registren a la fecha de inicio de actividades, un capital efectivo superior a 18.000 unidades de fomento, tratándose de la actividad agrícola, 10.000 unidades de fomento en el caso del transporte, o de 34.000 unidades de fomento, en el caso de la actividad minera, determinado según el valor de esta unidad al día de inicio de actividades.

Sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento, ley N° 20.899 desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

No podrán acogerse a las disposiciones del presente artículo los contribuyentes que posean o exploten, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, salvo que los ingresos provenientes de tales inversiones no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año

comercial respectivo. En caso de exceder dicho límite, se aplicará lo dispuesto en el inciso penúltimo de este artículo.

Para el control del límite de las ventas o ingresos a que se refiere este número, los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de este artículo considerarán la información de sus documentos tributarios electrónicos o en su defecto un sistema de control de su flujo de ingresos, que cumpla con los requisitos y forma que establezca el Servicio, mediante resolución. Con todo, los contribuyentes que califiquen como microempresas según lo prescrito en el artículo 2° de la ley N° 20.416, que sean personas naturales que actúen como empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada o comunidades, estarán exentas de esta última obligación. (...)

Para la determinación de la renta, la base de presunción que establece el numeral 2° del citado artículo, es la siguiente:

a) Actividad agrícola. Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, es igual al 10% del avalúo fiscal del predio, vigente al 1° de enero del año en que debe declararse el impuesto. Serán aplicables a estos contribuyentes, las normas de los dos últimos párrafos de la letra a) del número 1° del artículo 20.

b) Transporte terrestre de carga o pasajeros. Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que exploten vehículos de transporte terrestre de carga o pasajeros, es igual al 10% del valor corriente en plaza del vehículo, incluido su remolque, acoplado o carro similar, respectivamente. Para estos efectos, se entenderá que el valor corriente en plaza del vehículo es el determinado por el Director del Servicio de Impuestos Internos al 1° de enero de



cada año en que deba declararse el impuesto, mediante resolución que será publicada en el Diario Oficial o en otro diario de circulación nacional.

c) Minería. Se presume de derecho que la renta líquida imponible de la actividad minera, incluyendo en ella la actividad de explotación de plantas de beneficio de minerales, siempre que el volumen de los minerales tratados provenga en más de un 50% de la pertenencia explotada por el mismo contribuyente, será la que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros, la siguiente escala: 4% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo, no excede de 309,56 centavos de dólar; 6% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo, excede de 309,56 centavos de dólar y no sobrepasa de 328,38 centavos de dólar; 10% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo, excede de 328,38 centavos de dólar y no sobrepasa de 375,27 centavos de dólar; 15% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo, excede de 375,27 centavos de dólar y no sobrepasa de 422,25 centavos de dólar, y 20% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo, excede de 422,25 centavos de dólar.

Por precio de la libra de cobre se entiende el Precio de Productores Chilenos fijado por la Comisión Chilena del Cobre.

Para estos efectos, el valor de las ventas mensuales de productos mineros deberá reajustarse de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de las ventas y el mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

El Servicio de Impuestos Internos, previo informe del Ministerio de Minería, determinará la equivalencia que corresponda respecto del precio promedio del

oro y la plata, a fin de hacer aplicable la escala anterior a las ventas de dichos minerales y a las combinaciones de esos minerales con cobre.

Si se trata de otros productos mineros sin contenido de cobre, oro o plata, se presume de derecho que la renta líquida imponible es del 6% del valor neto de la venta de ellos.

Las cantidades expresadas en centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, que conforman las escalas contenidas en el artículo 23 y en el presente artículo, serán reactualizadas antes del 15 de febrero de cada año, mediante decreto supremo, de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en dicho país, en el año calendario precedente, según lo determine el Banco Central de Chile. Esta reactualización regirá, en lo que respecta a la escala del artículo 23, a contar del 1 de marzo del año correspondiente y hasta el último día del mes de febrero del año siguiente y, en cuanto a la escala de este artículo, regirá para el año tributario en que tenga lugar la reactualización.”

## **2.6. Normas de Relación.**

Quizás uno de los aspectos de la ley N° 21.210, en donde podemos entrever el ánimo del legislador en otorgar simplicidad a la norma, dice relación con el nuevo tratamiento que le otorga al concepto de “relación” el cual si bien siempre ha estado inmerso en diversos pasajes de la LIR, la reforma unificó el criterio bajo el numeral 17 del artículo N° 8 del Código Tributario. Así las cosas, el citado artículo, en su parte pertinente, prescribe lo siguiente: (...) Salvo que alguna disposición legal establezca algo distinto, se entenderá por "relacionados": a) El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a

cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.

Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

b) Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.

c) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

d) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.

e) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí.

f) Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046.

## 2.7. Normas de Armonización.

### i. Bajo la normativa contenidas en las leyes números 20780 y 20.899.

Estas normas contemplaban lo siguiente:

- a. Divisiones de sociedades acogidas al Régimen de Renta Atribuida: En conformidad con el número 2 de la letra d) del artículo 14 de la LIR, la sociedad que nacía de esta división debía permanecer en el régimen de renta atribuida **hasta completar el plazo de 5 años**, conforme señalamos supra, correspondía al plazo mínimo y obligatorio de permanencia. En tal caso, la sociedad beneficiaria o resultante de la división, debe computar dicho plazo desde el momento en que la sociedad dividida (que le dio origen) se acogió al Régimen Tributario.

En consecuencia, la asignación<sup>10</sup> de los saldos de los RRE será de acuerdo con la **proporción que representa el CPT** asignado a la sociedad resultante, sobre el total de éste determinado antes de la división.

- b. Divisiones de sociedades acogidas al Régimen Parcialmente Integrado: De acuerdo con el número 3 de la letra d) del artículo 14 de la LIR, la sociedad que nacía de una división debía permanecer en el Régimen Parcialmente Integrado **hasta completar el plazo de 5 años**, que como revisamos anteriormente, era el plazo mínimo y obligatorio de permanencia. En tal caso, la sociedad beneficiaria o resultante de la división, debía computar dicho plazo desde el momento en que la sociedad dividida (que le dio origen) se acogió al régimen tributario.

Del igual manera como acontecía en el régimen de renta atribuida, la asignación<sup>11</sup> de los saldos de los registros de rentas empresariales será de acuerdo con la

---

<sup>10</sup> El SII por medio de la Circular N° 49 del año 2016, indicó que la asignación del registro DDAN, era en función de donde se aloaban los activos sujetos al régimen de depreciación acelerada.

<sup>11</sup> Ibidem.

proporción que representa el CPT asignado a la sociedad resultante de la división, sobre el total de este determinado antes de la división.

**ii. Bajo la normativa de la Ley N° 21.210.**

El texto actualizado de las nuevas normas de armonización contenidas en la letra C) del artículo 14 de la LIR, **no contempla un tratamiento específico o una prohibición expresa para el evento que la sociedad que se origina de un proceso de división opte por acogerse a las normas de un régimen tributario distinto al de la sociedad que se divide.** Sin perjuicio de lo anterior, la norma en su numeral 1° establece que la sociedad que se divida deberá confeccionar su RRE al momento de la división, los cuales se asignarán a las sociedades que nacen en la misma proporción que se asigne el CPT, con excepción del registro DDAN, el cual será asignado en función de donde sean alojados los activos que fueron depreciados aceleradamente, según se el caso.

Por último, cabe precisar que uno de los cambios importantes que en este punto ha traído consigo la reforma de la ley N°21.210, es que la normativa permite nuevamente al contribuyente requerir del S.I.I. la autorización para llevar a cabo **la asignación de registros en función del Patrimonio Financiero**, para lo cual resulta necesario formular la correspondiente solicitud al S.I.I. de manera previa a la fecha de la división, debiendo responder la autoridad fiscal en un plazo de 15 días administrativos contados desde que se pusieron a su disposición todos los antecedentes del caso.

## **Capítulo III**

### **Contenido**

Bajo el presente título desarrollaremos las hipótesis propuestas en nuestro estudio, la primera de las interrogantes planteadas dice relación con dilucidar cuáles es el tratamiento legal de la División, logrando identificar sus aspectos legales y tributarios mas relevantes a nivel de forma y fondo a en consideración al momento de materializar la División. Posteriormente, abarcaremos la interrogante de si en dicho proceso de División resulta posible dar origen a una o más sociedades que puedan acogerse libremente a cualesquiera de los regímenes tributarios contemplados en la normativa tributaria vigente, a través de ello podremos también reconocer la procedencia y eventuales efectos tributarios que en la medida que estén contemplados por la norma podremos entonces concluir que en el plano de la reorganización de sociedades denominado División el legislador cumple con el principio de seguridad y certeza jurídica que ha tenido en cuenta la ley N° 21.210.

#### **3.1. Primera Hipótesis.**

**¿Cuáles son las consideraciones legales de forma para los efectos del perfeccionamiento jurídico de una División de Sociedades?**

#### **3.2. Conceptos.**

Previo al análisis de los requisitos necesarios para el perfeccionamiento jurídico de la división de una sociedad, cabe detenerse brevemente en los conceptos ya tratados respecto de la división de sociedades y principalmente reconocer cuál de los distintos tipos de división es el contemplado por nuestra legislación para los fines tributarios.

Tal como hemos señalado, el concepto de “División” lo encontramos tratado en el artículo 94 de la ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas, la cual definió a la división como: (...) 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.”

Tanto en la doctrina como en el derecho comparado se suele dar cabida a distintos tipos de división, tales como; división total, por creación y por absorción, sin embargo, del concepto señalado podemos notar que nuestro ordenamiento jurídico reconoce únicamente la división por creación.

### 3.3. Tipos de División.

La doctrina reconoce distintos tipos de división, total, por creación y por absorción, en tanto, nuestro ordenamiento jurídico le ha dado solamente cabida a la división por creación.

i) “**División total**; En la división total el patrimonio societario es objeto de una escisión íntegra por medio de su traspaso “*in toto*” a dos o más entidades beneficiarias, con la consecuente disolución sin liquidación de la sociedad dividida.”<sup>12</sup> “La escisión total implica que la sociedad que se somete a dicha reorganización se extingue, distribuyendo todo su patrimonio a la o las sociedades que se crean”<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> MARDONES OSORIO, Marcelo. Modificación Estructural de Sociedades. Cap. IV. Editorial Thomson Reuters. Página 287. 1ª Edición. Año 2018. Santiago Chile.

<sup>13</sup> FAUNDEZ UGALDE, Antonio. Reorganización Empresarial, Derecho tributario y Tributación Interna. Pág. 276. Editorial Thomson Reuters. 1ª Edición, Año 2012. Santiago Chile.

ii) **“División por creación”**; Corresponde a la modalidad reconocida en nuestro ordenamiento jurídico por medio de la Ley de Sociedades Anónimas, conforme a lo señalado por el citado artículo 94 de la LSA.

Nuestra legislación reconoce así un tipo de escisión, la división o escisión parcial, descartando la idea de un traspaso o distribución total del patrimonio en la nueva sociedad o sociedades que se crean al efecto.

iii) **“División por absorción”**; bajo la cual una porción o la totalidad del patrimonio dividido se incorporan a una sociedad ya existente que absorbe la parte de dicho patrimonio.

#### **3.4. Distribución Patrimonial.**

Conforme ha sido sostenido por pronunciamientos tanto de carácter administrativo y judicial, en la división no existe una transferencia o transmisión de bienes, sino que más bien **nos encontramos en presencia de un reconocimiento de derechos preexistentes**. Así ha sido reconocido por el Servicio de Impuestos Internos (SII), dentro de lo cual destacamos el Oficio N° 3.734 de fecha 23.08.1989, confirmando dicho criterio por medio de la Circular N° 68, de fecha 28 de noviembre de 1996, al señalar: “División de una sociedad.- 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 efectúen con motivo de la división de una sociedad no



constituye propiamente un aporte puesto que no hay una enajenación. Por lo tanto, en esta situación no es aplicable lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.”<sup>14</sup>

### **3.5. Requisitos Formales.**

Las formalidades necesarias para llevar a cabo una división dependerán del tipo social al cual nos enfrentamos, con excepción de las asociaciones y fundaciones la posibilidad en la división abarca distintos tipos societarios, sin embargo, abarcaremos los tipos jurídicos mayormente utilizados. Si bien, como hemos visto, la división se encuentra tratada en la Ley de Sociedades Anónimas, algunos autores en doctrina<sup>15</sup> dan cabida a la posibilidad de llevar a cabo un proceso de división social para aquellas sociedades de un tipo jurídico distinto de aquel que corresponde al de una sociedad anónima.

#### **3.5.1. División de Sociedades Anónimas.**

La división se llevará a cabo por medio de una modificación estatutaria bajo la observancia de las reglas fijadas por la ley N° 18.046 y el Reglamento de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, “RSA”). De tal forma, conforme a lo dispuesto por el artículo N° 57 de la LSA, el acuerdo en donde medie la división tendrá el carácter de una Junta Extraordinaria de Accionistas (en adelante “JEA”). De tal manera, habiendo sido convocada la JEA por el Directorio de la sociedad se procederá a su realización en el día, hora y lugar estipulado, con la comparecencia de un ministro de fe o notario público, sometiéndose a la votación de los diversos puntos de tabla dentro de los cuales se encuentra la división de la sociedad junto con el correspondiente de disminución de capital y demás materias a tratar, teniendo en ello presente el quorum de votación establecido en el artículo 67 de la LSA, y artículo 147 y siguientes del RSA.

---

<sup>14</sup> Al respecto, véase; Párrafo 4º, Circular N°68 de fecha 28.11.2006. SII.

<sup>15</sup> PUELMA ACCORSI, Álvaro. Sociedades. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. Año 2003. Página 221.

La JEA convocada al efecto, podrá también celebrarse por medios telemáticos, teniendo para ello en consideración los pronunciamientos de la Comisión para el Mercado Financiero (en adelante “CMF”) dispuestos en la Norma de Carácter General N° 435 y Oficio Circular N° 1.141, ambas de fecha 18.03.2020, todo con la finalidad de velar y garantizar un adecuado desarrollo de la JEA, resguardando los principios de la confidencialidad, integridad, autenticación, no repudio y control de acceso en la transmisión de la información.

Cabe precisar que en ambos casos el Acta que se levante de la JEA, deberá ser reducida a escritura pública, e inscrita en el Registro de Comercio del Conservador de Bienes Raíces respectivo y publicada en el Diario Oficial dentro del plazo de 60 días corridos, contados desde la fecha de la reducción a escritura pública.

### **3.5.2. División de otros tipos societarios.**

Cabe tener presente que la división de sociedades, necesariamente, implica una modificación estatutaria, por tanto, en aquellos casos distintos al de una sociedad anónima, tendremos que atender al cumplimiento de los requisitos específicos del tipo social del cual se trate, para que dicha modificación se lleve a cabo, (V.gr. Si la división recae sobre una sociedad de responsabilidad limitada, entonces la modificación de los estatutos se llevará a cabo por medio de escritura pública de modificación social en la cual concurren todos sus socios en el acto y cuyo extracto será oportunamente inscrito en el Registro de Comercio del Conservador de Bienes Raíces respectivo y debidamente publicado en el Diario Oficial).

### 3.6. Efectos de la División.

Algunos autores han clasificado los efectos de la división en generales y específicos<sup>16</sup>, en el ámbito general la división podemos reconocer tempranamente los siguientes efectos legales y tributarios, cuales son:

- i. La creación de una o más sociedades beneficiarias que se crean al efecto.
- ii. Patrimonialmente, acontece la asignación de activos y delegación de pasivos en la nueva o nuevas sociedades.

La división implica necesariamente una distribución patrimonial que correspondería a una asignación de cuotas de una universalidad jurídica representativo del patrimonio de la entidad que se divide. Mardones Osorio, en este punto precisa que en el caso de la LSA la asignación de patrimonio de la sociedad que se divide se realiza por una decisión de los accionistas de la persona jurídica por simple reforma estatutaria. Por ello, en esta operación no existiría propiamente ni enajenación no traspaso de bienes, sino que una especificación de derechos preexistentes, los cuales en virtud de la decisión societaria adoptada en la forma y por la mayoría que prescribe la ley, quedarían radicados en entidades jurídicas independientes, conformando ese mismo acuerdo el acto constitutivo de la nueva o nuevas sociedades que se crean.

- iii. Aprobación de la modificación de estatutos de la sociedad dividida y disminución de capital.
- iv. La integración del patrimonio o masas sociales.

Conforme hemos señalado la división por creación corresponde a la modalidad reconocida por nuestro ordenamiento jurídico para los fines de ser uno de los tipos de modificación estructural de sociedades. En consecuencia, nuestra legislación reconoce un

---

<sup>16</sup> MARDONES OSORIO, Marcelo. Modificación Estructural de Sociedades. Cap. IV. Editorial Thomson Reuters. Página 294. 1ª Edición. Año 2018. Santiago Chile.

tipo de escisión, la división del tipo parcial, descartando con ello la posibilidad de un traspaso o distribución total del patrimonio de la sociedad dividida en una nueva sociedad o sociedades que se crean al efecto.

El tenor del artículo 94 de la ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas, en cierta forma determina los actos que se deben llevar a cabo lo que conlleva a tratar los requisitos que dichos actos deben cumplir para los efectos del perfeccionamiento de un proceso de División; cuales son: (i) Una distribución patrimonial entre sí y una o más sociedades que se constituyen al efecto, tal distribución patrimonial, conlleva una disminución de capital en la sociedad que se divide; (ii) el nacimiento de una o más sociedades que se constituyen al efecto y; (iii) una inmutabilidad en el interés social o participaciones por parte de los accionistas. A continuación, nos referiremos particularmente a cada caso.

### **3.7. Distribución Patrimonial.**

Un elemento característico del proceso de división, desde el punto de vista patrimonial, corresponde a la disminución de capital que se origina en la sociedad dividida a raíz de la división. El antiguo texto del artículo 69 del Código Tributario, en su inciso final establecía la obligación de requerir del S.I.I. autorización para el caso de una disminución del capital en las sociedades, al señalar: “No podrá efectuarse disminución de capital en las sociedades sin autorización previa del Servicio”. **Dicha exigencia fue recogida por la Circular N° 17 de fecha 10.05.1995 del S.I.I. haciéndola también extensible en el evento de una División de Sociedades, estableciendo la obligación de dar aviso y requerir la autorización de la autoridad fiscal para tales fines. Lo anterior, fue objeto criticado por la doctrina al considerarse que desvirtuaba el espíritu del citado artículo, toda vez, que la disminución de capital tenía por objeto el control de los efectos tributarios propios de la disminución de capital asociados a los impuestos finales, global complementario y adicional, pero no a la División de sociedades en donde dichos efectos tributarios no se reportan.**

Producto de los cambios introducidos por la reforma de ley N° 21.210, se modificó el inciso final del artículo 69 del Código Tributario ante lo cual no sería exigible la autorización de disminución de capital en un proceso de división de sociedades. Sin embargo, si bien se derogó dicha exigencia en el citado artículo, el artículo 68 del Código Tributario establece la obligación de informar las disminuciones de capital en los deberes de comunicación al S.I.I. de modificaciones de información, lo cual incluye a las modificaciones de capital.<sup>17</sup>

Conforme a lo señalado en los títulos anteriores respecto de este punto, en la división no existe una transferencia o transmisión de bienes propiamente tal, sino que más bien nos encontramos en presencia de un reconocimiento de derechos preexistentes.<sup>18</sup>

### **3.8. Nacimiento de una o más sociedades que se constituyen al efecto.**

Las formalidades necesarias para llevar a cabo la división de una sociedad dependerán del tipo jurídico de la sociedad de la cual se trate. Si bien conforme hemos señalado la división de sociedades se encuentra ampliamente tratada en la LSA, la Doctrina<sup>19</sup> ha reconocido abiertamente la procedencia de la división en sociedades de distinto tipo jurídico. En consideración a lo anterior, para el cumplimiento de las formalidades de una división de sociedades se deberá estar al tipo social del cual se trate, así, por ejemplo; si

---

<sup>17</sup> En el mismo sentido lo trata el literal 3.1.6. de la Circular 41 de fecha 02.07.2021.

<sup>18</sup> En sentido contrario Mardones Osorio. Al señalar “Salvo las disposiciones generales sobre partición de bienes comunes, nuestro ordenamiento no contempla otras reglas que permitan efectuar una asignación de derechos con efectos retroactivos y con carácter meramente declarativo. De ahí que tales efectos sólo pueden basarse en las citadas reglas de partición de comunidades (cuasicontrato), las cuales, como también hemos ya indicado, no son aplicables en el supuesto de división de patrimonio de una sociedad, tanto por la naturaleza de ésta (contrato), como por no existir un supuesto siquiera asimilable. En efecto, mientras en la partición los dueños comunes especifican su dominio (antes indeterminado en su cuota) sobre diversas porciones del bien común, en la división se distribuye el patrimonio de una persona jurídica hacia otra u otras personas diversas y nuevas, siendo los socios de la sociedad que se divide dueños sólo de títulos representativos de capital social, pero no del patrimonio que se divide, el cual pertenece a la nueva sociedad.” MARDONES OSORIO, Marcelo. Modificación Estructural de Sociedades. Cap. IV. Editorial Thomson Reuters. Página 297. 1ª Edición. Año 2018. Santiago Chile.

<sup>19</sup> PUELMA ACCORSI, Álvaro. Sociedades. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. Año 2003. Página 221.

nos encontramos en presencia de una división de sociedades anónimas (capital), la división se llevará a cabo por medio de una modificación estatutaria bajo la observancia de las reglas fijadas por ley N° 18.046 y su Reglamento. Por el contrario, si nos encontramos en presencia de otro tipo social (personas), en consideración al hecho que la división de una sociedad conlleva necesariamente una modificación sus estatutos sociales, pues entonces tendremos que atender al cumplimiento de los requisitos específicos de cada tipo social.

### **3.9. Inmutabilidad en el interés social o participaciones por parte de los accionistas.**

El cumplimiento de dichas formalidades es un tema importante ha considerar ya que el hecho de no dar cumplimiento normativo podría generar una causal de ineficacia jurídica y la cual tendría como consecuencia la pérdida del efecto de incorporar de pleno derecho a los socios o accionistas de la sociedad dividida en la nueva o nuevas sociedades que se originan producto de la división.

Otro aspecto importante de destacar en los procesos de división dice relación con la inmutabilidad en el interés o participación social por parte de los accionistas, al respecto el artículo 94 de la LSA expresa que, en la división a los accionistas de la sociedad dividida, le corresponderá la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.

## **4. Segunda Hipótesis.**

**¿Es posible llevar a cabo la División de una sociedad acogida al régimen general de tributación y de la cual se origine a una nueva o nuevas sociedades beneficiarias que adquieran libremente cualesquiera de los regímenes tributarios contemplados en los artículos 14 o 34 de la LIR?**

En el desarrollo de la primera hipótesis nos hemos referido a los aspectos legales de forma que abarca la División de una sociedad y en cuyo tratamiento no pareciese haber vacíos o espacios que no tengan tratamiento normativo y lo cual pueda inducir a un error involuntario por parte de los contribuyentes que enfrentan un proceso de División. Sin embargo, la presente hipótesis refiere a los aspectos más del orden tributario en donde lo que está en discusión es la compatibilidad de regímenes que se genera entre la sociedad dividida y la o las sociedades que se originan a consecuencia de dicho proceso.

El estudio de la interrogante planteada tiene su origen en la reforma tributaria de la ley N° 20.780, la cual incorporó a nuestro sistema tributario la coexistencia de dos regímenes generales de tributación claramente diferenciados respecto del momento en el cual se produce la tributación con los impuestos finales conforme hemos señalado. Tal discordancia en cuanto al tratamiento tributario de ambos regímenes conllevó un esfuerzo tanto del ámbito legislativo como del S.I.I. en la búsqueda de normas que armonizaran dicha incompatibilidad.

Para los efectos del tratamiento de la División de Sociedades y a la luz de la reciente reforma tributaria introducida por la ley N° 21.210, en especial, respecto de los efectos que se generan en la sociedad beneficiaria resultante de la división, existen dos aspectos a nuestro juicio que son relevantes de tener en consideración para dar respuesta a nuestra hipótesis planteada. **En un primer orden de ideas cabe tener presente los requisitos de ingreso y permanencia que ha establecido la norma para optar por un determinado régimen de tributación, y en el segundo, reconocer los efectos tributarios mas inmediatos y que podrían resultar excluyentes para los fines propuestos en nuestra hipótesis, esto es, que la sociedad resultante de un proceso de División de una sociedad acogida al régimen general de tributación adopte un régimen de tributación distinto al de la sociedad dividida.**

Dilucidar la hipótesis cobra aún mayor relevancia si consideramos que en la medida que los efectos tributarios aparejados a un proceso de reorganización, en este caso al de una División, se encuentren debidamente reconocidos o identificados por la norma, conlleva directamente a brindar certeza jurídica al contribuyente quien a fin de evitar efectos no deseados ante un cambio de régimen obrará al amparo del cumplimiento normativo y de las directrices que imparta la administración tributaria. A contrario sensu, la indefinición, lagunas o indefinición de la normativa tributaria implicaría para el contribuyente enfrentar un escenario de incertidumbre que se aleja del espíritu del legislado de brindar seguridad y certeza jurídica al contribuyente.

#### **4.1. División de Sociedades, escenario previo a la reforma de la Ley N°21.210**

Conforme hemos señalado, la irrupción de la ley N° 20.780 caracterizó a nuestro sistema tributario por la coexistencia de sistemas alternativos de tributación lo cual conlleva a una constante calificación de pertenencia del contribuyente a un determinado régimen tributario.

**A nuestro juicio dicha calificación se construye por la vía de requisitos de ingreso y permanencia de cada régimen, abarcando ello aspectos tanto formales propios del contribuyente como normativos o de fondo. Cabe tener presente esta declaración para comprender los alcances del presente estudio.**

A nuestro juicio una de las diferencias más notoria que contempla la reforma tributaria de la ley N° 20.780, cómo un factor excluyente del régimen general del antiguo artículo 14 letra A de la LIR, dice relación con el tipo jurídico o estructura societaria que adoptaba un determinado contribuyente. El antiguo artículo 14 letra A de la LIR, atendiendo y calificando el tipo o forma jurídica del contribuyente, indirectamente, **excluyó de la renta atribuida a las sociedades anónimas de cualquier tipo (abiertas o cerradas), como también a las sociedades en comanditas por acciones**, haciendo alusión expresa dicha



norma a que sus efectos solo resultarían aplicables al empresario individual, empresa individual de responsabilidad limitada, contribuyentes del artículo 58 n°1 de la LIR; comunidades; sociedades por acciones (Spa) y sociedades de personas, con exclusión de las sociedades en comanditas por acciones, en consecuencia, dicho régimen se circunscribe a contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Adicional.

Asimismo, bajo la letra D) número 1 letra c del artículo 14 de la LIR, la norma refiriéndose a estos contribuyentes señaló (...) Por su parte, cuando tales empresas **incumplan el requisito** de estar conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, en cualquier momento durante el año comercial respectivo, o en caso de las sociedades por acciones cuando se estipule en contrario o se incumpla lo dispuesto en el inciso sexto de este artículo, también quedarán sujetas al régimen establecido en la letra B) de este artículo (...) [Negritas, es nuestro]

Sumado a lo anterior, otra de las características de los regímenes generales de tributación contenidos en las letras A) y B) del antiguo artículo 14 de la LIR, dice relación con la restricción en los plazos de permanencia a dichos regímenes. Así, conforme al tenor de los numerales 2 y 3 de la letra D) del antiguo artículo 14 de la ley N° 20.780, (Normas de Armonización), dan cuenta que la sociedad acogida a dichos regímenes se vea enfrentada a un proceso de reorganización como el de una División, **la sociedad resultante debía mantener el mismo régimen de tributación de la sociedad dividida hasta completar el plazo de cinco años**. Así las cosas, la citada norma establecía lo siguiente:

N° 2. **Efectos de la división**, conversión o fusión de empresas o sociedades sujetas al régimen establecido en la **letra A)** de este artículo. (...) Las sociedades que se constituyen o la empresa o sociedad continuadora, según corresponda, deberán mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o la sociedad dividida, la que se convierte, la

absorbente y las absorbidas se encuentran sujetas a las disposiciones de la letra A) de este artículo, las empresas o sociedades que se constituyen o la empresa o sociedad continuadora, según corresponda, deberán mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad dividida la que se convierte o la continuadora, según sea el caso, período luego del cual podrán optar por aplicar las normas de la letra B) de este artículo, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en los incisos segundo al sexto de este artículo (...) [Subrayado, es nuestro]

Nº 3. **Efectos de la división**, conversión y fusión de empresas o sociedades sujetas al régimen establecido en la **letra B)** de este artículo. (...) En la división, conversión de un empresario individual y fusión de empresas o sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución producida por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, en que la empresa o sociedad dividida, la que se convierte, la absorbente y las absorbidas se encontraban sujetas a las disposiciones de la letra B) de este artículo, las empresas o sociedades que se constituyen o la empresa o sociedad continuadora, según corresponda, se deberán mantener en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad dividida, la que se convierte o la continuadora, según sea el caso, período luego del cual podrán optar por aplicar las normas de la letra A) de este artículo, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en los incisos segundo al sexto de este artículo (...) [Subrayado, es nuestro]

En cuánto a los efectos tributarios para el caso de la división de sociedades, con independencia de la observancia al tipo de régimen de la sociedad que se divide, deberá:

- a) Determinar una RLI provisoria siguiendo para ello las directrices de los artículos 29 al 33 de la LIR.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Al respecto véase Circular Nº 49 del año 2016, del Servicio de Impuestos Internos. Pág. 111.

- b) Determinar los saldos de registro de rentas empresariales a la fecha de la división, dichos registros son: RAI, DDAN, REX y SAC y asignarse en **proporción al Capital Propio Tributario**, con excepción de las cantidades a incorporar al registro DDAN las que se asignarán junto con los bienes físicos del activo inmovilizado.
- c) Determinar los saldos finales del RRE, restando el resultado provisorio determinado que fue asignado a la nueva sociedad
- d) Determinar una RLI definitiva.
- e) Definir en la sociedad resultante los saldos iniciales en el RRE.

Conforme señalamos anteriormente, la empresa que se divide deberá confeccionar un Balance proforma de división, dando cuenta de la asignación de registros.

#### **4.2. División de Sociedades, bajo la reforma de la Ley N° 21.210.**

Con la finalidad de abarcar los cambios que trajo consigo la ley N° 21.210 sobre Modernización Tributaria, en especial, en lo que en materia de división de sociedades corresponde, resulta necesario tener en consideración los aspectos estructurales de la reforma y que resultan mas relevantes para los fines en estudio. En primer lugar, y atendido el mensaje de la norma, es dable rescatar las siguiente características: “a) Mantiene un sistema de integración con una tributación a nivel de los contribuyentes en base a retiros efectivos, en escala progresiva, conforme al nivel de rentas, en tanto, para el caso de la empresa, a través de un impuesto corporativo, con la misma tasa para todas las empresas, salvo las que califiquen como Pymes, la que tienen una tasa menor; b) En materia de ordenes de imputación: Los retiros y dividendos de una empresa se imputan en primer lugar a aquellas utilidades tributables, para posteriormente acceder a aquello exento, no renta o bien capital. Cualquier exceso quedará gravado con impuestos finales; c) Se simplifican y libera en algunos casos de la obligación de llevar registros. Se simplifican los registros a llevar por las empresas y se libera de la obligación de llevarlos en la medida que no sea estrictamente necesario (por ejemplo en el caso de un

contribuyente que no presente rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta). En estos casos, mientras el retiro sea tributable, al existir utilidades afectas a impuestos en la empresa, sólo será necesario llevar anualmente un registro de saldo acumulado de créditos, simplificando así fuertemente la carga accesoria de los contribuyentes. Se exigirá acreditar mediante registros tributarios, los cuales son de confección anual, sólo aquellos casos en que el respectivo propietario estime que una remesa o distribución no debe quedar afecta a impuesto alguno conforme al orden de imputación legal; e) Modernización e incentivo al crecimiento y principio de realidad económica. Se simplifica la integración entre diversas situaciones y opciones de organización de las empresas, logrando un tránsito eficiente, viable y amigable de sociedades sin contabilidad o con contabilidad simplificada al régimen único, otorgando posibilidades de opción entendibles y reales. Se busca un incentivo a crecer, una migración amistosa a un sistema único y efectos o externalidades calzados con la realidad económica de las operaciones, especialmente en las reorganizaciones empresariales, dando libertades y elecciones a los contribuyentes ante situaciones concretas, a efectos que la realidad económica de sus operaciones calce con los efectos tributarios de las mismas”.<sup>21</sup>

La ley N° 21.210 contempla la existencia de los siguientes regímenes tributarios: (i) Un nuevo régimen “Semi Integrado” del nuevo artículo N° 14 letra A) de la LIR; (ii) Régimen “Propyme General” del nuevo artículo 14 N° 3 de letra D) de la LIR; (iii) Régimen “Propyme Transparente” del nuevo artículo 14 N° 8 de letra D) de la LIR y (iv) Régimen de “Renta Presunta” del actual artículo N° 34 de la LIR.

---

<sup>21</sup> Véase al respecto. Historia de la Ley N° 21.210, Mensaje 107-366/ Santiago, 23 de Agosto de 2018.

#### 4.3. Cambios en el tratamiento normativo que impactan en la calificación de una División.

La primera interrogante que surge frente los cambios normativos de la ley N° 21.210, es definir si la calificación de los contribuyentes se construye sobre la base de requisitos de ingreso y permanencia para cada uno de los regímenes tributarios, abarcando con ello aspectos de forma y fondo, como acontecía en el marco de las leyes números 20.780 y 20.899, situación justificable en un escenario en el cual coexistían dos regímenes generales de tributación distintos. Atendido el tenor del nuevo artículo N° 14 letra A) de la LIR podemos concluir que no existe una calificación estricta respecto del tipo jurídico o estructura societaria del contribuyente como acontecía bajo el antiguo artículo 14 letra A) de la LIR en donde como vimos que, atendiendo al tipo o forma jurídica del contribuyente, se excluyó de la renta atribuida a las sociedades anónimas de cualquier tipo (abiertas o cerradas), como también a las sociedades en comanditas por acciones. Sin perjuicio de ello el sistema mantiene una calificación tal para el caso del régimen de renta presunta, conforme veremos. **Otro aspecto relevante** y que abre la oportunidad de concluir con una respuesta afirmativa nuestra hipótesis, es **el hecho que la norma no establece la obligación de un periodo mínimo de permanencia en el régimen general, a diferencia de lo que acontecía bajo el tenor de las letras A) y B) del antiguo artículo 14 de la LIR**, en el cual, ante un proceso de reorganización como el de una División, la norma expresamente establecía la obligatoriedad de que **la sociedad resultante de la división debía mantener el mismo régimen de tributación de la sociedad dividida hasta completar el plazo de cinco años**, lo cual en algunos casos los contribuyentes intentaban eludir por la vía de la División y transformación simultánea de la sociedad resultante, adoptando esta un tipo jurídico distinto que la obligará a tributar en un régimen diverso.

Sumado a lo anterior, cabe destacar lo que acontece a nivel de las normas de armonización ya que previo a los cambios normativos de la ley N° 21.210, el SII por medio de la

Circular N° 49 de 2016, instruyó en el sentido que a la fecha de la división se debe determinar un resultado tributario conforme a los siguiente términos: “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.”<sup>22</sup>.

Lo anterior no estuvo exento de críticas, toda vez, para algunos no existía un sustento legal que amparare la relación propuesta por el SII, por el contrario, se sostuvo que la norma del artículo 14 letra D N° 2 y N° 3, no regulaba ninguna de las situación impuestas en la citada circular, en donde el SII por medio del establecimiento de directrices para la determinación de una RLI en carácter de “provisoria”, indirectamente estaba pronunciándose sobre la determinación de la base imponible del impuesto, atribuyéndose con ello facultades que le corresponden al legislador.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Circular N° 49 del año 2016. Pág. 111.

<sup>23</sup> Faúndez Ugalde, Antonio. Revista de Estudios Tributarios N°19. Año 2018. Centro de Estudios Tributarios U. de Chile. Pág. 44.

Con la reforma, en cuanto a los aspectos normativos y cuantitativos tributarios de la División, en lo que respecta a la asignación de rentas, créditos y capital aportado, un cambio significativo a considerar corresponde a que la actual normativa ha dado espacio a la posibilidad que el contribuyente efectúe a su elección las **asignaciones correspondientes en base al CPT y/o Patrimonio Financiero**, en este último caso, la Circular N° 73 de fecha 22 de diciembre de 2020, en el literal 5.1. titulado **División de Sociedades** ha señalado lo siguiente: “Las empresas podrán solicitar a este Servicio autorización para efectos de realizar las asignaciones correspondientes con base al patrimonio financiero. Esta solicitud deberá efectuarse con antelación a la división en la Dirección Regional o Unidad correspondiente a la jurisdicción de la empresa que se divide, acompañando todos los antecedentes necesarios para validar los efectos tributarios que se derivarán de este tipo asignación, tales como el registro tributario de rentas empresariales, balance de división, detalle del capital aportado, entre otros. La presentación tardía de esta solicitud, esto es, luego de efectuada la división, deja sin efectos las pretensiones del contribuyente y la división se efectuará con base al CPT.”

De acuerdo con lo dispuesto en letra a) del N° 1 de la letra C) del artículo 14, en una división deberán confeccionarse a dicha fecha los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa que se divide, cuyos saldos, salvo el registro DDAN, se asignarán a cada una de las empresas que surgen de la división en proporción al CPT que les asigne. En cambio, el saldo del registro DDAN debe ser asignado en conjunto con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

Para estos efectos, la empresa o sociedad que se divide deberá determinar a esa fecha, los saldos de los referidos registros como si se tratara del cierre del ejercicio, incluyendo su reajuste, salvo la aplicación de dicho reajuste para empresas sujetas al N° 3 de la letra D) del artículo 14. Además, se deberán efectuar todas las imputaciones a los registros que correspondan y que sean procedentes a la misma fecha. En este sentido el S.I.I. por medio de la Circular N°73 de fecha 22 de diciembre de 2020, ha resuelto, además: “Que 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.

En relación con la determinación del saldo del registro RAI, tal como si se tratara del cierre del ejercicio, se deberá reversar el remanente proveniente del ejercicio anterior, dado que éste será reemplazado por el saldo que se determine a la fecha de la división, considerando los valores del CPT, según corresponda, del capital aportado y de los remanentes 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 o el patrimonio financiero cuando corresponda de acuerdo con el apartado siguiente, rebajando dichas cantidades de los registros que la 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 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.

Por último, el capital efectivamente aportado se asignará en cada una de las empresas en la misma proporción en que se asignaron los saldos del registro tributario de rentas empresariales, es decir, con base a la distribución del CPT entre las distintas empresas. Para efectos tributarios, se considerará como capital efectivamente aportado el monto utilizado en la determinación del registro RAI a la fecha de la división.”<sup>24</sup>

**El tratamiento normativo que nos brinda la ley N° 21.210, nos hace pensar que la respuesta planteada en nuestra segunda hipótesis pudiera resultar afirmativa. La normativa vigente, a nuestro juicio, en gran medida prescinde de la naturaleza jurídica y/o estructura societaria del contribuyente como un requisito de ingreso a un determinado régimen salvo caso excepcional<sup>25</sup>, tampoco ha establecido normas de carácter prohibitivas en cuanto a la obligación de permanencia a un determinado régimen para el caso de una sociedad resultante de una División, como acontecía con el antiguo artículo 14 de la LIR. Sin embargo, pese a lo anterior, la afirmación no es del todo absoluta, debemos atender a la segmentación o categorización que la norma hace atendiendo, principalmente, al nivel de ingresos y la forma de tributación del Contribuyente, es decir, por el tipo de renta que genera, con esto nos referimos, a**

---

<sup>24</sup> Circular N° 73 de fecha 22 de diciembre de 2020, en el literal 5.1.

<sup>25</sup> Con la salvedad del régimen de renta presunta. Art. 34 de la LIR: “Sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento, Ley N° 20.899 desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.”

**los requisitos de ingreso para los regímenes contemplados bajo el artículo 14 números 3 y 8 de letra D) de la LIR.**

Si entonces asumimos que en materia de División de sociedades no es un impedimento para acceder a un determinado régimen la naturaleza jurídica y estructura de la propiedad societaria del contribuyente, salvo excepción. El elemento determinante entonces al momento del inicio de actividades de la sociedad beneficiaria (oportunidad en que esta opta por un régimen de tributación) será verificar si esta cumple con los requisitos de ingreso a un determinado régimen de tributación. **En este punto cobra relevancia como bitácora de ruta el tratamiento normativo que hace el S.I.I. por medio de la Circular N° 62 de fecha 24 de septiembre de 2020 y la cual instruye sobre los nuevos regímenes tributarios incorporados por la ley N° 21.210, para la micro, pequeña y mediana empresa contenidos en el artículo 14 letra D) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2020.**

#### **4.4. Modelamiento de caso.**

Materializada la división de una sociedad acogida al régimen general del artículo 14 letra A) de la LIR, a la sociedad resultante de la división no le está expresamente prohibido en la norma optar por un nuevo régimen tributario, debido a lo cual, procederá a escoger alguno de los regímenes previstos en el artículo 14 de la letra D) de la LIR. Para ello deberá tener en consideración algunos aspectos generales, cuales son:

Conforme a lo dispuesto bajo la letra D) N° 1 del artículo 14 de la LIR, se entenderá por Pyme, aquella empresa que reúna las siguientes condiciones copulativas:

- i.** Que el capital efectivo al momento del inicio de sus actividades no exceda de 85.000 UF, según el valor de esta al primer día del mes de inicio de las actividades.

- ii. **Que el promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al régimen, no exceda de 75.000 UF, y mantenga dicho promedio mientras se encuentren acogidos al mismo. Si la empresa ejerciera actividades por menos de 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios que corresponda a los que realice sus actividades.**<sup>26</sup>
- iii. Que el conjunto de los ingresos que percibe la Pyme en el año comercial respectivo, correspondientes a las siguientes actividades, no excedan de un 35% del total de sus ingresos brutos del giro.

Respecto del requisito relativo al promedio anual de ingresos brutos, estimamos que para el caso de una empresa que se origina de un proceso de División, dicha exigencia produce sus efectos más como un requisito de permanencia que de ingreso al régimen toda vez que la sociedad no podrá reportar ingresos al cierre del ejercicio, esto es, al 31 de diciembre del año comercial respectivo. Por otro lado, y en cuanto a la observancia de las normas de relación que conllevaría a la suma de las ventas de sus relacionadas, conforme lo establece la Circular N° 62 de fecha 24 de septiembre de 2020 bajo el numeral 1.2.1.3.

---

<sup>26</sup> Circular N° 62 de fecha 24 de Septiembre de 2020, del S.I.I. Numeral 1.2.1.3. Para el cálculo del límite máximo de 75.000 UF o 85.000 UF, según corresponda, el contribuyente deberá sumar a sus ingresos, los ingresos brutos del giro percibidos o devengados por las empresas o entidades relacionadas, incluyendo todas las relacionadas, esto es tanto las que tengan distinto giro y como las que tienen el mismo giro. Adicionalmente, para determinar el límite máximo se deberá sumar las rentas de dichas empresas o entidades relacionadas provenientes de la tenencia, rescate o enajenación de inversiones en capitales mobiliarios, de la enajenación de derechos sociales o acciones, y las rentas que las entidades relacionadas perciban con motivo de participaciones en otras empresas o entidades. Numeral 1.2.1.4. “El conjunto de ingresos percibidos en cada año comercial por la Pyme, proveniente de las actividades que se indican a continuación, no deben exceder el 35% del total de sus ingresos brutos del giro. i) Ingresos provenientes de las actividades descritas en los números 1 y 2, del artículo 20; vale decir, rentas provenientes de explotación de bienes raíces o capitales mobiliarios entendiéndose por estos últimos aquellos activos o instrumentos de naturaleza mueble, corporales o incorporales, que consistan en frutos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario<sup>22</sup> de dichos bienes. Conforme al literal i) de la letra c) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, este límite no aplica respecto de las rentas provenientes de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas. Esto es, pueden acogerse al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 las Pymes que obtengan ese tipo de rentas en exceso del porcentaje señalado. Al respecto, cabe recordar que los ingresos provenientes de la actividad de compraventa de inmuebles se clasifican en el No 3 o No 5 del artículo 20. La misma calificación, en el ii) La participación en contratos de asociación o cuentas en participación. iii) De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.”

la base de cálculo que establece la citada Circular implica al contribuyente sumar a sus ingresos los ingresos brutos del giro percibidos o devengados por las empresas o entidades relacionadas, situación que al momento del inicio de actividades de una sociedad que nace de un proceso de División no sería en la gran mayoría de los casos procedente. Lo anterior implica a considerar dicha norma como un requisito de permanencia y en tal caso como veremos a continuación, la norma hace efectivo el abandono **al año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento.**

Las empresas que opten por abandonar el Régimen Propyme o que, por **incumplimiento de alguno de los requisitos**, deban abandonarlo obligatoriamente, darán aviso al SII entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial en que decidan abandonarlo **o del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento**, según corresponda, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. En este caso, las empresas quedarán sujetas a las normas de la letra A) de este artículo a contar del día 1 de enero del año comercial del aviso.

Con motivo del cambio de régimen, los ingresos devengados y los gastos adeudados que no hayan sido computados en virtud de las disposiciones de esta letra D) deberán ser reconocidos y deducidos, respectivamente por la empresa, al momento de su incorporación al régimen de la letra A) de este artículo.

Es importante destacar que la citada norma da cuenta que el abandono efectivo del régimen **se produce al año comercial siguiente**, por tanto, considerando nuestra hipótesis, puede darse el caso que de la división de una sociedad nace una sociedad beneficiaria acogida al régimen 14 N° 3 de la letra D) la cual al momento del inicio de actividades cumple con los requisitos para acogerse al régimen pero al día posterior incumple los requisitos para mantenerse en el régimen, en tal caso, conforme a lo estipulado por la norma deja de cumplir sus requisitos **pero al año siguiente se manifiesta el abandono del efectivo del régimen.**

Un particular aspecto reviste el tratamiento de una sociedad que se acoge al Régimen “Renta Presunta” del artículo 34 de la LIR, esta norma no ha sufrido mayores cambios con las últimas reformas tributarias, por tanto, en este punto nos encontramos con la particularidad que la norma si establece limitaciones relacionadas a la estructura jurídica o tipo societario del contribuyente.

Al respecto el artículo 34 de la LIR, en su parte pertinente, prescribe lo siguiente: “Sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento, ley N° 20.899 desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.”

“No podrán acogerse a las disposiciones del presente artículo los contribuyentes que posean o exploten, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, salvo que los ingresos provenientes de tales inversiones no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo. En caso de exceder dicho límite, se aplicará lo dispuesto en el inciso penúltimo de este artículo.”

Si bien no es materia del presente estudio, nos permitimos comentar que se ha propuesto en algunos casos dar cabida a la situación anteriormente descrita para el caso de una división de sociedad, seguida de la transformación simultánea de la sociedad beneficiaria que se origina de la división. A mayor abundamiento, se plantea el caso de una sociedad anónima cerrada que se divide y de la cual nace una sociedad beneficiaria también anónima pero que en el acto de la división los accionistas acuerdan en transformarla en una sociedad de responsabilidad limitada, operando así una transformación simultánea adoptando las exigencias del nuevo tipo jurídico, como podría ser en este caso una sociedad compuesta exclusivamente por socios personas naturales) Si bien es posible

considerar la opción, creemos que incluso resultando evidente una legítima razón de negocios que siempre debe existir en los procesos de reorganización de sociedades, la vía propuesta por algunos es forzada y son diversas las variables de cuestionamiento de la operación.

## **Capítulo IV**

### **Conclusión.**

Del estudio realizado podemos concluir que nuestro sistema tributario ha sido perfeccionado al amparo de la reforma introducida por la ley N° 21.210, de fecha 24 de febrero del año 2020, ley sobre “Modernización Tributaria”. La incompatibilidad y complejidad de los regímenes tributarios incorporados por la reforma de la ley N° 20.780, posteriormente modificada por la Ley N° 20.899 de fecha 08 de febrero de 2016, solo derivó en la constante necesidad de buscar la armonización y simplificación de nuestro sistema tributario.

Sin duda la adopción de un sistema compuesto por un único régimen general de tributación parcialmente integrado, acompañado de nuevos regímenes de tributación caracterizados por un enfoque en la realidad de la Pequeña y Mediana Empresa “Pyme”, como lo son el Régimen Propyme General del número 3 de la letra D) del artículo N° 14 de la LIR, y Propyme Transparente, establecido en el número 8 de la misma letra D) del artículo 14 de la LIR, sin duda, han permitido otorgar una mayor simplicidad y sintonía con el contribuyente, no faltando el Régimen de Renta Presunta del artículo 34 de la LIR. Lo anterior, se ha traducido en una mecánica de funcionamiento menos engorrosa y más eficiente en un sistema que guarda armonía a nivel de regímenes.

Lo señalado anteriormente, es relevante para los efectos de concluir que el legislador ha cumplido con la promoción y el reconocimiento de ciertos principios rectores de la

reforma, cuáles son la **“Simplicidad en las Normas y Procesos tributarios”** y la **“Certeza y Seguridad Jurídica”**.

Un elemento característico de la reforma de la ley N° 21.210, corresponde al hecho que la normativa tributaria vigente en gran medida prescinde de la calificación a la naturaleza jurídica y estructura societaria del contribuyente como un requisito de ingreso a un determinado régimen, salvo para el caso del régimen de renta presunta. Tampoco la citada norma ha establecido normas de carácter prohibitivas en cuanto a la obligación de permanencia a un determinado régimen para el caso de una sociedad resultante de una División, como acontecía con el antiguo artículo 14 de la LIR. En la actualidad, la norma para los efectos del ingreso a un determinado régimen tributario atiende al nivel de ingresos y tipo de renta del contribuyente, lo que a nivel de la División de sociedades habrá la posibilidad de que la División de una sociedad acogida al régimen general de tributación contemplado en la letra A) del artículo 14 de la LIR, pueda dar origen a una nueva sociedad que adopte un régimen tributario distinto de la sociedad dividida, marcando con ello evidentes distinciones con su predecesoras leyes N° 20.780 del año 2014, publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de septiembre de 2016, y ley N° 20.899 de fecha 08 de febrero de 2016, texto que prohibía expresamente dicha situación.

Si bien concluimos que la ley N° 21.120 cumple con brindar mayor certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, no debemos olvidar el fin último de la misma y que se expresa en su mensaje y es el hecho que se debe lograr acortar la brecha social, situación que sin duda será de tratamiento de sucesivas reformas.

## ABREVIATURAS

<u>Término o Concepto</u>	<u>Abreviatura</u>
Ley Sobre Impuesto a la Renta	LIR
Diferencia entre Depreciación Normal y Aceleradas	DDAN
Rentas Exentas e Ingresos No Rentas	REX
Rentas Afectas a Impuestos Finales	RAI
Rentas Atribuidas Propias	RAP
Fondo de Utilidades Tributables	FUT
Registros de Rentas afectas a ICG o IA	RAI
Registro Acumulados de Créditos	SAC
Saldo total de Utilidades Tributables	STUT
Servicio de Impuestos Internos	S.I.I.
Impuesto de Primera Categoría	IDPC
Capital Propio Tributario	CPT
Registro de Rentas Empresariales	RRE
Pequeña y Mediana Empresa	PYME
Sociedad Anónima	S.A.
Ley de Sociedades Anónimas	LSA
Junta Extraordinaria de Accionistas	JEA
Sociedad por Acciones	SPA



## BIBLIOGRAFIA

1. CÓDIGO TRIBUTARIO. Vigésima Edición Colección 2020. Legal Publishing.
2. TORRES ZAGAL, Derecho de Sociedades. 6º Edición. Editorial Legal Publishing. Año 2018.
3. LÁRTIGA RUZ, Gonzalo. Sociedades Anónimas. Tomo I. 2º Edición. Editorial Legal Publishing. Año 2014.
4. CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS CET. Compendio de Leyes Tributarias. Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile. Año Tributario 2018. Ril Editores. Año 2018.
5. MARDONES OSORIO, Marcelo. Modificación Estructural de Sociedades. Editorial Legal Publishing. 1ª Edición. Año 2018. Santiago Chile.
6. FAUNDEZ UGALDE, Antonio. Reorganización Empresarial, Derecho tributario y Tributación Interna. Editorial Legal Publishing. 1ª Edición, Año 2012. Santiago Chile.
7. LEYES N°21.210, N°20780, N°20899. N°18046 y Reglamento Biblioteca del Congreso Nacional. [www.bcn.cl](http://www.bcn.cl)
8. ASISTENTE DE CONTENIDO NORMATIVO. Circulares del Servicio de Impuestos Internos. [www.sii.cl](http://www.sii.cl)
9. D.L. N° 824 de fecha 31.12.1974