



**“EFECTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA FRENTE A
LOS CAMBIOS VOLUNTARIOS Y OBLIGATORIOS DE
RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 A Y 14 B FRENTE A UN
PROCESO DE DIVISIÓN DE SOCIEDADES”**

Parte II

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

Alumno:

CRISTOPHER NAVARRETE

Profesor Guía:

ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE

Santiago, MARZO 2017

TABLA DE CONTENIDO

3.	CAPITULO II DESARROLLO	3
3.2	EFFECTOS POR RECALIFICACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO REGLA GENERAL.....	3
3.3	EFFECTOS TRIBUTARIOS EN DIVISION DE SOCIEDADES.....	7
3.4	DEPRECIACIÓN NORMAL Y ACELERADA DEL REGISTRO DDAN (EX FUF).....	9
3.5	APLICACIÓN DE LA REGLA GENERAL DE DIVISION E INCUMPLIMIENTO ANTE EL REGISTRO DIFERENCIA DEPRECIACION ACELARADA Y NORMAL (DDAN)	11
3.6	EJERCICIO EXPLICATIVO CON ASIGNACIÓN DE REGISTROS EN UNA DIVISIÓN DE SOCIEDAD	13
4.	CONCLUSIÓN.....	19
5.	BIBLIOGRAFÍA.....	21

3. CAPITULO II DESARROLLO

3.2 EFECTOS POR RECALIFICACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO REGLA GENERAL.

Desde la entrada en vigencia de la reforma tributaria con la Ley N° 20.780 y su simplificación con la Ley N° 20.899, se adoptaron nuevos regímenes de tributación, principalmente el artículo 14 letra A y artículo 14 letra B, los cuales son abordados en esta tesis.

Estas modificaciones ha traído consigo una serie de decisiones que el contribuyente debe tener en cuenta al momento de optar por uno de los sistema de tributación, el cuál una vez ya informado al organismo regulador se deben cumplir plazos y formalidades los cuales abordamos en el capítulo I punto 2.6. Por su parte las reglas de armonización también señalan los efectos que trae consigo el incumplimiento de régimen de un contribuyente del artículo 14 letra A.¹

Cuando el contribuyente del artículo 14 A de la LIR incumpla en los requisitos establecidos del inciso quinto del artículo 14 de la LIR, no será necesario que permanezca los 5 años en este mismo régimen, si no que deberá abandonar el régimen del 14 A en el mismo periodo comercial, independiente cuantos años haya estado bajo este sistema de tributación, quedando bajo el régimen de tributación 14 B a contar del 01 de enero del

¹ será aplicable lo dispuesto en la letra c, del N°1 de la letra D del mismo artículo de la LIR.

año del incumplimiento, debiendo dar aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

Al momento de producirse el cambio obligatorio de régimen por incumplimiento en la norma, se debe tener presente algunos efectos en los registros que se mantenían bajo el sistema de atribución de rentas, las cuales deben reclasificarse según su naturaleza² y con efecto en el mismo año del incumplimiento.

Los registros que se deben imputar al 01 de enero del año en que se incumplimiento son los siguientes:

a) Registro de rentas o cantidades Afectas a IGC o IA (RAI): en el cual deberá anotar como saldo proveniente del ejercicio anterior, el remanente de rentas o cantidades correspondientes a la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario, el monto positivo de las sumas anotadas en los registros establecidos en las letras a) (RAP), y c) (REX), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores debidamente reajustados, según corresponda, de acuerdo a los valores, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida.

b) Registro de rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX): Se deberá anotar en este registro REX, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de rentas o cantidades

² conforme a los establecido en el N°2 de la letra B del artículo 14 de la LIR

que se encontraban anotadas en el registro de rentas atribuidas propias (RAP) a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y en el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (también denominado REX), regulado en la letra c), del referido N° 4, del mismo artículo, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida.

Se hace presente que, del saldo de las cantidades acumuladas en el registro RAP de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y que pasan a formar parte del registro REX como un ingreso no renta que deberá llevar el contribuyente conforme a las reglas del nuevo régimen, deberán deducirse de éstas, al término del año comercial respectivo y en forma previa a incorporar dichas cantidades al registro, y la imputación de retiros, remesas o distribuciones, aquellas partidas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR que han formado parte de la RLI del último ejercicio sujeto al régimen de la letra A), del artículo 14 de la misma ley, siempre que el pago se haya efectuado a partir del primer ejercicio comercial en que el contribuyente esté sujeto al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, como ocurre por ejemplo, con el IDPC.

c) Registro del saldo Acumulado de Créditos (SAC): Se deberá anotar en este registro SAC, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, los remanentes del registro de saldo acumulado de crédito (también denominado SAC), establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que el contribuyente mantenga al término del último

ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida. Dichas cantidades constituirán el saldo inicial del registro SAC que establece el numeral i), de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, clasificándose como créditos por IDPC no sujetos a la obligación de restitución dispuesta en los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR.

d) Registro DDAN (EX FUF): Se deberá anotar en este registro FUF, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada que se encontraba anotadas en el registro DDAN, a que se refiere la letra b), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida; es decir, se traspaasa todo el saldo controlado en el régimen atribuido en el mismo ejercicio del incumplimiento, sin distinguir la Ley y la autoridad fiscal, si en este proceso el saldo está relacionado al bien que la generó.

e) Registro de Utilidades acumuladas (STUT) o de retiros en excesos: Según lo instruido en las letras B), y C), de la presente Circular, los contribuyentes que determinen sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, sujetos a las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, están obligados a mantener el registro y control de las rentas y créditos acumulados en los registros FUT y FUR, según corresponda, y de los remanentes de excesos de retiros pendientes de imputación que mantengan. Esta obligación, es totalmente independiente del régimen de tributación al que se encuentre sujeto el contribuyente, y por lo tanto, con posterioridad a cualquier cambio de régimen de tributación, el

contribuyente deberá seguir manteniendo el registro y control de tales partidas, debiendo aplicar el orden de imputación que se establece para cada caso.

3.3 EFECTOS TRIBUTARIOS EN DIVISION DE SOCIEDADES.

El proceso de División de sociedades está regulado en los artículos 94 al 100 de la Ley N° 18.046 de sociedades anónimas, la cual consiste en la distribución de su patrimonio entre si y una o más sociedades anónimas que se constituyan, asignando en proporción a los accionistas el mismo capital que poseían de la sociedad dividida, este concepto de división se ha adoptado también para otros tipo de sociedades como las de responsabilidad limitada y sociedades por acciones, para tales efectos abordaremos la división de sociedades dentro del marco de un proceso de reorganización empresarial, basados en valores tributarios, con el fin de suponer que se evita la tasación del inciso 4° del artículo 64 del Código Tributario.

Dentro del proceso de división y según lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos en varios pronunciamientos, se produce una especificación de derechos preexistentes dado que se entiende que siempre se ha tenido el mismo dueño y los derechos u obligaciones se dividen en razón del patrimonio neto, los cuales quedan establecidos en los estatutos de la o las nuevas sociedades que se constituyen.

Para el accionista esta división no produce incremento patrimonial ya que el valor por la que el accionista era titular al momento de la división, disminuye en la misma proporción en que se produce la escisión

patrimonial³, las acciones de canje distribuidas en las nuevas sociedades tendrán la misma fecha de adquisición de la sociedad matriz⁴, debemos considerar en este proceso la confección de un balance a la fecha de la división aprobado por la junta extraordinaria de accionistas o en el acuerdo unánime de los socios de sociedades de personas.

En cuanto a los registros establecidos en el artículo 14 A y B de las LIR, también tenemos incidencias en la división dado que las sociedades que nacen deberán mantenerse en el mismo régimen de la sociedad dividida y la distribución de saldos deberá efectuarse en proporción del capital propio tributario determinado de acuerdo con lo establecido en el N°1 del artículo 41 de la LIR, sin embargo no todos los registros serán objeto de asignación, tal como lo hemos planteado en esta tesis la asignación de saldos del registro DDAN (ex FUF) que es analizado producto de su asignación en caso de incumplimiento por forma jurídica al momento de la división.

En lo que guarda relación con el registro de la letra b), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, denominado DDAN (EX FUF), originado por la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, en un proceso de división debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia; vale decir, el DDAN deberá ser distribuido asociando cada cantidad directamente al activo sujeto a la depreciación acelerada que generó dichas diferencias, de tal manera que sus efectos se radiquen

³ SII, Oficio N° 1873 de 1989

⁴ SII, Oficio 3468 de 1995

de forma definitiva en la sociedad al cual se incorporan dichos activos, conjuntamente con la parte del DDAN que controla estas diferencias temporales, con el único propósito de resguardar los efectos tributarios.

3.4 DEPRECIACIÓN NORMAL Y ACELERADA DEL REGISTRO DDAN (EX FUF).

La depreciación de los activos fijos de naturaleza física representa el menor valor que experimentan estos bienes en el transcurso de su vida útil por el uso de los mismos en los respectivos ejercicios financieros. Esta condición de menor valor se verifica mediante la deducción o imputación a los resultados del período como un gasto necesario para producir la renta sobre la cual la empresa pagará sus impuestos.

La resolución N° 43 del año 2002 se encarga de señalar por bienes la vida útil normal y acelerada con los respectivos años.

En este contexto, se entiende que bajo el concepto de depreciación normal es aquel método en el cual se imputa una cantidad a gastos en forma anual año tras año hasta agotarse totalmente la vida útil del bien correspondiente. Cabe señalar que para el cálculo de la depreciación los bienes deben primero corregirse monetariamente de acuerdo a lo previsto en el artículo 41 de la Ley de la Renta.

En cambio, el concepto de depreciación acelerada es aquel en que se autoriza imputar a resultados anualmente una cuota de depreciación incrementada tres veces. El efecto tributario es imputar mayores valores por depreciación en los primeros años de vida del bien. Desde luego, esto

acarrea un beneficio transitorio mientras se absorbe el costo del bien en los primeros años.

Con la reforma tributaria se incorporó un nuevo concepto de depreciación instantánea para todas las empresas pequeñas que declaren renta efectiva de primera categoría y acreditada mediante contabilidad completa bajo el artículo 31 N° 5 BIS de la LIR, que considera a contribuyentes que registren en los últimos 3 ejercicios comerciales consecutivos un promedio anual de ingresos del giro inferior o igual a UF25.000. En caso que no existan operaciones en los años anteriores, podrán acogerse a este mecanismo los contribuyentes que tengan un capital efectivo no superior a UF 30.000, al valor que éstas tengan en el primer día del mes del inicio de actividades, Los contribuyentes que cumplan los requisitos antes señalados podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando una vida útil de 1 año (12 meses). Esto no necesariamente significa que se cargará a resultados el total de la inversión en activo fijo efectuada en el año, puesto que, en caso que la utilización del bien comience en un mes distinto a enero, a ese año le corresponderá una cuota de depreciación menor, correspondiente sólo a los meses transcurridos desde el inicio de la utilización del bien hasta diciembre de ese año

También se deberá mantener el control de esta diferencia toda vez que se encuentra disponible para distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible. Cabe señalar que el saldo de las rentas de esta naturaleza existentes al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero

de 2017, formarán parte de este registro como un saldo proveniente del ejercicio anterior.

Como ejemplo ilustrativo y con el fin de poder apreciar en números el efecto entre estos mecanismos hasta ahora analizados se acompaña tabla comparativa con los casos de depreciación:

	Depreciación Normal	Depreciación Acelerada	Depreciación Instantánea
Valor de adquisición del Bien	10.000.000	10.000.000	10.000.000
Corrección Monetaria 0%	-	-	-
Valor Actualizado del bien al 31.12.2016	10.000.000	10.000.000	10.000.000

Cálculo Depreciación:

Vida útil del bien en meses	84	24	12
meses a depreciar	3	3	3
monto de depreciación al año	357.143	1.250.000	2.500.000

Valor Neto del bien al 31.12.2016	9.642.857	8.750.000	7.500.000
--	------------------	------------------	------------------

Como se aprecia, aun cuando en los tres mecanismos corresponde depreciar sólo 3 meses, existe un mayor cargo al resultado tributario en el caso del mecanismo de la depreciación “instantánea”, dado que la vida útil total del bien se ve reducida drásticamente, provocando finalmente una menor base imponible de primera categoría.

3.5 APLICACIÓN DE LA REGLA GENERAL DE DIVISION E INCUMPLIMIENTO ANTE EL REGISTRO DIFERENCIA DEPRECIACION ACELARADA Y NORMAL (DDAN)

Según lo analizado en los puntos anteriores y a lo señalado en el planteamiento del problema de esta tesis, surge un problema respecto a la

asignación de saldos establecidos en la normas sobre armonización de los nuevos regímenes tributarios del artículo 14 letra A y B de la LIR, en un proceso de reorganización empresarial por división.

Es el caso en una sociedad que nace de una sociedad madre acogida al régimen de tributación atribuida y que incumple los requisitos establecidos en el inciso segundo del artículo 14 de la LIR, ya sea por tipo jurídico o cambio en los estatutos de una sociedad por acciones u otra causa, caso del cual esta tesis no aborda la circunstancia del motivo; debe obligatoriamente cambiarse de régimen en el mismo año comercial.

En este contexto nos encontramos con efecto en el registro de Diferencia de depreciación acelerada y normal y la forma de asignar el saldo en la situación señalada anteriormente.

Para solucionar esta problemática esta tesis propone aplica en primer lugar la regla general de un proceso de división de tal forma de asignar los saldos iniciales en proporción al capital propio tributario por cada registro, según en la forma señalada y explicada anteriormente en este texto. Lo anterior considerando que la nueva sociedad está bajo el mismo régimen tributario de la sociedad madre. En segundo lugar, se propone aplicar la recalificación de las utilidades aplicando las reglas de armonización de incumplimiento de tipo jurídico, por lo que, se debe asignar los saldos nuevo bajo el régimen tributario del artículo 14 B.

Lo anterior implica que por recalificación de las utilidades del registro de diferencia de depreciación acelerada y normal, debemos asignar los saldos en función de los activos que generaron la diferencia de depreciación

con el fin de no generar diferencias en la apertura del saldo y esta puede ser retirada sin problema alguno por los socios finales.

Lo anterior será abordado y explicado en un caso práctico que permite observar con mayor claridad el procedimiento propuesto.

3.6 EJERCICIO EXPLICATIVO CON ASIGNACIÓN DE REGISTROS EN UNA DIVISIÓN DE SOCIEDAD

Para efectos de aplicar lo antes mencionado, supondremos un caso práctico de división de una Sociedad de Personas acogido al régimen de renta atribuida del artículo 14 A. La sociedad registra en sus estados financieros activos que tienen un valor tributario distinto al contable, por los cuales lleva un control de ellos de acuerdo a la normativa legal. Las diferencias anteriores se resumen a continuación:

Cuadro N°1: Antecedentes de diferencias contables y tributarias

Antecedentes	Valor Contable	Valor Tributario
Activo fijo bruto	1.400.000.000	1.680.000.000
Depreciación acumulada	(200.000.000)	(720.000.000)
Depreciación tributaria Normal		(240.000.000)
Inversión empresa relacionada	2.500.000.000	3.000.000.000
Otras Inversiones	1.325.000.000	1.590.000.000

Los socios deciden dividir su compañía en tres sociedades con la estrategia que las nuevas compañías que nazcan de esta división sean de un tipo jurídico que no les permita continuar en el régimen del 14 A.

Por otra parte, la sociedad controla los registros que establecen el régimen atribuido, controlando en un auxiliar separado al registro DDAN cada bien del activo fijo sujeto a depreciación acelerada con sus respectivos

consumos y aumentos. Los saldos a la fecha de la división corresponden a las siguientes utilidades y cantidades:

Cuadro N°2: Rentas y cantidades del Artículo 14 A

Registros Artículo 14 A	Sociedad de Persona Antes de División 100%
RAP	600.000.000
DDAN	480.000.000
REX	120.000.000
SAC	654.000.000
STUT	2.520.000.000

De acuerdo a los procedimientos contables para una división, se determina un balance proforma que muestra la asignación de los activos y pasivos a las nuevas sociedades y la continuadora legal, como se detalla en el siguiente cuadro:

Cuadro N°3 Balance proforma de división:

Concepto	Sociedad de persona	Newco I S.A		Sociedad de persona
	Antes de División	Newco I S.A	Newco II S.A	Después de División
	\$	\$	\$	\$
Activos:				
Caja y Banco	220.000.000	220.000.000	-	-
Otras inversiones financieras	1.325.000.000	-	-	1.325.000.000
Deudores Varios	120.000.000	-	-	120.000.000
Activo Fijo neto	1.200.000.000	-	1.200.000.000	-
Inversión en Empresas Relacionadas	2.500.000.000	1.200.000.000	-	1.300.000.000
Total Activos	5.365.000.000	1.420.000.000	1.200.000.000	2.745.000.000
Pasivos				
Obligaciones bancarias	950.000.000	-	-	950.000.000
Cuentas por pagar	500.000.000	-	-	500.000.000
Provisión Vacaciones	20.000.000	-	-	20.000.000
Acreeedores	200.000.000	-	-	200.000.000
Total Pasivos	1.670.000.000	-	-	1.670.000.000
Patrimonio				
Capital Social	1.000.000.000	384.303.112	324.763.196	290.933.692
Utilidades Acumuladas	2.295.000.000	881.975.643	745.331.528	667.692.829
Utilidades del ejercicio	400.000.000	153.721.245	129.905.276	116.373.479
Patrimonio Tributario				
Total Patrimonio	3.695.000.000	1.420.000.000	1.200.000.000	1.075.000.000
	-	-	-	-
Porcentaje Capital	100,00%	38,430%	32,476%	29,093%
Porcentaje Patrimonio	100,00%	38,430%	32,476%	29,093%

Del cuadro anterior se muestra claramente las asignaciones de los activos y pasivos en función del patrimonio contable.

Sin perjuicio de lo anterior, y de acuerdo a las disposiciones tributarias mencionadas en esta tesis, la sociedad debe determina el capital propio tributario para determinar la proporción de asignación de los registros tributarios que controla a la fecha de división, los cuales se han ajustado a la partidas contables respectivas señaladas en el cuadro N°1 según se muestra en siguiente cuadro:

Cuadro N°4 Balance proforma división en base del Capital Propio:

Concepto	Sociedad de persona Antes de División	Ajuste Capital Propio	Capital Propio Tributario			Sociedad de persona Después de División
			Sociedad de persona	Newco I S.A	Newco II S.A	
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Activos:						
Caja y Banco	220.000.000		220.000.000	220.000.000	-	-
Otras inversiones financieras	1.325.000.000	265.000.000	1.590.000.000	-	-	1.590.000.000
Deudores Varios	120.000.000		120.000.000	-	-	120.000.000
Activo Fijo neto	1.200.000.000	(240.000.000)	960.000.000	-	960.000.000	-
Inversión en Empresas Relacionadas	2.500.000.000	500.000.000	3.000.000.000	1.478.530.700	-	1.521.469.300
Total Activos	5.365.000.000	525.000.000	5.890.000.000	1.698.530.700	960.000.000	3.231.469.300
Pasivos						
Obligaciones bancarias	950.000.000		950.000.000	-	-	950.000.000
Cuentas por pagar	500.000.000		500.000.000	-	-	500.000.000
Provisión Vacaciones	20.000.000	(20.000.000)	-	-	-	-
Acreeedores	200.000.000		200.000.000	-	-	200.000.000
Total Pasivos	1.670.000.000	(20.000.000)	1.650.000.000	-	-	1.650.000.000
Patrimonio						
Capital Social	1.000.000.000	(1.000.000.000)	-	-	-	-
Utilidades Acumuladas	2.295.000.000	(2.295.000.000)	-	-	-	-
Utilidades del ejercicio	400.000.000	(400.000.000)	-	-	-	-
Patrimonio Tributario			4.240.000.000	1.698.530.700	960.000.000	1.581.469.300
Total Patrimonio	3.695.000.000	(3.695.000.000)	4.240.000.000	1.698.530.700	960.000.000	1.581.469.300
Porcentaje Capital	100,00%		100,00%	40,060%	22,642%	37,299%
Porcentaje Patrimonio	100,00%		100,00%	40,060%	22,642%	37,299%

En este contexto surge la problemática de recalificar las utilidades y cantidades de los registros que se deben asignar a las nuevas sociedades, dado que estas compañías por obligación deberán acogerse a las disposiciones del Régimen del 14 B en el mismo ejercicio. De esta forma, toma relevancia la aplicación de un procedimiento que permita aplicar la regla general de división en primera instancia y luego las reglas de incumplimiento, dado que aplicar esta última en primer lugar significaría un problema al asignar los registros DDAN, considerando que la totalidad de los activos fijos fueron asignados a la sociedad Newco II.

Por tanto, de acuerdo a esta problemática esta tesis propone una solución de aplicar el siguiente procedimiento:

1° Aplicar regla general de división: significará asignar las utilidades y cantidades del régimen atribuido en proporción del capital propio tributario de cada compañía y asignar el registro DDAN de acuerdo a la asignación de los activos fijos⁵, lo que significaría que se estaría considerando a las nuevas sociedades como si estuvieran acogidas a este régimen tributario, como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro N°5: Primera Recalificación de utilidades y cantidades en función de las reglas de división del Artículo 14 D N°2

Registros Artículo 14 A	Sociedad de Persona Antes de División 100%	Newco I S.A 40,06%	Newco II S.A 22,64%	Sociedad de Persona Después de División 37,30%
RAP	600.000.000	240.358.200	135.849.000	223.792.800
DDAN	480.000.000		480.000.000	-
REX	120.000.000	48.071.640	27.169.800	44.758.560
SAC	654.000.000	261.990.438	148.075.410	243.934.152
STUT	2.520.000.000	1.009.504.440	570.565.800	939.929.760

Del cuadro anterior se puede observar que se soluciona el problema de asignar el registro DDAN a Newco II. En este momento, y solo para efectos de recalificar las utilidades y cantidades de los registros de la sociedad madre, las nuevas sociedades mantienen los registros del régimen atribuido.

Teniendo presente las disposiciones establecidas por la Ley y las instrucciones del SII para aplicar este procedimiento, las nuevas sociedades están en condiciones de aplicar el segundo paso que corresponde a recalificar las utilidades con las reglas de incumplimiento, según se explicará a continuación:

⁵ Según las instrucciones del SII mediante Circular N°49 del año 2016

2° Aplicar regla de incumplimiento: el procedimiento consistirá en traspasar los saldos determinados en el primera recalificación a los registros del artículo 14 B. Teniendo presente las disposiciones establecidas por la Ley y las instrucciones del SII sobre la materia, la recalificación de las utilidades y cantidades del caso práctico sería el siguiente:

Cuadro N°5: Segunda Recalificación de utilidades y cantidades en función de las reglas de incumplimiento del Artículo 14 D N°1 letra c)

Registros Artículo 14 A	Newco I S.A	Newco II S.A	Registros Artículo 14 B	Newco I S.A	Newco II S.A
RAP	240.358.200	135.849.000	RAI	1.025.797.748	472.218.004
			CPT	1.698.530.700	960.000.000
			Capital Social	(384.303.112)	(324.763.196)
			RAP	(240.358.200)	(135.849.000)
			REX	(48.071.640)	(27.169.800)
DDAN (EX FUF)		480.000.000	DDAN (EX FUF)		480.000.000
REX	48.071.640	27.169.800	REX	288.429.840	163.018.800
			REX -del 14 A	48.071.640	27.169.800
			RAP	240.358.200	135.849.000
SAC	261.990.438	148.075.410	SAC	261.990.438	148.075.410
STUT	1.009.504.440	570.565.800	STUT	1.009.504.440	570.565.800

Del cuadro anterior podemos observar que al aplicar esta segunda recalificación en función de las reglas de incumplimiento a los registros de las nuevas sociedades, permite que las cantidades registradas en el registro DDAN sean asignadas en función de los activos recibidos por la nueva sociedad (Newco II)

De esta forma se evita las ambigüedades que surgen del texto legislativo y que la autoridad fiscal tampoco se ha hecho cargo.

4. CONCLUSIÓN.

La reforma tributaria de la Ley 20.780 y su simplificación mediante la Ley 20.899 establecieron los procedimientos para controlar las utilidades y cantidades en nuevos registros que remplazarían al Fondo de Utilidades Tributables (FUT) y sus libros anexos entre los cuales se puede mencionar, el Fondo de Utilidades Financieras (FUF) donde se controla las diferencias entre la depreciación normal y acelerada de los activos fijos.

Con la modificación de la estructura del artículo 14 de la Ley de la Renta el legislador creó el régimen de renta atribuida y de imputación parcial de crédito establecidos en el artículo 14 A y 14 B, respectivamente, cada uno con sus respectivos registros para controlar las utilidades tributarias.

Esta modificación estructural sin duda representa un desafío en un proceso de división teniendo presente que significará una mayor complejidad en el control y asignación de las partidas de cada régimen cuando se realice este tipo de proceso de reorganización.

Sin bien la Ley establece en el artículo 14 D las reglas de armonización entre ambos regímenes cuando por obligación o voluntariamente los contribuyentes debían optar por uno u otro. Mismo caso para un proceso de división que el legislador establece que las sociedades que nacen de la escisión deben continuar en el mismo régimen tributario.

En este contexto, nuestro legislador y la autoridad fiscal no se hicieron cargo de establecer una regla general que permitiese recalificar las utilidades

cuando en un proceso de división también se debe aplicar las reglas de incumplimiento en la situación de una sociedad acogida al régimen atribuido que se divide y producto de este proceso las sociedades que nacen no cumplen las reglas de este régimen por lo cual deben aplicar las disposiciones del 14 B; en especial, cuando se trata de recalificar los saldo contenidos en el registro de la diferencia entre la depreciación tributaria acelerada y normal (DDAN).

Esta tesis da una solución novedosa a esta problemática estableciendo que en esta situación se debe aplicar de forma separada y sistemática, en primer lugar, las reglas generales de la división y en segundo lugar, las reglas generales de incumplimiento.

La solución de esta tesis permite que la complejidad de asignar los registros en el caso de un proceso división con las características tratadas en este texto sea más acotada a lo establecido en la Ley y las instrucciones impartidas por la autoridad fiscal.

5. BIBLIOGRAFÍA.

1) Mensaje N° 24-362, Mensaje S.E. La Presidenta de la Republica con el que inicia el proyecto de Ley de Reforma Tributaria.

2) Ley sobre Impuesto a la Renta, Artículo 1° del decreto Ley 824 de 1974.

3) Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación, 29 de Septiembre 2014.

4) Ley N° 20.899 Reforma Tributaria que simplifica el sistema de tributación, 08 de Febrero 2016.

5) Ley sobre Sociedades Anónimas N° 18.046.

6) Antonio Faúndez Ugalde, División de Sociedades; efectos frente a la reforma tributaria 2014.

7) Octavio Canales Tapia, Efectos tributarios en la división de empresas.

8) Centro de Estudios Tributarios De la Universidad de Chile, efecto tributario de la diferencia entre depreciación acelerada y normal.

9) Servicios de Impuestos Internos, Circular 49 del 14 de Julio del 2016, instruye modificaciones Ley 20.780 y 20.899 en cuanto a los nuevos regímenes general de tributación.

10) Servicios de Impuestos Internos, Circular 67 del 23 de Julio del 2015, instruye modificaciones Ley 20.780 en cuanto a armonización de los nuevos registros.

11) Servicios de Impuestos Internos, Circular 68 del 23 de Julio del 2015, instruye modificaciones Ley 20.780. En cuanto a régimen de imputación parcial de créditos.

12) Servicios de Impuestos Internos, Oficio N° 2531 del 07 de Octubre del 2015, facultades de tasación establecidas en el artículo 64 del Código Tributario.

13) Servicios de Impuestos Internos, Oficio N° 3385 del 27 de Diciembre del 2016, cumpliendo las condiciones para ejercer la opción, opte por cambiar el régimen de determinación de sus rentas.