



**EFFECTO TRIBUTARIO EN LAS FUSIONES DE EMPRESAS SUJETAS AL
REGIMEN DE IMPUTACION PARCIAL DE CREDITOS INCORPORADO EN LA
LEY N° 20.780 Y LEY N° 20.899 DE SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA DE
TRIBUTACIÓN A LA RENTA.**

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACION

MARIA DEL CARMEN ORELLANA VALLADARES

Profesor Guía: Pablo Calderón Torres

Santiago, diciembre de 2016

Dedicada a mi familia por su apoyo incondicional.

También, agradecer a Dios y a todas aquellas personas que estuvieron presentes en la realización de esta meta tan importante para mí, por toda su ayuda, sus palabras motivadoras, conocimientos, consejos, su dedicación y paciencia.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCION.....	vii
<i>OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....</i>	<i>ix</i>
<i>HIPÓTESIS.....</i>	<i>x</i>
<i>METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION.....</i>	<i>x</i>
1. LA ORGANIZACIÓN, LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y LAS FUSIONES DE EMPRESAS.....	1
1.1 <i>CONCEPTOS DE ORGANIZACIÓN Y REORGANIZACIÓN</i>	1
1.1.1 EL HOMBRE Y SU NECESIDAD DE AGRUPARSE.....	1
1.1.2 CONCEPTO MODERNO DE EMPRESA	2
1.1.3 LAS EMPRESAS Y EL DESARROLLO ECONÓMICO	3
1.1.4 LA REORGANIZACIÓN DE EMPRESA	4
1.1.5 CONCEPTO DE REORGANIZACIÓN.....	5
1.1.6 ALGUNAS MOTIVACIONES DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL	6
1.1.7 ALGUNAS REFERENCIAS ESTADÍSTICAS A CONSIDERAR.....	8
2. LAS FUSIONES DE EMPRESAS	10
2.1 <i>MARCO REGULATORIO.....</i>	10
2.1.1 COMPARADO	10
2.1.2 LA LEY 18.046 SOBRE SOCIEDADES ANÓNIMAS	11
2.1.2.1 FUSIONES PROPIAS O POR LEY,.....	12
2.1.2.1.1 LA FUSIÓN POR CREACIÓN	13
2.1.2.1.2 LA FUSIÓN POR INCORPORACIÓN O ABSORCIÓN.....	14
2.1.3 FUSIÓN INVERSA.....	16
2.2 <i>NATURALEZA JURÍDICA DE LA FUSIÓN.....</i>	18
2.2.1 REQUISITOS DE FORMALIDAD	19
2.2.2 OPORTUNIDAD EN QUE SE MATERIALIZA LA FUSIÓN	21
2.2.3 ALGUNAS OBLIGACIONES DISPUESTAS POR EL ORGANISMO FISCALIZADOR.	23
2.2.4 EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA FUSIÓN	23
2.2.4.1 PLANES DE FISCALIZACIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS	24

2.2.4.2 NORMAS ANTI ELUSIÓN INCORPORADAS POR LA LEY N° 20.780 DE 2014.	25
---	----

3. NORMAS DEL ARTÍCULO 14 LIR APLICABLES A LAS REORGANIZACIONES DE EMPRESAS ANTES DEL 31.12.2016 Y SUS MODIFICACIONES EN LA LEY N° 20.899 DE 2016. 28

3.1 ORIGEN DEL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES	28
--	----

3.2 NORMATIVA DEL ARTÍCULO 14 LETRA A N° 1 LETRA C, LA REINVERSIÓN EN CASO DE FUSIÓN DE SOCIEDADES.	29
--	----

3.3 RAZONES ADUCIDAS PARA ELIMINAR EL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES Y PROPUESTA DE TRIBUTAR SOBRE RENTAS ACUMULADAS.....	30
--	----

3.4 LA LEY N° 20.780 SUSTITUYE EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA DE 1974.	33
---	----

4.4.1 UNO DE LOS PROPÓSITOS, DE PONER FIN AL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES.	33
--	----

3.5 LA LEY N° 20.899, QUE SIMPLIFICA EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN A LA RENTA DE LA LEY N° 20.780 DE 2014.	34
---	----

3.5.1 MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 20.899.	35
---	----

3.5.1.1 MODIFICA EL ARTÍCULO 1° QUE MODIFICA LA LEY DE LA RENTA.	35
---	----

3.5.2. MODIFICA EL ARTÍCULO 14.....	36
-------------------------------------	----

3.5.2.1 SUSTITUYE INCISOS, SEGUNDO AL SEXTO	36
---	----

3.5.2.1.1 CARACTERÍSTICAS PARA EJERCER LA OPCIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LAS LETRAS A) O B).	36
--	----

3.5.2.1.2 LOS QUE NO EJERCEN LA OPCIÓN EN OPORTUNIDAD Y FORMA	36
---	----

3.5.2.1.3 LOS QUE INICIEN ACTIVIDADES.....	37
--	----

3.5.2.1.4 PERIODO DE PERMANENCIA EN EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN CORRESPONDIENTE.....	37
--	----

3.5.2.1.5 PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN ANTE EL SERVICIO Y ACTUACIONES MEDIANTE REPRESENTANTES.....	37
---	----

3.5.3 SUSTITUYE LAS LETRAS A) Y B).....	38
---	----

3.5.3.1 RÉGIMEN CON IMPUTACIÓN TOTAL DE CRÉDITOS EN LOS IMPUESTOS FINALES, SUS REGLAS Y LA FORMA DE ATRIBUIR LAS RENTAS, OPCIÓN A, (RENDA ATRIBUIDA).	38
--	----

3.5.3.2 REGLAS QUE SE DEBERÁN APLICAR, FORMA DE ATRIBUIR	39
--	----

3.5.4 RÉGIMEN CON IMPUTACIÓN PARCIAL DE CRÉDITOS EN LOS IMPUESTOS FINALES, SUS REGLAS Y REGISTROS DE CONTROL, OPCIÓN B, (RÉGIMEN SEMI INTEGRADO).....	43
---	----

3.5.4.1 REGLAS QUE SE DEBERÁN APLICAR SOBRE RENTAS OBTENIDAS Y REGISTROS.	43
--	----

3.5.4.2. REGISTROS QUE SE DEBERÁN MANTENER.....	44
3.5.4.3 ORDEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS PARA APLICAR LOS IMPUESTOS FINALES Y LOS CRÉDITOS	46
3.5.4.4 DEBER DE INFORMAR AL SERVICIO	50

4. ARTICULO 14 LETRA D DE LA LEY DE LA RENTA. NORMAS SOBRE ARMONIZACIÓN DE LOS RÉGIMENES DE TRIBUTACIÓN CON CONTABILIDAD COMPLETA. 52

<i>4.1 EL CAMBIO DE RÉGIMEN OPCIONAL LETRAS A O B Y SUS EFECTOS (ARTÍCULO 14 LETRA D).</i>	52
<i>4.2 EFECTOS DEL CAMBIO DE OPCIÓN SEGÚN LAS NUEVAS NORMAS Y SUS OBLIGACIONES.</i>	53
4.2.1 CUANDO LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 A, OPTEN POR APLICAR LAS NORMAS DEL ARTÍCULO 14 B.	53
4.2.2 CUANDO LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 B, OPTEN POR ACOGERSE A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 A.	54
4.2.3 EL NO CUMPLIMIENTO DE CIERTAS REGLAS O REQUISITOS QUE LA LEY SEÑALA PARA LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS AL 14 A:.....	56
<i>4.3 EFECTOS DE LA FUSIÓN DE EMPRESAS O SOCIEDADES SUJETAS AL RÉGIMEN ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 14 A).</i>	58
4.3.1. CASO DONDE LA O LAS EMPRESAS O SOCIEDADES ABSORBIDAS ESTABAN SUJETAS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 A:	59
4.3.2 CASO DONDE LA O LAS EMPRESAS O SOCIEDADES ABSORBIDAS, ESTABAN SUJETAS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTICULO 14 B):	60
4.3.3 EN LA FUSIÓN POR CREACIÓN	60
<i>4.4 EFECTOS DE LA FUSIÓN DE EMPRESAS O SOCIEDADES SUJETAS AL RÉGIMEN ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 14 B).</i>	61
4.4.1 CASO DONDE LA O LAS EMPRESAS O SOCIEDADES ABSORBIDAS ESTABAN SUJETAS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 B):	61
4.4.2 CASO DONDE LA O LAS EMPRESAS O SOCIEDADES, ABSORBIDAS ESTABAN SUJETAS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 A):	62

5. EFECTOS DE IMPLEMENTACIÓN DE LA REFORMA TRIBUTARIA, RESPECTO DEL ARTICULO 14 LETRA D NUMERO 3 LIR, EN LA REGORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES (FUSIONES) POR SOCIEDAD ACOGIDA AL REGIMEN DE IMPUTACION PARCIAL DE CRÉDITOS..... 64

5.1 REGISTROS A LA FECHA DE LA FUSIÓN DE LAS EMPRESAS INVOLUCRADAS ANTES DE LA REFORMA TRIBUTARIA:	65
5.2. EFECTOS A LA ENTRADA DE PLENA VIGENCIA DE LA REFORMA TRIBUTARIA, RESPECTO A LO INSTRUIDO EN EL NUMERO 3 LETRA D DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR:	69
5.2.2.1 DESARROLLO DE CASOS:	73
6. CONCLUSIÓN	86
7. ANEXO.....	88
8. BIBLIOGRAFIA.....	90

INTRODUCCION

Durante el año 2012, y mientras cursaba mis estudios de Magíster, se dialogaba mucho de lo volátil que son estos tiempos y de la necesidad de realizar importantes cambios. En nuestro país toma fuerza el conflicto estudiantil, con ello la gran discusión de como solventar lo que éstos demandaban, surgiendo también la necesidad de contar con un mayor presupuesto público para así en el futuro poder dar solución a los requerimientos, surgiendo entonces así la necesidad de una Reforma Tributaria.

Es así como durante el año 2013 se anunció una Reforma como parte del Programa de Gobierno de la candidata señora Michelle Bachelet y que, con la ascensión al poder como Presidenta de la República, se ve materializada con la dictación de la Ley N° 20.780, publicada el 29 de septiembre de 2014. Reforma que posteriormente se modificó y perfeccionó a través de la Ley N° 20.899 publicada el 8 de febrero de 2016, sobre Simplificación del Sistema de Tributación a la Renta.

Como era de esperar, obviamente una vez finalizado el Magister, nos vemos enfrentados a un nuevo escenario tributario, producto de los anunciados cambios, quedando con la sensación de haber equivocado el tiempo o haber entrado por una puerta del conocimiento para salir a enfrentar en un plazo determinado, una forma de actuar cambiada, distinta, reformada, modificada casi desconocida, lo que ha generado incertidumbre como es de esperar ante aquello que sucede al implementar nuevas prácticas u otra forma de hacer las cosas.

Entonces en este escenario de incertidumbre que ha generado la Reforma Tributaria, es que abordo el presente trabajo como un desafío personal, porque a pesar de haber sido receptora de un gran conocimiento en el área tributaria, el cual fue impartido por académicos de alto nivel y desempeñarme laboralmente en dicha materia, debo confesar que no ha sido fácil enfrentar tal desafío, considerando la complejidad que significa comprender un nuevo Sistema Tributario. Por ello, la orientación del presente trabajo consiste en tratar de aportar al conocimiento y comprensión de aquellos cambios atingentes después de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria por la Ley N° 20.780, modificada a su vez por la Ley N° 20.899, particularmente en lo referido a las fusiones de sociedades, para aquellos alumnos de pregrado y aquellos profesionales del área, que tengan la necesidad de conocer del tema, disponer de una guía donde puedan encontrar respuesta a algunas de las muchas

interrogantes que surjan en la práctica habitual de la profesión contable, legal y de asesoría tributaria. Además, porque no decirlo, cuenten con los elementos a considerar para evaluar su conveniencia, alcance y efecto.

A contar del 1 de enero de 2017, las empresas se verán sujetas a distintos regímenes de tributación denominados, Régimen de renta atribuida “A” y Régimen de integración parcial de créditos “B”.

El objetivo del presente trabajo estará enfocado en el análisis de los efectos que derivan en las fusiones de sociedades, que determinan su renta a través de contabilidad completa, cuando al menos una de las sociedades que interviene está sujeta al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos con contenido en el número 3 de la letra D del artículo 14. Toda vez que, en este tipo de operaciones surgen incertidumbres sobre los resultados tributarios que se pueden generar, como, por ejemplo, en el caso de una sociedad sujeta al régimen del artículo 14 B) de la Ley sobre Impuesto a la Renta absorba a una empresa regulada por el artículo 14 A) del mismo cuerpo legal.

¿Es un régimen mucho más complicado al que existía, dado que hay que hacer convivir ambos regímenes (Renta atribuida y el parcialmente integrado) y que traen consigo inicialmente la mantención y el control de 6 registros y que posteriormente con la Ley de simplificación se redujeron a 4?

¿Será factible de determinar o planificar su costo, o se deberá considerar y asumir adicionalmente éste, tanto al momento de efectuar dicho cambio de régimen o en los casos de reorganización?

Es precisamente esta problemática la que se pretende resolver en este trabajo de tesis, con la finalidad de establecer certeza jurídica para los contribuyentes y para los actos de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, utilizando en el análisis casos prácticos que faciliten la comprensión de la norma tributaria.

Por último, a través de la formulación y desarrollo de una hipótesis, se tratará de establecer que la norma dispuesta en la nueva Reforma Tributaria frente al cambio de régimen de tributación, las fusiones como uno de los más relevantes tipos de reorganización empresarial no es suficientemente, adecuada y exacta para dar solución a las diversas interrogantes que se planteen al materializar dichos procesos.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Identificar en el plano impositivo, las consecuencias que se derivan de una reorganización societaria empresarial, específicamente a través de la fusión de sociedades, cuando al menos una de las sociedades que interviene está sujeta al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos.

Conocer lo que conlleva tributariamente, en la etapa de evaluar la absorción de sociedades ya sea para constituir una nueva sociedad o en la fusión de las mismas y reconocer a cabalidad los efectos que en el plano impositivo pueden tener.

Reconocer o establecer el justo cumplimiento en el marco de los desafíos establecidos por la Reforma Tributaria, Ley N° 20.780, de 2014 y posteriormente la Ley N° 20.899 de simplificación del sistema de tributación a la Renta de 2016.

Para encausar el presente estudio, se considera un análisis a la existencia de la empresa como una organización, haciendo un poco de historia como aparece el concepto moderno de empresa, su importancia para el desarrollo de la economía, como se organizan, la Reorganización Empresarial, su definición, conocer algunas de las razones por las cuales se reorganizan, definición al concepto fusión, tipos y su naturaleza jurídica.

No podía faltar el reconocimiento al sistema tributario actualmente vigente, análisis de éste, sus principios.

Para luego, señalar las normas y sus efectos del nuevo sistema opcional de renta parcialmente integrada incorporado en la Ley de Impuesto a la Renta, por la Reforma Tributaria, sus efectos, y en especial las normas sobre armonización de los regímenes en procesos de reorganización de empresas con contabilidad completa, como se ha señalado específicamente en las fusiones de sociedades. Para ello es necesario comprender este nuevo sistema opcional de tributación y que tan drástico, profundo son los cambios incorporados para este tipo de reorganización de empresa.

Así como también, contemplará algunos casos prácticos, Conclusiones y recomendaciones.

HIPÓTESIS

Con la publicación de la reforma tributaria, la forma de entender la tributación en Chile cambio, dado ello, nuestro trabajo pretende establecer cuál será el conjunto de consecuencias e impacto que dicho cambio normativo tendrá, en los procesos de reorganización empresarial, específicamente en las denominadas fusiones de empresas, para ello, revisaremos la legislación vigente y algunas interpretaciones que ha efectuado la administración tributaria en relación al tema planteado.

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

La sistematización que se pretende desarrollar en la presente tesis, implica seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la normativa vinculada a las fusiones de sociedades que se desprende principalmente de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, para seguir de modo particular, con los efectos tributarios que se derivan de la Reforma Tributaria según la Ley N° 20.780, de 2014, posteriormente modificada por la Ley N° 20.899, particularmente considerando cuando intervienen sociedades acogidas al Artículo 14 letra B), para dicho tipo de reorganización empresarial. Asimismo, se desarrollará una metodología cuantitativa con la finalidad de establecer casos de aplicación práctica para clarificar el análisis normativo.

1. LA ORGANIZACIÓN, LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y LAS FUSIONES DE EMPRESAS.

1.1 CONCEPTOS DE ORGANIZACIÓN Y REORGANIZACIÓN

1.1.1 EL HOMBRE Y SU NECESIDAD DE AGRUPARSE.

El hombre desde sus orígenes ostentó la necesidad inminente de comunicarse, de hecho, gran parte del resultado de comunicativo permitió que la evolución de nuestra especie es el resultado de dicha práctica. Es así como, mediante el ejercicio los primeros grupos sociales de aquellos hombres primitivos establecieron lazos de consenso y unanimidad para llevar a cabo tareas comunes y así poder alcanzar resultados acordes. Bajo este proceso de interacción y de trabajo, pese a su condición rudimentaria, se puede establecer que en aquel tiempo es el proceso que acoge a las primeras organizaciones.

Éstas surgen desde el momento en que el hombre siente la necesidad de agruparse, dado que la naturaleza humana ha conjugado esfuerzos para lograr un bien común, mediante la organización las personas se agrupan para realizar mejor las tareas interrelacionadas y trabajar mejor en grupos, porque el trabajo que debe realizarse es demasiado para una sola persona.

La organización se define como la disposición y coordinación de recursos humanos, financieros y materiales disponibles de una entidad para permitir el logro de sus objetivos, por lo tanto, se configura como un medio para la consecución de objetivos.

Anteriores a la existencia de la empresa como una organización, surgen modelos como es la Tribu, La iglesia, El Estado, el Ejército, por lo que se puede destacar que no toda organización tiene que ser necesariamente una empresa, hay organizaciones que son grupos de personas que buscan el logro de objetivos comunes.

A las empresas se les debe adoptar como una representación más de organización, no como sinónimo de ésta, siendo la empresa una organización cuyo objetivo fundamental se relaciona con aspectos económicos y que se puede identificar de acuerdo a sus objetivos y manejo de recursos, entre lucrativas, donde su trabajo y esfuerzo estarán enfocados hacia la búsqueda de utilidades ya sea por el incremento de capitales e intereses monetarios principalmente, o por otra parte las no lucrativas, que se manejan con el objetivo de alcanzar objetivos y

crecimiento no fundamentados en el lucro sino en logros que representen un beneficio social, educativo, de servicios, etc.

Haciendo un poco de historia. En la edad media donde prevalece el concepto de la economía artesanal, casi siempre asentada en villas y ciudades. Con la mejora de las comunicaciones y el transporte se amplían los mercados y el intercambio de bienes y servicios. Entonces surge la organización del mercado, dejando la producción en manos de artesanos y utilizando intermediarios para la venta y distribución de sus productos, donde finalmente los intermediarios se convierten en empresarios utilizando un gran número de personas que trabajan en sus domicilios, ejecutando el trabajo encargado por éstos.

1.1.2 CONCEPTO MODERNO DE EMPRESA

La organización empresarial empieza a desarrollarse con la revolución industrial, por factores importantes i) La mejora en los medios de transporte (maquina a vapor en 1789); el intercambio escrito y oral (telégrafo 1837 y teléfono en 1876), visual (cinematógrafo 1896), ii) Las fábricas y talleres utilizando maquinarias cada vez más grandes y complejas.

A fines del siglo XVIII aparecen diversas sociedades denominadas industriales y con ello se supone que aparece el concepto moderno de empresa, el uso intensivo del capital, nacen las clases sociales, el hombre habitante de los pueblos más pequeños desarrollan la capacidad de adaptarse a los nuevos cambios sociales y tecnológicos, gracias a la radio y la televisión. El industrialismo se caracteriza por el comienzo de la utilización de la maquina a vapor, el carbón, el petróleo, la electricidad, la energía atómica. El auge de las comunicaciones facilita la movilidad fundamentalmente por la mejora en el desplazamiento marítimo, aéreo y terrestre y también facilitando el comercio. La producción masiva de bienes y servicios llega a sobrepasar la demanda, apareciendo por tanto la sociedad de consumo.

Las sociedades se masifican, el incremento creciente del ritmo del cambio social, surgen entre el hombre y el Estado, un sin número de agrupaciones intermedias (juntas de vecinos, partidos políticos, clubes deportivos, asociaciones gremiales, empresas, etc.), cada una con sus distintos objetivos, que nuestra Constitución Política reconoce, garantizándoles una adecuada autonomía para el cumplimiento de sus fines específicos.

1.1.3 LAS EMPRESAS Y EL DESARROLLO ECONÓMICO

Las empresas y su importancia para el desarrollo de la economía, puesto que son las encargadas de resolver los tres problemas económicos básicos, (Capital, trabajo, materias primas):

La empresa es un agente económico al que se puede definir como aquella entidad, que busca combinar los factores productivos y entregar a la sociedad algún producto o servicio derivado de esa combinación de factores.¹

Las empresas organizan los factores productivos, tales como el capital, el trabajo, y las materias primas, todo con un evidente objetivo consistente en determinar que bienes y servicios producir y en qué cantidad: esto significa decidir que necesidades se van a satisfacer y con qué recursos; cómo producir: de qué forma se utilizarán los recursos disponibles, de manera de satisfacer las necesidades en forma eficaz y finalmente para quién producir: determinar de qué forma se distribuirán los bienes y servicios entre los distintos actores de la economía.

Para el desarrollo de este proceso económico, las empresas se organizan de diversas formas con el objeto de maximizar el uso de los recursos disponibles. En esta constante evolución surgen nuevas necesidades y se plantean nuevos objetivos (crecimiento, introducción de nuevos productos o servicios, desarrollo de nuevas tecnologías, ganar cuotas de mercado, integración de cadenas de producción, etc.), sumado a lo antes dicho, consideramos la globalización de la economía, las nuevas formas de hacer negocios y las orientaciones de carácter abierto e internacional, todas ellas han creado grandes posibilidades económicas y oportunidades con nuevas formas de hacer negocios, por lo que necesariamente las empresas deben ir adecuando sus estructuras a nuevas formas jurídicas, altamente motivados para reorganizar los negocios de una manera distinta para que las hagan más eficientes en la realización de sus actividades y también competentes con sus similares para así alcanzar sus objetivos, lo que involucrará iniciar procesos de reorganización tanto internos como externos para incorporar experiencias y obtener ventajas comparativas.

¹ CARLOS RUIZ-TAGLE VIAL, Curso Derecho Económico. p 41

La frase “Los hombres crecen y se reproducen, las empresas también, ello indica que, así como el esqueleto humano va creciendo y amoldándose a las necesidades del propio cuerpo, así deben desarrollarse las estructuras humanas y medios materiales de las empresas”.

1.1.4 LA REORGANIZACIÓN DE EMPRESA

Visto que la legislación chilena no ha contemplado una definición específica del concepto de reorganización empresarial ni del concepto reorganizar, tomaremos la definición que al respecto nos entrega el diccionario de la Real Academia Española; “Organizar algo de manera distinta y de forma que resulte más eficaz”.

El profesor Antonio Faúndez en su libro de Reorganización Empresarial señala que tal definición resulta ambigua, por ello propone incorporar al código tributario una definición de reorganización empresarial tal como: “La alteración del conjunto de relaciones que incida en la constitución o funcionamiento de una empresa”².

Entendiendo que no todos los actos desarrollados por una empresa implican una reorganización, es necesario comprender que se concibe por Reorganización³.

A su vez también señala que si se toma en cuenta que los fines perseguidos por una empresa son considerados como un conjunto de procesos, indica que la dificultad está en precisar el concepto de empresa, pero que si consensualmente se considera a la empresa como una organización, porque conjuga relaciones de constitución y desarrollo de funcionamiento y que tomando en cuenta las condiciones de constitución referidas a la forma como la empresa desarrollará sus actividades, un cambio en su funcionamiento radica en una serie de actos que podrían incidir directamente en su organización, por ello de su propuesta de incorporar al código tributario una definición de reorganización empresarial.

² Página 45

³ III ¿Qué se entiende por Reorganizar?, páginas 28 - 44

1.1.5 CONCEPTO DE REORGANIZACIÓN

En cuanto a la reorganización de empresas, podría definirse como: un conjunto de operaciones que implican cambios de forma, de especie, de estructura, de modelos de operación u otros factores, a raíz de un proceso de reforma que busca mayor eficacia en el logro de los fines de la empresa.

A modo de referencia, el Servicio de impuestos Internos en la Circular 45 del año 2001, solo para lo previsto en el artículo 64 del Código Tributario respecto a la facultad de tasar, señala que se entenderá que existe reorganización, como una consecuencia de la legítima razón de negocios, para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma de evitar el pago de impuestos. (Circular N° 45 de 2001 y Oficio N° 2496 del 2001).

Estos procesos de reorganización, al estar insertos en una realidad económica, no sólo tienen impacto al interior de las empresas involucradas, sino que, además, en diversas organizaciones o agentes del sector económico (entes reguladores, como la Superintendencia de valores y seguros, la Fiscalía nacional económica, organizaciones de trabajadores, competidores, proveedores, clientes, financistas, etc.).

De lo antes expuesto, sería interesante conocer las razones por las cuales se reorganizan las empresas, puede que ellas resulten ser múltiples y variadas según los objetivos estratégicos que persigan sus dueños y del tipo de empresa que se trate, como también sus efectos respecto de las nuevas normas incorporadas al Código Tributario.

Al ya existir una estructura de negocio definida y que será reestructurada de manera tal que permita lograr sus objetivos, de un modo más eficaz y previamente definidos en su estrategia de reorganización, se tienen como razones las siguientes:

Comerciales

Para aprovechar el conocimiento técnico e industrial que tienen ciertas empresas en la elaboración o confección de ciertos productos o servicios, adquirir mayor clientela a través de base de datos o potenciales clientes, posicionamiento en el mercado, mejorar la imagen a través de una marca más conocida, etc.

Económicos

Reducción de costos y gastos, economías de escala, desarrollo tecnológico, razones de competencia, etc.

Financieros

Las sociedades que se reorganizan tienen acceso a líneas de créditos y préstamos bancarios mayores, tasas preferenciales, servicios complementarios de menor costo, mejor negociación frente a sus acreedores, etc.

Tributarios

Reducir la carga tributaria, obtener devolución de impuestos o postergar la tributación a través del tiempo.

1.1.6 ALGUNAS MOTIVACIONES DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

Dada la importancia que dichos procesos de reorganización revisten y los efectos tributarios que implican en cuanto una o más sociedades son contribuyentes, se señala que lo que motiva a los empresarios a llevar a cabo un proceso de reorganización empresarial, por lo general, es alcanzar su objetivo el cual redundará en establecer una mayor eficiencia financiera y productiva. Las empresas en nuestro país recurrentemente, han elegido el traspaso de sus inversiones a empresas ya existentes o que se constituyan para tal efecto, es por ello que las fusiones resultan atractivas y como uno de los más relevantes tipos de reorganización empresarial, no solo a nivel local sino también en las relaciones transfronterizas de las empresas, que los procesos de fusión responden principalmente a razones empresariales o razones de negocios y que en la medida que las sociedades involucradas sean contribuyentes de algún impuesto, el proceso de fusión puede generar efecto tributario, el cual debe ser evaluado previamente al proceso de fusión, para así lograr aminorar los efectos negativos o fortalecer los positivos.

Así como también, según su experiencia, el profesor Ibaceta dice que, los efectos tributarios corresponden solo a un factor dentro del proceso de fusión, cuya participación puede resultar significativa o insignificante⁴, asimismo también, hay procesos de reorganización nacen y se justifican solo por una estrategia tributaria.

En el ámbito tributario, el Servicio de Impuestos Internos consciente de esta realidad en que los procesos de reorganización de empresas, específicamente las fusiones de éstas son habituales en este mundo globalizado es que reguló específicamente estos procesos, que se caracterizan porque no existen flujos efectivos de dinero y que se trata de transacciones dentro de un mismo grupo empresarial. Como ente fiscalizador, al que le corresponde velar por el correcto cumplimiento de todas las obligaciones tributarias, en cumplimiento de este deber, deberá analizar diversos aspectos para efectos de hacer uso de sus facultades fiscalizadoras.

Así, por ejemplo, deberá atender a la existencia de una “legítima razón de negocios” para utilizar o no la facultad de tasar, contemplada en el artículo 64 del Código Tributario.

Conocer esa regulación legal y las interpretaciones e instrucciones del Servicio de Impuestos Internos sobre la materia es importante atendido lo frecuente de estos procesos de reorganización, los particulares efectos tributarios que se producen.

A partir de esta última reforma tributaria se regulan en particular los efectos tributarios que se producen a consecuencia de los procesos de reorganización empresarial, particularmente en relación con la tributación con el Impuesto a la Renta.

Por otra parte, con fecha 29 de septiembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780, que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, en especial la letra D, del nuevo Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que establece normas sobre armonización y normas anti elusivas de los regímenes de tributación vinculadas a distintos tipos de reorganizaciones empresariales.

Revisaremos, por tanto, solo lo atinente a las fusiones como un tipo de reorganización empresarial, (existen otros tipos de reorganización, como Transformación, división) y también las normas relativas a los procedimientos administrativos de fiscalización de dichos procesos.

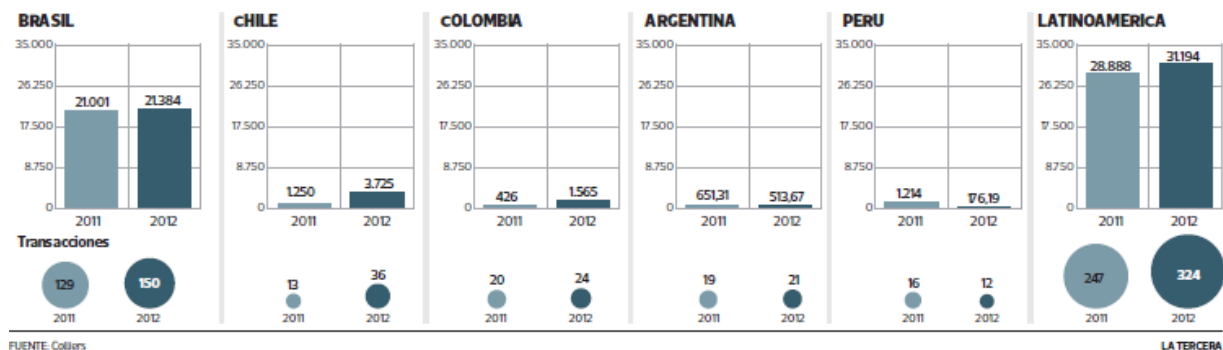
⁴ Efectos tributarios de las fusiones propias, Harry Ibaceta, Revista CET N° 6/2012.

1.1.7 ALGUNAS REFERENCIAS ESTADÍSTICAS A CONSIDERAR

Por la importancia que en los últimos tiempos han tenido las reorganizaciones de empresas, he considerado necesario incorporar algunas publicaciones con datos estadísticos que brindan información sobre operaciones de compra y venta corporativa efectuadas en Latinoamérica, como la del diario La Tercera de fecha 3.05.2012 (Negocios), basado en datos entregados por la consultora Colliers, sobre fusiones y adquisiciones, señala que nuestro país alcanzó el “segundo lugar de Sudamérica en fusiones y adquisiciones”, liderando el ranking por Brasil. El antecedente da cuenta de 36 operaciones realizadas en el primer trimestre del año 2012 y que al compararlo con el año 2011 donde solo se efectuaron 13, se evidencia un gran aumento al finalizar el año 2012, ocupando Chile el segundo lugar en la región.

FUSIONES Y ADQUISICIONES EN LA REGION

Monto Operaciones, en US\$ millones



En otro estudio de similares características, como es el publicado por Deloitte⁵, primer trimestre año 2015.

Donde se hace referencia a operaciones de fusiones y adquisiciones (acuerdos), desde el año 2013 en adelante, según una gráfica publicada a nivel Latinoamericano, en la cual se puede observar que hay una tendencia a la baja desde el tercer trimestre del año 2013, donde se registró la mayor cantidad de acuerdos del período analizado (244 acuerdos), comparando el mismo trimestre del año 2014 que registra (214 acuerdos). Por otro lado, el primer trimestre del año 2015 solo registra 113 transacciones, resaltando este hecho, como la tendencia de

⁵ Mercado de Fusiones y adquisiciones de Latinoamérica primer trimestre de 2015, área Financial Advisory Services, Argentina.

una disminución de la actividad del mercado Latinoamericano de los últimos tres trimestres comparados.

El artículo señala, que en este trimestre Chile: logró 11 acuerdos, 4 de ellos fueron registrados en Consumo Masivo y Servicios (2 por sector), la transacción más significativa fue concertada dentro del sector energético. En el ranking esta vez Chile ocupa el tercer lugar en la región, siempre liderado por Brasil.

Por último, lo publicado con fecha 11.06.2016 en el artículo de diario de negocios⁶, en su publicación al respecto señala: *“Si bien en períodos de contracción económica, menor actividad y mayor incertidumbre hay una tendencia hacia los cambios de propiedad en las empresas, suele también darse que los montos totales involucrados en las operaciones son menores, ya que hay adquisiciones de oportunidad. Sin embargo, el avance en los montos en el primer semestre comparado con lo que ocurría hace cinco años tendría relación con el fuerte aumento de las operaciones transfronterizas en las que participaron empresas nacionales. De las 35 transacciones totales del período, 21 involucraron empresas en el exterior. En siete casos se trató de compañías chilenas que adquirieron participación o la totalidad de empresas en otros países, mientras que en 14 casos se trató de compras de firmas chilenas por parte de consorcios foráneos. Estas últimas son también las que involucran los mayores montos del período. Esta tendencia a que se incrementen las operaciones de compra y venta, se vería intensificada en el segundo semestre, con lo que el presente año podría terminar siendo uno de los más activos en fusiones y adquisiciones de la década”*

⁶ Diario Estrategia, Fusiones y adquisiciones, 11.06.2016.

2. LAS FUSIONES DE EMPRESAS

2.1 MARCO REGULATORIO

2.1.1 COMPARADO

Más de 90 países tienen una normativa que regula las fusiones, adquisiciones y concentraciones empresariales. En esta tendencia mundial se puede señalar los primeros países que dictaron reformas relativas a fusiones de sociedades como son, Alemania quien a través de una Ley denominada “Ley de Transformaciones” o Umwandlungsgesetz –UmwG–, de fecha 28 de octubre de 1994 y que entró en vigencia el 1 de enero de 1995, encuentra su origen en el artículo 1° de la Gesetz zur bereinigung des umwandlungsrechts –UmwBerG– (“Ley para la reunificación del Derecho de Transformaciones”), que regula: Las operaciones de fusión (“Verschmelzung”), división (“Spaltung”), transferencia de propiedad (“Vermögensübertragung”) y transformación (“Formwechsel”), cuyo objeto fue el unificar en un solo cuerpo normativo toda la regulación de las modificaciones estructurales, que hasta ese momento se encontraban dispersas en distintas normas, y ampliar el número de entidades que podían participar en las distintas operaciones de reestructuración.

Posteriormente Suiza con fecha del 3 de octubre de 2003– dicta “La suiza Loi fédérale sur la fusion –Lfus–27, que trata de la “scission, la transformation et le transfert de patrimoine”, la cual de manera amplia regula las mismas cuatro operaciones de qué trata la Ley Alemana. La regulación de la fusión realizada por la LFus no se limita sólo a las fusiones internas, sino que también aborda las fusiones internacionales, dictando nuevas normas de Derecho internacional privado al efecto.

Marcelo Mardones Osorio, en su trabajo sobre la “Extensión del Régimen de Fusión de Sociedades Establecido por la Ley N° 18.046”⁷, concluye éste señalando que, “*En el Derecho comparado pueden apreciarse algunos ordenamientos que recogiendo estas ideas han legislado sobre la materia, regulando de forma amplia y generalizada las operaciones de reestructuración. Las necesidades económicas actuales demandan la realización de operaciones de adecuación de las estructuras jurídicas de la empresa, a fin de alcanzar el tamaño óptimo y por lo tanto satisfacer el fin lucrativo al cual responde su existencia*”.

⁷ Página N°149.

Esto porque en la actualidad las economías globalizadas no discriminan al lugar donde debe encontrarse constituida o domiciliada la sociedad que resulta disuelta producto de la reunión del total de derechos o acciones en manos de una misma persona, las empresas tienen acceso a financiamientos externos, lo que genera la posibilidad de que la fusión se produzca respecto de una sociedad domiciliada en el extranjero.

En América Latina, es Brasil un caso interesante respecto a la normativa sobre Fusiones, donde se regularon éstas a inicios de los 90', pero a partir del 29 de mayo de 2012 entró en vigencia una nueva normativa con la implementación del análisis previo a una fusión en un plazo de 90 días. Esta nueva ley cambió la anterior, la cual analizaba la fusión ex post, permitiendo negociaciones entre el gobierno y la empresa para buscar soluciones a los problemas anticompetitivos, y dichos acuerdos serían puestos a disposición del público y de un tribunal que decide si se da o no la fusión. El 18 de marzo de 2015, la presidenta Dilma Rosset firmó el [Decreto 8.420/2015](#), que regula ciertas características de la Ley de Empresas Limpias. Este decreto ya se encuentra vigente. El cual establece una lista sustantiva de 16 elementos que se tomarán en consideración cuando las autoridades evalúen el programa de cumplimiento de una empresa. Dentro de las cuales, la atinente al tema tratado se refiere a la con numeral 14 “*la debida diligencia en las operaciones corporativas y de fusiones y adquisiciones*”.

En nuestro país:

2.1.2 LA LEY 18.046 SOBRE SOCIEDADES ANÓNIMAS

Es difícil encontrar una definición específica al concepto fusión, por lo que se utilizará la señalada en la Ley 18.046 de Sociedades Anónimas, en el inciso primero del artículo 99, “*la fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola*” y desde el punto de vista económico se puede entender como la concentración de grupos económicos o la reagrupación de empresas en unidades de mayor tamaño. Además, la señalada Ley prosigue indicando “*que la sucede en todos sus derechos y obligaciones y a la cual se incorpora la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.*”, también se entiende aplicable en esta materia a las sociedades de personas. El Servicio de Impuestos Internos en Oficio

N° 2.389 del 13.10.1997, en su respuesta a la consulta efectuada respecto a la viabilidad de fusionarse sociedades de personas que no se rigen por dicha Ley, ratificando el hecho que el término “fusión de sociedades”, se entiende aplicable en esta materia a las sociedades de personas y cuya Ley N° 3918 del 14.03.1923 las reconoce y reglamenta.

El mismo Oficio N° 2389 del 13.10.1997 ratifica la expresión de Fusión de Sociedades, donde el artículo 69 del Código tributario y la letra c, del N° 1 de la letra A del Artículo 14 de la Ley de la Renta, señalan que dentro de la fusión de sociedades se concibe comprendida también la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona.

Desde el punto de vista formal, el mismo artículo 99 Ley N° 18.046, de la Ley de sociedades anónimas, distingue 2 formas de fusiones propias:

2.1.2.1 FUSIONES PROPIAS O POR LEY,

2.1.2.1.1 Fusión por Creación

2.1.2.1.2 Fusión por Incorporación

La siguiente, no le son aplicables las normas del artículo 99 de dicha Ley.

2.1.2.2 Fusiones impropias o por compra⁸

⁸ Fusiones impropias o por compra: no obstante, la normativa ya mencionada sobre fusiones propias, cabe hacer presente que la reunión de todas las acciones o derechos sociales en manos de una sola persona jurídica. Dada esta situación, de acuerdo a lo que señala el N° 2 del artículo 103 de la Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas, establece que, por el solo ministerio de la ley, se produce la disolución de la sociedad cuyos derechos o acciones se concentran en una sola persona. La diferencia entre las fusiones propias e impropias, a la fusión impropia no le son aplicables las normas del artículo 99 de la Ley 18.046, inciso 1° y 4°.

2.1.2.1.1 LA FUSIÓN POR CREACIÓN



Está definida en el artículo 99 inciso 2° de la Ley N° 18.046 y señala “*Hay fusión por creación, cuando un activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se incorporan (aportan) totalmente a una nueva sociedad que se constituye*”.

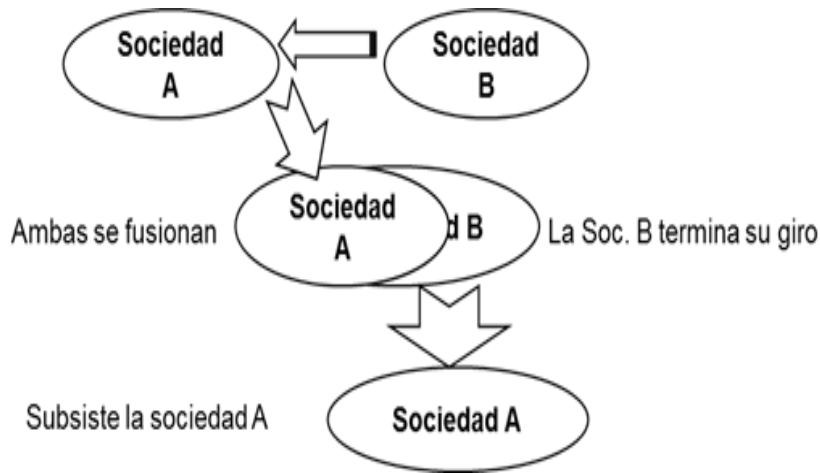
Consiste entonces en la disolución de dos o más sociedades, que se unifican o refunden en una sola entidad jurídica, la que nace y se constituye con la totalidad de los patrimonios y accionistas de las sociedades extinguidas y que las sucede a título universal en todos sus derechos y obligaciones.

La característica particular de esta forma de fusión es que se requiere que todas las sociedades fusionadas se extingan y posteriormente la creación de una nueva sociedad.

Lo primero que ocurre, es la extinción de todas las sociedades que intervienen en la fusión. Esto significa que todas las sociedades que intervienen son afectadas de la misma forma, vale decir, todas ellas deben disolverse como requisito previo a la incorporación de sus patrimonios íntegros y accionistas o socios, a una sociedad creada al efecto.

En segundo término, se requiere la creación de una nueva sociedad, a la que se incorporan la totalidad de los patrimonios y accionistas de las sociedades fusionadas.

2.1.2.1.2 LA FUSIÓN POR INCORPORACIÓN O ABSORCIÓN



Está definida en el inciso 3° del artículo 99 de la Ley N° 18.046 y señala lo siguiente: “*Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos*”.

Consiste en la disolución de una o más sociedades, que se unifican y refunden con una sociedad preexistente que incorpora bajo su estructura societaria los patrimonios y accionistas de las sociedades extinguidas, y que las sucede a título universal en todos sus derechos y obligaciones.

Esta forma se caracteriza porque, primeramente, es necesario la subsistencia de una de las sociedades, llamada absorbente, la que conserva su personalidad jurídica, para que de esta forma incorporar patrimonios y cuerpos sociales de las restantes sociedades (sociedades absorbidas). La absorbente, en consecuencia, incrementa su propio patrimonio y cuerpos sociales.

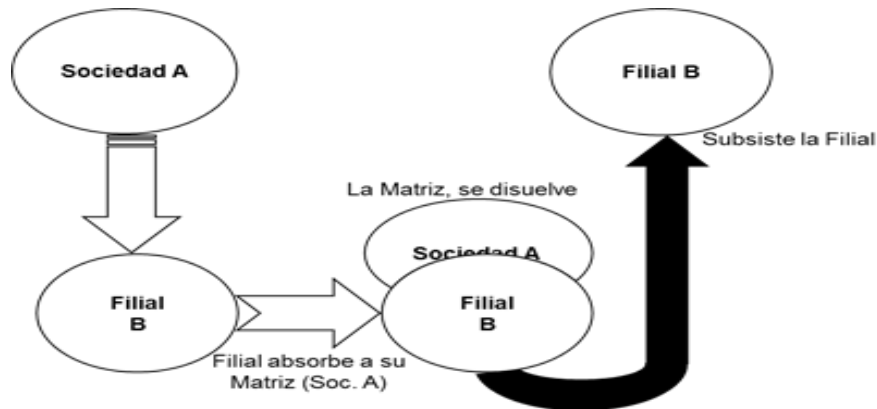
Posteriormente se requiere de modificaciones estatutarias en la sociedad absorbente, la que deberá adecuar sus estatutos a las nuevas condiciones sociales producto del incremento contable de su patrimonio y la incorporación de nuevos accionistas.

La principal modificación estatutaria es el aumento de capital social en la absorbente, por la incorporación de los patrimonios de las sociedades absorbidas, para luego emitir y canjear las acciones representativas de este aumento de capital.

El cuadro siguiente detalla las principales características de ambos tipos de fusiones señaladas precedentemente:

Ítems	Características	Descripción
1	Disolución	Ocurre la disolución o extinción de al menos una de las sociedades fusionadas. En la fusión por creación, todas las sociedades se disuelven para crear una nueva. En la fusión por incorporación deben disolverse todas, menos una, la que absorbe a las restantes.
2	Liquidación	No existe liquidación de las sociedades que se disuelven. (Artículo 99 inciso 4° Ley N° 18.046, debido a que no existe, pago de deudas, división ni distribución de los bienes de los patrimonios que se fusionan, ya que la totalidad de éstos, como un todo pasan a la sociedad fusionante).
3	Transmisión	Se produce una “Transmisión” a título universal de los patrimonios a la sociedad creada o a la absorbente, en un solo acto jurídico. (Inciso 1° del artículo 99 de la Ley N° 18.046.
4	Totalidad	Se produce una incorporación completa de los accionistas de las sociedades que se disuelven a la sociedad resultante de la fusión. (Inciso 1° artículo 99 de la Ley N° 18.046). Esta incorporación de los cuerpos sociales comprende la “Totalidad” de los accionistas de las sociedades fusionadas, salvo que se ejerza el derecho a retiro por parte de los accionistas disidentes. La integración asociativa se efectúa mediante el canje de acciones a los accionistas de las sociedades fusionadas. Este canje representa la nueva participación social de los cuerpos sociales, en el nuevo patrimonio resultante de la fusión.

2.1.3 FUSIÓN INVERSA



Para este tipo particular de fusión, no existe expresamente una normativa legal que las contemple como tal, por ello utilizaré como referencia el trabajo publicado sobre Fusión Inversa⁹, considerando aspectos relevantes para su comprensión.

Se considera que ésta, es una sub-clasificación de Fusión, dada por sus particulares características, originadas por la carencia de enajenación para materializar este tipo de operación, donde es la filial quien absorbe a su matriz, poseyendo con esto los elementos generales y comunes de toda fusión.

No obstante, no estar definida como tal, se puede señalar que ésta se encuentra contenida en el artículo N° 99 de la Ley N° 18.046, dado que la conceptualización de la definición de fusión es en términos amplios, por lo que abarcaría a este tipo de fusión. Si bien es cierto que no existe un tratamiento expreso en nuestra legislación, es aplicable ésta, puesto que no existe una prohibición expresa que limite su aplicación.

El Servicio de Impuestos Internos, en respuesta a la consulta efectuada donde la sociedad filial absorberá a su matriz, es que mediante el Oficio N° 3850 del año 2001, señala que en la medida que exista un pago efectivo por parte de la sociedad absorbente o receptora al adquirir acciones de la sociedad absorbida, hecho verificable con la adquisición de las acciones antes de producirse la fusión, para que la diferencia que se produzca entre el valor de adquisición registrado en la sociedad y el valor que representan en el patrimonio de la

⁹ Revista N° 7 del año 2012, paginas 67 -87, Fusión Inversa, Carmen Jorquera y Cristian Pincheira.

sociedad absorbente, pueda ser distribuida entre los activos no monetarios o al no existir tales activos, la diferencia debe ser amortizada en un lapso determinado de tiempo entre los activos monetarios.

Este procedimiento es aplicable independiente a cualquier tipo de fusión. Los efectos tributarios que se producen en este tipo de fusión, son los mismos generados en la fusión por incorporación o impropia.

En cuanto a su aplicación, puede ser realizada en las sociedades de capital como otros tipos sociales, como son las sociedades de personas.

Puede tratarse de una fusión propia por incorporación, pero no por creación puesto que no subsistiría la filial. En cuanto a la fusión inversa impropia, no existe jurisprudencia administrativa al respecto.

En el nuevo reglamento de Sociedades Anónimas, vigente desde el 4 de octubre de 2012 según N° 702, el cual contempla en su artículo 62 la situación por la cual se adquieren acciones de propia emisión, las que deben ser enajenadas en el plazo de un año, de lo contrario deberán ser canceladas quedando el capital disminuido de pleno derecho.

Las sociedades de personas, en el evento que la filial adquiriera el 100% de los derechos o acciones de su matriz, donde ésta última desaparecería como socio, haciéndose dueña la filial de sus propios derechos sociales por transmisión del patrimonio de la matriz. Al existir en los estatutos de la sociedad una cláusula de continuidad en caso de muerte de uno de sus socios, permitiendo la continuidad de la sociedad, la confusión¹⁰ conlleva la disminución del capital social, cuyo efecto se produce ipso facto al momento de la fusión, por lo que deberán modificar los estatutos sociales, señalando las causas de ello y la participación que les corresponde a los actuales socios.

El Servicio de Impuestos Internos, en respuesta a otra consulta efectuada, donde la sociedad filial absorbería a su matriz, es que mediante el Oficio N° 1916 del año 2015, señala que: *“No resulta aplicable lo dispuesto en los incisos tercero y siguientes, del número 9, del artículo 31 de la LIR, a la fusión en que una sociedad por acciones absorbe a una sociedad anónima que*

¹⁰ Al producirse la fusión inversa, las calidades de socio y sociedad las reúne una sola persona, lo que es jurídicamente inviable, por lo que se produciría la extinción de los derechos sociales, por un modo de extinguir las obligaciones denominado confusión.

es accionista de la filial, por cuanto la absorbente no ha efectuado una inversión en derechos sociales o acciones de la sociedad absorbida, requisito esencial exigido por la disposición legal citada”.

En el Boletín Técnico N° 72 del Colegio de Contadores de Chile A.G., respecto de las fusiones de empresas las señala como un caso claro producto de una combinación de negocios e instruye como deben ser registradas y además las referencia como una modalidad tradicional de negocios observadas en nuestro país.

En la actualidad ha sido reemplazada por las normas IFRS, específicamente la N° 3 Combinaciones de negocios, emitida el 1 de enero de 2012.

2.2 NATURALEZA JURÍDICA DE LA FUSIÓN

No se pueden desconocer las repercusiones económicas y financieras por efecto de un proceso de fusión de sociedades, ni tampoco que ésta obedece a una serie de actos de connotación jurídica, cuya certeza es importante para determinar los efectos en los tributos, de los entes que intervienen.

Es por ello que, para entender la naturaleza jurídica de la fusión, existen dos corrientes: las corporativistas y las contractualistas.

Las corrientes corporativistas, que consideran la fusión como un acto social o corporativo y son las juntas de accionistas, las que deciden la fusión.

Las teorías contractualistas, en cambio, señalan que la esencia de la fusión radica en el vínculo jurídico que se debe producir entre las entidades para que se materialice la fusión, esto es un acuerdo de carácter contractual.

Una posición intermedia sería que la fusión tiene una naturaleza contractual corporativa, que se concreta por medio de un convenio contractual de fusión, previo acuerdo y actos internos que trascienden en la decisión de la fusión.

De su naturaleza jurídica podemos distinguir 3 efectos en la fusión de sociedades:

La desaparición de una o más sociedades, ya sea para dar lugar a una nueva sociedad o bien la subsistencia de una de ellas, por lo que se deberá proceder a reformar o modificar sus estatutos, debido que la sociedad fusionada o absorbida no continuará en la nueva sociedad o en la subsistente, donde el poder de disposición sobre el patrimonio pasará de una sociedad a otra, es decir cambiará el titular jurídico.

La Ley de la Renta, reconoce la fusión impropia en la letra c) del N° 1 letra A del artículo 14, señalando que dentro de las fusiones de sociedades se entienden comprendidas también la reunión total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, debiendo considerarse los mismos efectos que rigen para las fusiones propias.

La integración de patrimonios es una consecuencia de la fusión, por lo que el traspaso de patrimonios de la o las sociedades que desaparecen a la sociedad que se crea o que subsiste, se funda en una transmisión cuyo título y modo de adquirir es la Ley.

Inclusión de nuevos socios y canje de acciones, si se trata de una sociedad de personas, se incorporan a la nueva sociedad o a la que subsiste, todos los socios de la sociedad o sociedades que desaparecen, para lo cual se debe establecer una relación porcentual de cada uno de ellos y quedar establecido en la escritura de fusión. Respecto de las sociedades anónimas, del nuevo capital de la sociedad que se crea o subsiste, esta última deberá emitir acciones de canje equivalentes a la relación de las acciones de las sociedades que desaparecen y siguiendo las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, el costo tributario de dichas acciones de canje se mantiene inalterable igualmente, la fecha de adquisición de las acciones que tenían antes de la fusión se mantiene, a la que originalmente poseían.

2.2.1 REQUISITOS DE FORMALIDAD

Dependiendo del tipo social, serán los requisitos formales que deben cumplir:

Las sociedades anónimas, al tenor de lo dispuesto en la Ley 18.046 sobre sociedades anónimas y su reglamento, contenido en el D.S. N° 702, de 2011, del Ministerio de Hacienda.

Según lo establecido en el artículo 57 N° 2 de la Ley 18.046 tanto la fusión por creación como por incorporación, deberán ser aprobadas por la Junta General Extraordinaria de Accionistas, ante la presencia de un Notario Público quien deberá certificar que el acta es la fiel expresión de lo ocurrido y acordado en la reunión, también teniendo consideración con lo dispuesto en el artículo 67 N° 1 de la misma Ley, se requerirá el voto conforme de las dos terceras partes de las acciones emitidas con derecho a voto.

Adicionalmente se debe dar cumplimiento a las exigencia establecidas en el inciso final del Artículo 99 de la misma Ley: i) Elaborar balancea auditados, debiendo ser aprobados por la junta de accionistas y ii) si el pacto de fusión lo estipula, se deben evacuar informes periciales que determinen la valorización de los activos y pasivos del patrimonio, del capital que conformará la nueva sociedad o el aumento que correspondería realizar en la sociedad absorbente, como así mismo, valorizar las acciones de las respectivas sociedades.

Una vez aprobados por la Junta General de Accionistas, los balances auditados y los informes periciales que procedieren de las sociedades objeto de la fusión y los estatutos de la sociedad absorbente o creada, según sea el caso, el directorio de ésta deberá distribuir directamente las nuevas acciones entre los accionistas de éstas en la proporción que les correspondiere.

Lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley 18.046, señala que ningún accionista a menos que consienta en ello, podrá perder su calidad de tal, con motivo de un canje de acciones, fusión, incorporación, transformación o división de una sociedad anónima.

El artículo 108 de la Ley 18.046 dispone que los acuerdos de la junta de accionistas, deben constar en escritura pública, cuyo extracto deberá publicarse en el Diario oficial e inscribirse en el Registro de Comercio, dentro del plazo de 60 días, contados desde la fecha de la escritura, su incumplimiento hará solidariamente responsable a los directores de la sociedad por el perjuicio que el incumpliendo causare.

De tratarse de una fusión impropia, realizada por una sociedad anónima abierta, el directorio deberá informar a la Superintendencia antes de aceptar el traspaso que provocará la unidad en la propiedad accionaria con la consecuente disolución, dado que dicha disolución puede llevar a confusión de las cuentas sociales con las personales de los accionistas, aun cuando jurídicamente corresponde que tengan vidas independientes.

Las actas de las juntas de accionistas de las sociedades que participan en la fusión pueden reducirse conjuntamente en una misma y única escritura pública o bien separadamente. En caso de optar por reducir las actas en una sola escritura pública, se realizará un solo extracto de ésta, en el que se debe dejar constancia de la extinción de las sociedades absorbidas y de ser su continuadora legal la sociedad absorbente o la que se crea.

Dicho extracto se debe registrar y publicar con las mismas formalidades de una modificación de estatutos, si se trata de una fusión por absorción o, como una nueva inscripción social, en el caso de una fusión por creación. Además, se debe tomar nota de la fusión, al margen de cada inscripción de las sociedades que se disuelven.

Las disposiciones señaladas para las sociedades anónimas, se entienden aplicables también en lo que resulte pertinente a la fusión de otro tipo de sociedades, como sería el caso de, las sociedades de personas, quienes no tienen una regulación especial. Como ejemplo de adecuación es lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 18.046, donde la fusión de la sociedad es materia que debe ser aprobada por la junta general extraordinaria de accionistas, mientras que, en el caso particular de las sociedades de personas, se deberá cumplir con lo pactado en el contrato social y con todas las formalidades para concretar una modificación de los estatutos sociales. A falta de estipulaciones del contrato social, se deberán aplicar las reglas relativas a la administración de la sociedad colectiva mercantil, contenidas en el párrafo 4, del Título VII, del Libro II del Código de Comercio.

El Servicio de Impuestos Internos, ha instruido al respecto “Que la figura jurídica de la fusión, también es aplicable a las Sociedades de Personas”, en Oficio N° 2.389 de 1977 y Oficio N° 1046 de 2011.

2.2.2 OPORTUNIDAD EN QUE SE MATERIALIZA LA FUSIÓN

Como regla general se puede señalar lo dispuesto en el artículo 158 del D. S. 702, de 2011 del reglamento de la Ley de Sociedades Anónimas, que establece que se considera como fecha de la fusión, aquella en que surte efecto la aprobación de la fusión de acuerdo con el artículo 5 de dicho reglamento. Según esta última norma, la modificación de estatutos produce efectos a contar de la fecha de reducción a escritura pública del acta de la junta extraordinaria de accionistas que acuerde la fusión.

Por lo tanto, una vez concretadas las solemnidades de inscripción y publicación, debe entenderse que la fecha de adquisición de la sociedad que se crea o por la sociedad absorbente, corresponde a la fecha de escritura de fusión de sociedades.

En el caso de la fusión impropia, hay que tener presente que de acuerdo al artículo 103 de la Ley 18.046 se consagra como una causal de disolución por el solo ministerio de la Ley. Sin embargo, su causa es derivada por la transferencia de acciones, razón por la cual sus efectos deben considerarse a lo dispuesto en el artículo 41 del Decreto N° 702 de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 6 de julio de 2011, el cual señala que, en el caso de cesión de acciones, ésta producirá efecto entre las partes desde su celebración, y respecto de la sociedad y de terceros, desde el momento de la inscripción del nuevo titular en el Registro de accionistas.

Las sociedades de personas, teniendo en consideración que la cesión de derechos sociales se debe realizar con el consentimiento de los demás socios, debe verificarse por escritura pública, lo que conlleva a la modificación de los estatutos sociales. Por lo tanto, deberá entenderse materializada la fusión a la fecha de la escritura pública, en la cual constan los hechos, aplicando las mismas reglas de las fusiones propias.

El Servicio de Impuestos Internos mediante el Oficio N° 492 de 2015, sostiene que para estar en presencia de este tipo de fusión, la reunión del total de derechos o acciones de una sociedad en manos de un solo titular, necesariamente debe producirse la disolución de la referida sociedad, (no así el caso de las sociedades, que de acuerdo a las disposiciones legales que las regulan, mantienen su personalidad jurídica), de acuerdo con el estatuto jurídico que la rija, consecuentemente, por el solo ministerio de la Ley, los bienes que formaban parte del patrimonio de la sociedad disuelta pasan al dominio del adquirente del total de los derechos o acciones, siendo la Ley el modo de adquirir dichos bienes.

El mismo oficio también señala que la Ley no hace distinción en cuanto al lugar donde debe encontrarse constituida o domiciliada la sociedad que resulta disuelta producto de la reunión del total de derechos o acciones en manos de una misma persona, abriéndose la posibilidad de que este tipo de fusión se produzca respecto de una sociedad domiciliada en el extranjero, siempre que se tratare de una “sociedad” conforme a la legislación que le sea aplicable y que la operación provoque la disolución de ésta.

Si bien es cierto, la Ley 18.046 sobre sociedades anónimas es la que reglamenta las fusiones de sociedades, el Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 2.389 del 13.10.1997 sobre la consulta respecto a la viabilidad de fusionarse sociedades de personas que no se rigen por dicha Ley, ratifica el hecho que el término “fusión de sociedades”, se entiende aplicable en esta materia a las sociedades de personas, cuya Ley N° 3918 del 14.03.1923 las reglamenta.

2.2.3 ALGUNAS OBLIGACIONES DISPUESTAS POR EL ORGANISMO FISCALIZADOR.

(Según se detalla en anexo)

2.2.4 EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA FUSIÓN

- a) Efectos respecto de los socios o accionistas que se integran a la sociedad que se crea o subsiste.
- b) Efecto en los bienes, derechos y obligaciones que forman parte del patrimonio de la o las sociedades que desaparecen.
- c) Efecto en la Renta Líquida Imponible y los Impuestos.
- d) Efecto en las Utilidades Tributables y no Tributables.
- e) Efecto en el Fondo de Utilidades Financieras
- f) Efecto en los retiros en exceso.

El Servicio de Impuestos Internos como ente fiscalizador, es quien le corresponde velar por el correcto cumplimiento de todas las obligaciones tributarias y es su deber analizar diversos aspectos para efectos de hacer uso de sus facultades fiscalizadoras, por ello ha podido evidenciar algunas prácticas elusivas en procesos de reorganizaciones de empresas.

Respecto a la elusión tributaria, utilizare lo señalado por el académico señor José Yáñez¹¹. *“El concepto elusión tributaria resulta a veces un poco más difícil de entender, pues para algunos autores es una acción lícita, y para otros, es una acción ilícita. Algunos autores han puesto su atención en que a veces los textos legales no son lo suficientemente claros y completos, dejando vacíos y espacios que pueden ser objeto de interpretación. Los contribuyentes y sus asesores pueden hacer interpretaciones que a veces coinciden con las de la autoridad, en cuyo caso aprovechar estas interpretaciones para disminuir la responsabilidad tributaria es legal. Sin embargo, puede ocurrir que la interpretación del contribuyente no corresponda a la de la autoridad. Si en este caso el contribuyente aplica su interpretación para reducir su carga tributaria está incurriendo en una acción ilegal. Esto da origen a contiendas legales entre el contribuyente y la autoridad tributaria”.*

2.2.4.1 PLANES DE FISCALIZACIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

El Servicio de Impuestos Internos, consciente de esta realidad en que se evidencian efectos tributarios y donde se ha concentrado algún tipo de estas prácticas, es que ha desarrollado programas de fiscalización dirigidos específicamente al tipo de reorganización que se trate. También como se puede apreciar en las publicaciones anuales de su plan estratégico, solo considerando los dos últimos años:

PLAN ESTRATEGICO 2015

Lo señalado para este período: *“En Operación Renta, planes especiales contra la evasión y la elusión agresiva, llevados a cabo a través de tratamientos de tipo masivo, selectivo, integral, aleatorio o escalonado, de acuerdo a la priorización y certeza de los riesgos analizados.*

Fusiones y Adquisiciones. Se busca controlar el cumplimiento tributario de los contribuyentes en relación a las operaciones de fusión y adquisición de empresas chilenas, ya sea que la operación se realice de manera directa por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile o de manera indirecta a través de los controladores de la empresa en el exterior”.

¹¹ EVASIÓN VERSUS ELUSIÓN, Sr. José Yáñez Henríquez, página 222, CET N°6/2012.

PLAN ESTRATEGICO 2016

“Control del comportamiento agresivo. En línea con las acciones iniciadas durante el año 2015, y considerando los recursos adicionales de fiscalización provistos con motivo de la reforma tributaria, como la norma general anti elusiva, la coordinación global en materias de fiscalización internacional, a contar del segundo semestre de 2016 comenzarán a desplegarse en las Direcciones Regionales trabajos especiales dedicados al monitoreo y control del comportamiento agresivo. Hará uso cuando corresponda de las atribuciones conferidas en la norma anti elusiva establecida en la Ley de N°20.780 y cuya vigencia fue precisada mediante la Ley N°20.899 de éste año. Al respecto, según se informó en su oportunidad el Servicio ha resuelto la creación de un equipo especial de análisis de la elusión tributaria y la publicación de un catálogo de situaciones que se consideren elusivas”.

2.2.4.2 NORMAS ANTI ELUSIÓN INCORPORADAS POR LA LEY N° 20.780 DE 2014.

Como se ha señalado el legislador, en su empeño de evitar aquellas prácticas donde las reorganizaciones se prestaban para disminuir la capacidad contributiva, o se prestara para abuso de la norma, realizó numerosos ajustes a la Ley de la renta mediante normas de control, las que con el transcurso del tiempo demostraron ser insuficientes. A raíz de ello es que mediante la Ley N° 20.780 incorporó en el Código tributario nuevas normas anti elusivas que contemplan la buena fe de los contribuyentes, el abuso de la norma y donde la legítima razón de negocios no se puede basar en el objetivo de pagar un menor impuesto.

Los nuevos artículos incorporados al Código Tributario señalan:

“Artículo 4° bis. Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos impositivos en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis. (1)” y,

“Artículo 4° ter. Los hechos impositivos contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse”.

El Servicio de Impuestos Internos, recientemente ha publicado un Catálogo de esquemas tributarios, actualizado al 30 de noviembre de 2016, con un listado de situaciones que a su juicio según señala, *“Podrían ser estudiadas a objeto de precisar si constituyen planificaciones tributarias agresivas o elusión”*.

3. NORMAS DEL ARTÍCULO 14 LIR APLICABLES A LAS REORGANIZACIONES DE EMPRESAS ANTES DEL 31.12.2016 Y SUS MODIFICACIONES EN LA LEY N° 20.899 DE 2016.

3.1 ORIGEN DEL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES

Antes de referirme a la Reforma Tributaria y su entrada en vigencia, quisiera reconocer al sistema tributario actualmente vigente en nuestro país y que nos rige desde la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 18.293 del día 31 de enero de 1984. A modo de hacer historia en dicho año las empresas en nuestro país no tenían capacidad para financiar sus inversiones, el sistema financiero estaba en crisis, Chile estaba en mora de su deuda externa, entre otros problemas económicos existentes en el país. Dicha reforma vino a instaurar nuevas reglas, porque las existentes obligaban a tributar con el Impuesto de Primera Categoría y los impuestos finales, Global Complementario o Adicional, tan pronto la empresa generara utilidad y en el mismo ejercicio comercial. Las nuevas normas se esbozan al siguiente modo de recuento de hechos:

Todas aquellas empresas que se encuentran obligadas a determinar su renta efectiva a través de contabilidad completa y balance, deberían tributar anualmente sobre sus utilidades percibidas y/o devengas, con un impuesto denominado de primera categoría y según la tasa que se encuentre vigente.

Por otra parte, los dueños de empresa, como persona natural, socios o accionistas de empresas están obligados a tributar con Impuesto Global Complementario o Adicional, basado el primero en una escala progresiva de tasa y el segundo en tasa proporcional, que se aplica sólo cuando dichas rentas sean retiradas o distribuidas, vale decir, percibidas.

Además, por otro lado, el impuesto de primera categoría pagado por la empresa, se transforma en un crédito contra el Impuesto Global Complementario, si dicho crédito resulta superior e este último, el exceso se devuelve a la persona natural también denominado contribuyente. En definitiva, el verdadero tributo que grava las utilidades empresariales es el Global Complementario, lo cual el impuesto de primera categoría se transforma en un mero anticipo. No obstante, si los propietarios de las empresas no tienen domicilio ni son residentes en Chile, sus utilidades remesadas se afectan con el impuesto Adicional con tasa proporcional

de un 35% en remplazo del impuesto Global Complementario, utilizando como crédito el impuesto de primera categoría pagado por la empresa.

Según lo señalado anteriormente, nuestro sistema tributario se vio en la necesidad de instaurar un registro obligatorio denominado Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de Utilidades Acumuladas¹², con el objetivo de:

- ✓ Controlar el monto de las utilidades tributarias acumuladas desde el 01.01.1984, su retiro o distribución.
- ✓ Controlar el monto del crédito de primera categoría existente dentro del monto de las citadas utilidades tributables, dependiendo con la tasa que fueron afectadas.
- ✓ Determinar el orden de imputación de los retiros o distribuciones, siempre a las más antiguas, letra d), del N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta.
- ✓ Determinar el monto máximo de tributación en Global Complementario o Adicional en ciertos casos.
- ✓ Imputar retiros o dividendos al Fondo de Utilidades No Tributables, cuando no haya FUT.
- ✓ Controlar los retiros en exceso.

3.2 NORMATIVA DEL ARTÍCULO 14 LETRA A N° 1 LETRA C, LA REINVERSIÓN EN CASO DE FUSIÓN DE SOCIEDADES.

El Artículo 14 letra A N° 1 letra c señala que *“Las rentas que se retiren para reinvertirlas en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o distribuidas por ésta. Igual norma se aplicará en el caso de transformación de una empresa individual en sociedad de cualquier clase o en la división o **fusión de sociedades**, entendiéndose en esta última la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona...”*.

¹² Resolución N° 891, del 28.03.1985, modificada según Resolución N° 738 del 7.03.1986.

Por lo que las utilidades acumuladas en el libro FUT de la sociedad o sociedades que desaparecen producto de la fusión se entenderán reinvertidas en la nueva sociedad o en la subsistente. Para ello se debe determinar a la fecha en que se materializa ésta, el resultado tributario de la sociedad o sociedades que desaparecen con la finalidad de establecer el saldo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), que será traspasado a la sociedad que se crea o que subsiste. Igual tratamiento tendrá el Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT).

Como ya se señaló que si bien el control de las utilidades tributables se dispuso desde el año 1984, se publica la Resolución Exenta N° 2154 el año 1991 para regular su confección y así en adelante podemos observar a través del tiempo que mediante diversos pronunciamientos administrativo el legislador dicta circulares y oficios para así ir llenando vacíos de la Ley o a interpretar sus disposiciones para su aplicación en aquellas materias por nombrar algunas tales como, el orden de imputar los dividendos de sociedades anónimas, las devoluciones de capital, las pérdidas tributarias, gastos rechazados, retiros en exceso o algunos temas relacionados con las reorganizaciones empresariales, para llegar al día de hoy y decir que finalmente resulta ser más clara su aplicación y función.

3.3 RAZONES ADUCIDAS PARA ELIMINAR EL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES Y PROPUESTA DE TRIBUTAR SOBRE RENTAS ACUMULADAS.

Si bien es cierto que la Ley N° 18.293 buscaba potenciar la inversión en nuevas actividades empresariales y promover el ahorro de capital, aumentar el empleo y atraer la inversión extranjera, hoy en día, se puede verificar que finalmente dicha Reforma Tributaria fue efectiva ya que logró el objetivo propuesto de reactivar la economía afectada por una crisis económica severa en el año 1982.

Hoy existe un sistema financiero competitivo, un Mercado de Capitales desarrollados y la inserción a un mundo globalizado donde las empresas tienen acceso a financiamientos externos, generando la posibilidad de eliminar este registro de FUT.

Se señala también que eliminar el FUT, es para superar el déficit estructural de las arcas fiscales. Dado que en el transcurso de los años, se tradujo en miles de millones de pesos en utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), con ello la postergación del pago de impuestos finales de parte de los propietarios de las empresas, permitiéndoles solicitar devoluciones del impuesto corporativo pagado en años anteriores cuando sus empresas generaban pérdida, así como también se prestó para planificaciones tributarias con el objetivo de retirar dichas utilidades sin que éstas pagaran impuestos finales, crear empresas de papel y/o de inversiones para postergar indefinidamente la tributación final, disminuir la carga tributaria, dejarla o hacerla cero, o la planificación de términos de giro con retiros en exceso, etc..

El Legislador, a su vez también, tratando de evitar dichas prácticas realizó numerosos ajustes a la Ley de la renta mediante normas de control, señaladas en publicaciones de plan estratégico, las que con en el transcurso del tiempo demostraron ser insuficientes.

Lo dispuesto en el Artículo 3º transitorio de la Ley 20.780/20899, señala que:

Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Además, se establece un Régimen de Opción de Tributación sobre Rentas Acumuladas, con el objeto de eliminar las utilidades registradas en el libro FUT. Para ello se propone la aplicación de un impuesto único y sustitutivo sobre una parte de dichas utilidades, las cuales quedan posteriormente calificadas como ingreso no constitutivo de renta, debiendo en consecuencia incorporarse al registro FUNT¹³, entendiéndose, que tales rentas una vez pagado el referido tributo, tendrían completamente cumplida su tributación con los impuestos finales a la renta.

¹³ Incidencia normas Anti elusión Ley N° 20.780, Artículo 4 bis y ter Código Tributario, Revista 11 de 2014, Antonio Faúndez.

El Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular N° 10 del año 2014, imparte instrucciones respecto del impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de 2014 y del impuesto único y sustitutivo sobre los retiros en exceso que se mantengan a esa misma fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780.

Explica a su vez que se trata de un régimen opcional y transitorio de pago sobre el saldo de rentas acumuladas en el FUT que se determine al 31 de diciembre de 2014, por el que pueden optar las empresas, comunidades o sociedades que sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa y cumplan los requisitos que la norma señalada establece.

La Ley contempla la aplicación de un impuesto sustitutivo del Impuesto Global Complementario (IGC) o del Impuesto Adicional (IA) que afectaría a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, al momento del retiro o distribución de dichas cantidades.

Como regla general, tal impuesto se aplicará con una tasa de 32%. No obstante, la Ley contempla la posibilidad que en ciertos casos pueda aplicarse una tasa especial variable.

Cumplidos los requisitos para cada caso, (Tasa de impuesto sustitutivo o Tasa especial variable), todos referidos en la circular, señalando además ésta que podrán ejercer la opción declarando y pagando el impuesto que corresponda, a través del formulario 50, cuyas instrucciones el Servicio determinará mediante resolución, solamente durante el año comercial 2015. Terminado dicho período, caduca el derecho de los contribuyentes para optar por el régimen alternativo de tributación.

Señala que las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo, no se consideran retiradas, remesadas o distribuidas a él o a los contribuyentes del impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda, y deberán deducirse del registro FUT a que se refiere la letra a) del N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta y paralelamente anotarse en calidad de ingresos no constitutivos de renta, en el Registro de Utilidades No Tributables (FUNT) que establece la letra b) del N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, dado que se entenderá que han cumplido totalmente su tributación, ya sea el impuesto global complementario o adicional según

corresponda. Se debe informar al Servicio el monto final de las utilidades que se acogieron al régimen voluntario.

Una nueva Circular 17 del 13 de abril de 2016, viene a complementar lo ya instruido en la Circular N° 70 de 2014, respecto del impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas, considerando esta vez lo dispuesto en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899, respecto del todo o parte del saldo de FUT que se determine al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016 respectivamente, según corresponda, señalando que se aplicarán las mismas reglas establecidas en el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 que ya fueron instruidas.

Al respecto, señala que los contribuyentes podrán optar durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril del año 2017, por aplicar un impuesto sustitutivo con una tasa general de 32%, o una tasa variable que deberá determinarse según el caso y siempre que se cumplan los requisitos que la Ley establece, terminado dicho periodo, caduca el derecho de los contribuyentes para optar por el régimen alternativo de tributación. Además, señala que las utilidades afectas al impuesto sustitutivo se podrán retirar o distribuir sin afectarse con los impuestos finales, en cualquier oportunidad en que el contribuyente lo decida, sin la obligación de seguir un orden de imputación.

3.4 LA LEY N° 20.780 SUSTITUYE EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA DE 1974.

4.4.1 UNO DE LOS PROPÓSITOS, DE PONER FIN AL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES.

En el Mensaje del proyecto de Ley de la Reforma Tributaria que el ejecutivo envió al Congreso uno de los propósitos fijados, fue poner fin a aquellas planificaciones tributarias elusivas, lo que finalmente se tradujo en una menor recaudación fiscal donde “la exención de mayor envergadura corresponde al mecanismo del FUT, que ha costado en promedio al Fisco un 1,77% del PIB anual durante el período 2009-2013¹⁴.”

¹⁴ Mensaje del proyecto, ingresado a la Cámara de Diputados, con fecha 1/04/2014, boletín N° 9290-05.

La Ley N° 20.780 de 2014 de acuerdo al N° 4 del Artículo 1, sustituyó totalmente el Artículo 14 de la Ley 824 sobre impuesto a la renta de 1974. Establecía que los dueños de las empresas deberían tributar por la totalidad de las utilidades. No olvidar que dichas utilidades sólo se encontraban gravadas con el impuesto de primera categoría, quedando pendiente la aplicación de los impuestos que afectaban a los propietarios, vale decir, los impuestos global complementario o adicional, dependiendo del domicilio o residencia de éstos últimos. Por regla general, los referidos impuestos se devengan en el momento que las rentas sean retiradas, remesadas o distribuidas, evento de no ocurrir, provocará que las utilidades continuarán con su tributación final pendiente.

3.5 LA LEY N° 20.899, QUE SIMPLIFICA EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN A LA RENTA DE LA LEY N° 20.780 DE 2014.

Desde la publicación de la Ley N° 20.780, la cual contemplaba un proceso de gradualidad para su total implementación, a raíz de lo cual, se fueron difundiendo sus contenidos en cursos, seminarios, talleres, etc., en conjunto con la participación de representantes del Estado quienes deben aplicar y fiscalizar sus disposiciones y profesionales relacionados con el área tributaria.

En el mensaje de la Presidenta de la Republica, de fecha 9 de diciembre de 2015 y con el que da inicio a trámite el proyecto de Ley que simplifica el sistema de tributación a la Renta, señala: “Esta gradualidad y participación ha llevado al Gobierno a la convicción de que, en esta etapa de la implementación de la Reforma Tributaria, resulta pertinente volver sobre aquel principio que, de acuerdo a la experiencia nacional e internacional, permite cumplir de mejor forma los objetivos del sistema tributario al menor costo posible para el Estado y los contribuyentes. Ese principio no es otro que el de “simplicidad”. La habitual complejidad del sistema tributario suele ser la causa del incumplimiento involuntario de las obligaciones de los contribuyentes, muchos de los cuales, especialmente en el segmento pequeñas y medianas empresas, carecen de los recursos necesarios para contar con una oportuna y completa asesoría para tales fines, que la simplificación de la legislación facilita su comprensión y aplicación por parte de las empresas y el estado”, que se ha considerado la opinión de

expertos tributarios, economistas, académicos, contribuyentes y de la administración tributaria, permitiendo identificar formas de simplificar el sistema tributario, cautelando los principios esenciales de esta Reforma Tributaria, los cuales son: “Aumentar la recaudación tributaria en alrededor de 3 puntos del PIB; para el financiamiento de la reforma educacional y también otras iniciativas en el ámbito de la protección social; que los más beneficiados por el desarrollo del país hagan un mayor aporte en pos del bienestar común y combatir la evasión y la elusión¹⁵”.

A poco andar, con fecha 08.02.2016 se publica en el diario oficial la Ley N° 20.899 con el propósito de simplificar el sistema de tributación a la Renta de la Ley 20.780, de 2014.

Referencialmente, la Ley N° 20780 señalaba que a partir del 1° de enero de 2017 a través de su artículo 1° sustituiría el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que de dicha fecha en adelante corresponderá la aplicación de la normativa como sigue:

“Artículo 1°.- Introdúcense, a contar del 1 de enero de 2016, las siguientes modificaciones en la ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del decreto ley N° 824, de 1974, en lo que compete al tema tratado.

Sin embargo, la Ley 20.899 introduce mediante su Artículo 8°, las siguientes modificaciones a lo señalado en la Ley N° 20.780 de 2014:

3.5.1 MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 20.899.

3.5.1.1 MODIFICA EL ARTÍCULO 1° QUE MODIFICA LA LEY DE LA RENTA.

Cambia el artículo 1°, que modifica la Ley sobre impuesto a la Renta de la siguiente manera:

Sustituyendo la letra b) del numeral 1), por la siguiente:

b. Agregando el siguiente párrafo segundo en el número 2:

Por "renta atribuida", aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de las letras

¹⁵ Mensaje Presidencial N° 1436-363 de envío del proyecto Ley que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones, a la cámara de Diputados, diciembre 2015.

A) y C) del artículo 14 y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas a dicha empresa, se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda.”.

3.5.2. MODIFICA EL ARTÍCULO 14

Modificando el artículo 14, sustituido por el numeral 4), de la siguiente manera:

3.5.2.1 SUSTITUYE INCISOS, SEGUNDO AL SEXTO

i. Sustituyese los incisos, segundo al sexto por los siguientes:

3.5.2.1.1 CARACTERÍSTICAS PARA EJERCER LA OPCIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LAS LETRAS A) O B).

“Los contribuyentes que sean empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, podrán optar por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) de este artículo. Los demás contribuyentes aplicarán las disposiciones de la letra B).

3.5.2.1.2 LOS QUE NO EJERCEN LA OPCIÓN EN OPORTUNIDAD Y FORMA

Si las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades y sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, cuyos propietarios, comuneros o socios sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país no ejercieren la opción referida en el inciso anterior, en la oportunidad y forma establecida en este artículo, se sujetarán a las disposiciones de la letra A). Los demás contribuyentes que pudiendo hacerlo no ejercieren la opción para tributar conforme a las reglas de la letra A), aplicarán las disposiciones de la letra B) de este artículo.

3.5.2.1.3 LOS QUE INICIEN ACTIVIDADES

Los contribuyentes que inicien actividades deberán ejercer dicha opción dentro del plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario. Respecto de aquellos que se encuentren acogidos a los demás sistemas de tributación que establece esta ley que opten por declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa conforme a las letras A) o B) de este artículo, deberán ejercer la opción desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, cumpliendo con los requisitos señalados en el inciso sexto.

3.5.2.1.4 PERIODO DE PERMANENCIA EN EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN CORRESPONDIENTE

Los contribuyentes deberán mantenerse en el régimen de tributación que les corresponda, durante a lo menos cinco años comerciales consecutivos.

Transcurrido dicho período, podrán cambiarse al régimen alternativo de este artículo cuando cumplan los requisitos para tal efecto, según corresponda, debiendo mantenerse en el nuevo régimen por el que opten a lo menos durante cinco años comerciales consecutivos, de acuerdo al N° 8, del artículo N° 2, contenido en el Artículo 1° del DL 824. Los contribuyentes deberán ejercer la nueva opción desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que ingresen al nuevo régimen. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra c), del número 1, de la letra D) de este artículo.

3.5.2.1.5 PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN ANTE EL SERVICIO Y ACTUACIONES MEDIANTE REPRESENTANTES.

Para ejercer la opción, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del artículo 58, número 1), deberán presentar ante el Servicio, en la oportunidad señalada, una declaración suscrita por el contribuyente, en la que se contenga la decisión de acogerse a los regímenes de las letras A) o B), según corresponda.

Tratándose de comunidades, la declaración en que se ejerce el derecho a opción deberá ser suscrita por todos los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad dicha decisión. En el caso de las sociedades de personas y sociedades por acciones, la opción se ejercerá presentando la declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo unánime de todos los socios o accionistas. Cuando las sociedades por acciones ejercieren la opción para acogerse al régimen de la letra A) de este artículo,

cumpliendo los requisitos legales para tal efecto, la cesión de las acciones efectuada a una persona jurídica constituida en el país o a otra entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, deberá ser aprobada previamente en junta de accionistas por la unanimidad de éstos. En caso que se estipule en contrario, tal norma se incumpla, o bien, se enajenen las acciones a un tercero que no sea una persona natural con domicilio o residencia en el país o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, la sociedad por acciones no podrá acogerse al régimen de la letra A) del artículo 14, o bien, deberá abandonarlo en la forma señalada en la letra c), del número 1.-, de la letra D) de este artículo. Cuando las entidades o personas a que se refiere este inciso actúen a través de sus representantes, ellos deberán estar facultados expresamente para el ejercicio de la opción señalada.

3.5.3 SUSTITUYE LAS LETRAS A) Y B)

ii. SUSTITUYENDO LAS LETRAS A) Y B) POR LAS SIGUIENTES:

Someramente me referiré a la opción de la letra A) y con mayor detalle a la opción de la letra B):

3.5.3.1 RÉGIMEN CON IMPUTACIÓN TOTAL DE CRÉDITOS EN LOS IMPUESTOS FINALES, SUS REGLAS Y LA FORMA DE ATRIBUIR LAS RENTAS, OPCIÓN A, (RENDA ATRIBUIDA).

Opción “A” Régimen con imputación total de créditos en los impuestos finales.

Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría.

Empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades de personas, se excluyen las sociedades comandita por acciones.

Deberán atribuir:

Las rentas o cantidades percibidas o devengadas por ellos mismos o les sean atribuidas por terceros.

3.5.3.2 REGLAS QUE SE DEBERÁN APLICAR, FORMA DE ATRIBUIR

Se deberán aplicar las siguientes Reglas:

1. Los contribuyentes como personas naturales, partícipes de las mencionadas empresas, quedarán gravados con el Impuesto global complementario o Adicional según corresponda sobre toda cantidad que, a cualquier título, retiren, les remesen, les sean atribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad. En concordancia con los Artículos 54 N° 1, 58 N° 1 y 2, 60 y 62 de la LIR.

Salvo que se trate de INR o devolución de capital según lo dispuesto en el Artículo 17 N° 7 de la LIR, reajustándolo.

Las empresas o empresarios como contribuyentes sujetos a las disposiciones de esta letra deberán atribuir en el mismo ejercicio, las rentas o cantidades gravadas con el Impuesto global complementario o adicional al:

Propietario; Comunero; Socio o Accionista.

Tanto, por Retiros, como por:

Las Rentas propias determinadas conforme a las reglas de la primera categoría de la Ley de la renta.

Rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional, que les sean atribuidas por otros contribuyentes sujetos al Artículo 14 letra C número 1.

Rentas de contribuyentes sujetos al Artículo 14 ter letra A, según corresponda.

Todo esto en concordancia con lo dispuesto en el artículo 33 N° 5 de la LIR.

2. Determinar el monto de la Renta o cantidad atribuible afecta a global complementario o adicional y sus créditos, según lo dispuesto en el artículo 56 N° 6 y 63 que les corresponda.

Considerando al término del año;

- a) La RLI positiva, conforme al Art. 29 al 33 de la LIR

Rentas exentas

Otras rentas no contempladas en la determinación de la RLI, pero afectas a I.G.C. o Adicional.

- b) Rentas o cantidades atribuidas a la empresa en su carácter de: Propietario, socio, comunera o accionista, en otras empresas, comunidades o sociedades, con renta efectiva o sujetas al Artículo 14 N° 1 letra C o 14 ter letra A. Las que tributarán a todo evento, aunque tengan pérdida tributaria al término del ejercicio.
- c) Rentas percibidas afectas a Global o Adicional, a título de retiros, distribuciones de otras empresas, comunidades o sociedades, cuando no resulten absorbidas por pérdidas, conforme al artículo 31 N° 3, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 33 N° 5 ambos de la LIR.

Forma de atribuir dichas rentas:

Las rentas señaladas precedentemente en la letra c) Rentas afectas a Global o Adicional, se atribuirán, por la siguiente vía, incorporándolas incrementadas en la determinación de la RLI, dicho incremento corresponde a una cantidad equivalente al crédito que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

El crédito establecido en los señalados artículos, se otorgaría de la siguiente forma:

Aplicando sobre dichas rentas: Las Rentas atribuidas del régimen de la letra A), multiplicada por la tasa de impuesto de primera categoría que afectaron a éstas mismas.

3. Instruye la forma de atribuir las rentas, señaladas en el punto anterior, letras a), b) y c), a los Empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades de personas.

Al término del año:

3a). Según el porcentaje acordado por los socios o accionistas, para el reparto de utilidades, todos deberán previamente haber informado el Servicio en forma y plazo que éste estipule.

Las sociedades: Siempre que lo señale expresamente el contrato social o los estatutos.

Las Comunidades: lo señalado en escritura pública.

3b). De no aplicar lo señalado en 3a. Las sociedades, deberán atribuir:

En el mismo porcentaje que los socios o accionistas hayan suscrito, pagado o enterado efectivamente el Capital social, de la empresa, negocio o sociedad.

En caso de que solo enteró parte del capital, la atribución total de la renta se efectuará considerando el porcentaje, solo de la parte enterada.

En caso que no enteró el capital, la atribución se efectuará en el porcentaje en que el socio o accionista, se hubiere suscrito.

Los Empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del artículo 58 número 1 deberán atribuir:

Por la totalidad de las rentas a los empresarios o contribuyentes respectivos.

Las Comunidades:

Se hará en porcentaje a su cuota o parte del bien que se trate.

Registro de las Rentas Empresariales:

4. Deber de mantener y efectuar registros para el control de la tributación que afecta a los Empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comuneros, socios, accionistas y contribuyentes del artículo 58 número.

4a. Registro y control de rentas atribuidas propias (RAP).

4b. Control de la diferencia entre la depreciación normal y la acelerada. (FUF)

4c. Control de las rentas exentas e ingresos no renta. (REX).

4d. Control del saldo acumulado de crédito (SAC).

5. Señala la forma de imputar retiros remesas o distribuciones, los cuales se deben considerar incrementados de acuerdo al N° 3, del artículo 56 y 63 de la Ley de la Renta, en los registros señalados anteriormente:

4a), 4b), 4c) y 4d)

6. Señala el deber de informar anualmente al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que este instruya:

6a. Criterio base para efectuar las atribuciones de rentas.

6b. El monto de los retiros, remesas o distribuciones efectivamente realizadas en el año comercial, registro al que se imputaron, si se trata de rentas afectas, exentas o no rentas., etc.

6c. De donde provienen los remanentes, el saldo final de los registros 4a), b), c) y d)

Informar y certificar en plazo y forma que señale el Servicio según Resolución a sus: Propietarios; Comuneros; Socios o Accionistas.

Monto de la renta o cantidad atribuida, retiros, remesas o distribuciones.

Sus créditos, según lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Si el excedente determinado luego de las imputaciones puede ser objeto de:

Con derecho a devolución

Sin derecho a devolución

Incremento señalado en los Artículos 54, 58, y 62 de la LIR.

3.5.4 RÉGIMEN CON IMPUTACIÓN PARCIAL DE CRÉDITOS EN LOS IMPUESTOS FINALES, SUS REGLAS Y REGISTROS DE CONTROL, OPCIÓN B, (RÉGIMEN SEMI INTEGRADO).

Opción “B” Régimen con imputación parcial de créditos en los impuestos finales, (semi integrado).

Las modificaciones efectuadas y que regulan esta opción de tributación, serán las que delimitarán el presente trabajo y cuya Ley las refiere, como las normas dispuestas para, aquellos señalados como “Los demás contribuyentes que aplicarán las disposiciones de la letra B)” y que más claramente se explicitan en el mensaje señalado en la referencia(3), como sigue: “Siempre deberán tributar en esta modalidad las sociedades anónimas (abiertas o cerradas), las sociedades en comandita por acciones y las empresas en que al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sea contribuyente de impuestos finales”. Así como también se sustraerá, solo a aquellos obligados a determinar sus resultados en base a contabilidad completa.

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

3.5.4.1 REGLAS QUE SE DEBERÁN APLICAR SOBRE RENTAS OBTENIDAS Y REGISTROS.

Para aplicar el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, sobre las rentas o cantidades obtenidas por dichos contribuyentes, se aplicarán las siguientes reglas:

1. Los empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades de personas, quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según

corresponda, sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en conformidad a las reglas del presente artículo y lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, números 1) y 2); 60 y 62 de la presente ley, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta o de devoluciones de capital y sus reajustes efectuadas de acuerdo al número 7º del artículo 17.

3.5.4.2. REGISTROS QUE SE DEBERÁN MANTENER

Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de esta letra, deberán efectuar y mantener los siguientes Registros:

2a) Rentas Afectas a Global Complementario o Adicional (RAI).

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

- i) El valor positivo del capital propio tributario, determinado de acuerdo al número 1º del artículo 41, y
- ii) El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro señalado en la letra c) siguiente, (esto es, REX e INR), sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados éstos últimos de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial.

Las cantidades señaladas se considerarán según su valor al término del ejercicio respectivo.

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

2b) Diferencia Depreciación normal y la depreciación acelerada (FUF)

Diferencia entre la Depreciación normal y la acelerada, establecida en los artículos 31 N° 5 y 5 bis de la LIR. Solo se considera para los efectos de la primera categoría. Por lo tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará para la imputación de retiros, remesas o distribuciones como una suma gravada con los impuestos global complementario o adicional.

2c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX).

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

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

2d) Saldo acumulado de crédito (SAC).

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

También deberá controlarse de manera separada aquella parte de dichos créditos cuya devolución no sea procedente en caso de determinarse un excedente producto de su imputación en contra del impuesto global complementario que corresponda pagar al respectivo propietario, comunero, socio o accionista.

El saldo acumulado de crédito corresponde a la suma de aquellos señalados en los numerales i) "saldo acumulado de crédito no sujeto a la obligación de restitución" y ii) "saldo acumulado de crédito sujeto a la obligación de restitución", siguientes, sumados al remanente de éstos

que provenga del ejercicio inmediatamente anterior. De dicho saldo deberán rebajarse aquellos créditos que se asignen a los retiros, remesas o distribuciones y a las partidas del inciso segundo, del artículo 21, en la forma establecida en el número 3 siguiente.

- i) El saldo acumulado de crédito que no está sujeto a la obligación de restitución corresponderá:

A la suma del monto del impuesto de primera categoría que tiene dicha calidad y resulta asignado a los retiros, dividendos o participaciones afectos a los impuestos global complementario o adicional, que perciba de otras empresas o sociedades sujetas a las disposiciones del artículo 14 letra B, cuando éstas no resulten absorbidas por pérdidas.

- ii) El saldo acumulado de crédito sujeto a la obligación de restitución corresponderá:

A la suma del monto del impuesto de primera categoría que haya afectado a la empresa o sociedad durante el año comercial respectivo, sobre la renta líquida imponible; y el monto del crédito por impuesto de:

Primera categoría sujeto a restitución que corresponda sobre los retiros, dividendos o participaciones afectos a los impuestos global complementario o adicional, que perciba de otras empresas o sociedades sujetas a las disposiciones del artículo 14 letra B. De este registro, y como última imputación del año comercial, deberá rebajarse a todo evento el monto de crédito que se determine conforme al número 3 siguiente sobre las partidas señaladas en el inciso segundo, del artículo 21 de la LIR, que correspondan a ese ejercicio, con excepción del propio impuesto de primera categoría.

3.5.4.3 ORDEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS PARA APLICAR LOS IMPUESTOS FINALES Y LOS CRÉDITOS

Para la aplicación de los impuestos global complementario o adicional, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán, de acuerdo al N° 3, de la letra B) del Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, vigente a contar del 1 de enero de 2017:

En primer término, a las rentas o cantidades afectas a dichos tributos que mantenga la empresa anotadas en los registros señalados:

2a) “Rentas afectas a global complementario o adicional” y

2b) “Diferencia entre la depreciación normal y acelerada”, del número anterior.

Luego a las rentas registradas en:

2c) “exentas y posteriormente a los ingresos no constitutivos de renta”. Dicha imputación se efectuará en la oportunidad y en el orden cronológico en que los retiros, remesas o distribuciones se efectúen, considerando las sumas registradas según su saldo al término del ejercicio inmediatamente anterior. Para tal efecto, dichas cantidades se reajustarán según IPC, entre el mes que precede al término del ejercicio anterior y el mes que precede a la fecha del retiro, remesa o distribución.

El crédito a que tendrán derecho los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, o que no resulten imputados a ninguno de los registros señalados en el número 2 anterior, esto es: “2a) Rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional; 2b) Diferencia entre la Depreciación normal y la acelerada; 2c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta”, corresponderá al que se determine aplicando sobre éstos la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio, con tope del saldo acumulado de crédito que se mantenga en el registro correspondiente. El crédito así calculado se imputará al saldo acumulado a que se refiere el 2d) precedente.

Para estos efectos, el remanente de saldo acumulado de crédito se reajustará según la variación del IPC, entre el mes previo al término del ejercicio anterior y el mes que precede al retiro, remesa o distribución.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a las cantidades señaladas en el registro establecido como 2c) “Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta”, no se afectarán con impuesto alguno, considerándose en todo caso aquellos efectuados con cargo a las rentas exentas del impuesto global complementario, para efectos de la progresividad que establece el N° 3, del artículo 54 de la LIR.

Si de la imputación de retiros, remesas o distribuciones resultare una diferencia no imputada al remanente del ejercicio anterior de las cantidades señaladas, éstos se considerarán como provisorios, imputándose a las rentas o cantidades que se determinen al término del ejercicio respectivo. Esta imputación se efectuará en el orden establecido en párrafo primero de este número.

Los retiros, remesas o distribuciones que al término del ejercicio excedan de los registros y rentas señalados en:

“2a) Rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional”;

“2b) Diferencia entre la Depreciación normal y la acelerada”;

“2c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta”, determinadas a esa fecha, se considerarán como rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional, conforme a lo dispuesto en el número 1 anterior.

Para los efectos anteriores, la diferencia de los retiros, remesas o distribuciones provisorios se reajustará de acuerdo a la variación del IPC, entre el mes anterior al retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo. En este último caso, el crédito a que se refieren los artículos 56 número 3 y 63 de la LIR, será procedente cuando se determine un saldo acumulado de crédito al término del ejercicio, aplicándose de acuerdo a la tasa de crédito que se haya determinado al inicio del mismo. El crédito que corresponda asignar de acuerdo a estas reglas, se imputará a dicho saldo, con tope de los créditos acumulados en el registro. El remanente de crédito que se mantenga luego de las imputaciones referidas constituirá el saldo acumulado de crédito para el ejercicio siguiente.

La tasa de crédito a que se refiere este número, será la que resulte de dividir la tasa del impuesto de primera categoría vigente al inicio del ejercicio del retiro, remesa o distribución, según corresponda, por cien, menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado el porcentaje.

Tasa de impuesto de 1ra. Categoría vigente al inicio del ejercicio del retiro, remesa o distribución	=	%
100 (-) tasa de impuesto de 1ra. Categoría vigente		

Cuando corresponda imputar el crédito a los saldos acumulados, éste se imputará:

En primer término, a aquellos registrados conforme al número 2d) i) “saldo acumulado de crédito que no está sujeto a la obligación de restitución”, una vez agotado éste, luego se imputará al saldo establecido en el numeral 2d) ii) “saldo acumulado de crédito sujeto a la obligación de restitución, hasta agotarlo.

El remanente de crédito que se determine luego de aplicar las reglas de este número y el número 2 anterior, reajustado por la variación del IPC entre el mes anterior al del último retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del ejercicio, se considerará como parte del saldo acumulado de crédito para el ejercicio siguiente y así sucesivamente.

En caso que al término del ejercicio respectivo se determine que los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional no tienen derecho al crédito establecido en los artículos 56 número 3 y 63 de la LIR, atendido que no existe un saldo acumulado de crédito que asignar a éstos, la empresa o sociedad respectiva podrá optar voluntariamente por pagar a título de impuesto de primera categoría, una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo a una cantidad tal , que al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto neto del retiro, remesa o distribución. Este impuesto deberá ser declarado y pagado según lo establecido en los artículos 65, 69 y 72 de la LIR, y podrá ser imputado por los propietarios, comuneros, socios o accionistas en contra de los impuestos global complementario o adicional que grave a los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio conforme a los dispuesto en el artículo 56 número 3 y 63.

Efectuado el pago del impuesto señalado, la empresa o sociedad respectiva podrá deducir en la determinación de la renta líquida imponible correspondiente al año comercial en que se haya pagado el impuesto, y hasta el monto positivo que resulte de ésta, una suma equivalente a la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente la tasa del impuesto de primera categoría de acuerdo al párrafo anterior. Si de la deducción referida se determinare un excedente, ya sea por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, dicho excedente podrá deducirse en el ejercicio siguiente y en los subsiguientes, hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho excedente se reajustará en el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

3.5.4.4 DEBER DE INFORMAR AL SERVICIO

Los contribuyentes del impuesto de primera categoría, sujetos a las disposiciones del artículo 14 letra B, deberán informar anualmente al Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución:

a) Indicar:

El monto de los retiros, remesas o distribuciones efectivas que se realicen en el año comercial respectivo;

Indicar el beneficiario de dichas cantidades, la fecha en que se efectuó.

Si se trata de rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, rentas exentas, o ingresos no constitutivos de renta.

La tasa de crédito que hayan determinado para el ejercicio, y el monto del mismo, según lo dispuesto en los artículos 56, número 3 y 63 de la LIR, con indicación de si corresponde a un crédito sujeto o no a la obligación de restitución, y en ambos casos si el excedente que se determine luego de su imputación puede o no ser objeto de devolución a contribuyentes del impuesto global complementario.

b) El remanente proveniente del ejercicio anterior;

Más aumentos o disminuciones del ejercicio:

Saldo final que se determine para los registros señalados en los registros 2a), 2b), 2c) y 2d.

c) El detalle:

De la determinación del saldo anual de rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional a que se refiere el 2a) anterior.

Identificar los valores que han servido para determinar el capital propio tributario y el capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del IPC, entre el mes anterior en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del ejercicio.

d) El monto:

De las diferencias entre la depreciación acelerada y la normal que mantenga la empresa, determinada bien por bien, según corresponda.

4. ARTICULO 14 LETRA D DE LA LEY DE LA RENTA. NORMAS SOBRE ARMONIZACIÓN DE LOS RÉGIMENES DE TRIBUTACIÓN CON CONTABILIDAD COMPLETA.

Como se ha señalado en el capítulo anterior, la Ley N° 20.780 del año 2014 y posteriormente la Ley N° 20.899 en el año 2016, que simplifica la Ley anterior, contempla y regula los procesos de Reorganización. En particular, solo me referiré a lo atinente respecto de las Fusiones, motivo central de la presente tesis; y en cuanto al cambio de Régimen alternativo, como es cambio de un régimen a otro, este último se considera a modo referencial en caso de ser necesario para el tema en sí.

En el caso en que los contribuyentes opten por cambiarse alternativamente de un régimen a otro, o bien, en los procesos de reorganización empresarial en que las empresas involucradas se encuentren sujetas a regímenes diferentes, el legislador ha establecido normas que buscan armonizar dichos cambios o interacciones, regulando en la letra D), del artículo 14 de la LIR, vigente desde el 1.1.2017, los efectos que se producen tanto en el cambio de régimen de tributación, como a raíz de un proceso de reorganización de empresas (Fusiones), situaciones que se describen en la Ley como sigue:

4.1 EL CAMBIO DE RÉGIMEN OPCIONAL LETRAS A O B Y SUS EFECTOS (ARTÍCULO 14 LETRA D).

Para que se verifique el cambio de régimen de tributación, éste debe ser informado al Servicio en la oportunidad y bajo el cumplimiento de las formalidades que exige la ley.

Por lo que, los contribuyentes que habiendo completado el plazo de 5 años comerciales consecutivos de permanencia en uno de los dos regímenes generales de tributación, conforme al inciso 5°, del artículo 14 de la LIR, ya sea en el régimen de la letra A) o en el de la B) del referido artículo 14, según corresponda, podrán optar por cambiarse al régimen alternativo, debiendo presentar la declaración y demás antecedentes que se indican a continuación, dentro de los tres meses anteriores al cierre del año comercial que precede a aquel en que deseen ingresar al nuevo régimen.

Según sea la organización jurídica del contribuyente obligado a declarar el impuesto de primera categoría sobre la base de sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, deberá cumplir al momento de ejercer la opción de cambio de régimen con las formalidades establecidas para ello.

El Servicio de impuestos Internos, en la circular N° 49 de 2016, entendió que el régimen alternativo del artículo 14 A) es el artículo 14 B) y del artículo 14 B) es el artículo 14 A).

4.2 EFECTOS DEL CAMBIO DE OPCIÓN SEGÚN LAS NUEVAS NORMAS Y SUS OBLIGACIONES.

CAMBIO VOLUNTARIO:

4.2.1 CUANDO LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 A, OPTEN POR APLICAR LAS NORMAS DEL ARTÍCULO 14 B.

Deberán mantener Registro y control, desde el primer día que se sujeten a las nuevas disposiciones, de las cantidades anotadas en los registros que mantenían al término del ejercicio inmediatamente anterior al cambio de régimen.

Las cantidades anotadas en el registro de “A”, se deberán traspasar al registro de “B”

ARTICULO 14 A				ARTICULO 14 B			
4a)RAP	4b) FUF	4c)REX	4d) SAC	2a) RAP	2b) FUF	2c) REX	2d) SAC
Se traspasa a “B”, 2c)	Se traspasa a “B”, 2b)	Se traspasa a “B”, 2c)	Se traspasa a “B”, a 2d i)		Traspasado desde “A”, 4b).	RAP 4a) y REX 4c) Traspasado desde “A”,	SAC 4d), Traspasado desde “A”, i) no sujeto a obligación de restitución.
Saldos de registros traspasados a “B”				Saldo inicial			

El saldo inicial de las cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional a que se refiere el 2a) de la letra “B”, corresponderá a la diferencia que resulte de:

(+)	Valor positivo del Capital propio Tributario, al término del último ejercicio comercial en que estuvo sujeto a las disposiciones de la “A”	XX
(-)	Monto positivo de las sumas anotadas en los registros de “A”, esto es 4a) y 4c)	(XX)
(-)	El valor del capital aportado efectivamente a la empresa, ajustado por: <ul style="list-style-type: none"> • Los aumentos de capital (+) • Las disminuciones de capital (-) (Ambos reajustados)	
(=)	Saldo Inicial de 2 a)	XX

Al no existir tributación pendiente, no se debe incurrir en ningún pago adicional de término de giro. (Artículo 38 bis).

4.2.2 CUANDO LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 B, OPTEN POR ACOGERSE A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 A.

Deberán aplicar lo dispuesto en el número 2 del artículo 38 bis de la LIR:

“Nuevo Artículo 38 bis. Al término de giro de los contribuyentes acogidos a las reglas de la primera categoría, sea que se haya declarado por el contribuyente o cuando el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes, se aplicarán las siguientes normas:

2.- Los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, deberán considerar retiradas,

remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa indicadas en el inciso siguiente, incrementadas en una cantidad equivalente al 100% del crédito por impuesto de primera categoría y el crédito por impuestos finales incorporados ambos separadamente en el registro a que se refiere la letra d), del número 2, de la letra B), del artículo 14, por parte de sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, número 1), comuneros, socios o accionistas, en la proporción en que éstos participan en las utilidades de la empresa o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital, o éste haya sido suscrito cuando no se hubiere aportado siquiera una parte de éste, para afectarse con la tributación que a continuación se indica.

Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario del contribuyente, a la fecha de término de giro de acuerdo a lo dispuesto en el número 1 del artículo 41, y las siguientes cantidades:

i) El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro a que se refiere la letra c), del número 2.-, de la letra B) del artículo 14; y

ii) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.

Estos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%. Contra este impuesto, podrá deducirse el saldo de crédito establecido en la letra d), del número 2.- de la letra B), del artículo 14, y el crédito contra impuestos finales a que se refieren los artículos 41 A y 41 C, que se mantenga separadamente en dicho registro. No obstante, lo anterior, tratándose del saldo acumulado de crédito establecido en el numeral ii), de la letra d) recién señalada, el referido crédito se aplicará sólo hasta un 65% de su monto.

Con todo, el impuesto que se haya aplicado sobre la parte de las rentas o cantidades que corresponda a propietarios, comuneros, socios o accionistas obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, éstos lo incorporarán al saldo acumulado de crédito que establece la letra d), del número 4.- de la letra A), y en el numeral i), de la letra d), del número 2.- de la letra B), del artículo referido”.

En este caso la empresa se afectará con los impuestos que se determinen como si hubiera dado aviso de término de giro y el impuesto que deberá pagar se incorporará al saldo acumulado de crédito a que se refiere el 4d) de la letra A (SAC), considerándose el impuesto como una partida del inciso segundo del Artículo 21 de la LIR. El impuesto del 38 bis, se declarará y pagará en la oportunidad que deba presentarse la declaración anual de impuesto a la renta de la empresa, según lo dispuesto en el artículo 69 de la LIR., no siendo aplicable el artículo 38 bis N°3.

Los saldos que se mantengan acumulados en los registros del 14 B, al momento del cambio de régimen se anotarán como parte de los registros del 14 A:

ARTICULO 14 B				ARTICULO 14 A			
2a) RAP	2b) FUF	2c) REX	2d) SAC	4a) RAP	4b) FUF	4c) REX	4d) SAC
	Se traspasa a "A", 4b)	Se traspasa a "A", 4c)			Traspasado desde "B", 2b).	REX 2c) Traspasado desde "B",	Impuesto N°2 artículo 38 bis LIR
Saldos de registros traspasados a "A"							

CAMBIO OBLIGATORIO:

4.2.3 EL NO CUMPLIMIENTO DE CIERTAS REGLAS O REQUISITOS QUE LA LEY SEÑALA PARA LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS AL 14 A:

Incumplimiento del Tipo Jurídico:

Si dejan de cumplir el requisito establecido en el inciso segundo del artículo 14 de la LIR, al tipo jurídico que allí señalada, esto es "empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 numero 1 y sociedades de personas, excluidas las sociedades de personas, Independiente de los períodos comerciales en que se haya mantenido en dicho régimen, del artículo 14 A), quedarán sujetos al régimen establecido en el artículo 14 B), a contar del 1 de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento, debiendo sujetarse a las reglas indicadas en

la letra a) N°1 D de la LIR, esto es, “Cuando los contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 A), opten por aplicar las normas del artículo 14 B”. Además, deberá dar aviso al Servicio de tal circunstancia entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

INCUMPLIMIENTO DE LA PROPIEDAD:

Si tales empresas incumplen el requisito de estar formadas exclusivamente por personas naturales, con domicilio o residencia en el país y/o, contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país y/o, contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en cualquier momento durante el año comercial respectivo, o en el caso de las sociedades por acciones, cuando se estipule en contrario o se incumpla lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 14 (“*Se enajenen las acciones a un tercero que no sea una persona natural con domicilio o residencia en el país o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, la sociedad por acciones no podrá acogerse al régimen de la letra A) del artículo 14*”), también quedarán sujetas al régimen establecido en el artículo 14B, pero lo harán a contar del 1 de enero del año comercial siguiente en que ello ocurra, debiendo sujetarse a las reglas indicadas en esta letra D N°1 letra a) y dar aviso al Servicio de tal circunstancia entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial en que se incorporan al nuevo régimen.

En este caso, los propietarios; Comuneros; Socios o Accionistas, que no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, cualquiera sea su calidad jurídica, se afectarán con el impuesto establecido en el inciso 1 del artículo 21 de la LIR, sobre los retiros o dividendos afectos a global complementario o adicional que perciban durante ese año comercial y sobre la renta que se les deba atribuir al término de éste. En contra de tal impuesto procederá el crédito establecido en los artículos 56 número 3 y 63 de la LIR, el que incrementará la base imponible respectiva tratándose de las sumas percibidas. Las cantidades liquidadas correspondientes a los retiros o dividendos percibidos que se afecten con la tributación señalada, se considerarán como ingresos no constitutivos de renta en su posterior retiro, remesa o distribución, mientras que las rentas que se les atribuyan completarán la tributación de esta forma, sin que deba volver a atribuirse.

Cuando tales propietarios, socios o accionistas enajenen los derechos o acciones respectivas, para determinar el mayor valor afecto a impuesto, solo podrán deducir como costo para fines tributarios las cantidades señaladas en los números 8 o 9 del artículo 41 de LIR, según corresponda.

4.3 EFECTOS DE LA FUSIÓN DE EMPRESAS O SOCIEDADES SUJETAS AL RÉGIMEN ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 14 A).

Se aborda en este punto la fusión de empresa o sociedades, entendiéndose dentro de ésta, la disolución producida por la reunión total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona o sociedad absorbente se encontraba sujeta a las disposiciones del artículo 14 A).



En este caso, la sociedad que se constituye o la sociedad continuadora, según corresponda, deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contados desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad, período luego del cual podrá optar por aplicar las normas del artículo 14 B), cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en los incisos segundo y sexto de este artículo 14 de la LIR:

Inciso segundo señala, para aquellos contribuyentes obligados a declarar renta efectiva en base a contabilidad completa, los requisitos para optar por el régimen 14 A).

Inciso tercero se refiere, a contribuyentes que cumpliendo con todos los requisitos señalados para ejercer la opción de la letra A) del artículo 14, en tiempo y forma, no lo hacen.

Inciso cuarto señala que, aquellos que inicien actividades, deberán ejercer la opción dentro del plazo establecido en el artículo 68 del Código Tributario. Aquellos que se encuentren acogidos a otros regímenes de tributación que establece la Ley y opten por declarar en base a renta efectiva según contabilidad completa conforme a las letras A) o B) del artículo 14, deberán ejercer la opción desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que ingresen al nuevo régimen, cumpliendo los requisitos del inciso sexto del señalado artículo.

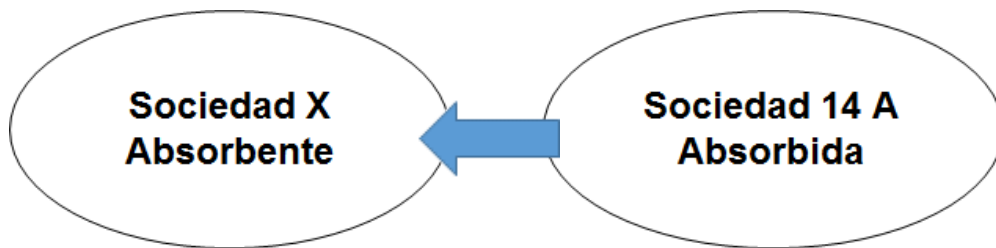
Inciso quinto señala, el periodo de permanencia en el régimen optado, después de ello pueden optar a cambiarse cumpliendo los requisitos para ello, debiendo ejercer la nueva opción desde

el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que ingrese al nuevo régimen, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra D) N° 1, letra c).

Inciso sexto, dispone para que ejercer la opción según su composición social o el tipo de contribuyente señala la forma y los antecedentes que se deben presentar al Servicio para manifestar la decisión de acogerse a los regímenes de la letra A) o B) artículo 14 de la LIR. Los representantes deberán estar expresamente facultados para ejercer las opciones señaladas.

4.3.1. CASO DONDE LA O LAS EMPRESAS O SOCIEDADES ABSORBIDAS ESTABAN SUJETAS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 A:

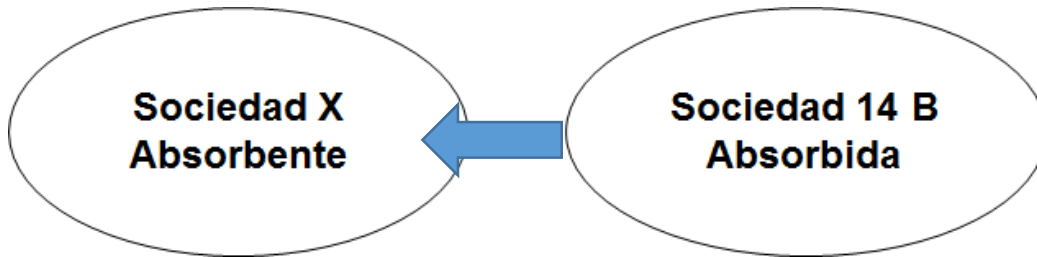
La empresa o sociedad continuadora, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros señalados:



ARTICULO 14 A Registros de la continuadora:			
4a) RAP	4b)	4c) REX	4d) SAC
SalDOS de registros de "A" a la fecha de la fusión.			

La empresa o sociedad que se fusiona se afectará con los impuestos de primera categoría y deberá atribuir la renta que determine por el periodo correspondiente al término de su giro conforme, a lo dispuesto en los números 2 y 3 de la letra A) del artículo 14. En estos casos, la empresa, comunidad o sociedad que termine su giro, no aplicará lo dispuesto en el N°1 del artículo 38 bis.

4.3.2 CASO DONDE LA O LAS EMPRESAS O SOCIEDADES ABSORBIDAS, ESTABAN SUJETAS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTICULO 14 B):



Si la absorbente se encuentra sujeta a las disposiciones del artículo 14 A y una o más empresas o sociedades absorbidas o fusionadas, se encuentran sujetas a las disposiciones del artículo 14 B, éstas deberán afectarse con los impuestos de primera categoría, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de giro, conforme a lo dispuesto en la citada letra B y demás normas legales.

Será aplicable también a las empresas o sociedades, que resulten absorbidas o fusionadas, lo dispuesto en el número 2 del Artículo 38 bis de la LIR, sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3 del artículo 38 bis de la LIR. Respecto del impuesto pagado, éste se considerará como una partida de aquellas señaladas en el artículo inciso 2° del artículo 21 y podrá imputarse como crédito, conforme a lo establecido en el 4 d) SAC y en el número 5 de la letra A), debiendo para tal efecto, anotarse a la fecha de fusión como parte del saldo acumulado de crédito a que se refieren estas últimas disposiciones.

4.3.3 EN LA FUSIÓN POR CREACIÓN

La empresa o sociedad que se constituye podrá optar por aplicar las disposiciones de las letras del artículo 14 “A” o “B”, de acuerdo a las reglas generales establecidas en los incisos segundo al sexto de este artículo.

Según sea la opción que ejerza, la empresa o sociedad que se constituye, deberá mantener los registros y cantidades establecidos en la letra A los del número 4 y de la letra B) del número 2, del artículo 14 de la LIR, que mantenían las empresas fusionadas, así como también, aplicar los impuestos que correspondan cuando proceda lo establecido en el artículo 38 bis de la LIR, aplicando al efecto en todo lo que sea pertinente las demás reglas señaladas en este artículo.

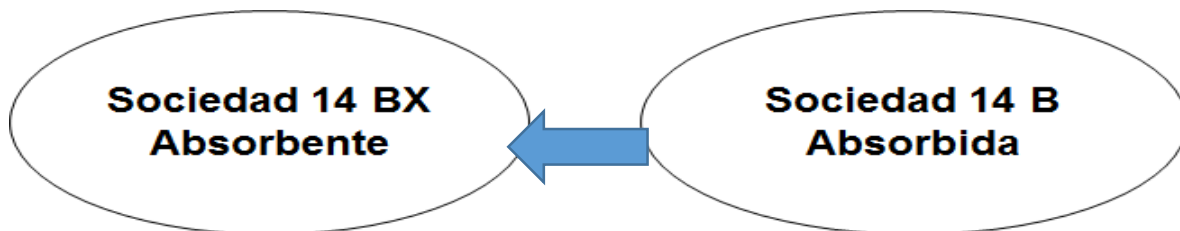
4.4 EFECTOS DE LA FUSIÓN DE EMPRESAS O SOCIEDADES SUJETAS AL RÉGIMEN ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 14 B).

Se aborda en este punto, la fusión de empresas o sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución producida por la reunión total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, en que la empresa o sociedad absorbente y las absorbidas se encontraban sujetas a las disposiciones del artículo 14 B).



La empresa o sociedad continuadora, deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contados desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad continuadora, período luego del cual podrán optar por aplicar las normas del artículo 14 A), cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en los incisos segundo y sexto del artículo 14 de la LIR.

4.4.1 CASO DONDE LA O LAS EMPRESAS O SOCIEDADES ABSORBIDAS ESTABAN SUJETAS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 B):

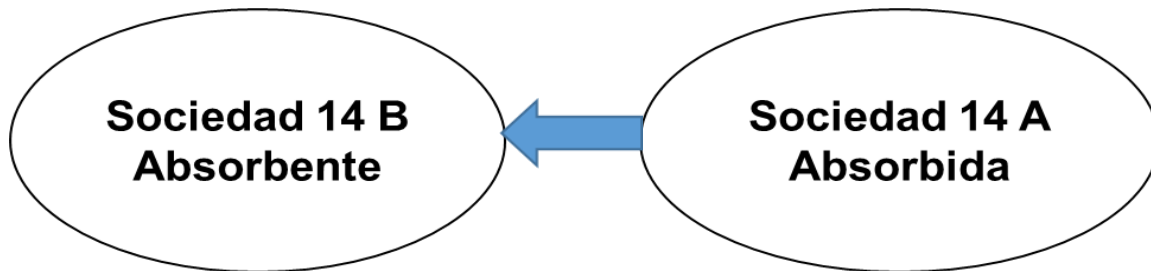


La empresa o sociedad continuadora, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros señalados:

ARTICULO 14 B Registro de la continuadora:			
2a)RAP	2b) FUF	2c)REX	2d) SAC
SalDOS de registros de "B" a la fecha de la fusión.			

En estos casos las empresas o sociedades que se fusionan, se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de giro, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 B) y demás normas legales.

4.4.2 CASO DONDE LA O LAS EMPRESAS O SOCIEDADES, ABSORBIDAS ESTABAN SUJETAS A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 A):



La empresa o sociedad absorbente sujeta a las disposiciones del artículo 14 B), deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas al momento de la fusión o absorción en los registros de las absorbidas.

De esta manera, las cantidades anotadas a la fecha de la fusión, como parte de los saldos de los registros que se señalan:

ARTICULO 14 A “LA(S) ABSORBIDA(S)”				ARTICULO 14 B “LA ABSORBENTE”			
4a)RAP	4b) FUF	4c)REX	4d) SAC	2a) RAI	2b) FUF	2c) REX	2d) SAC
Se traspasa a “B”, 2c)	Se traspasa a “B”, 2b)	Se traspasa a “B”, 2c)	Se traspasa a “B”, 2d) i)		Traspasado desde “A”, 4b).	RAP y REX 4a) y 4c) Traspasado desde “A”,	Traspasado de “A”, 4d) i) no sujeto a obligación de restituir.
Saldos de registros a la fecha de la fusión, traspasados a “B”							

En estos casos las empresas o sociedades absorbidas, Se afectarán con los impuestos y deberán atribuir la renta que determinen por el año comercial correspondiente al término de giro, conforme a lo dispuesto en los números 2 y 3 del artículo 14 A) de la LIR.

Las rentas afectas que determinen las empresas absorbidas a la fecha de la fusión. Se incorporarán como parte de del saldo del registro 2a) del artículo 14 B), aplicando las reglas que establece el párrafo segundo de la letra a), del número 1 de la letra D del artículo 14 de la LIR.

5. EFECTOS DE IMPLEMENTACIÓN DE LA REFORMA TRIBUTARIA, RESPECTO DEL ARTICULO 14 LETRA D NUMERO 3 LIR, EN LA REGORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES (FUSIONES) POR SOCIEDAD ACOGIDA AL REGIMEN DE IMPUTACION PARCIAL DE CRÉDITOS.

Resulta imperioso comprender como los nuevos Regímenes de Tributación, que se incorporaron con la Reforma Tributaria de las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, afectarán a la reorganización de empresas que determinan sus resultados según contabilidad completa, y en particular, en lo referente a las fusiones de sociedades, tema que motiva la presente tesis.

Por ello, a fin de tener una base inicial para el análisis, se aplicarán previamente a un caso práctico, las normas e instrucciones sobre el tema vigentes al 31 de diciembre de 2016. En tal sentido, se revisa el efecto que se produce en la fusión de sociedades con aquellos saldos acumulados en los registros del Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) de los entes fusionados, luego de haber dado cumplimiento a todas las obligaciones administrativas y tributarias dispuestas para ello.

Considérese entonces la sociedad Gastón Gatuzo Limitada, como la sociedad absorbente en la fusión de las empresas Supergatolio Limitada y Los Gatos S.A., donde se demuestra el efecto en cada una de ellas en el registro FUT y FUNT al término de las actividades de las absorbidas y el efecto en la absorbente. Los resultados de aquella reorganización se presentan a continuación:

5.1 REGISTROS A LA FECHA DE LA FUSIÓN DE LAS EMPRESAS INVOLUCRADAS ANTES DE LA REFORMA TRIBUTARIA:

a) La sociedad Supergatolio Limitada al término de sus actividades:

Determinación FUT sociedad Supergatolio Limitada a la fecha de fusión 31.07.2016										
N°	Detalle	Control	2015			2014			Incremento	Crédito
			Propias		Ajenas	Propias				
			Impuesto	Netas	Netas	Sin crédito	Impuesto	Netas		
				22,5%	10%			21%		
	0,29032	0,11111	0%		0,265823					
	Saldo FUT reajustado	95.564.131	9.378.000	32.302.000	7.980.000	288.561	0	45.615.570	22.390.325	22.390.325
	Ajuste Impuesto de Primera Categoría en Fusión	-9.378.000	-9.378.000							
	Saldo FUT al momento de fusión	86.186.131	0	32.302.000	7.980.000	288.561	0	45.615.570	22.390.325	22.390.325
	Menos: Reinversión por fusión									
	Reinversión por absorción hacia sociedad Gastón Gatuzo Ltda.	-86.186.131	0	-32.302.000	-7.980.000	-288.561	0	-45.615.570	-22.390.325	-22.390.325
	Remanente FUT al momento de término de actividades	0	0	0	0	0	0	0	0	0

2. Determinación FUNT sociedad Supergatolio Limitada			
N°	Detalle	Control	RAPCU
	Remanente anterior reajustado	7.161.000	7.161.000
	Saldo FUNT al momento de la fusión	7.161.000	7.161.000
	Menos: Reinversión por Fusión		
	Por absorción hacia sociedad Gastón Gatuzo Ltda.	-7.161.000	-7.161.000
	Remanente FUNT al momento de término de actividades	0	0

b) La sociedad Los Gatos S.A., al término de sus actividades:

Determinación FUT sociedad Los Gatos S.A. a la fecha de fusión 31.07.2016											
N°	Detalle	Control	2015			2014			Incremento	Crédito	Diferencia depreciación normal vs tributaria
			Propias		Ajenas	Propias					
			Impuesto	Netas	Sin crédito	Impuesto	Netas				
				22,5%			10%	21,0%			
	0,290323	0%		0,265823							
	Saldo FUT reajustado	10.412.164	2.342.737	8.069.427	0	0	0	2.342.737	2.342.737	6.800.000	
	Ajuste Impuesto de Primera Categoría en Fusión	-2.342.737	-2.342.737								
	Saldo FUT al momento de fusión	8.069.427	0	8.069.427	0	0	0	2.342.737	2.342.737	6.800.000	
	Menos: Reinversión por fusión										
	Reinversión por absorción hacia sociedad Gastón Gatuzo Ltda.	-8.069.427	0	-8.069.427	0	0	0	-2.342.737	-2.342.737	-6.800.000	
	Remanente FUT al momento de término de actividades	0	0	0	0	0	0	0	0	0	

2. Determinación FUNT sociedad Los Gatos S.A. a la fecha de fusión 31.07.2016			
N°	Detalle	Control	RF Argentina
	Dividendo de Fuente Argentina	1.200.000	1.200.000
	Menos: Reinversión por fusión		
	Reinversión por absorción hacia sociedad Gastón Gatuzo Ltda.	-1.200.000	-1.200.000
	Remanente FUNT al momento de término de actividades	0	0

- c) **La sociedad Gastón Gatuza Limitada como la sociedad absorbente**, es quien finalmente incorpora los saldos finales del FUT y FUNT determinados al término de sus actividades por las sociedades absorbidas, que son Supergatolio Limitada y Los Gatos S.A.

En cuanto al Fondo de Utilidades Tributables (FUT):

FUSIÓN DE EMPRESAS: FUT Sociedad Gaston Gatuza Limitada (Sociedad Absorbente)														
Determinación FUT sociedad Gastón Gatuza Limitada a la fecha de fusión 31.12.2016														
N°	Detalle	Control	2016				2015		2014	2013	Incremento	Crédito	Diferencia depreciación normal vs tributaria	
			Ajenas				Impuesto	Ajenas		Propia				
			Sin crédito	Netas	Netas	Netas		Netas	Sin crédito					
				22.5%	21%	10%				16%				22.5%
0%	0,29032	0,265823	0,11111	0,190476	0,290323	0,17647	0%							
1	Remanente reajustado	194.313.728					13.675.954	47.106.065	133.428.380	103.329	37.222.080	37.222.080		
2	30.04 Impto de 1era Cat.	- 13.675.954					- 13.675.954							
	Sub-total del ejercicio	180.637.774					-	47.106.065	133.428.380	103.329	37.222.080	37.222.080	-	
3	Pérdida tributaria	- 90.055.999							- 89.952.671	- 103.329	- 13.492.901	- 13.492.901		
4	G.R.: Gastos no documentados, reajustados	- 18.080.000							- 18.080.000		- 3.190.578	- 3.190.578		
5	Retiros recibidos	8.754.000				8.754.000					1.667.427	1.667.427		
	Sub-total del ejercicio	81.255.775	0	0	0	8.754.000	0	47.106.065	25.395.709	0	22.206.028	22.206.028		
6.	Reinversión por fusión													
	- Absorción sociedad Supergatolio Ltda.	86.186.131	288.561	32.302.000	45.615.570	7.980.000					22.390.325	22.390.325		
	- Absorción de la sociedad Los Gatos S.A.	8.069.427		8.069.427							2.342.727	2.342.737	6.800.000	
	Ajuste por PPUA										- 2.381.047	- 2.381.047		
	Fut determinado para ejercicio siguiente	175.511.333	288.561	40.371.427	45.615.570	7.980.000	8.754.000	0	47.106.065	25.395.709	0	44.558.033	44.558.044	6.800.000

Como se puede apreciar en el ejemplo ilustrado, de acuerdo a la norma tributaria vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, los saldos del registro FUT de las empresas fusionadas, se consideran reinvertidos en la sociedad absorbente (número 1 letra c del Artículo 14 letra A), permitiendo que los socios dueños de las empresas posterguen su tributación en los impuestos finales. Además, si en la absorbente existen perdidas tributarias, éstas podrán ser imputadas a los nuevos saldos que se perciben desde las empresas fusionadas y absorber sus respectivos créditos, permitiendo así solicitar la devolución del correspondiente Pago Provisional de Utilidades Absorbidas (PPUA).

En cuanto al Fondo de Utilidades no Tributarias:

Al igual que en el caso del FUT, los saldos determinados en el FUNT de las empresas absorbidas, después de materializada la fusión, se incorporan al registro FUNT de la sociedad absorbente, tal como se presenta a continuación:

2. Determinación FUNT sociedad Gastón Gatuzo Limitada al 31.12.2016						
N°	Detalle		Control	RF Argentina	INR	RAIPCU
	Remanente anterior		11.810.700		11.810.700	
	Más: Reajuste anual	3,9%	460.617		460.617	
	Remanene reajustado		12.271.317		12.271.317	
	Arriendos inmuebles DFL 2/1959		20.000.000		20.000.000	
	Reinversión por fusión					
	- Absorción sociedad Supergatolio Ltda.		7.161.000			7.161.000
	- Absorción sociedad Losgatos S.A.		1.200.000	1.200.000		
	Remanente de FUNT para el ejercicio siguiente		40.632.317	1.200.000	32.271.317	7.161.000

Visto el caso práctico expuesto, la gran pregunta que surgió en el ambiente tributario con la publicación de la Reforma Tributaria en análisis, y que dio origen a gran revuelo e incertidumbre, era ¿Cuál sería el destino final o tratamiento de los saldos de créditos acumulados en el registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT)?

Después de haber transcurrido un tiempo, y ya con un mayor análisis de la norma, donde se ha publicado la Ley N° 20.899 y posteriormente la Circular N° 49 de 2016, se ha podido aclarar aquella interrogante. Las instrucciones impartidas en tal sentido se verán reflejadas en el ejemplo siguiente, en que se considerarán los saldos determinados y registrados en la empresa absorbente al 31 de diciembre del año 2016, para efecto de aplicar lo instruido respecto del registro FUT y sus distintos créditos asociados, como sigue:

DETERMINACION DE LA TASA EFECTIVA DE SALDOS DE FUT AL 31.12.2016	
SOCIEDAD GASTON GATUZO LTDA.	
16%	8.754.000
22,5%	87.477.492
15%	25.395.709
21%	45.615.570
10%	7.980.000
0%	288.561
STUT	175.511.332
STC	44.558.033
TEF	25,39%

(STUT= Saldo total utilidades tributables; STC= Saldo total de créditos; TEF= Tasa promedio efectiva).

Como se aprecia en el ejemplo planteado, para aquellas empresas que no se suscribieron al pago del impuesto sustitutivo del FUT, se deberá determinar una tasa promedio de salida, la cual consiste en: considerar el saldo de crédito por impuesto de primera categoría, multiplicado por 100 y se debe dividir por el saldo neto de las utilidades pendientes de tributación.

Por esta razón, para el ejemplo expuesto, el saldo total del crédito por impuesto de primera categoría acumulado en el FUT (STC), corresponde dividirlo por el saldo de utilidades tributables (STUT), no considerando en éste último el impuesto a la renta (saldo neto), para obtener como resultado final al cierre del año comercial 2016, la tasa efectiva, o como le denominan algunos la tasa de cierre del FUT.

La empresa considerada en el ejemplo, como se señaló, por no haberse acogido al pago del impuesto sustitutivo del FUT, en el nuevo registro donde se deberán controlar los créditos por impuesto de primera categoría, denominado como SAC, tendrán que coexistir dos tipos de créditos, los determinados según la gráfica por los saldos correspondientes al registro FUT y los generados a partir del año 2017. Los primeros, deberán esperar su turno para ser imputados, dado que serán aquellos créditos generados a contar del primero de enero de 2017 los que deberán imputarse primeramente y hasta que se agoten totalmente.

5.2. EFECTOS A LA ENTRADA DE PLENA VIGENCIA DE LA REFORMA TRIBUTARIA, RESPECTO A LO INSTRUIDO EN EL NUMERO 3 LETRA D DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR:

Ahora bien, el mismo ejemplo introductorio se utilizará hipotéticamente para adentrarnos en el análisis e ilustración de algunos de los efectos de la nueva Reforma Tributaria de las Leyes N°s 20.780 y 20.899, que entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2017, todo ello en base a los supuestos que sean necesarios para un mejor entendimiento.

Como se ha dicho, en esta última reforma tributaria, el legislador ha establecido normas para reglamentar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, contemplando los efectos tributarios que se producen en los procesos de reorganización empresarial, entre otros, donde las empresas involucradas se encuentren sujetas a regímenes diferentes. El objetivo de dicha norma es armonizar los procesos, cambios o interacciones, y se encuentra contenida en la letra D), del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, vigente a contar del 1 de enero de 2017, subtitulada como “Normas de Armonización de los regímenes de tributación”, la cual se encuentra detallada en el capítulo 5 anterior.

Respecto a la norma señalada, es necesario precisar que el alcance de esta tesis se limita al análisis de las situaciones tratadas en el N° 3 de la señalada letra D), del artículo 14 de la LIR, cuyas normas regulan ciertos efectos derivados de los procesos de reorganización empresarial. Teniendo como base aquello, en la aplicación práctica de la norma que se presentará en los ejemplos a continuación, estarán referidos a la sociedad Gastón Gatuzo Limitada, sociedad la cual se acoge a contar del 1 de enero de 2017 a las disposiciones del artículo 14 B), y será quien tendrá el rol de ser la sociedad absorbente de las distintas situaciones que se plantearán.

Para los efectos del desarrollo de los casos, cabe distinguir que las normas del régimen de tributación del artículo 14 letra B) **deducción parcial de crédito**, considera dos niveles:

El primero: Es la tributación que afecta a la empresa, obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa.

El segundo: Las normas relativas a la tributación con los impuestos finales, Global Complementario o Adicional.

Además, las empresas sujetas bajo dicha norma, deberán considerar como regla general, que sólo una parte del Impuesto de Primera Categoría soportado por la empresa podrá ser imputado en contra de los impuestos finales.

A su vez los contribuyentes sujetos al **régimen de imputación parcial de crédito**, deberán cumplir con la obligación de llevar aquellos registros señalados en la Ley, en el N° 2 del Artículo 14 B), los cuales se pueden identificar con las siglas: RAP; FUF; REX; SAC; STUT¹⁶, para el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, cuyo objetivo es el de mantener un detalle de las cantidades que se encuentran liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución, así como también para determinar en qué oportunidad tales retiros, remesas o distribuciones se afectan con el Impuesto Global Complementario o el Impuesto Adicional, según corresponda, y el crédito por Impuesto de primera categoría en caso que exista un saldo en el control respectivo.

Ahora bien, para efectuar el análisis de los efectos en las fusiones de empresas o sociedades, tomando en consideración las normas a tratar, toma real importancia el régimen al cual se encuentran sujetas las empresas o sociedades implicadas. Dado que, como regla general, las empresas acogidas al régimen de imputación parcial de créditos, no pueden tener participación en otra empresa sujeta al régimen de renta atribuida, porque esta última solo admite estar constituida por personas naturales con domicilio o residencia en Chile o personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, aunque excepcionalmente, una persona natural constituida como empresario individual, o un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, acogido al régimen del 14 B), puede invertir en una empresa sujeta al 14 A) ya que prevalece su calidad de contribuyente de los impuestos finales.

Se debe tener en consideración que la modificación al artículo 20 de la Ley de la Renta, establece que, a partir del año comercial 2017, la tasa del impuesto de primera categoría con la que se afectarán las rentas gravadas con dicho tributo será de un 25%. Excepcionalmente, se establece una tasa distinta aplicable en el caso de los contribuyentes que se encuentren sujetos al **régimen de la letra B), del artículo 14** de la Ley de la Renta, quienes deberán aplicar una **tasa transitoria del 25,5%** sobre las rentas obtenidas durante dicho periodo y a contar del año comercial 2018 ya en régimen, deberán aplicar una **tasa de 27%** sobre las rentas obtenidas a contar de dicho año.

¹⁶ Circular N° 49 del año 2016.

Finalmente, teniendo presente los puntos antes señalados, se expondrán y analizarán a continuación casos prácticos, mediante los cuales se busca exponer los efectos tributarios derivados de los procesos de reorganización empresarial, asociados a diferentes situaciones, por lo que se agregarán elementos necesarios en base a supuestos según:

5.2.1 Situación N° 1: Efecto en la sociedad Gastón Gatuza Limitada por acogerse al régimen del artículo 14 B) de la LIR:

Como ya se ha señalado La sociedad Gastón Gatuza Limitada, acogida a las disposiciones del artículo 14 B), será quien absorberá Hipotéticamente a otras sociedades. Por ello se considerarán los siguientes antecedentes al 31 de diciembre de 2017:

Antecedentes al 31.12.2017	\$
Capital propio tributario	298.397.650
Saldo determinado en registro FUT al 31.12.2016	175.511.333
Saldo determinado en registro FUNT al 31.12.2016	40.632.317
Saldo determinado en registro FUF al 31.12.2016	6.800.000
Capital efectivamente aportado	50.000.000
Renta Liquida Imponible determinada al 31.12.2017	32.254.000
VIPC, supuesto	0%
Supuesto 2: No se efectuaron retiros en el ejercicio.	-

Primeramente, la empresa pagará impuestos por sus utilidades, para lo cual debe tener en cuenta la diferencia en la tasa de impuesto de primera categoría, con la cual deberá afectar los resultados obtenidos durante este año comercial 2017. Por encontrarse sujeto al régimen del artículo 14 B) deberá aplicar una tasa de 25,5%, distinto que, para las empresas sujetas al régimen de renta atribuida, quienes se gravarían con 25%.

Impuesto de Primera Categoría determinado	
R.L.I determinada al 31.12.2017 \$ 32.254.000*25,5%	8.224.770

En las normas transitorias de la reforma, se instruye que se debe incorporar el saldo de las Utilidades acumuladas determinadas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUT al registro denominado RAI, como un remanente del ejercicio anterior, según lo dispuesto en la letra b) del N° 1, del numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Determinación de las Rentas Afectas a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional al 31.12.2017	\$
Capital Propio Tributario al 31.12.2017	298.397.650
Menos:	
Saldo determinado en registro (FUNT), REX	40.632.317
Capital aportado	50.000.000
Rentas afectas a impuestos personales (RAI)	207.765.333

Como se puede apreciar entonces nace este nuevo RAI, que contempla el saldo de FUT al 31.12.2016 y la RLI determinada al 31.12.2017. Representando un incremento del capital propio tributario de la empresa.

Por lo tanto, se verá reflejado en el nuevo registro de control de Rentas empresariales, los hechos desarrollados en el año comercial en cuestión:

SOCIEDAD GASTON GATUZO LIMITADA acogida a Rentas de imputación parcial de créditos. (Artículo 14 B), al 31.12.2017								
DETALLE	CONTROL	RAI	FUF	REX	SAC			SALDO TOTAL UTILIDADES TRIBUTABLES STUT
					2017		2016	
					25,5%			
					Con restitución	Sin restitución	Sin restitución	
					0,342282		0,2539	
Remanente anterior al 01.01.2017	222.943.650	175.511.333	6.800.000	40.632.317			44.558.033	175.511.333
C.M. anual 0%	-	-	-	-	-	-	-	-
Remanentes reajustados al 31.12.2017	222.943.650	175.511.333	6.800.000	40.632.317	-	-	44.558.033	175.511.333
Menos:								
Reversa remanente de Rentas afectas	-175.511.333	-175.511.333						
Sub total depurado al 31.12.2017	47.432.317	-	6.800.000	40.632.317	-	-	44.558.033	175.511.333
Mas:								
Rentas afectas a impuesto del ejercicio	207.765.333	207.765.333						
Crédito por Impuesto de primera categoría según RLI (\$ 32.254.000*25,5%)					8.224.770			
Remanente para ejercicio siguiente \$	302.629.967	207.765.333	6.800.000	40.632.317	8.224.770	-	44.558.033	175.511.333

Podemos concluir frente a este nuevo registro, que el denominado RAI, concentra las rentas tributables acumuladas en la empresa, a la espera de ser retiradas por sus propietarios, para

que cuando ello ocurra, sean afectadas con los impuestos finales, esto es el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional según corresponda.

El Saldo acumulado de crédito (SAC), como se puede apreciar, contiene el crédito generado por el pago del impuesto que afectó a su renta del año comercial 2017¹⁷ y además aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 provenientes de los créditos acumulados en el registro FUT.

5.2.2 Situación 2: Efecto en las Fusiones por absorción, donde particularmente la sociedad Gastón Gatuza Limitada, sujeta a Renta con imputación parcial de créditos, será quien absorberá a otras empresas:

Para ello, se considerarán los siguientes casos:

Caso 1: Absorbe a otra empresa sujeta a las disposiciones del artículo 14 B), Renta con imputación parcial de créditos. (Sociedad Nacimiento B Ltda.).

Caso 2: Absorbe a empresa sujeta a las disposiciones del artículo 14 A, Renta Atribuida. (Empresa Nacimiento A).

Caso 3: Absorbe a empresa sujeta a las disposiciones del artículo 14 ter letra A. (Sociedad CATORCETERA Ltda.).

5.2.2.1 DESARROLLO DE CASOS:

Caso 1: Donde asumiremos que la absorbida “Sociedad Nacimiento B Limitada”, es una sociedad que inició sus actividades acogida a las disposiciones del artículo 14 B y con fecha 11 de marzo de 2018, será absorbida, considerando los siguientes antecedentes:

¹⁷ En caso de otorgarse a los dueños de la empresa afectos al IGC o IA, según corresponda, implica la obligación de restituir una cantidad equivalente al 35% del monto total del crédito por IDPC, a título de débito fiscal y que además para todos los efectos legales se debe considerar un mayor IGC o IA determinado al contribuyente.

Excepción: No existe obligación de restituir cuando sean imputados a pérdidas tributarias.

Orden de Imputación: Primero se consumen los créditos generados el año 2017 y después los créditos generados y acumulados en el FUT.

Sociedad Nacimiento B Ltda.	
Antecedentes al 11.03.2018 fecha de fusión	\$
Capital aportado	173.000.000
RLI a la fecha de la fusión (Perdida)	- 53.000.000
RAI ejercicio anterior	406.150.000
REX ejercicio anterior	6.600.000
CPT	532.750.000
SAC, con restitución, con derecho a devolución.	103.568.250
La Soc. gastón Gatuzo, tiene una participación	70%
Maquinaria	394.750.000
Disponible	45.000.000
Existencia	123.000.000
Obligaciones con bancos	- 30.000.000
Capital Propio Tributario Soc.Nacimiento B Ltda.	532.750.000
VIPC	0%

Adicionalmente para proceder a llevar a cabo dicha fusión, complementariamente se deberá tener en cuenta antecedentes de la sociedad absorbente, en especial como está compuesto el Capital Propio tributario de la sociedad Gastón Gatuzo Ltda.:

Capital propio tributario	298.397.650
Inversion en Nacimiento B Ltda.	151.100.000
Bien Raíz	103.900.000
Cuentas por cobrar	80.000.000
Disponible	3.397.650
Cuenta por Pagar	- 40.000.000

Primero que todo, la absorbida deberá afectarse con los impuestos que procedan al término de sus actividades, en este caso como se señala en los antecedentes se determinó una pérdida tributaria por lo que no queda afecta al Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta.

Como se está frente a una fusión de empresas sujetas al mismo régimen de tributación de imputación parcial de créditos (Artículo 14 B), procede unificar y refundir el patrimonio de la sociedad que se extingue, donde la absorbente es quien incrementa su patrimonio y la sucede

en todos sus derechos y obligaciones. Para el desarrollo de lo planteado, se ha utilizado el siguiente cuadro esquemático:

Antecedentes al 30.03.2018 fecha de fusión	Sociedad Nacimiento B Ltda. (Absorbida)	Sociedad Gastón Gatuza Ltda. (Absorbente)	Ajustes según Fusión	Sociedad Gastón Gatuza Ltda. (Post - Fusión)
Valores Tributarios	\$	\$	\$	\$
Detalle				
Capital aportado reajustado	173.000.000	50.000.000	- 121.100.000	101.900.000
RLI a la fecha de la fusión	- 53.000.000		53.000.000	-
RAI ejercicio de fusión	406.150.000	207.765.333	- 53.000.000	560.915.333
REX ejercicio anterior	6.600.000	40.632.317		47.232.317
CPT	532.750.000	298.397.650	- 372.925.000	458.222.650
SAC, con restitución, con derecho a devolución.	103.568.250	52.782.803		156.351.053
La Soc. gastón Gatuza, tiene una participación	70%			
Maquinaria	394.750.000		- 221.825.000	172.925.000
Disponible	45.000.000			45.000.000
Existencia	123.000.000			123.000.000
Obligaciones con bancos	- 30.000.000			- 30.000.000
Inversión en Nacimiento B Ltda.		151.100.000	- 151.100.000	-
Bien Raíz		103.900.000		103.900.000
Cuentas por cobrar		80.000.000		80.000.000
Disponible		3.397.650		3.397.650
Cuenta por Pagar		- 40.000.000		- 40.000.000

Los ajustes que se realizaron en este proceso de fusión de sociedades corresponden a la anulación de la inversión teniendo en consideración el porcentaje que le corresponde a la absorbente sobre el capital de la absorbida.

Las pérdidas tributarias no se deben traspasar, es obligación de la sociedad absorbida de presentar balance de término y determinar los impuestos al momento de efectuar dicho proceso de reorganización, en consecuencia, en este caso, implícitamente es cuando la pérdida determinada desaparece, porque solo quien la genera la puede absorber, la que subsiste no debe incorporarla, dado que la Ley sobre Impuesto a la Renta no lo contempla, por lo que por lo que procede ajustarse en el registro RAI de la absorbida.

Del ajuste realizado se desprende el denominado Badwill, que corresponde a la determinación del resultado tributario de la diferencia entre el valor de la inversión y la proporción del CPT de la absorbida, regulado en el artículo 15 de la LIR. Tal resultado en el presente trabajo no se analizará, solo se deja expresado para demostrar su efecto en el nuevo capital propio post fusión:

Resultado de la Inversión	\$
Inversión en Sociedad Nacimiento B Ltda.	151.100.000
70% del Capital propio Tributario de la Soc. Nacimiento Ltda.	372.925.000
Badwill determinado	- 221.825.000

Además, con la integración del Capital propio Tributario, es procedente verificar en cuanto se ha incrementado éste, por ello, es correspondiente la siguiente conciliación:

CONCILIACIÓN RAI POST FUSIÓN:	
Capital Propio Tributario post fusion	458.222.650
menos:	
Capital aportado sociedad Gastón Gatuza Ltda.	- 50.000.000
Capital aportado sociedad Nacimiento B Ltda., post fusión	- 51.900.000
REX Post fusión	- 47.232.317
RAI (según diferencia en Capital Propio Tributario)	309.090.333
RAI determinado post fusion	560.915.333
Diferencia determinada entre ambos RAI	251.825.000
Explicacion de la diferencia determinada entre ambos RAI	
70% del Capital Propio Tributario de la Soc. Nacimiento B Ltda.	372.925.000
70% del Capital aportado por la Soc. Gastón Gatuza Ltda.	- 121.100.000
diferencia explicada	251.825.000

El RAI, que se ha determinado post fusión, según la norma lo indica, para determinar la variación experimentada del Capital propio en la sociedad absorbente, que según el caso planteado corresponde a la suma de \$ 309.090.333, pero si lo comparamos con el monto que se determina en el registro control de utilidades de la sociedad absorbente por la suma de \$ 560.915.333, cuando incorpora a su propio saldo de utilidades, el que la sociedad absorbida mantenía a la fecha de la fusión, evidentemente que dicho monto no está reflejando la variación real que ha experimentado la empresa en esta operación. Hecho que va a quedar resuelto cuando la sociedad absorbente constituya sus resultados tributarios definitivos en el año comercial correspondiente, procediendo finalmente a determinar el nuevo RAI del ejercicio, donde reflejará la variación que efectivamente resultó de este tipo de reorganización.

Además, procede la unificación del control de los saldos en los registros RAI, REX, y SAC, según queda demostrado en el siguiente cuadro:

SOCIEDAD GASTON GATUZO LIMITADA acogida a Rentas con imputación parcial de créditos. (Artículo 14 B), al 11.03.2018, ABSORBE a NACIMIENTO B LTDA.

DETALLE	CONTROL	RAI	FUF	REX	SAC			SALDO TOTAL UTILIDADES TRIBUTABLES STUT
					2017		2016	
					25,5%			
					Con restitución	Sin restitución	Sin restitución	
					0,342282		0,2539	
Remanente anterior al 01.01.2018	255.197.650	207.765.333	6.800.000	40.632.317	8.224.770		44.558.033	175.511.333
C.M. anual 0%	-	-	-	-	-		-	-
Remanentes reajustados	255.197.650	207.765.333	6.800.000	40.632.317	8.224.770		44.558.033	175.511.333
Mas:								
Rentas por Reorganizacion (RAI)	412.750.000	406.150.000		6.600.000				
SAC, por Reorganización					103.568.250			
Remanente post fusion \$	667.947.650	613.915.333	6.800.000	47.232.317	111.793.020	-	44.558.033	175.511.333

Respecto del efecto en el Registro SAC de la sociedad absorbente, se han incorporado solo los saldos que la sociedad absorbida mantenía a la fecha de fusionarse, dado que su resultado tributario determinado a dicha fecha es una Pérdida Tributaria, no le correspondió pago de Impuesto de primera categoría:

REGISTRO DE SALDO ACUMULADO DE CREDITOS (SAC)	2017				2016
	25,50%		25,50%		TEF
	Sin Restitución		Con restitución		Sin Restitución
DETALLE DE CRÉDITOS	Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución
	0,342282		0,342282		0,2539
Saldo acumulado de crédito del ejercicio anterior (31.12.2017)			8.224.770		44.558.033
Impuesto pagado por empresa absorbida			0		
Créditos proveniente de la Reorganización			103.568.250		0
Saldo acumulado de Crédito a la fecha de la Reorganización	0	0	111.793.020	0	44.558.033

Caso 2: Absorbe a empresa sujeta a las disposiciones del artículo 14 A, Renta Atribuida.

A modo de ilustrar el efecto que provocaría frente a una reorganización utilizando los mismos antecedentes del ejercicio anterior, realizando algunos cambios necesarios y atingentes para su desarrollo, caso cuando la absorbida es una empresa sujeta a las normas del 14 A) de la LIR, como es en este caso “Empresa Nacimiento A” y acuerdan fusionarse ambas empresas:

Sociedad Nacimiento A	
Antecedentes al 11.03.2018 fecha de fusión	\$
Capital aportado	173.000.000
RLLI a la fecha de la fusión (Pérdida)	- 53.000.000
RAP ejercicio anterior	406.150.000
REX ejercicio anterior	6.600.000
CPT	532.750.000
SAC, con restitución, con derecho a devolución.	-
La Soc. gastón Gatuzo, adquiere derechos y obtiene participación	70%
Maquinaria	394.750.000
Disponible	45.000.000
Existencia	123.000.000
Obligaciones con bancos	- 30.000.000
Composición del CPT de Nacimiento A	532.750.000
VIPC	0%

Adicionalmente para proceder a llevar a cabo dicha fusión, complementariamente se deberá tener en cuenta antecedentes de la sociedad absorbente, en especial como está compuesto el Capital Propio tributario de la sociedad Gastón Gatuzo Ltda.:

Capital propio tributario Soc. absorbente	298.397.650
Composición:	
Bien Raíz	103.900.000
Cuentas por cobrar	180.000.000
Disponible	54.497.650
Cuenta por Pagar	- 40.000.000

Primero que todo, la absorbida deberá afectarse con los impuestos que procedan al término de sus actividades y atribuir el resultado. En este caso, como se señala en los antecedentes, se determinó una pérdida tributaria por lo que no queda afecta al Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta.

Además, según lo dispuesto en la norma, por efecto del cambio de propiedad, deberá determinar el saldo inicial según normas del cambio de régimen, denominado RAI:

RLI (PERDIDA), No paga impuesto a la Renta	0
CPT de la sociedad absorbida	532.750.000
Menos:	
RAP + REX	- 412.750.000
Capital aportado	- 173.000.000
RAI a la fecha de la Fusión de Empresa Nacimiento A	- 53.000.000

Se debe considerar que la diferencia corresponde a la pérdida determinada al término de las actividades de la empresa A, solo de existir un valor positivo se debe sumar al RAI de la empresa absorbente, por lo tanto, inicialmente a la fecha de la fusión, su efecto sería cero.

Procede unificar y refundir el patrimonio de la sociedad que se extingue, donde, es la absorbente quien incrementa su patrimonio, la sucede en todos sus derechos y obligaciones. Para desarrollar lo planteado, se utilizará el siguiente cuadro esquemático:

Antecedentes al 11.03.2018 fecha de fusión	Sociedad Nacimiento A (Absorbida)	Sociedad Gastón Gatuza Ltda. (Absorbente)	Ajustes según Fusión	Sociedad Gastón Gatuza Ltda. (Post - Fusión)
Valores Tributarios	\$	\$	\$	\$
Detalle				
Capital aportado reajustado	173.000.000	50.000.000	-	223.000.000
RLI a la fecha de la fusión	- 53.000.000		53.000.000	-
RAP ejercicio de fusión	406.150.000		-	-
REX ejercicio anterior	6.600.000	40.632.317	406.150.000	453.382.317
RAI	-	207.765.333	-	207.765.333
CPT	532.750.000	298.397.650	-	831.147.650
SAC, con restitución, con derecho a devolución.	-	52.782.803		52.782.803
Maquinaria	394.750.000			394.750.000
Disponible	45.000.000			45.000.000
Existencia	123.000.000			123.000.000
Obligaciones con bancos	- 30.000.000			- 30.000.000
Bien Raiz		103.900.000		103.900.000
Cuentas por cobrar		180.000.000		180.000.000
Disponible		54.497.650		54.497.650
Cuenta por Pagar		- 40.000.000		- 40.000.000

En este proceso de fusión de sociedades corresponde unificar el capital propio de ambas empresas, en la sociedad absorbente.

Las pérdidas tributarias determinadas en las sociedades que desaparecen en un proceso de fusión, no se deben traspasar a la sociedad que subsiste, solo quien las genera las puede absorber, como en el caso planteado el resultado negativo quedará determinado para dar cumplimiento a la obligación de la declaración del resultado final de Impuesto a la Renta y dicha pérdida, porque solo quien la genera la puede absorber, la que subsiste no debe incorporarla, dado que la Ley sobre Impuesto a la Renta no lo contempla.

En este caso no procede ajustarse en el registro RAI, dado que corresponden a utilidades que ya cumplieron con su tributación de impuestos finales (IGC o IA).

Además, con la integración del Capital Propio Tributario, es procedente verificar cual ha sido su variación, para ello, se procede a realizar la siguiente conciliación:

Capital Propio Tributario post fusion	831.147.650
menos:	
Capital aportado sociedad Gastón Gatuza Ltda.	- 50.000.000
Capital aportado sociedad Nacimiento A , post fusión	- 173.000.000
REX Post fusión	- 453.382.317
RAI (según diferencia en Capital Propio Tributario)	154.765.333
RAI determinado post fusion (*)	207.765.333
Diferencia determinada en nuevo RAI	53.000.000

Nota explicativa:

Capital propio tributario Soc. absorbente	298.397.650
Capital aportado sociedad Gastón Gatuza Ltda.	- 50.000.000
REX ejercicio anterior sociedad Gastón Gatuza	- 40.632.317
Explica determinación RAI post fusión. (*)	207.765.333

Según el mecanismo señalado en la norma para determinar el nuevo RAI, que se ha determinado post fusión, en la sociedad absorbente, de acuerdo al caso planteado correspondiente a la suma de \$ 154.765.333, donde se puede apreciar que la absorbente antes de iniciar el proceso de reorganización, mantenía como saldo inicial propio, generado en su actividad, en su registro de control de utilidades (RAI) en la suma de \$ 207.765.333, hecho que, de la aplicación a lo dispuesto en la normativa, que señala que al cierre del ejercicio comercial se debe determinar un nuevo RAI, considerando que ambos capitales propios se suman, cuyo capital inicial de la sociedad absorbida no ha rebajado la pérdida tributaria

generada al cierre de su actividad y éste último se debe restar del conjunto de Capitales propios tributario, cuyo resultado final, está indicando que hay un efecto negativo, por lo que el nuevo saldo así determinado, se vio afectado por el monto del resultado negativo (pérdida tributaria), dicho de otra forma se está reconociendo el traspaso de dicha pérdida. Entonces surge la interrogante, esta Ley N° 20.899 de simplificación del sistema de tributación a la Renta de la Ley N° 20.780, permite que, bajo el régimen de renta atribuida, se traspasen las pérdidas en una reorganización o simplemente no lo previó.

Se debe aplicar las instrucciones, respecto a la unificación del control de los saldos en el registro de la sociedad absorbente, en este caso (REX y SAC), según se demuestra en el siguiente cuadro:

SOCIEDAD GASTON GATUZO LIMITADA acogida a Rentas con imputación parcial de créditos. (Artículo 14 B), al 11.03.2018, ABSORBE a empresa NACIMIENTO A								
DETALLE	CONTROL	RAI	FUF	REX	SAC			SALDO TOTAL UTILIDADES TRIBUTABLES STUT
					2017		2016	
					25,5%			
					Con restitución	Sin restitución	Sin restitución	
					0,342282		0,2539	
Remanente anterior al 01.01.2018	255.197.650	207.765.333	6.800.000	40.632.317	8.224.770		44.558.033	175.511.333
C.M. anual 0%	-	-	-	-	-		-	-
Remanentes reajustados	255.197.650	207.765.333	6.800.000	40.632.317	8.224.770		44.558.033	175.511.333
Mas:								
Rentas por Reorganizacion (REX)	412.750.000			412.750.000				
SAC, por Reorganización					-			
Remanente post fusion \$	667.947.650	207.765.333	6.800.000	453.382.317	8.224.770	-	44.558.033	175.511.333

Respecto del efecto en el Registro SAC de la sociedad absorbente, se han incorporado solo los saldos que la sociedad absorbida mantenía a la fecha de fusionarse, dado que su resultado tributario determinado a dicha fecha es una Pérdida Tributaria, no le correspondió pago de Impuesto de primera categoría y porque no son susceptibles de mantener saldos acumulados de créditos, dado que cada año deben atribuir la renta con sus respectivos créditos asociados, no recibe crédito en este caso:

REGISTRO DE SALDO ACUMULADO DE CREDITOS (SAC)	2017				2016
	25,50%		25,50%		TEF
	Sin Restitución		Con restitución		Sin Restitución
DETALLE DE CRÉDITOS	Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución
	0,342282		0,342282		0,2539
Saldo acumulado de crédito del ejercicio anterior (31.12.2017)			8.224.770		44.558.033
Impuesto pagado por empresa absorbida			0		
Créditos proveniente de la Reorganización			0		0
Saldo acumulado de Crédito a la fecha de la Reorganización	0	0	8.224.770	0	44.558.033

Caso 3: Absorbe a empresa sujeta a las disposiciones del artículo 14 ter letra A.

La empresa Comercial CATORCETERA Limitada, acogida al Artículo 14 TER letra A) de la LIR, es una empresa que inició sus actividades a contar del 1 de enero de 2017, sujeta a las disposiciones del régimen simplificado de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. Tal sociedad, a la fecha del ejercicio planteado, sufrió un cambio en su propiedad, incorporándose a la sociedad Gastón Gatuzo Limitada con motivo de la fusión por absorción.

Comercial CATORCETERA Limitada	
Antecedentes al 31.03.2018 fecha de fusión	\$
Capital aportado	120.000.000
Ingresos por ventas netas	120.000.000
Egresos por compras del giro pagados	169.000.000
* Cuenta Proveedores que incluye gastos adeudados no reconocidos tributariamente	42.200.000
** Cuenta Clientes que incluye Ingresos devengados, no reconocidos tributariamente	15.200.000
Capital Propio Tributario	189.400.000
Existencias valorizadas según Artículo 41 N° 3 LIR	35.000.000
Activo fijo revalorizado según Artículo 41 N° 2 LIR	90.000.000
VIPC, supuesto	0%

Como la sociedad Gastón Gatuzo Limitada, está sujeta al régimen de tributación de imputación parcial de créditos (Artículo 14 B), los saldos de término de giro que se determinen a la sociedad sujeta al 14 ter letra A, quedarán incorporados al mismo Régimen de tributación de la sociedad absorbente.

Primeramente, la sociedad 14 ter letra A deberá realizar un inventario, para proceder a constituir, de acuerdo al Régimen general, mediante contabilidad completa un balance tributario a la fecha del término de sus actividades, el resultado tributario y el pago del impuesto de primera categoría que le corresponda.

	DESARROLLO	\$
I.	Ingresos por ventas netas	120.000.000
	Egresos por compras del giro pagados	- 169.000.000
	Resultado del ejercicio Pérdida	- 49.000.000
	impuesto de Primera Categoría, 25%	-
	Renta Atribuida	-
II.	Determinación del ajuste por activos reconocidos como egresos	\$
	Existencias valorizadas conforme al artículo 41 N° 3 LIR	35.000.000
	Activo fijo revalorizado según Artículo 41 N° 2 LIR	90.000.000
	Menos:	
	Resultado Pérdida	- 49.000.000
	Determinación de Ingreso diferido a reconocer en 3 ejercicios, según Artículo 14 ter letra A Número 6 letra c) ***	76.000.000

*** Al reconocer este ingreso diferido, se está revirtiendo el cargo a resultados de estos activos, dado que la Ley los reconocía como un egreso, pero en el régimen general, todas éstas pasan a constituir parte del activo de la empresa, por lo tanto, nuevamente afectarán los resultados de ésta, por medio de su depreciación o a través del costo de venta.

Como se, aprecia en la determinación de su resultado tributario final, se ha determinado una Pérdida Tributaria, por lo que no queda afecta al pago de impuesto de primera Categoría y no hay renta para ser atribuida.

La determinación del ingreso diferido, pasará a la empresa absorbente como un activo diferido, que según señala la norma tributaria *“deberá imputarse en partes iguales dentro de sus ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales siguientes, contados desde aquel que se produce el cambio de régimen hasta su total extinción”*, versus los activos para depreciar y el costo de venta por las existencias.

Otros efectos Tributarios del cambio de régimen:

III.	Determinación del Capital Propio Tributario ajustado al momento del cambio de Regimen, en este caso 14 B	\$
	Capital Propio Tributario determinado a la fecha de la fusión.	98.000.000
*	Cuenta proveedores, que incluye gastos adeudados, no reconocidos tributariamente	42.200.000
	Menos:	
**	Cuenta clientes, que incluye Ingresos devengados, no reconocidos tributariamente	- 15.200.000
	CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO AJUSTADO	125.000.000
	Menos:	
	Ingreso diferido a reconocer	-
	Capital aportado	- 120.000.000
	Saldo Inicial de Registro del Artículo 14 letra B Nº 2 letra c) (REX)	5.000.000

* Los gastos adeudados, incluidos en la cuenta de proveedores, deben representar un gasto en la determinación de la RLI, en consideración a que, en el régimen general, se deben reconocer como tales, sean éstos pagados o adeudados.

** Los ingresos devengados incluidos en la cuenta de Clientes, deben representar un ingreso en la determinación de la RLI, teniendo en consideración que en el régimen general se reconocen como tal, sean éstos percibidos o devengados.

La determinación del saldo inicial del denominado RAI, en la sociedad absorbente, de aplicar las instrucciones, respecto a la unificación del control de los saldos en el registro de la sociedad absorbente, en este caso (RAI y SAC), según se demuestra en el siguiente cuadro:

SOCIEDAD GASTON GATUZO LIMITADA acogida a Rentas con imputación parcial de créditos. (Artículo 14 B), al 11.03.2018, ABSORBE a la sociedad CATORCETERA LTDA								
DETALLE	CONTROL	RAI	FUF	REX	SAC			SALDO TOTAL UTILIDADES TRIBUTABLES STUT
					2017		2016	
					25,5%			
					Con restitución	Sin restitución	Sin restitución	
					0,342282		0,2539	
Remanente anterior al 01.01.2018	255.197.650	207.765.333	6.800.000	40.632.317	8.224.770		44.558.033	175.511.333
C.M. anual 0%	-	-	-	-	-		-	-
Remanentes reajustados	255.197.650	207.765.333	6.800.000	40.632.317	8.224.770		44.558.033	175.511.333
Mas:								
Rentas por Reorganizacion (REX)	5.000.000			5.000.000				
SAC, por Reorganización					-			
Remanente post fusión \$	260.197.650	207.765.333	6.800.000	45.632.317	8.224.770	-	44.558.033	175.511.333

RAI, corresponde a la diferencia determinada del CPT de la empresa absorbida, menos el ingreso diferido determinado, que no es más que la pérdida tributaria de término de sus actividades sujeta al Régimen simplificado del 14 ter letra A y además los ajustes correspondientes como agregados y deducciones que afectaron o debían afectar dicho resultado determinado. Por otro lado, dicho ingreso diferido, solo se reconocerá en partes iguales dentro de sus ingresos brutos en los 3 ejercicios comerciales siguientes, por lo que se deberá considerar un activo diferido.

REX, corresponde a la diferencia determinada del CPT de la empresa absorbida que ya había cumplido con su tributación, por lo que debe ser incorporado a dicho registro, para ser retirado liberado de ésta.

Respecto del efecto en el Registro SAC de la sociedad absorbente, se han incorporado solo los saldos que la sociedad absorbida mantenía a la fecha de fusionarse, dado que su resultado tributario determinado a dicha fecha es una Pérdida Tributaria, no le correspondió pago de Impuesto de primera categoría y porque no son susceptibles de mantener saldos acumulados de créditos, dado que cada año deben atribuir la renta con sus respectivos créditos asociados, no recibe crédito en este caso:

REGISTRO DE SALDO ACUMULADO DE CREDITOS (SAC)	2017				2016
	25,50%		25,50%		TEF
	Sin Restitución		Con restitución		Sin Restitución
DETALLE DE CRÉDITOS	Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución
	0,342282		0,342282		0,2539
Saldo acumulado de crédito del ejercicio anterior (31.12.2017)			8.224.770		44.558.033
Impuesto pagado por empresa absorbida			0		
Créditos proveniente de la Reorganización			0		0
Saldo acumulado de Crédito a la fecha de la Reorganización	0	0	8.224.770	0	44.558.033

6. CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto en esta investigación, cuyo principal objetivo ha sido contribuir a dar un claro discernimiento a los cambios normativos en el sistema tributario de nuestro país, puntualmente en las Reorganizaciones Empresariales, cuando producto de la Fusión de Sociedades la empresa que subsiste ha optado por un régimen general de tributación, denominado de imputación parcial de Impuestos de Primera Categoría, evaluando las consecuencias y efectos tributarios, que en este contexto la modificación de la norma legal, ocasionará. Las conclusiones que se expondrán estarán enmarcadas dentro del ámbito de lo señalado.

En primer lugar, se debe considerar que la normativa legal a la que se hará referencia aún no se encuentra vigente y su implementación comenzará a regir el 1 de enero de 2017, por lo tanto, es fundamental que con antelación se puedan entender los cambios propuestos por la Reforma, como se aplicarán, y la forma en que estas modificaciones se relacionarán con la norma existente. La presente investigación es una herramienta que pretende entregar una visión simplificada a quienes tengan que considerar o aplicar las modificaciones tributarias a que se hará referencia.

En segundo lugar, se utilizó para el desarrollo y análisis, de esta investigación, principalmente la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, el D. L. 824 de 1974 sobre Impuesto a la Renta y los efectos que se derivan de la Reforma Tributaria según la Ley N° 20.780 del año 2014, posteriormente modificada por la Ley N° 20.899 de 2016, particularmente el Artículo 14 de la Ley de la Renta; las modificaciones efectuadas a este artículo, su composición, relevancia y diferencia con la norma anterior y como se aplica ante una Reorganización empresarial, como son las Fusiones de Sociedades. Es importante destacar que en esta ocasión el legislador se ha ocupado, que dichos procesos, no sean utilizados con el único objetivo de aplazar o evitar la tributación final. Incorporando para ello, obligaciones particulares y normas de armonización, para que ante cualquier cambio de régimen las utilidades acumuladas en la empresa completen su tributación.

En tercer lugar. Esta investigación se ha centrado específicamente en como la norma tributaria particularmente señalada, en una fusión de sociedades, debe ser tratada antes de la Reforma y luego de su entrada en vigencia. Habiendo profundizado en cómo se afecta la empresa que subsiste, sujeta a un régimen particular de imputación de sus rentas, al integrar en su

patrimonio otras sociedades sujetas a distintos regímenes de tributación, demostrando con el desarrollo de casos prácticos, los efectos que esta modificación legal conlleva.

Finalmente, luego de haber efectuado el análisis de la normativa legal atinente al tema y desarrollado casos prácticos, se puede concluir que las modificaciones que plantea la Reforma Tributaria, en lo que respecta a la fusión de sociedades, ha hecho que este proceso sea más complejo, toda vez que con anterioridad a la reforma el sistema gravaba las rentas al momento de su percepción, el hecho grabado era simple de verificar en el registro conocido como FUT, creado para incentivar el ahorro y la inversión. Cuando dos o más sociedades se fusionaban la norma tributaria, la calificaba de una Reinversión. A partir del 01 de enero de 2017 se definen reglas y registros particulares cuyo efecto en la sociedad absorbente difiere según sea el régimen que le afecta a sociedad que desaparece.

Si bien, las normas legales y administrativas para materializar una fusión, no han cambiado, la implementación de nuevos regímenes y su control, conlleva necesariamente un mayor desafío. Es así que bajo la norma denominada de “Armonización” del Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, se fijan nuevos aspectos que se han de evaluar y controlar en relación a sus efectos tributarios, en los procesos de reorganización que lleven a cabo las empresas.

En vista y considerando lo precedentemente expuesto, se puede destacar que no es norma simple de entender, por lo que se requerirá un mayor análisis y racionamiento en lo relacionado a su aplicabilidad, por ende, no está demás señalar y destacar que seguirán surgiendo dudas que van a requerir ser aclaradas por el ente fiscalizador, mediante la publicación de nueva jurisprudencia administrativa, basada en Oficios, Circulares y Resoluciones.

7. ANEXO

Algunas obligaciones dispuestas por el Organismo fiscalizador:

2.2.3.1 Informar:

Según lo establecido en el inciso final del artículo 68 del Código Tributario

Resolución Exenta N° 55, del 30 de septiembre de 2003

Oficio N° 3.182 del 20 de noviembre de 2007

2.2.3.2 Presentar Declaración Jurada:

Resolución Exenta N° 55 de 2003

Resolución N° 199 de 2009

2.2.3.3 Actualización de información y revisión de antecedentes:

Circular N° 17 de 1995

Circular N° 14 de 1996

2.2.3.4 Dar aviso de término de giro:

Inciso primero y segundo del artículo 69 del Código Tributario

Circular 66 de 1998

Oficio N° 492 de 2015

CIRCULAR N° 49 de fecha 14 de julio de 2016.

OFICIOS, CIRCULARES Y RESOLUCIONES SOBRE FUSIONES

Documento	Número	Año
Oficio	75	2013
Oficio	1046	2011
Oficio	2435	2010
Oficio	548	2010
Circular	7	2008
Oficio	407	2008
Oficio	864	2008
Circular	35	2008
Oficio	3182	2007
Oficio	664	2007
Oficio	2638	2007
Oficio	2817	2007
Oficio	376	2006
Oficio	4966	2006
Oficio	1202	2005
Oficio	3465	2005
Oficio	5445	2004
Oficio	6348	2003
Oficio	741	2002
Oficio	1849	2001
Circular	45	2001
Oficio	4276	2001
Circular	65	2001
Circular	94	2001

Documento	Número	Año
Oficio	4852	2000
Oficio	2231	1999
Oficio	3400	1999
Circular	2	1998
Oficio	2566	1998
Circular	66	1998
Oficio	2632	1997
Oficio	2389	1997
Circular	31	1997
Circular	109	1997
Oficio	2632	1997
Oficio	879	1997
Oficio	1483	1997
Circular	68	1996
Circular	72	1996
Oficio	2679	1996
Oficio	267	1994
Oficio	4118	1994
Oficio	3690	1992
Oficio	1067	1990
Circular	60	1990
Circular	42	1990
Circular	15	1986
Circular	124	1975
Circular	49	2016

8. BIBLIOGRAFIA

Libros

Faundez Ugalde Antonio, *Reorganización Empresarial*, LegalPublishing, segunda edición, 2013.

Mánquez Manuel y Sandra Aedo, *Reforma Tributaria*, Thomson Reuters, 2015.

Artículo de Revistas

Calderón Torres Pablo, *Algunos efectos de la Reforma nuevo Artículo 14 A) de la LIR*, N° 11/2014, CET.

Deloitte, Financial, Advisory Services *Mercado de Fusiones y Adquisiciones de Latinoamérica, primer trimestre 2015, abril 2015.*

Faundez Ugalde Antonio, *Reorganización empresarial y planificación tributaria*, N° 11/2014, CET.

Gonzalez Silva Luis, *Régimen de tributación sobre Rentas Atribuidas*, N° 11/2014, CET.

Ibaceta Rivera Harry, *Efectos Tributarios de las Fusiones propias*, N° 6/2012, CET.

Jorquera Carmen Gloria, Pincheira Castro Cristian, *Fusión Inversa*, N° 7/2012, CET.

Mardones Osorio Marcelo, *Sobre la extensión del régimen de Fusión de Sociedades establecido por la Ley 18.046*, vol. 27 N° 2 de 2006, Revista de Derecho Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

Yáñez Henríquez José, *Elementos a considerar en una Reforma Tributaria*, N° 6/2012, CET.

Periódicos

La Tercera, Negocios pag. N° 25, 3.05.2012, Chile alcanza segundo lugar de Sudamérica en Fusiones y Adquisiciones.

Estrategia, País, 11.07.2016, Fusiones y Adquisiciones.

Emol, Artículo de Paula Osorio, *Reorganizaciones empresariales libres de impuesto*, de fecha 4.06.2012.

Tesis

Castro Víctor Hugo y Gormás Francisco, *Efectos tributarios en la reorganización de empresas*, diciembre 2009.

Documentos públicos

MENSAJE N° 24-362, de fecha 1.04.2014, de S.E. la Presidenta de la Republica con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Leyes

Ley N° 18.046 publicada con fecha 11.04.1997, sobre *Sociedades Anónimas*, título IX.

Decreto Ley N° 20780 publicado con fecha 29.09.2014, sobre *Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario*, Ministerio de Hacienda.

Decreto Ley N° 20.899 publicado con fecha 08.02.2016, que *Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones Legales Tributarias*, Ministerio de Hacienda.

Ley N° 3918 publicada con fecha 11.04.1997 de *Sociedades de Responsabilidad Limitada*, Ministerio de Hacienda.

Decreto Ley N° 824, sobre *Impuesto a la Renta*, Ministerio de Hacienda.