



**“EFECTOS EN LAS FUSIONES PRODUCTO DE LAS
MODIFICACIONES A LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA POR
LEYES N°20.780 Y N°20.899”**

Parte II

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

**Alumno: Fredi Leonardo Toledo Iribarra
Profesor Guía: Octavio Canales**

Santiago, diciembre 2016

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	4
Capítulo 1: Reforma Tributaria.....	5
1.1. Renta Atribuida (Letra A artículo 14).....	5
1.1.1. Nuevos registros.....	7
1.1.2. Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones.....	9
1.1.3. Otros aspectos relevantes.....	10
1.2. Régimen Semi integrado (Letra B artículo 14).....	11
1.2.1. Nuevos registros.....	12
1.2.2. Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones.....	14
1.2.3. Otros aspectos relevantes.....	15
1.2.4. Fusión por creación.....	16
Capítulo 2: Casos prácticos de fusiones por absorción.....	17
2.1. Fusión por absorción de dos sociedades bajo el régimen de tributación de renta atribuida.....	17
2.1.1. Conclusiones.....	20
2.2. Fusión por absorción de dos sociedades bajo el régimen de tributación Semi Integrado.....	22
2.2.1. Conclusiones.....	28
2.3. Fusión por absorción de una sociedad bajo el régimen de tributación Semi Integrado y otra de renta atribuida.....	30

2.3.1.	Conclusiones	33
2.4.	Fusión por absorción de una sociedad bajo el régimen de tributación de renta atribuida y otra de Semi Integrado	35
2.4.1.	Conclusiones	39
3.	CONCLUSIÓN.....	40
4.	BIBLIOGRAFÍA.....	43

1. INTRODUCCIÓN

El propósito y objetivo de este trabajo, es poder analizar en forma investigativa los posibles efectos que puede traer la reforma tributaria en las distintas reorganizaciones empresariales, particularmente en los procesos de fusiones, puesto que este nuevo régimen modificó la columna vertebral de lo que era el sistema tributario en Chile, y nos parece interesante revisar los resultados que se obtendrán de reunir sociedades con igual o distintos regímenes de tributación, ya que si antes era complicado por el sistema de tributación, el cual estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, es razonable pensar que con cuatro sistemas de tributación, estas reorganizaciones se pueden volver aún más complejas.

Dada la amplitud del tema, en el presente documento se abordarán los principales aspectos de las fusiones de sociedades entre dos regímenes de tributación, de renta atribuida y semi integrado, los cuales se encuentran normados en las letras, A) y B) respectivamente del artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta, actualizada con la Ley 20.899.

En este trabajo presentarán los aspectos generales de los resultados de fusionar sociedades que se encuentran acogidas a distintos regímenes de tributación.

En la actualidad, tenemos un proceso de cambios tributarios muy fuertes mediante la publicación de las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, los que ya han comenzado a funcionar y que darán una serie de efectos importantes, y que al no tener las estrategias tributarias claras y precisas, se puede estar cometiendo algún error en estos procesos para las empresas, es por esto, que se analizarán los efectos que se producirán desde un contexto general hasta los específicos.

Capítulo 1: Reforma Tributaria

Hasta diciembre del año 2014, en Chile existía un sistema de tributación que hasta esa fecha poco o algunos ciudadanos nada conocían sobre él. En el año 2014, el gobierno de la Presidenta Michelle Bachelet, quiso cambiar el sistema de tributación en Chile con el fin de una mayor recaudación, a través del aumento de la tasa impositiva y cambiando a su vez el momento en que se origina la tributación, puesto que con el sistema que estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, ésta se genera una vez que el dueño de la empresa retira las utilidades de la sociedad, lo cual podía dilatar infinitamente, generando el diferimiento del pago del impuesto, en cambio, con la Reforma Tributaria se busca que los contribuyentes tributen en cuanto la sociedad realice la determinación de su renta líquida imponible, originando de forma automática la tributación para los dueños.

Después de un exhaustivo análisis por parte del gobierno y de sus asesores, finalmente se definieron cuatro sistemas de tributación, Renta Atribuida (A), Semi Integrado (B), Renta presunta y el de Tributación simplificada (Art. 14 Ter Letra A).

En este trabajo nos referiremos a las fusiones en los regímenes de tributación A y B artículo 14 de la Ley de la Renta.

1.1. Renta Atribuida (Letra A artículo 14)

Este régimen de tributación comenzará a regir desde el 01 de enero del año 2017, con una tasa de tributación del 25%, que se aplicará a la renta líquida imponible que se determine al 31 de diciembre de cada año.

La finalidad de este régimen es que los dueños o socios de una empresa, tributen en el mismo ejercicio en que la empresa genere las utilidades, independiente de que éstas sean retiradas o no, sin embargo, los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a utilizar en su totalidad el crédito por impuesto de primera categoría pagado por la sociedad, contra sus impuestos finales.

Es importante señalar, que no todas las sociedades podrán acogerse a este régimen de tributación, sólo podrán acogerse a este sistema aquellas sociedades en las que su

constitución societaria se encuentre compuesta por personas naturales, y las que tengan el siguiente tipo jurídico:

- Empresas Individuales.
- Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.
- Sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) y comunidades, conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.
- Sociedades por Acciones (SPA) conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Contribuyentes del artículo 58 N° 1 de Ley de la Renta (establecimientos permanentes situados en Chile).

Las sociedades que no podrán optar por este régimen de tributación serán las sociedades anónimas, abiertas o cerradas, las sociedades en comandita por acciones y toda sociedad que tenga entre sus socios o dueños a una persona jurídica.

Para realizar cambio de régimen tributario, es decir, del régimen atribuido al semi integrado, las sociedades deben permanecer a lo menos cinco años comerciales consecutivos en dicho régimen de tributación, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 14 de la LIR.

Estos contribuyentes deberán determinar su renta líquida imponible de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, a través de contabilidad completa obligatoria con todos los registros que esto conlleva, como por ejemplo: Libros Caja, Diario, Mayor, Inventarios y Balances, además de los libros auxiliares, tales como: Libro de Ventas Diarias, de Remuneraciones y de Impuestos Retenidos.

A todos estos registros se debe adicionar uno nuevo, en reemplazo de los que ya conocemos como, Fondo de utilidades tributables (FUT) y el Fondo de utilidades no tributables (FUNT), en el cual se deben anotar los siguientes conceptos:

- Rentas atribuidas propias (RAP)
- Diferencias entre la depreciación normal y acelerada (FUF)

- Registro de Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)
- Saldo acumulado de créditos (SAC)

1.1.1. Nuevos registros

Rentas atribuidas propias (RAP)

El primer registro corresponderá a las utilidades generadas en el ejercicio comercial, es decir, el saldo positivo de la renta líquida imponible determinada al 31 de diciembre de cada año.

En el segundo registro se anotarán las rentas o cantidades percibidas a título de retiros o dividendos afectos al impuesto global complementario o impuesto adicional.

Rentas percibidas o devengadas por la empresa, exentas del impuesto de primera categoría pero afectas al impuesto global complementario o impuesto adicional.

Otras cantidades percibidas o devengadas por la empresa, que no hayan formado parte de la determinación de la renta líquida imponible, pero se encuentren afectas a los impuestos global complementario o adicional.

Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF)

En lo que respecta a este registro, el cambio es más bien de forma ya que en el FUT este saldo se anota en una columna final del libro, en cambio con la reforma tributaria la diferencia de la depreciación pasa a ser parte integral de este registro, quedando en segundo orden de imputación, pero al igual que en el sistema anterior, están antes del FUNT o REX.

Aun cuando la lógica es la misma que se utilizará hasta el 31 de diciembre de 2016, se dará un breve análisis de la diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

Como se explicó anteriormente, la depreciación acelerada es un beneficio tributario que permite al contribuyente diferir el pago del impuesto, a través de un mayor gasto en la renta líquida imponible, correspondiente al gasto por depreciación tributaria de los activos fijos, ya que el gasto aceptado por este concepto estará aumentado en 1/3 con respecto al gasto de depreciación normal.

Tal como se ha hecho hasta el día de hoy, el gasto que se aceptará para el cálculo resultado tributario del ejercicio será la depreciación acelerada, sin embargo, el contribuyente deberá seguir llevando el registro de la depreciación normal de los activos fijos, con el fin de llevar el control de esta diferencia.

En un proceso de fusión, la sociedad que resulte absorbida pierde este beneficio, ya que deja de cumplir con los requisitos esenciales para gozar de esta franquicia, como lo son el cambio de titular al que se le otorgó el beneficio y perder la calidad de activos nuevos.

Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)

Las rentas o cantidades que se anotarán en este registro serán las siguientes:

- Rentas exentas del impuesto global complementario o impuesto adicional percibidas a título de dividendos o retiros provenientes de otras sociedades.
- Ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por la sociedad o por terceros a título de retiros o dividendos.
- Las rentas exentas que mantenía el registro FUNT al 31 de diciembre de 2016, se incorporarán como saldo inicial a este registro.
- Ingresos no renta que mantenía el registro FUNT al 31 de diciembre de 2016, y rentas que se afectaron con el impuesto único de primera categoría.

En este registro también se debe llevar el control en una columna separada de las rentas que mantenía el registro FUNT por concepto del pago sustitutivo que pagaron algunas sociedades por las utilidades que mantenían en el registro FUT.

Saldo acumulado de créditos (SAC)

En este registro se anotarán los créditos que las sociedades mantenían en el registro de fondo de utilidades tributables hasta el 31 de diciembre de 2016, los cuales pueden estar compuestos por créditos del impuesto de primera categoría y otros que sean imputables a los impuestos finales. Es importante señalar, que en ningún caso se podrá anotar en este registro el crédito del impuesto de primera categoría determinado en el ejercicio comercial, ya que se debe imputar a los impuestos global complementario o adicional de los socios en el momento en de realizar la atribución de las rentas o cantidades.

1.1.2 Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones

Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en el siguiente orden:

1. La primera imputación, debe realizarse a las cantidades acumuladas en el registro RAP, estas rentas no deben ser incorporadas a los impuestos global complementario o adicional de los dueños, o socios, ya que estas rentas ya tributaron.
2. Si el registro RAP no tiene rentas acumuladas, los retiros, remesas o dividendos deben imputarse al registro FUF, estas rentas si quedarán afectas a los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, y tendrán derecho al crédito por IDPC, en la medida que el registro SAC mantenga créditos.
3. Si los registros anteriores no tienen saldos, el retiro, remesa o distribución, se imputará al registro REX, de acuerdo al siguiente orden:
 - a) rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por el contribuyente, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas,

- b) a los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas, en esta clasificación también se encuentran los retiros y dividendos percibidos de empresas acogidas al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter y/o del N° 1 y 2, de la letra C), del artículo 14.

1.1.3 Otros aspectos relevantes

Con respecto a la distribución de utilidades, de acuerdo a la reforma tributaria Ley 20.780, deberá realizarse de acuerdo a la escritura de constitución de la sociedad en la forma que los socios hayan acordado, o mediante un contrato social, en el caso de las comunidades deberán realizarla en una escritura pública que se otorgue al efecto.

La reforma tributaria incorporó un beneficio tributario o el también llamado incentivo al ahorro, para aquellas empresas que reinviertan sus utilidades, que consiste en deducir de la renta líquida imponible hasta un 50% de la renta líquida imponible gravada con el impuesto de primera categoría (IDPC) hasta un tope de 4.000 U.F., siempre que no superen un promedio anual de ingresos igual a 100.000 U.F. los últimos 3 años comerciales sobre el que se solicita el beneficio.

Si la empresa que se encuentra bajo el régimen de renta atribuida no cumple con los requisitos de la letra A del artículo 14 de la LIR, ya sea por incumplimiento jurídico o de constitución societaria, debe abandonar este régimen y acogerse al régimen semi integrado establecido en la letra B del artículo 14 de la LIR.

Si el incumplimiento se debe al tipo jurídico, es decir, el tipo de sociedad no cumple con los requisitos para pertenecer a este régimen, se debe abandonar el régimen a contar del mismo ejercicio en que se verifique el incumplimiento, debiendo dar aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del ejercicio comercial siguiente.

Si el incumplimiento es por su conformación societaria, es decir, uno de los socios ya no es persona natural y se transforma en jurídica, se debe abandonar el sistema de renta atribuida a contar del 1 de enero del ejercicio comercial siguiente, debiendo dar aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que ello ocurra.

1.2 Régimen Semi integrado (Letra B artículo 14)

El régimen Semi Integrado, al igual que el de renta atribuida, comenzará a regir desde el 01 de enero de 2017, sobre las rentas obtenidas desde esta fecha en base a contabilidad completa, el cual establece una tasa de tributación progresiva, que corresponde a un 25,5% durante el año comercial 2017 y una tasa de 27% desde el año comercial 2018 en adelante.

Este régimen de tributación es semejante al que tendremos hasta el año comercial 2016, con algunos matices por supuesto, la semejanza la encontramos en el momento en que se origina el devengamiento del impuesto para los socios de la empresa, a diferencia del régimen atribuido, en este régimen los dueños de la empresa pagarán sus impuestos en la medida en que realicen distribuciones o retiros de utilidades las que se imputarán en esa oportunidad y en orden cronológico.

La diferencia con el régimen de tributación actual, es el porcentaje de crédito que se puede utilizar, en la actualidad las sociedades tienen derecho a utilizar la totalidad del crédito del impuesto de primera categoría pagado por ésta, al igual que en el régimen atribuido, sin embargo, con este régimen de tributación las sociedades sólo podrán utilizar el 65% del crédito del impuesto pagado, aumentando la tasa efectiva de tributación para el socio o dueño.

Si bien a este régimen de tributación pueden acogerse todos los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, hay contribuyentes que por su constitución societaria o jurídica están obligados a acogerse a este régimen, tales como:

- Sociedades anónimas abiertas o cerradas,
- Sociedades en comandita por acciones

- Sociedades en las cuales uno o más de sus socios o accionistas sea persona jurídica,
- Sociedades cuyos socios o accionistas sin domicilio o residencia en Chile.

Sin embargo, las corporaciones, fundaciones y empresas en las cuales el estado tenga 100% de la propiedad quedan excluidas.

Estos contribuyentes deberán determinar su renta líquida imponible de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, a través de contabilidad completa obligatoria con todos los registros que esto conlleva, como por ejemplo: Libros Caja, Diario, Mayor, Inventarios y Balances, además de los libros auxiliares, tales como: Libro de Ventas Diarias, de Remuneraciones y de Impuestos Retenidos.

Al igual que el régimen de renta atribuida, deben llevar un nuevo registro que debe contener:

- Registro de rentas o cantidades afectas al Impuesto global complementario o impuesto adicional (RAI)
- Diferencias entre la depreciación normal y acelerada (FUF)
- Registro de Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)
- Saldo acumulado de créditos (SAC)

1.2.1. Nuevos registros

Los registros que se deben incorporar en este régimen de tributación son los siguientes:

Registro de rentas o cantidades afectas al Impuesto global complementario o impuesto adicional (RAI)

- Todas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representan un incremento del capital propio tributario.

- En este registro se incorporará el saldo del FUT que quede en la sociedad al 31 de diciembre de 2016, realizando la debida determinación con el capital propio tributario.

Diferencias entre la depreciación normal y acelerada (FUF)

- Los contribuyentes que estén utilizando el beneficio de la depreciación acelerada en sus activos fijos, deben anotar la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, de la misma manera que en el régimen actual.
- El saldo que quede al 31 de diciembre de 2016 por este concepto pasará a ser el saldo inicial de este registro.

Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)

- Rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas por el contribuyente, como aquellas recibidas a título de retiros o dividendos.
- Ingresos no constitutivos de renta, percibidos o devengados por el contribuyente, como aquellas recibidas a título de retiros o dividendos.
- Retiros o cantidades que ya han tributado con los impuestos finales, tales como: rentas percibidas de sociedades bajo el régimen de rentas atribuidas o de sociedades bajo el régimen del artículo 14 Ter.
- También formará parte de este registro como saldo inicial, las rentas del registro del fondo de utilidades no tributables que mantuviese la sociedad al 31 de diciembre de 2016.

Saldo acumulado de créditos (SAC)

- En este registro se anotarán los créditos a los cuales los dueños tendrán derecho a utilizar, separando aquellos que son susceptibles de sustitución y aquellos que no.

- Saldo de créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables directamente a los IGC o IA, conforme a los artículos 41 A y 41 C de la LIR.
- Los créditos que el contribuyente mantenga al 31 de diciembre de 2016, pasarán a formar parte del saldo inicial de este registro, registrando en columnas separadas aquellos que se generen desde el 1° de enero de 2017.

1.2.2 Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones

El orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones, para este régimen es el siguiente:

Los retiros, remesas o distribuciones, como regla general, definen su tributación en la fecha en que ocurren, imputándose, en esa oportunidad y en el orden cronológico en que se efectúen, a las rentas o cantidades acumuladas en los registros RAI, FUF y REX, según sus saldos determinados a esa fecha.

1. El primer registro para la imputación del retiro, remesa o distribución, deben ser las cantidades anotadas en el RAI, quedando afectos a los impuestos finales de global complementario o adicional
2. Tal como en el régimen de renta atribuida, la segunda imputación debe ser al FUF, quedando afectos a los impuestos finales de tributación.
3. La última y tercera imputación, debe ser al registro REX, en el siguiente orden:
 - a) Rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por la empresa, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR.
 - b) Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por la empresa, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR. En este registro también se considerarán las rentas o cantidades percibidas de empresas sujetas al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter y/o del N° 1 y 2, de la letra C), del artículo 14.

Con relación a las rentas que se afectaron con el impuesto sustitutivo establecido en la Ley N°20.780 de 2014 y/o en la Ley N°20.899 de 2016, es importante señalar que tiene una imputación especial, ya que de acuerdo a estas disposiciones podrá ser retirado en el momento que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución.

1.2.3 Otros aspectos relevantes

Los contribuyentes deben permanecer a lo menos cinco años comerciales consecutivos en este régimen tributario para poder cambiarse, en este caso al régimen de renta atribuida, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en la Letra A del artículo 14 de la LIR.

Es importante señalar, que los contribuyentes que deseen realizar el cambio de régimen tributario de semi Integrado a renta atribuida, deberán aplicar lo dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, como si hubiesen dado aviso de término de giro a la fecha del cambio de régimen, afectando las rentas o cantidades que se determinen a esa fecha con el impuesto del 35%.

Las rentas que se afectarán con el impuesto mencionado anteriormente, corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el capital propio tributario del contribuyente, según su valor a la fecha de cambio de régimen, y el saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX.

En este régimen tributario, los contribuyentes que no superen un promedio anual de ingresos igual a 100.000 U.F., también podrán hacer uso del incentivo al ahorro, considerando los últimos 3 años comerciales sobre el que deseen solicitar el beneficio.

1.2.4 Fusión por creación

En las fusiones por creación, la nueva sociedad podrá elegir el régimen tributario al cual desee acogerse, cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 14 de la LIR.

En cualquiera de los regímenes de tributación que el contribuyente elija, deberá permanecer en él, por a lo menos cinco años comerciales consecutivos, contados desde el ejercicio comercial de su constitución, no considerando el plazo en que hubiesen permanecido las sociedades disueltas al momento de la creación de la nueva sociedad.

Si la o las sociedades disueltas deciden acogerse al régimen de rentas atribuidas y en la casualidad de que una o más sociedades se encuentran bajo el régimen de renta atribuida, deben realizar el término de giro simplificado y la determinación de las utilidades generadas en el período comercial en que desaparezcan, sin embargo, los saldos que se determinen no se afectarán con los impuestos que señala el N°1 del artículo 38 bis de la LIR, ya que si bien se está disolviendo una sociedad, los saldos están siendo traspasados a otra que se constituye producto de la fusión.

Al contrario si alguna de las sociedades disueltas pertenecía al régimen semi integrado, ya que en este caso, deberá realizar el término de giro completo, puesto que como se mencionó anteriormente, las utilidades anotadas en sus registros se encuentran pendientes de tributación.

Capítulo 2: Casos prácticos de fusiones por absorción

Fusión de sociedades bajo los nuevos regímenes de tributación

2.1. Fusión por absorción de dos sociedades bajo el régimen de tributación de renta atribuida

Dos empresas dedicadas a la misma actividad comercial, deciden fusionar sus negocios para optimizar costos y generar más utilidades, ambas se encuentran bajo el régimen de renta atribuida.

1. Antecedentes

1.1. Antecedentes “Sociedad 1 S.p.A.”

Inicia actividades el 01 de enero de 2015, al 30 de septiembre del 2017, se encuentra bajo el régimen de tributación de renta atribuida, con los siguientes saldos de balance:

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	8.000	Cuentas por pagar	5.000
Existencias	<u>15.000</u>	Patrimonio	<u>18.000</u>
Total Activos	23.000	Total Pasivos y patrimonio	23.000

Los saldos de los registros que mantenía al 31 de diciembre de 2016 quedan de la siguiente forma:

**Registro de rentas atribuibles al 31 de diciembre de 2016
SOCIEDAD 1 S.p.A.**

Detalle	Control	RAP	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde	Saldo al	
					01.01.2017	31.12.2016	
						0,2500	
Saldos al 31 de diciembre de 2016	2.000			2.000	-	11.250	45.000

1.2. Antecedentes “Sociedad 2 S.p.A.”

Inició sus actividades el 01 de enero del año 2013, y los saldos que registra al 30 de septiembre son los siguientes:

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	8.000	Proveedores	4.000
Existencias	<u>15.000</u>	Patrimonio	<u>19.000</u>
Total Activos	23.000	Total Pasivos y patrimonio	23.000

Para el año comercial 2017 y siguientes, la sociedad decide acogerse al régimen de renta atribuida, y los saldos que registra en el fondo de utilidades tributables al 31 de diciembre de 2016 son los siguientes:

**Registro de rentas atribuibles al 31 de diciembre de 2016
SOCIEDAD 2 S.p.A.**

Detalle	Control	RAP	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde	Saldo al	
					01.01.2017	31.12.2016	
						0,2500	
Saldos al 31 de diciembre de 2016						5.000	20.000

El 30 de septiembre de 2017, ambas sociedades deciden fusionarse, para lo cual determinan sus resultados tributarios, de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

**Determinación Renta Líquida Imponible
SOCIEDAD 1 S.p.A.**

Al 30 de septiembre de 2017

	\$	\$
Resultado Financiero		13.000
Agregados		1.000
Multas	1.000	
Deducciones		0
Resultado tributario		<u>14.000</u>
Impuesto a la Renta 25%		3.500

**Registro de rentas atribuibles al 30 de septiembre de 2017
SOCIEDAD 1 S.p.A.**

Detalle	Control	RAP	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde	Saldo al	
					01.01.2017	31.12.2016	
						0,2500	
Saldos al 31 de diciembre de 2016	2.000			2.000	-	11.250	45.000
Reajuste	40		-	40	-	225	900
Remanente reajustado	2.040		-	2.040	-	11.475	45.900
Renta líquida imponible	14.000	14.000					
Menos:							
Multas fiscales	(1.000)	(1.000)					
Remanente al 30.09.2017	15.040	13.000	-	2.040	-	11.475	45.900

Si bien, no es necesario realizar la determinación del resultado tributario de la sociedad absorbente, lo haremos para dejar reflejados las cantidades en los registros.

**Determinación Renta Líquida Imponible
SOCIEDAD 2 SpA**

Al 30 de septiembre de 2017

	\$	\$
Resultado Financiero		14.000
Agregados		1.000
Multas	1.000	
Deducciones		0
Resultado tributario		<u>15.000</u>
Impuesto a la Renta 25%		3.750

**Registro de rentas atribuibles al 30 de septiembre de 2017
SOCIEDAD 2 SpA**

Detalle	Control	RAP	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde	Saldo al	
					01.01.2017	31.12.2016	
						0,2500	
Saldos al 31 de diciembre de 2016						5.000	20.000
Reajuste						100	400
Remanente reajustado						5.100	20.400
Renta líquida imponible	15.000	15.000					
Menos:							
Multas fiscales	(1.000)	(1.000)					
Remanente	14.000	14.000				5.100	20.400

1.3. Saldos de la sociedad continuadora "Sociedad 2 S.p.A. Fusionada"

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	16.000	Cuentas por pagar	5.000
Existencias	30.000	Proveedores	4.000
Total Activos	46.000	Patrimonio	37.000
		Total Pasivos y patrimonio	46.000

**Registro de rentas atribuibles al 30 de septiembre de 2017
SOCIEDAD 2 SpA Fusionada**

Detalle	Control	RAP	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde	Saldo al	
					01.01.2017	31.12.2016	
						0,2500	
Sociedad A	15.040	13.000		2.040		11.475	45.900
Sociedad B	14.000	14.000				5.100	20.400
Saldos al 30.09.2017	29.040	27.000		2.040		16.575	66.300

2.1.1. Conclusiones

Para este ejercicio, se realizó una fusión por absorción de la sociedad "UNO S.p.A.", en la sociedad "DOS S.p.A.", con el fin de optimizar los recursos de estas sociedades, ya que ambas realizaban la misma actividad comercial; se analizarán los efectos tributarios para este tipo de fusiones.

Régimen tributario

En este tipo de fusiones, la sociedad absorbente debe mantener el régimen tributario al cual se encontraba acogida al momento de la fusión, en este caso ambas sociedades eligieron el régimen de renta atribuida al 31 de diciembre de 2016, por lo tanto, la sociedad “DOS S.p.A.” deberá mantener este régimen de tributación por a lo menos cinco años comerciales consecutivos, para que la sociedad continuadora (ya fusionada) cambie su régimen de tributación, si lo desea, debe esperar que transcurra este plazo, los cuales se contarán desde la fecha de fusión, no pudiéndose computar los años en los cuales permaneció antes de la reorganización.

Registros

La sociedad absorbente, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAP, FUF, REX y SAC, que mantenía la sociedad “UNO S.p.A.” producto de la fusión. Estas cantidades, en conjunto con las rentas de similar naturaleza que contenía el registro de la sociedad absorbente, formarán parte del saldo inicial de los registros que deberá llevar la sociedad “DOS S.p.A.” a partir de la fecha de la fusión.

Determinación de la renta líquida imponible

La determinación de la renta líquida imponible deberá realizarse de acuerdo a lo establecido en las normas generales de la LIR, es decir, de acuerdo a los artículos 29 al 33 del mismo texto legal.

Pago voluntario del impuesto de primera categoría

En el evento de que la sociedad disuelta a la fecha de la fusión, mantenga saldos pendientes de deducción por el pago voluntario de impuesto de primera categoría, este beneficio no podrá ser transferido, por considerarse personal y especialísimo por lo que

sólo podrá ser utilizado por el titular, es decir, por la sociedad que desaparece. Si bien en este sentido la Ley no es clara en especificar el tratamiento que tendrá este crédito una vez que la sociedad se disuelva por fusión, es de toda lógica suponer que este beneficio tendrá similar tratamiento que los pagos provisionales mensuales, que si bien, la sociedad continuadora no puede utilizar el derecho contra los impuestos que determine la sociedad fusionada, sí puede solicitar la respectiva devolución a nombre de la sociedad absorbida.

Impuestos finales

Con respecto a los impuestos finales, es importante señalar que no será aplicable lo dispuesto en el N°1 del artículo 38 bis, el cual establece la tributación de los empresarios o socios una vez que dan término de giro a la actividad que realizan, puesto que si bien la fusión conlleva un término de giro, las rentas o cantidades están siendo traspasadas a la sociedad que desaparece producto de dicho proceso de reorganización.

Término de giro simplificado

Con la reforma tributaria, no se modificó la esencia del artículo 69 del Código Tributario, el cual establece que en caso de fusión de sociedades, cuando la empresa que se crea o absorbe a otra, deja estipulado en la escritura de fusión que se hará responsable solidariamente de los impuestos que adeudare la sociedad que se disuelve, debe realizar un término de giro simplificado que no genera el pago del impuesto establecido en el N°2 del artículo 38 bis con tasa del 35%.

2.2. Fusión por absorción de dos sociedades bajo el régimen de tributación Semi Integrado

1.1. Antecedentes

1.1.1. Antecedentes "Sociedad 1 S.p.A."

Inicia actividades el 01 de enero de 2015, al 30 de septiembre del 2017, se encuentra bajo el régimen de tributación de renta semi integrada.

Saldos de balance

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	8.000	Cuentas por pagar	5.000
Existencias	15.000	Patrimonio	18.000
Total Activos	23.000	Total Pasivos y patrimonio	23.000

Saldos del registro FUT al 31 de diciembre de 2016

Detalle	Control	Utilidades propias C/credito 0,25000	Créditos	Incremento
Saldo FUT al 31 de diciembre de 2016	3.000	3.000	750	750

De acuerdo a lo establecido en la circular N° 49 del año 2016, las utilidades acumuladas en el registro FUT deben entenderse incorporadas a contar del 1° de enero de 2017 al registro RAI, considerándose como un remanente del ejercicio anterior, por lo cual no deben ser deducidas del CPT, conforme a la letra b), del N°1 del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

A continuación, el cálculo de la determinación del registro RAI.

**Tratamiento tributario de las utilidades acumuladas en el FUT
UNO S.p.A.
Saldos al 31 de diciembre de 2016**

	\$
Valor positivo del CPT	18.000
(-) Saldo positivo del FUT	(10.000)
Capital efectivamente aportado	(5.000)
Diferencia determinada al 01 de enero de 2017	<u>3.000</u>

Registro de rentas al 31 de diciembre de 2016
UNO S.p.A.

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,25000		
Saldos al 31 de diciembre de 2016	3.000	3.000				750	3.000

1.1.2. Antecedentes sociedad "DOS S.p.A."

La sociedad "DOS S.p.A.", inicia actividades el 01 de enero de 2013, al 30 de septiembre del 2017, se encuentra bajo el régimen de tributación de renta semi integrada.

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	8.000	Proveedores	4.000
Existencias	15.000	Patrimonio	19.000
Total Activos	23.000	Total Pasivos y patrimonio	23.000

Saldos del registro FUT al 31 de diciembre de 2016

Detalle	Control	Utilidades propias C/crédito 0,25000	Créditos	Incremento
Saldo FUT al 31 de diciembre de 2016	8.000	8.000	2.000	2.000

El registro de control de rentas para el año 2017, queda de la siguiente manera:

Registro de rentas al 31 de diciembre de 2016
DOS S.p.A.

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,25000		
Saldos al 31 de diciembre de 2016	8.000	8.000				2.000	8.000

Al 30 de septiembre de 2017, ambas sociedades deciden fusionarse, la sociedad “DOS S.p.A.”, absorberá a la sociedad “UNO S.p.A.”, para lo cual la sociedad absorbida debe realizar la determinación de su resultado tributario, de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.

Determinación Renta Líquida Imponible

UNO S.p.A.

Al 30 de septiembre de 2017

	\$	\$
Resultado Financiero		12.000
Agregados		1.000
Multas	1.000	
Deducciones		0
Resultado tributario		<u>13.000</u>
Impuesto a la Renta 25,5%		3.315

Además de la determinación de la renta líquida imponible, la sociedad que se disuelve debe realizar la determinación de las rentas que estarán afectas a impuesto global complementario o adicional según corresponda, a través del capital propio.

El cálculo se presenta a continuación:

Determinación del RAI al 30 de septiembre de 2017
UNO S.p.A.

	\$
Capital propio tributario	18.000
Saldo final registro REX	-
Capital aportado	<u>(5.000)</u>
Rentas afectas a los impuestos personales	<u><u>13.000</u></u>

Control de rentas empresariales al 30 de septiembre de 2017
UNO S.p.A.

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,342281	0,25000	
Remanente	3.000	3.000				750	3.000
Reajuste 2%	60	60				15	60
Remanente reajustado	3.060	3.060	-	-	-	765	3.060
Crédito por IDPC sobre RLI (19.000 X 25,5%)	0				3.315		
Ajuste al crédito IDPC por GR no afectos (1.000 x 0,25000)					(342)		
Reverso rentas afectas remanente	(3.060)	(3.060)					
Rentas afectas del ejercicio	13.000	13.000					
Remanente al 30 de septiembre de 2017	13.000	13.000	-	-	2.973	765	3.060

1.1.3. Saldos de la sociedad "DOS S.p.A."

Si bien no es necesario realizar estas determinaciones, se dejarán para que se visualicen los efectos.

Determinación Renta Líquida Imponible
DOS S.p.A.

Al 30 de septiembre de 2017

	\$	\$
Resultado Financiero		14.000
Agregados		1.000
Multas	1.000	
Deducciones		0
Resultado tributario		<u><u>15.000</u></u>
Impuesto a la Renta 25,5%		3.825

**Tratamiento tributario de las utilidades acumuladas en el FUT
Sociedad 2 S.p.A.
Saldos al 31 de diciembre de 2016**

	\$
Valor positivo del CPT	20.000
(-) Saldo positivo del FUT	(8.000)
Capital efectivamente aportado	(5.000)
Diferencia determinada al 01 de enero de 2017	<u>7.000</u>

**Determinación del RAI al 30 de septiembre de 2017
Sociedad 2 S.p.A.**

	\$
Capital propio tributario	20.000
Saldo final registro REX	-
Capital aportado	- 5.000
Rentas afectas a los impuestos personales	<u>15.000</u>

**Control de rentas empresariales al 30 de septiembre de 2017
DOS S.p.A.**

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,342281	0,2500	
Remanente	7.000	7.000				2.000	8.000
Reajuste 2%	140	140				40	160
Remanente reajustado	7.140	7.140	-	-	-	2.040	8.160
Crédito por IDPC sobre RLI (21.000 X 25,5%)					3.825		
Ajuste al crédito IDPC por GR no afectos (1.000 x 0,25000)					(342)		
Reverso rentas afectas remanente	(7.140)	(7.140)					
Rentas afectas del ejercicio	15.000	15.000					
Remanente para el ejercicio siguiente	15.000	15.000	-	-	3.483	2.040	8.160

1.1.4. Saldos de la sociedad "DOS S.p.A. fusionada"

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	18.000	Cuentas por pagar	5.000
Existencias	30.000	Proveedores	5.000
Total Activos	<u>48.000</u>	Capital	10.000
		Patrimonio	28.000
		Total Pasivos y patrimonio	<u>48.000</u>

**Control de rentas empresariales al 30 de septiembre de 2017
DOS S.p.A. Fusionada**

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,342281	0,25000	
Sociedad 1 S.p.A.	13.000	13.000			2.973	765	3.060
Sociedad 2 S.p.A.	15.000	15.000			3.483	2.040	8.160
Saldos de fusión	28.000	28.000	-	-	6.455	2.805	11.220

2.2.1. Conclusiones

Para este ejercicio, se realizó una fusión por absorción de la sociedad “UNO S.p.A.”, en la sociedad “DOS S.p.A.”, ambas con el mismo régimen de tributación semi integrado, con el fin de optimizar los recursos de estas sociedades, ya que ambas realizaban la misma actividad comercial, analizaremos los efectos tributarios para este de fusiones.

Régimen de tributación

Ambas sociedades, se encuentran bajo el mismo régimen de tributación de renta semi integrada, y a la fecha de la fusión la sociedad continuadora deberá mantener el régimen de tributación en el cual se encontraba, que en este caso es el semi integrado.

Es importante señalar, que en la eventualidad de que la sociedad continuadora desee cambiar su régimen de tributación por el de renta atribuida, primero debe permanecer a lo menos cinco años comerciales consecutivos en el semi integrado para optar al cambio de régimen de tributación, no pudiendo contar con el período que ya estuvo en el régimen semi integrado.

Registros

La sociedad absorbente, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAI, FUF, REX y SAC, que mantenía la sociedad que se disolvió producto de la fusión. Estas cantidades, en conjunto con las rentas de similar naturaleza que contenía el registro de la sociedad absorbente, formarán parte del saldo inicial de los registros que deberá llevar “Sociedad 2 SpA” a partir de la fecha de la fusión.

Determinación de la renta líquida imponible

La sociedad que se disuelve deberá realizar la determinación de la renta líquida imponible, cuyo cálculo deberá realizarse de acuerdo a lo establecido en las normas generales de la LIR, es decir, de acuerdo a los artículos 29 al 33 del mismo texto legal.

Pago voluntario del impuesto de primera categoría

En el evento de que la sociedad disuelta a la fecha de la fusión, mantenga saldos pendientes de deducción por el pago voluntario de impuesto de primera categoría, este beneficio no podrá ser transferido, por considerarse personal y especialísimo por lo que sólo podrá ser utilizado por el titular, es decir, por la sociedad que desaparece. Si bien en este sentido la Ley no es clara en especificar el tratamiento que tendrá este crédito una vez que la sociedad se disuelva por fusión, es de toda lógica suponer que este beneficio tendrá similar tratamiento que los pagos provisionales mensuales, que si bien, la sociedad continuadora no puede utilizar el derecho contra los impuestos que determine la sociedad fusionada, sí puede solicitar la respectiva devolución a nombre de la sociedad absorbida.

Término de giro simplificado

Al igual que en la fusión de las sociedades que se encontraban bajo el régimen de renta atribuida, se puede realizar un término de giro simplificado para la sociedad que está siendo absorbida, lo cual no genera el pago del impuesto establecido en el N°2 del artículo 38 bis

con tasa del 35%, ya que si bien la fusión implica un término de giro, las cantidades acumuladas a la fecha de la reorganización serán traspasadas a la sociedad continuadora.

2.3. Fusión por absorción de una sociedad bajo el régimen de tributación Semi Integrado y otra de renta atribuida

1.2. Antecedentes

1.2.1. Saldos de la sociedad "UNO S.p.A." con renta atribuida al 31 de diciembre de 2016.

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	8.000	Cuentas por pagar	5.000
Existencias	15.000	Capital	5.000
Total Activos	23.000	Utilidades acumuladas	13.000
		Total Pasivos y patrimonio	23.000

Registro de rentas atribuibles al 31 de diciembre de 2016 UNO S.p.A.

Detalle	Control	RAP	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde	Saldo al	
					01.01.2017	31.12.2016	
						0,2500	
Saldos al 31 de diciembre de 2016						3.750	15.000

1.2.2. Saldos de la sociedad "DOS S.p.A." con renta semi integrada al 31 de diciembre de 2016

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	10.000	Proveedores	5.000
Existencias	15.000	Capital	5.000
Total Activos	25.000	Utilidades acumuladas	15.000
		Total Pasivos y patrimonio	25.000

**Fondo de utilidades tributables
Al 31 de diciembre de 2016**

Detalle	Control	Utilidades propias C/crédito 0,25000	Créditos	Incremento
Saldo FUT al 31 de diciembre de 2016	8.000	8.000	2.000	2.000

**Tratamiento tributario de las utilidades acumuladas en el FUT
DOS S.p.A.
Saldos al 31 de diciembre de 2016**

	\$
Valor positivo del CPT	20.000
(-) Saldo positivo del FUT	(8.000)
Capital efectivamente aportado	<u>(5.000)</u>
Diferencia determinada al 01 de enero de 2017	<u>7.000</u>

El saldo inicial del RAI considerando los saldos de FUT, son los siguientes:

**Control de rentas empresariales al 30 de septiembre de 2017
DOS S.p.A.**

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,25000	0,25000	
Saldos al 31 de diciembre de 2016	7.000	7.000				2.000	7.000

**Determinación del RAI al 30 de septiembre de 2017
DOS S.p.A.**

	\$
Capital propio tributario	20.000
Saldo final registro REX	-
Capital aportado	<u>- 5.000</u>
Rentas afectas a los impuestos personales	<u>15.000</u>

Control de rentas empresariales al 30 de septiembre de 2017
DOS S.p.A.

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,342281	0,2500	
Remanente	7.000	7.000				2.000	8.000
Reajuste 2%	140	140				40	160
Remanente reajustado	7.140	7.140	-	-	-	2.040	8.160
Crédito por IDPC sobre RLI (21.000 X 25,5%)					4.080		
Ajuste al crédito IDPC por GR no afectos (1.000 x 0,25000)					(342)		
Reverso rentas afectas remanente	(7.140)	(7.140)					
Rentas afectas del ejercicio	15.000	15.000					
Remanente al 30 de septiembre de 2017	15.000	15.000	-	-	3.738	2.040	8.160

1.2.3. Saldos de la sociedad "DOS S.p.A."

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	18.000	Cuentas por pagar	5.000
Existencias	<u>30.000</u>	Proveedores	5.000
Total Activos	48.000	Capital	10.000
		Patrimonio	<u>28.000</u>
		Total Pasivos y patrimonio	48.000

Control de rentas empresariales al 30 de septiembre de 2017
DOS S.p.A. Fusionada

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,342281	0,25000	
Sociedad 1 S.p.A.	13.000			13.000		3.750	15.300
Sociedad 2 S.p.A.	15.000	15.000			3.738	2.040	8.160
Saldos de fusión	28.000	15.000	-	13.000	3.738	5.790	23.460

2.3.1. Conclusiones

Régimen tributario

En este tipo de fusiones, el régimen tributario que debe llevar la sociedad continuadora es el de renta semi integrada, ya que es una fusión por absorción, donde la sociedad con régimen atribuido desaparece, subsistiendo la sociedad que tiene el régimen de tributación semi integrado.

Registros

La sociedad absorbente, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros de la sociedad que se disuelve, RAP, FUF, REX y SAC, sin embargo, se deben reclasificar de acuerdo a su naturaleza y traspasarlos a los registros de la sociedad absorbente conforme a lo dispuesto en las letras a), b) y c) del N°2 de la letra B del artículo 14 de la LIR.

De esta forma, los saldos que registre la sociedad disuelta en los registros de RAP y REX, establecidos respectivamente en las letras a) y c) del N°4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, serán traspasados al registro REX establecido en la letra c), del N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR. De la misma manera, si la sociedad que se disuelve tuviese saldo en el registro FUF, deberá traspasarlos al registro que tiene el mismo nombre en la sociedad absorbente.

El saldo del registro RAI que la sociedad disuelta debe traspasar a la sociedad continuadora, se determinarán de la siguiente manera:

Capital propio tributario	(+)
Saldo final de registro RAP	(-)
Saldo final de registro REX	(-)
Capital aportado, efectivamente pagado	(-)
Saldo inicial RAI	<hr style="width: 50px; margin-left: auto; margin-right: 0;"/> (=)

Los saldos que se considerarán para este cálculo, es decir, el capital propio tributario, capital y los saldos de los referidos registros, corresponderán a sus valores al término del último ejercicio comercial al cual el contribuyente estuvo sujeto a las disposiciones del régimen de renta atribuida.

Por último, el registro de saldos de SAC que mantenga la sociedad disuelta a la fecha de fusión, se traspasará al registro SAC de la sociedad absorbente en los créditos que no están sujetos a restitución.

Determinación de la renta líquida imponible

La sociedad que se disuelve deberá realizar la determinación de la renta líquida imponible de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, a la fecha de la fusión para traspasar los saldos a los registros correspondientes.

Pago voluntario del impuesto de primera categoría

En el evento de que la sociedad disuelta a la fecha de la fusión, mantenga saldos pendientes de deducción por el pago voluntario de impuesto de primera categoría, este beneficio no podrá ser transferido, por considerarse personal y especialísimo por lo que sólo podrá ser utilizado por el titular, es decir, por la sociedad que desaparece. Si bien en este sentido la Ley no es clara en especificar el tratamiento que tendrá este crédito una vez que la sociedad se disuelva por fusión, es de toda lógica suponer que este beneficio tendrá similar tratamiento que los pagos provisionales mensuales, que si bien, la sociedad continuadora no puede utilizar el derecho contra los impuestos que determine la sociedad fusionada, sí puede solicitar la respectiva devolución a nombre de la sociedad absorbida.

Término de giro simplificado

En este tipo de fusión, se puede realizar un término de giro simplificado, ya que la sociedad que está bajo el régimen de renta atribuida, que es en el cual los contribuyentes tributan de forma inmediata con los impuestos finales, al fusionarse con otra que se encuentra bajo el régimen semi integrado, está en esencia realizando un cambio de régimen de tributación, por lo cual es lógico pensar que no debiese tributar por las rentas que está determinando a la fecha de la fusión, ya que tributará en el momento que las retire, pero ahora de la sociedad a la cual se está integrando.

2.4. Fusión por absorción de una sociedad bajo el régimen de tributación de renta atribuida y otra de Semi Integrado

Sociedad bajo el régimen de tributación de renta atribuida, absorbe a una sociedad bajo el régimen de tributación semi integrado.

1.1. Antecedentes

1.1.1. Saldos de la sociedad "UNO S.p.A." con renta semi integrada al 31 de diciembre de 2016

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	10.000	Proveedores	5.000
Existencias	15.000	Capital	5.000
Total Activos	25.000	Utilidades acumuladas	15.000
		Total Pasivos y patrimonio	25.000

Fondo de utilidades tributables Al 31 de diciembre de 2016

Detalle	Control	Utilidades propias C/credito 0,25000	Créditos	Incremento
Saldo FUT al 31 de diciembre de 2016	8.000	8.000	2.000	2.000

**Tratamiento tributario de las utilidades acumuladas en el FUT
UNO S.p.A.
Saldos al 31 de diciembre de 2016**

	\$
Valor positivo del CPT	20.000
(-) Saldo positivo del FUT	(8.000)
Capital efectivamente aportado	(5.000)
Diferencia determinada al 01 de enero de 2017	<u>7.000</u>

**Control de rentas empresariales al 30 de septiembre de 2017
UNO S.p.A.**

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,25000	0,25000	
Saldos al 31 de diciembre de 2016	7.000	7.000				2.000	7.000

**Determinación del RAI al 30 de septiembre de 2017
UNO S.p.A.**

	\$
Capital propio tributario	20.000
Saldo final registro REX	-
Capital aportado	- 5.000
Rentas afectas a los impuestos personales	<u>15.000</u>

**Determinación Renta Líquida Imponible
UNO S.p.A.**

Al 30 de septiembre de 2017

	\$	\$
Resultado Financiero		15.000
Agregados		1.000
Multas	1.000	
Deducciones		0
Resultado tributario		<u>16.000</u>
Impuesto a la Renta 25,5%		4.080

Control de rentas empresariales al 30 de septiembre de 2017
UNO S.p.A.

Detalle	Control	RAI	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,342281	0,2500	
Remanente	7.000	7.000				2.000	8.000
Reajuste 2%	140	140				40	160
Remanente reajustado	7.140	7.140	-	-	-	2.040	8.160
Crédito por IDPC sobre RLI (16.000 X 25,5%)					4.080		
Ajuste al crédito IDPC por GR no afectos (1.000 x 0,25000)					(342)		
Reverso rentas afectas remanente	(7.140)	(7.140)					
Rentas afectas del ejercicio	15.000	15.000					
Remanente al 30 de septiembre de 2017	15.000	15.000	-	-	3.738	2.040	8.160

1.1.2. Saldos de la sociedad con renta atribuida al 31 de diciembre de 2016

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	8.000	Cuentas por pagar	5.000
Existencias	15.000	Capital	5.000
Total Activos	23.000	Utilidades acumuladas	13.000
		Total Pasivos y patrimonio	23.000

Fondo de utilidades tributables
Al 31 de diciembre de 2016

Detalle	Control	Utilidades propias C/crédito 0,25000	Créditos	Incremento
Saldo FUT al 31 de diciembre de 2016	15.000	15.000	3.750	3.750

Registro de rentas atribuibles al 31 de diciembre de 2016
DOS S.p.A.

Detalle	Control	RAP	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde 01.01.2017	Saldo al 31.12.2016	
Saldos al 31 de diciembre de 2016						3.750	15.000

1.1.3. Saldos de la sociedad "DOS S.p.A." fusionada

Los saldos de balance de la sociedad fusionada quedan de la siguiente forma:

Activos	\$	Pasivos y Patrimonio	\$
Caja	18.000	Cuentas por pagar	5.000
Existencias	<u>30.000</u>	Proveedores	5.000
Total Activos	<u>48.000</u>	Capital	10.000
		Utilidades acumuladas	<u>28.000</u>
		Total Pasivos y patrimonio	<u>48.000</u>

Para fusionar una sociedad que se encuentra acogida al régimen de renta semi integrada, se deben afectar con impuesto aquellas rentas que están pendientes de tributación, de la siguiente forma:

UNO S.p.A.

I. Determinación de rentas o cantidades acumuladas	\$
Valor positivo del CPT	20.000
(-) Saldo final registro REX	0
(-) Saldo positivo del FUT	(8.000)
(-) Capital efectivamente aportado	<u>(5.000)</u>
(=) Sub total rentas afectas	7.000
(+) 100% del crédito por IDPC al 31.12.2016	2.040
(+) 100% del crédito por IDPC desde el 01.01.2017	<u>3.738</u>
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa pendientes de tributación	<u><u>12.778</u></u>
II. Determinación del impuesto de 35% del N°2 del art. 38 bis	
Impuesto por término de giro	4.472
(-) Créditos del SAC sin restitución	(2.040)
(-) Créditos del SAC con restitución (65%)	<u>(2.430)</u>
Impuesto por término de giro neto a pagar	<u><u>2</u></u>

Registro de rentas atribuibles al 30 de septiembre de 2017 DOS S.p.A. Fusionada

Detalle	Control	RAP	FUF	REX	SAC		STUT
					Generado desde	Saldo al	
					01.01.2017	31.12.2016	
					C/restitución	S/restitución	
					0,342281	0,25000	
Sociedad 1 S.p.A.	13.000			13.000	8.210	2.040	8.160
Sociedad 2 S.p.A.	15.000			15.000	0	3.750	15.300
Saldos de fusión	28.000	-	-	28.000	8.210	5.790	23.460

2.4.1. Conclusiones

Régimen de tributación

En este tipo de fusión, las sociedades se encuentran bajo distintos regímenes de tributación, y el régimen tributario al cual deben acogerse, tal como se ha mencionado anteriormente, es el que tenga la sociedad que subsiste. En este caso la sociedad absorbente se encuentra bajo el régimen de tributación de renta atribuida, por lo tanto, este es el régimen en el cual deben permanecer a lo menos cinco años comerciales consecutivos, para poder optar a acogerse al régimen de rentas semi integrado. El plazo de permanencia en el régimen comienza desde la fecha de fusión de las sociedades, no pudiendo computar el plazo en el que estuvo la sociedad antes de la reorganización.

Registros

La sociedad continuadora debe mantener algunos registros para el control de las cantidades que tenía la sociedad disuelta al momento de la fusión, estos registros son los establecidos en las letras b) y c) del número 2 de la letra B del artículo 14 de la LIR, es decir, se deben conservar los registros de FUF y REX que mantenía la sociedad absorbida. Con respecto al saldo RAI, se entiende que una vez pagado el impuesto del término de giro las rentas o cantidades que estaban pendientes de tributación ya pagaron los impuestos correspondientes, por lo cual se registra en la columna REX, ya que esas rentas pagaron sus impuestos y se encuentran a la espera de ser retiradas.

Determinación de la renta líquida imponible

La sociedad que se disuelve deberá realizar la determinación de la renta líquida imponible, cuyo cálculo deberá realizarse de acuerdo a lo establecido en las normas generales de la LIR, es decir, de acuerdo a los artículos 29 al 33 del mismo texto legal, esto con el fin de dejar registrados los créditos a los cuales tendrá derecho una vez que retire las utilidades que se vayan acumulando en los distintos registros.

Pago voluntario del impuesto de primera categoría

En el evento de que la sociedad disuelta a la fecha de la fusión, mantenga saldos pendientes de deducción por el pago voluntario de impuesto de primera categoría, este beneficio no podrá ser transferido, por considerarse personal y especialísimo por lo que sólo podrá ser utilizado por el titular, es decir, por la sociedad que desaparece. Si bien en este sentido la Ley no es clara en especificar el tratamiento que tendrá este crédito una vez que la sociedad se disuelva por fusión, es de toda lógica suponer que este beneficio tendrá similar tratamiento que los pagos provisionales mensuales, que si bien, la sociedad continuadora no puede utilizar el derecho contra los impuestos que determine la sociedad fusionada, sí puede solicitar la respectiva devolución a nombre de la sociedad absorbida.

Término de giro simplificado

Se entiende que la sociedad absorbida, al encontrarse bajo el régimen de renta semi integrada, tiene rentas acumuladas en sus registros por las cuales no ha tributado, por lo que debe realizar un término de giro, tal como si estuviese dando término a su actividad comercial, que en estricto rigor, se podría considerar que lo está haciendo, el artículo 69 del CT, permite que las sociedades realicen el término de giro simplificado con el fin de que no se genere la tributación final, ya que la sociedad se está integrando a otra, por lo cual de todos modos pagarán los impuestos finales cuando realicen los retiros, sin embargo, con estos nuevos regímenes de tributación, se desprende que la sociedad al fusionarse con otra de renta atribuida, está eligiendo y aceptando un sistema de tributación que no permite la acumulación de rentas, sino que recauda de forma inmediata los impuestos finales. Es por esta razón que, ya sea que la sociedad a la cual se está integrando una sociedad se encuentre bajo el régimen de renta atribuida o decida acogerse a ese régimen de tributación, debe realizar el término de giro de acuerdo a lo establecido en la letra D del artículo 14 de la LIR, sobre normas de armonización.

3. CONCLUSIÓN

A partir del desarrollo investigativo reflejado en el presente trabajo, se ha podido demostrar que todo el proceso que conlleva las fusiones de empresas, genera múltiples efectos a nivel

estructural que se reflejan en distintas áreas, algunas tan sensibles como lo es la determinación y cuantificación de la carga impositiva que puede llegar a establecerse a partir de una reorganización empresarial, como así también tan determinante es, establecer una legítima razón de negocios que impulse dicho proceso.

De la reforma tributaria, reflejada en las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, las reorganizaciones empresariales salen a la palestra, ya que se modifica un sistema tributario que se basaba en la reinversión de utilidades y postergación del impuesto, siendo más bien benevolente, a un sistema basado en la tributación y el auge e incorporación de normas de control antielusivas, que basan sus fundamentos, en la legalidad, igualdad, capacidad contributiva y debido proceso, que al final del día exigen un mayor estándar ético y profesional en los procesos que involucren una carga impositiva.

Como anteriormente se mencionó, el motivo que impulsó este trabajo, fue desarrollar la premisa de que la reforma tributaria es más que un aumento en la tasa de tributación, es un cambio en la esencia del sistema tributario en Chile, que de ser un único sistema tributario sobre renta efectiva se divide en dos, los cuales deben coexistir con todas las complejidades que esto pueda implicar.

Otro tema importante a considerar, es el tratamiento de las pérdidas tributarias que hasta el 31 de diciembre de 2016 se podían imputar a utilidades acumuladas en el FUT, generando la devolución del impuesto de primera categoría pagado por ellas, permitiendo así, constituir un crédito para el titular. A partir de la entrada en vigencia de la reforma tributaria se estableció que las pérdidas generadas por una empresa durante un ejercicio comercial, sólo podrán ser imputadas a las rentas o cantidades que sean percibidas a título de retiros o dividendos y en el mismo ejercicio en el cual se originó la pérdida, si ésta no es absorbida en su totalidad, el saldo se podrá deducir como gasto en los ejercicios siguientes; esta disposición restringe la utilización de las pérdidas tributarias en las reorganizaciones empresariales, específicamente en los procesos de fusión.

Con el afán de poder sustentar la teoría de que la reforma tributaria generaría efectos en las reorganizaciones empresariales, diferentes, en comparación a los que se generaban con el sistema actual, se hizo necesario realizar supuestos de distintos tipos de fusiones:

1. Fusión por absorción de dos sociedades bajo el régimen de tributación de rentas atribuidas,
2. Fusión por absorción de dos sociedades bajo el régimen de renta semi integrada,
3. Fusión por absorción de una sociedad bajo régimen atribuido y otra bajo el régimen semi integrado,
4. Fusión por absorción de una sociedad bajo el régimen semi integrado con una bajo régimen atribuido.

Del estudio y análisis de los escenarios anteriormente descritos, se pudo concluir que los tipos de fusiones más afectados con la reforma tributaria, son aquellos en los cuales se integran o relacionan dos regímenes de tributación, puesto que las sociedades que se encuentran bajo el régimen de rentas atribuidas, y que mantengan utilidades acumuladas porque no han sido retiradas, se entenderá que ya se encuentran tributadas con los impuestos finales, sin embargo, en el régimen de renta semi integrado, las utilidades que registran esos saldos tributarán en el momento en que se realicen retiros o distribuciones de dividendos, lo que nos llevaría a pensar que los contribuyentes aún podrán diferir el pago de los impuestos al no realizar los correspondientes retiros, pero tal como se mencionó anteriormente, el ánimo de esta reforma es una mayor recaudación, por lo que el crédito por el pago del IDPC no se podrá utilizar en un 100%, sino sólo un 65%, lo que llevará a algunas sociedades (aquellas que cumplan con los requisitos), a analizar si quieren una tributación inmediata pero que les permita la utilización total de los créditos o una más cara que les permita seguir difiriendo el pago de los impuestos finales.

4. BIBLIOGRAFÍA

1. Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1514, de 2003.
2. Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2.560, de 14.08.2009.
3. Decreto Ley N°830.
4. Servicio de Impuestos Internos Circular N°45 de 16 de julio de 2001.
5. Servicio de Impuestos Internos Circular N°4914 de julio de 2016.
6. Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 3234, de 23.12.2015 SII.
7. Cet N°10/2014 ISSN 0718-9478 Pag.278-281.
8. Servicio de Impuestos Internos. Circular administrativa N°68.1996.
9. Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1.350 de 30.04.1996.
10. Servicio de Impuesto Internos Oficio N°2587, de 14.10.2015.
11. Reorganización empresarial y planificación tributaria Cet-2015 Antonio Faúndez Ugalde.
12. Servicio de Impuestos Internos Oficio N°649, de 18.06.2015.
13. Cet/ Efectos Tributarios de las Fusiones Propias Harry Ibaceta Rivera.
14. Servicio de Impuestos Internos Circular 49 de 14.07.2016.
15. Servicio de Impuestos Internos, Texto comparativo DL.824/DL830 - Ley 20.780 Ley 20.899.