



**“ANÁLISIS DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE
REMANENTE DE IVA CRÉDITO FISCAL DE ACUERDO AL
ARTÍCULO 27BIS VINCULADA CON EL ACTIVO FIJO CON
POSTERIORIDAD A UN PROCESO DE DIVISIÓN”**

Tomo I

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

**Alumno: Mauricio Bahamóndez Pino
Profesor Guía: Gonzalo Polanco Zamora**

Santiago, Marzo de 2017

DEDICATORIA

A nuestra familia que amamos con todo nuestro corazón, quienes nos apoyaron en todo momento para alcanzar esta meta necesaria en nuestro desarrollo personal y profesional.

INDICE

| | PÁGINA |
|---|----------|
| INDICE | 2 |
| ABREVIATURAS | 3 |
| RESUMEN | 4 |
| CAPITULO | |
| 1 INTRODUCCIÓN | 5 |
| 1.1 Planteamiento | 6 |
| 1.1.1 Planteamiento del problema..... | 6 |
| 1.1.2 Hipótesis de trabajo..... | 7 |
| 1.1.3 Objetivos a través de los cuales se conducirá la tesis..... | 8 |
| 1.1.4 Explicación de la metodología a desarrollar..... | 8 |
| 1.2 Estado de la cuestión | 9 |
| 2 MARCO TEÓRICO | 9 |
| 2.1 Impuesto al Valor Agregado..... | 10 |
| 2.1.1 Hecho gravado..... | 11 |
| 2.1.2 Sistema de determinación al Impuesto del Valor Agregado..... | 11 |
| 2.2 El Crédito Fiscal..... | 13 |
| 2.2.1 Concepto..... | 13 |
| 2.2.2 Normativa del IVA Crédito Fiscal..... | 13 |
| 2.2.3 Requisitos para utilizar el IVA Crédito Fiscal..... | 14 |
| 2.2.4 Titularidad del Crédito Fiscal..... | 14 |
| 2.3 Artículo 27 Bis, Decreto Ley del IVA..... | 16 |
| 2.3.1 Historia del Artículo 27 Bis..... | 16 |
| 2.3.2 Análisis de la norma legal del artículo 27 bis..... | 18 |
| 2.3.2.1 La devolución del remanente..... | 20 |
| 2.3.2.2 Restitución de la devolución del remanente de crédito fiscal..... | 21 |
| 2.4 Derecho personalísimo..... | 23 |
| 2.5 División de sociedades..... | 24 |
| 2.5.1. Concepto de división de sociedades..... | 25 |
| 2.5.2 Marco legal de la división..... | 26 |
| 2.5.3 Requisitos de formalidad..... | 29 |
| 2.5.4. Efectos en el impuesto sobre las ventas y servicios..... | 30 |

ABREVIATURAS

Las abreviaturas más usadas en esta tesis tienen los siguientes significados:

SII: Servicio de Impuestos Internos

LIVS: Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

RCF: Remanente crédito fiscal

SVS: Superintendencia de Valores y Seguros

IVA: Impuesto al Valor Agregado

RESUMEN

En el presente trabajo de investigación, se ha efectuado un análisis a los posibles efectos de interpretación o de aplicación de la normativa tributaria, específicamente de las devoluciones de crédito fiscal de acuerdo al artículo 27° bis vinculada con el activo fijo, que derivan de un proceso de división.

La interpretación del Servicio de Impuestos Internos, en cuya virtud el remanente de crédito fiscal IVA es un crédito personalísimo que no puede ser transferido ni transmitido, por lo que, en un proceso de división, la sociedad que nace producto de la división no puede asignársele el remanente de crédito fiscal IVA de la dividida.

De acuerdo a lo que ha señalado el Servicio de Impuestos Internos referente a la calificación del remanente crédito fiscal, los requisitos que debe mantener la sociedad que solicita el beneficio, inexistencia de un plazo máximo para cumplir con la devolución del anticipo y ante la ausencia de circulares, resoluciones y oficios que establezcan una posición positiva o negativa de que una sociedad realice una división, asigne los bienes del activo fijo a la sociedad que nace y que solicite el beneficio del artículo 27° bis de la LIVA, creemos que la sociedad madre tiene el derecho de solicitar el remanente de crédito fiscal y no quedar expuesta a una posible sanción del artículo 97 número 4 inciso segundo y tercero.

1 INTRODUCCIÓN GENERAL

El Decreto Ley N° 825 sobre impuestos a las ventas y servicios, en su artículo 27 bis, establece un importante beneficio tributario que permite a los contribuyentes del impuesto al valor agregado y a los exportadores, acceder a contar del sexto mes en adelante de acumulado un remanente de IVA crédito fiscal, proveniente de la adquisición de bienes corporales muebles e inmuebles, destinados a formar parte de su Activo Fijo o de servicios que deban formar parte del costo de éstos, imputar ese remanente acumulado debidamente reajustado a cualquier clase de impuestos fiscales o aduaneras, o en su defecto, solicitar la devolución de este remanente, al Servicio de Impuestos Internos.

Esta franquicia puede ser muy relevante para aquellos contribuyentes que invierten en grandes proyectos de construcción o en la adquisición de maquinarias de alta complejidad, ya que representa una interesante fuente de recursos que permitirá rebajar los costos, pues el 19% que erogaron por concepto de IVA en la compra de activos fijos o para su construcción, representará un flujo que podrá ser utilizado en la adquisición de más bienes, como fuente de financiamiento más barata, ya que no tendrá implícita una tasa de interés.

Podrán acceder a este beneficio, las personas naturales o jurídicas de la primera categoría con régimen de renta efectiva y contabilidad completa, régimen de renta presunta o algún régimen simplificado, siempre que mantengan la calidad de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado o exportadores.

En la actualidad, el procedimiento administrativo para solicitar la devolución de

remanentes de IVA crédito fiscal, de acuerdo a las normas del 27 bis, es administrado, controlado y autorizado por el Servicio de Impuestos Internos, quien vela que se cumplan los requisitos y se aplique la normativa legal e interpretación tributaria.

Nuestro trabajo de investigación, se enmarca en determinar los problemas de interpretación o de aplicación de la normativa tributaria, en el caso de la devolución de IVA crédito fiscal de acuerdo al artículo 27° bis en un proceso de división.

En efecto, desarrollaremos el caso de una sociedad que ha invertido en bienes del activo fijo y construcciones, generando un importante saldo de remanente de crédito fiscal y que producto de la división de la sociedad, se asignan los bienes del activo fijo a la sociedad que nace, no existiendo claridad respecto de que la empresa madre pueda solicitar el beneficio del artículo 27° bis de la Ley del IVA.

1.1. PLANTEAMIENTO

1.1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los efectos tributarios que derivan de un proceso de división, por lo general no repercuten mayormente en el IVA, toda vez que los activos fijos y los activos realizables en el proceso de división se entiende que han sido parte de la empresa que nace producto de la división, sin embargo hay determinados efectos que podrían generar problemas de interpretación o de aplicación de la normativa tributaria como sería el caso de las devoluciones de crédito fiscal de acuerdo al

artículo 27 bis vinculada con el activo fijo, los contribuyentes tienen derecho a obtener una devolución del remanente de crédito fiscal acumulado por un periodo mayor de 6 meses. En el supuesto que exista un proceso de división donde existe un remanente de crédito fiscal acumulado en circunstancia que la nueva empresa que nace de la división se le asigne los activos relacionados con los remanentes generados existe la duda si la empresa madre que se quedó con el remanente del impuesto crédito fiscal puede hacer uso o no del artículo 27 bis con relación activo que ya no forma de su patrimonio porque fueron asignado a otra empresa, cuya respuesta pretende ser presentada en las conclusiones de esta tesis.

La importancia y necesidad de abordar e investigar en esta situación en particular es que no se encuentra tratada en los distintos estudios e investigaciones del ámbito tributario, específicamente en materia del Impuesto al Valor Agregado y de Reorganización Empresarial¹.

El presente estudio pretende ser un aporte al proponer una visión ante la situación a investigar basándonos en distintas interpretaciones establecidas en la jurisprudencia administrativa impartida por el SII.

1.1.2 HIPÓTESIS DEL PROBLEMA

"Tiene derecho a solicitar el Remanente Crédito Fiscal establecido en el artículo 27° bis de la Ley del IVA, la sociedad madre que producto de una división ha asignado los bienes del activo fijo que generaron el IVA crédito fiscal a la sociedad que nace".

¹ Como es el caso de las obras de *Impuesto al valor agregado: el crédito fiscal y otros estudios*, 1999, de la autora Elizabeth Emilfork; *Reorganización Empresarial, Derecho tributario y tributación interna*, 2012, del autor Antonio Faúndez Ugalde, y otros estudios en estas materias del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

1.1.3 OBJETIVOS A TRAVÉS DE LOS CUALES SE CONDUCTIRÁ LA TESIS

Objetivos generales

Evaluar los efectos tributarios o de interpretación de la normativa tributaria por parte del Servicio de Impuestos Internos, cuando una sociedad que tiene el derecho de solicitar el beneficio del artículo 27° bis de la Ley del IVA, genera una división de la sociedad, asignando los bienes del activo fijo en la sociedad que nace y posteriormente la sociedad madre solicita el remanente crédito fiscal.

Objetivos específicos

Revisar qué deber u obligación tiene el contribuyente que obtiene la devolución del remanente de crédito fiscal y hasta cuándo se mantiene la obligación de restituir las cantidades devueltas.

Evaluar la existencia de sanciones administrativas que puedan derivarse del proceso de división.

Analizar si la franquicia está en función o sigue al activo fijo o la sociedad que lo adquiere.

1.1.4 MARCO METODOLÓGICO

Metodología: La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la normativa vinculada con el artículo 27 bis de la ley de sobre impuesto a las ventas y servicios y particularmente determinar sus efectos en el remanente de crédito fiscal generados por la adquisición de activos fijos en un proceso de división.

1.2 ESTADO DE LA CUESTIÓN

Nuestra investigación tiene como objetivo indagar respecto a una situación en particular en la cual no queda claro si la franquicia tributaria que tiene como objetivo fomentar la inversión en activo fijo y alivianarla como una fuente de financiamiento sin costo, se encuentra en función del contribuyente o del activo fijo.

En la bibliografía analizada específicamente en materia del Impuesto al Valor Agregado y de Reorganización Empresarial no se encuentra tratada. En relación a la jurisprudencia administrativa del SII se encuentran interpretaciones a situaciones particulares con posiciones contradictorias que pueden ser atingente al tema a investigar.

Sostenemos que es importante abordar esta investigación ya que en materia de proyecto de inversión, la planificación de este se relaciona directamente con los procesos de reorganización empresarial, entre estos la división.

2. MARCO TEÓRICO

En esta sección tiene como objetivo presentar los elementos y las definiciones básicas y fundamentales que nos permitirá contextualizarlos con los objetivos que se desean alcanzar la presente investigación.

2.1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Este impuesto se encuentra regulado en el Decreto Ley N° 825 de diciembre de 1974, siendo su objeto impositivo “el consumo”, el cual grava solamente al mayor valor o valor agregado de un bien o servicio que se va generando en cada una de las etapas de su producción, distribución o comercialización, culminando cuando llega al consumidor final, dando la característica de un impuesto plurifásico.

La profesora Elizabeth Emilfork, define este impuesto como un mecanismo de pago fraccionado de un impuesto a las ventas de carácter monofásico a nivel de consumidor final².

También, este impuesto presenta la cualidad de ser neutro, esto es que no altera o interfiere en las decisiones de los agentes económicos, cumpliendo con uno de los principios en la estructuración de un sistema impositivo, según lo establece las finanzas públicas, que es la máxima neutralidad económica.

Otra característica de este impuesto es de tipo indirecto, esto significa que la carga económica del impuesto se traslada a una persona distinta del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Es un impuesto que grava por las ventas y servicios realizados en el territorio nacional, como también las importaciones de estos. La normativa, para el caso de las exportaciones, se considera una tasa cero, con el objetivo de no exportar impuesto y generar una doble imposición.

² EMILFORK SOTO, Elizabeth. Impuesto al Valor Agregado, El crédito fiscal y otros estudios. Editorial Jurídica Congreso, 1999, pág. 13.

2.1.1 HECHO GRAVADO

La normativa presenta dos tipos de hechos gravados, uno de carácter general que son las ventas y servicios, que se encuentran establecidos en los N° 1 y 2 del artículo 2°; el segundo tipo de hechos gravados son los de “actos asimilados”³, contemplado en el artículo 8°, que pueden carecer de algún elemento del hecho gravado general, la normativa de igual forma lo deja afecto a la imposición con el objetivo de evitar que por medio de subterfugios se eluda el pago del tributo.

2.1.2 SISTEMA DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El sistema por el cual se determina el impuesto sobre las ventas y servicios, corresponde al de sustracción de impuesto en impuesto o crédito contra el impuesto. Este sistema permite que se cumpla el principio de neutralidad para los agentes que participan en la cadena de producción y por lo tanto, afectando al consumidor final. En la normativa de IVA, se puede reconocer este sistema en el artículo 20 en su inciso segundo el cual señala “El impuesto a pagarse se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal...”.

Para la aplicación de este sistema y su determinación del impuesto a pagar, utiliza la base financiera donde el valor agregado se establece por la diferencia entre las ventas y las compras efectuadas en el mismo período. La aplicación de este tipo de metodología de base permite una mayor facilidad de cálculo, simplicidad en el

³ EMILFORK SOTO, Elizabeth. Impuesto al Valor Agregado, El crédito fiscal y otros estudios. Editorial Jurídica Congreso, 1999, pág. 60.

control y fiscalización del tributo, y que el sistema contable pueda sustentar el control y mecánica de este sistema de impuesto.

En el siguiente cuadro se ilustra el sistema de sustracción de impuesto en impuesto en base al método financiero aplicando una tasa del 19%:

| | Productor | Mayorista | Minoristas |
|-------------------------|------------|------------|------------|
| Compras Netas | 1000 | 1500 | 2000 |
| IVA CF | 190 | 285 | 380 |
| | | | |
| Ventas Netas | 1500 | 2000 | 2500 |
| IVA DF | 285 | 380 | 475 |
| | | | |
| Valor Agregado | 500 | 500 | 500 |
| Impuesto a pagar | 95 | 95 | 95 |

Como se puede apreciar, en la mecánica analizada, el impuesto no afecta el patrimonio para los agentes del proceso productivo y comercializador, quienes agregan valor al bien o servicio prestado, por lo tanto, tampoco afecta sus costos de producción, esto es debido a que el IVA pagado por las compras es recuperado y el IVA pagado por las ventas, es añadido al precio. Esta mecánica permite que el impuesto no distorsione la fijación del precio entre los agentes intermediadores y, por lo tanto, solo afecta a quien tenga la calidad de consumidor final.

Cabe destacar, que para que este tributo cumpla con el principio de neutralidad entre los agentes intermediarios y no afectar sus costos de producción y por lo tanto, sus márgenes, sus ventas deben generar débitos fiscales, las cuales puedan imputarse contra los créditos fiscales en sus compras.

2.2. EL CRÉDITO FISCAL

2.2.1 CONCEPTO

Como lo establece la profesora Elizabeth Emilfork, el crédito fiscal desde un punto de vista jurídico, es el derecho que tienen los sujetos pasivos para, previo el cumplimiento de los requisitos legales, compensar y, subsidiariamente obtener el reembolso de los impuestos soportados en la importación, adquisición de bienes o utilización de servicios⁴.

2.2.2 NORMATIVA DEL IVA CRÉDITO FISCAL

Se regula en el artículo 23 N° 1 del D.L. 825/74 y el Art. 40 del Reglamento del IVA, y dispone que: “constituye crédito fiscal, el IVA recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios o en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo periodo.”

El artículo 42 del Reglamento del IVA, nos establece una serie de reglas para determinar el monto del crédito fiscal a que tienen derecho los vendedores y/o prestadores de servicios, respecto de un periodo tributario.

Además, el artículo 23 del Decreto Ley 825 en sus numerales 2 al 6 señala los casos en los que procede o no la utilización del crédito fiscal.

⁴ EMILFORK SOTO, Elizabeth. Impuesto al Valor Agregado, El crédito fiscal y otros estudios. Editorial Jurídica Congreso, 1999, pág. 167.

2.2.3 REQUISITOS PARA UTILIZAR EL IVA CRÉDITO FISCAL

Los contribuyentes afectos a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA) tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, según el artículo 23 del Decreto Ley 825.

Dicho crédito será equivalente al impuesto recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8º.

2.2.4 TITULARIDAD DEL CRÉDITO FISCAL

Existen dos corrientes doctrinarias que intentan explicar la naturaleza jurídica del IVA Crédito Fiscal, estas son: una corriente que postula que constituye un derecho personalísimo y la segunda corriente que establece como un derecho personal o de un crédito que puede ser transferido⁵.

⁵ FAUNDEZ UGALDE, Antonio. IVA Crédito Fiscal y sus efectos en el proceso de reorganización. Revista de Estudios Tributarios. N°7 año 2012, pág. 15.

En la primera corriente que corresponde a la posición del SII, que establece "...al tratarse de un beneficio tributario especialísimo y de carácter personal y que si el titular de un crédito intransferible e intransmisible –como lo es en la especie el crédito fiscal del impuesto al valor agregado– desaparece, jurídicamente dicho crédito también se extingue junto con la disolución de la empresa generadora del mismo⁶".

La segunda corriente, que es opuesta a la corriente del SII, establece que el IVA Crédito fiscal tenga la calidad de un derecho personalísimo debe atribuida expresamente por el legislador, por lo tanto, concluyen que el IVA crédito fiscal como un derecho de crédito susceptible de ser traspasado a otras empresas.

La posición del profesor Antonio Faúndez es la siguiente: "se manifiesta como un derecho objetivo y, en estricto rigor, son normas individuales y concretas que conducen a cuantificar el tributo. En tal sentido, el IVA crédito fiscal no se ejerce sobre una cosa, no constituyéndose en un derecho real; tampoco es un derecho que se pueda exigir respecto de una determinada persona y, en tal medida, discrepo de aquellos que califican dicha institución como un derecho de crédito o derecho personalísimo. En este contexto, el derecho subjetivo que la ley tributaria reconoce al contribuyente, se presenta con posterioridad a la determinación del impuesto, esto es, como facultad de excepcionarse frente a las diferencias de impuestos que establezca la administración tributaria⁷".

⁶ SII, Oficio N° 4.852 de fecha 19 de diciembre de 2000

⁷ FAUNDEZ UGALDE, Antonio. IVA Crédito Fiscal y sus efectos en el proceso de reorganización. Revista de Estudios Tributarios. N°7 año 2012, pág. 22.

2.3 ARTÍCULO 27 BIS DECRETO LEY DEL IVA

2.3.1 HISTORIA DEL ARTÍCULO 27 BIS

Este mecanismo fue introducido en la ley del ramo a través del artículo único de la Ley N° 18.471, publicada en el diario oficial del 27 de noviembre de 1985 y que fue interpretado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) por medio de la circular N° 55 de 1985. Este pronunciamiento explica el mecanismo general que se debe respetar para impetrar esta devolución, la cual se encuentra vigente hasta el momento.

La Ley N° 18.630 publicada en el Diario Oficial del 23 de julio de 1987 incluyó a los bienes inmuebles que hayan dado derecho a crédito fiscal y que este impuesto esté incluido en el Remanente Crédito Fiscal (RCF), pueda ser devuelto también.

Posteriormente, a través de la Ley N° 18.634 publicada en el Diario Oficial del 5 de agosto de 1987, se permitió considerar también como activo fijo, a los bienes que económicamente se consideran como propios, según la modalidad de contratos con o sin opción de compra o “leasing”.

Es interesante esta innovación, pues jurídicamente estos bienes se consideran como arrendados, en determinada circunstancia no deben ser considerados como propios ya que legalmente no se ha ejercido la tradición que permite transferir el dominio. Este hecho sólo se hace cuando se ejerce la opción de compra al final del contrato de arriendo. Eso sí, que el contrato de “leasing” debe estar relacionado con bienes importados que:

- a) Que el remanente del crédito fiscal se origine en el IVA pagado por la importación de los bienes,
- b) Que la importación se efectúe en virtud de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra de los mismos bienes importados,
- c) Que los bienes respectivos sean clasificados como activos fijos, según sus particulares naturalezas.

Es importante señalar que la otrora novísima mención dice relación con el IVA de la importación, el cual se incorpora el concepto de activo fijo y, por tal razón, es susceptible de pedir su devolución cuando forma parte del RCF, pues el IVA que se soporta por el arriendo del bien, da derecho a crédito fiscal no procedente de activo fijo, siempre que en la especie no opere la exención del artículo 12 letra E) número 7.

Otra modificación tuvo lugar con la Ley N° 18.682 publicada en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1987 que permitió considerar parte del costo, y por ende, susceptible de ser devuelto el IVA según este mecanismo, por los servicios asociados a la construcción o compra de un activo fijo.

La Ley N° 18.768 publicada en el Diario Oficial el 29 de diciembre de 1988, amplió el plazo de seis meses a los que sean considerados como oportunos por el contribuyente, en los cuales se haya generado en forma ininterrumpida un RCF. Es importante indicar que el cómputo se hace a contar del crédito fiscal soportado por

la compra de activo fijo o de “servicios que integren su costo” y no desde cuando se cuenta con RCF que puede provenir de la compra de otros conceptos.

Esta modificación es relevante porque establece la posibilidad de solicitar la devolución cuando el contribuyente lo considere oportuno y no quedar supeditado a un plazo que, una vez vencido, pierde la posibilidad de hacerlo.

Finalmente tenemos la Ley N° 19.738, publicada el año 2001, llamada de “combate contra la elusión y evasión tributaria”, la cual modificó el inciso segundo del artículo 27 bis, precisando un procedimiento de restitución de la devolución cuando el contribuyente tiene ventas afectas, no afectas o exentas (las cuales denominaremos en el futuro como “mixtura de ventas”).

2.3.2 ANÁLISIS DE LA NORMA LEGAL DEL ARTÍCULO 27 BIS

Según lo señalado en el Art. 27 bis del Decreto Ley 825, de 1974, para tener derecho a la devolución o reembolso del remanente de crédito fiscal IVA, deben concurrir los siguientes requisitos legales:

1. La sociedad posea remanentes de crédito fiscal, determinados de acuerdo con las normas del Art. 23 de la Ley.

2. Los remanentes se hayan acumulado durante seis o más períodos tributarios consecutivos, como mínimo.
3. Correspondan por la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles, destinados a formar parte de su activo inmovilizado, o de servicios que deban integrar el valor de costo de éstos.

Con todos los requisitos anteriores cumplidos, el contribuyente podrá imputarlo, debidamente reajustado, a cualquier clase de impuestos fiscales y a los derechos, tasas y demás gravámenes que perciban por intermedio de las Aduanas o en su defecto solicitará la devolución de dicho remanente como anticipo de crédito fiscal.

Una vez que haya optado por la devolución de dicho remanente, deberá presentar la solicitud de devolución del remanente en el SII, quien verificará y certificará la correcta constitución del crédito fiscal, para proceder a la devolución por Tesorería General de la República. El SII debe pronunciarse dentro del plazo de 60 días, contado desde la fecha en que reciba los antecedentes correspondientes.

Transcurrido el plazo de 60 días contado desde la fecha en que reciba los antecedentes o en el caso que el SII no se haya pronunciado en el mismo plazo, Tesorería General de la República debe proceder a la devolución del remanente dentro de plazo de cinco días hábiles, contados desde la fecha en que se presente la copia de la solicitud del contribuyente debidamente timbrado por el SII.

2.3.2.1 LA DEVOLUCIÓN DEL REMANENTE

De acuerdo a lo señalado por la Ley tributaria sólo se permite la devolución del remanente de crédito fiscal IVA si los bienes adquiridos o los servicios utilizados están destinados a formar parte de su activo inmovilizado. En el caso que el remanente de crédito fiscal IVA se genere por la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a formar parte del activo inmovilizado y por compras del giro, el contribuyente sólo tiene derecho a solicitar una devolución proporcional.

Para efectos de realizar el cálculo, se considera el total del remanente acumulado, se aplica el porcentaje que represente el Impuesto a las Ventas y Servicios soportado por la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al activo fijo o de servicios que integren el costo de estos bienes, en relación al total del crédito fiscal de los seis o más períodos tributarios.

La metodología es la siguiente:

- Se suman los créditos fiscales de los últimos seis o más períodos tributarios, en Unidades Tributarias Mensuales. El remanente de crédito fiscal anterior a los seis meses se debe adicionar al crédito fiscal del primer período tributario de los últimos seis meses.
- Se suman los créditos fiscales correspondientes al Activo Fijo, por los seis o más meses (períodos tributarios).

- El Remanente crédito fiscal en UF se transforma a pesos, considerando el valor que tenga la Unidad Tributaria Mensual (UTM) en el mes en que se solicita la devolución o se realiza la imputación.
- Determinar el porcentaje que representan los créditos fiscales por adquisición de activo fijo, dentro el total del crédito fiscal, por todos los períodos tributarios considerados.
- El porcentaje así obtenido se aplica al remanente de crédito fiscal del sexto o último mes si el período es superior a seis meses, lo que da como resultado el IVA a recuperar.

2.3.2.2 RESTITUCIÓN DE LA DEVOLUCIÓN DE REMANENTE DE CRÉDITO FISCAL

El inciso segundo del artículo 27 bis, trata las formas de restitución a contar del mes siguiente del que recibe la devolución, del cual se puede desprender dos vías, que para el presente estudio la clasificaremos⁸ de las siguientes formas: la restitución normal y la restitución especial.

Restitución Normal

Por esta vía, los contribuyentes que obtienen devolución del remanente de crédito fiscal IVA, deberán restituir las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que

⁸ Clasificación propuesta por los alumnos tesistas.

realicen en Tesorería por concepto del Impuesto a las Ventas y Servicios, originado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del aquel que recibe la devolución.

Esto generará un esfuerzo financiero al contribuyente por no contar con el activo por IVA crédito fiscal, el cual podía ser utilizado este recurso para pagar su obligación tributación del IVA.

Restitución especial

La segunda vía de restitución establecida en el segundo inciso del artículo 27 bis, corresponde a tres situaciones especiales, en las que el fisco se resguarda acelerando el cobro al contribuyente.

Las situaciones especiales que establece este inciso, corresponde a los siguientes casos: el contribuyente realiza ventas mixtas, esto es, operaciones gravadas y exentas o no gravadas; el término de giro de la empresa y el tercer caso, cuando se obtiene una devolución superior a la correspondiente.

- Operaciones de ventas mixtas:

Si en los periodos tributarios siguientes a la devolución del remanente existieran operaciones exentas o no gravadas, el contribuyente deberá realizar una restitución adicional que corresponderá a las sumas equivalentes que resulten aplicar la tasa del impuesto a las Ventas y Servicios (19%), que se determine de multiplicar las operaciones totales del mes por la proporción de operaciones gravadas usadas para determinar el crédito fiscal en el mes de adquisición de o los bienes que originaron la devolución y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes.

- Término de giro de la empresa:

En esta situación, el contribuyente estará obligado de reintegrar el monto pendiente de restitución.

- Devolución superior a la correspondiente

En este caso, el contribuyente que haya obtenido una devolución mayor a la correspondiente según la ley y su reglamento, deberá reintegrarlo.

En el caso de incumplimiento del reintegro de devolución mayor que no constituye fraude, la sanción corresponde como un no pago oportuno de impuesto sujetos a retención o recargo, esto es, con reajustes e intereses penales y la multa del artículo 97 N° 11 del Código Tributario.

Si la devolución es improcedente, utilizado un procedimiento doloso, la sanción corresponde a lo establecido en los incisos segundo y tercero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario.

2.4 DERECHO PERSONALÍSIMO

El Servicio de Impuestos Internos sostiene que, en los casos de reorganizaciones empresariales como, por ejemplo, conversión, divisiones, fusiones, etc., los créditos tributarios que pertenecen a las sociedades que los generan adquiriendo la calificación de “crédito personalísimo”, ya que son de beneficio exclusivo de aquellos contribuyentes, siendo los únicos que podrían aprovecharlos.

La autoridad tributaria ha fundamentado que dicho remanente es un crédito tributario especialísimo.

Para ello, se puede señalar el oficio 4.852, de 19 de diciembre de 2000, que señala “El SII ha sostenido en forma reiterada que los créditos generados a favor de los contribuyentes sólo pueden ser utilizado por los titulares que generaron dicho crédito al tratarse de un beneficio tributario especialísimo y de carácter personal y que si el titular de un crédito intransferible e intransmisible, como lo es en la especie, el remanente crédito fiscal, desaparece, jurídicamente dicho crédito también se extingue junto con la disolución de la empresa generadora del mismo”

Dicho criterio ha sido reiterado en el oficio 4.276, de 21 de octubre de 2001 que ha señalado que” los saldos de crédito fiscal del impuesto al valor agregado que hayan quedado a favor de la empresa absorbida en un proceso de fusión, solo podrán ser utilizados por el contribuyente que los generó, es decir, por la empresa absorbida, extinguiéndose su derecho a tales remanentes al momento de su disolución, por el efecto del término de su giro”

2.5 DIVISIÓN DE SOCIEDADES

La división, junto a otras figuras similares, forma parte de lo que en doctrina y en el derecho comparado se ha denominado como escisión de sociedades; por lo mismo, no cabe confundir dichos términos; se enmarcan en una relación de género a especie. En este contexto, la escisión se presenta como una distribución total o

parcial del patrimonio de una empresa a otra u otras que se crean o preexistan a ella.

Nuestra legislación ha reconocido solamente un tipo de escisión, esto es, la división de escisión parcial, cuya regulación se encuentra en el artículo 94 de la Ley N° 18.046:

“La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”.

2.5.1. CONCEPTO DE DIVISION DE SOCIEDADES

La división es una de las opciones de reorganización empresarial existentes en nuestra normativa legal, y su fundamento puede estar radicado en diferentes razones de negocio para sus dueños, como puede ser, incorporar un nuevo accionista o socio al grupo empresarial, la venta de ciertos activos, separar los negocios para optimizar su administración, eliminar el impacto de la proporcionalidad en el Impuesto al Valor Agregado cuando tenemos operaciones afectas y exentas.

En este contexto, la escisión se presenta como una distribución total o parcial del patrimonio de una empresa a otra u otras que se crean o preexistan a ella.

Respecto de la división, existe consenso doctrinario en considerarla como un acto jurídico unilateral y corporativo, al tratarse de un conjunto de actos de naturaleza social a través de los cuales se decide sobre la división de la sociedad.

Es un acto complejo porque la junta de accionistas que decide la división, debe determinar, entre otras cosas, la escisión del patrimonio, su distribución a una o más sociedades como un todo y en un solo acto, la disminución de capital o la disolución de la sociedad según sea el caso, la creación de una o más sociedades y la aprobación de sus estatutos, la incorporación de los accionistas en las sociedades asignatarias del patrimonio, el canje de las acciones, etcétera.

2.5.2. MARCO LEGAL DE LA DIVISIÓN

Nuestra legislación ha reconocido solamente un tipo de escisión, esto es, la división de escisión parcial, cuya regulación se encuentra en el artículo 94 de la Ley N° 18.046:

“La división de una sociedad anónima consiste en la **distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades** anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, **la misma proporción en el capital** de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”.

Algunos de los efectos que produce una división:

- a) Se produce una distribución del patrimonio de la sociedad que se divide, es decir, una asignación de activos y pasivos entre sí y una o más sociedades que se nacerán producto de la división.
- b) Se mantienen los mismos accionistas en la o las sociedades que se crean producto de la división.
- c) Una vez distribuido el patrimonio, una parte quedará en la sociedad dividida y aquella parte asignada a la nueva o nuevas sociedades corresponderá a la disminución de capital en la sociedad escindida.
- d) La participación de los accionistas en la o las sociedades que nacieron producto de la división será la misma que mantenían en la sociedad dividida. Este criterio se ratifica mediante el artículo 100° de la Ley N° 18.046, el cual señala que ningún accionista a menos que lo consienta, perderá su calidad de tal con motivo de una división.

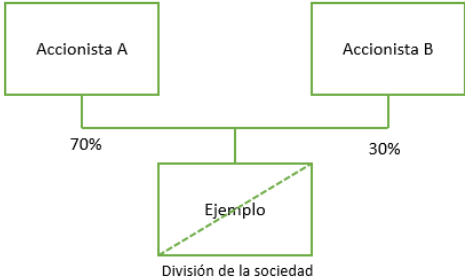
A continuación, presentaremos la figura de la división, con los siguientes datos:

- a) Sociedad “Ejemplo” compuesto por los accionistas “A” y “B” cuya participación es 70% y 30% respectivamente. Producto de la división se creará la sociedad “Nuevo Ejemplo”

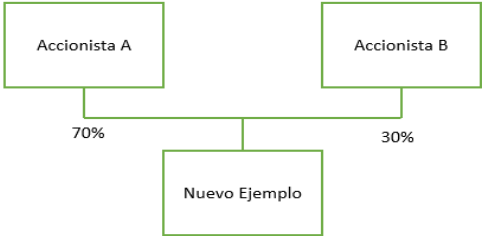
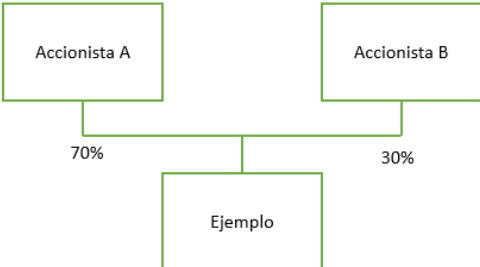
Sociedad antes de la división:



División de la sociedad:



Sociedades después de la división:



La superintendencia de Valores y Seguros (SVS) mediante oficio N° 2.048 del 14 de junio de 1989, establece que una división es una distribución patrimonial que produce una asignación de cuotas de la universalidad jurídica, que representa el patrimonio de la sociedad que se divide, por lo que en este proceso no existiría una **transferencia de bienes**, sino que habría una **especificación de derechos preexistentes**. Es por ello, que no aplica el derecho a retiro del accionista disidente conferido en el artículo 69 N° 3 de la Ley de Sociedades Anónimas, ya que el proceso de división no produce una “enajenación” de activos, sino una asignación de los mismos.

2.5.3. REQUISITOS DE FORMALIDAD

Los requisitos de formalidad de una división dependerán del tipo social, es decir, si se trata de una sociedad de personas o de una sociedad anónima.

Si se trata de una sociedad de personas:

Como la división no tiene una regulación especial para este tipo de sociedades, se deberá cumplir con todas las formalidades para concretar una modificación de los estatutos sociales.

Si se trata de una sociedad anónima:

La división de una sociedad anónima reviste una serie de actos que la hacen más compleja. Las formalidades para modificar los estatutos sociales se encuentran regulados en los artículos 3°, 4° y 5° de la Ley N° 18.046.

2.5.4. EFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS Y SERVICIOS

En lo que se refiere al impuesto sobre las ventas y servicios, quizás la mayor dificultad que se presenta es la posibilidad de traspasar a la o las sociedades que se crean producto de la división, el anticipo de remanente de crédito fiscal que pueda invocar la sociedad dividida de acuerdo con lo estipulado en el artículo 27 bis de la Ley de impuesto sobre las ventas y servicios.

Situación de los bienes del activo

La división no genera el efecto jurídico de una transferencia de bienes, sino que una especificación de derechos preexistentes. Tanto al SVS como el SII han coincidido en señalar dicho criterio.

Por lo anteriormente expuesto, los bienes del activo fijo que son asignados a la o las sociedades que se crean, mantendrán la misma situación tributaria que tenían en la sociedad antes de la división, razón por la cual no se producen efectos tributarios en relación con el impuesto sobre las ventas y servicios.

Situación de los créditos fiscales y sus remanentes

Los créditos fiscales y sus remanentes como lo ha señalado el SII, solo podrá ser utilizado por la sociedad que los generó o que haya acumulado.

Como no puede ser transferido ni transmitido a las sociedades que se crean producto de la división, se entiende que es un crédito personalísimo.