



**“EFECTOS DEL CAMBIO OBLIGATORIO DE RÉGIMEN DE EMPRESAS
O SOCIEDADES QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN B Y PASARÁN AL
RÉGIMEN A, FRENTE A UN PROCESO DE FUSIÓN IMPROPIA DE
SOCIEDADES”**

Parte II

**Tesis para optar al grado de
Magíster en Tributación**

**Alumna: Rocío Amparo Cantuarias Rubio
Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

**Santiago, Chile
Marzo 2017**

ÍNDICE

I.INTRODUCCIÓN:	2
II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:	2
III. OBJETIVOS:	4
IV.METODOLOGÍA:	4
V. MARCO TEÓRICO:	5
1. Aspectos generales de la Ley N° 20.780 de 2014, sobre Reforma Tributaria y Ley N° 20.899 de 2016, sobre perfeccionamiento de la reforma tributaria.....	5
2. Régimen de Renta Atribuida del artículo 14 letra A) de la LIR, o Régimen A	7
3. Régimen de Renta Parcialmente Integrado, Régimen B del artículo 14 letra B) de la LIR.....	18
4. Aspectos generales de la fusiones, en lo particular, fusiones impropias.....	25
5. Efectos tributarios derivados del cambio obligatorio de régimen, frente a un proceso de fusión impropia, siendo la empresa o sociedad absorbida régimen B, y la empresa o sociedad subsistente régimen A.....	29
VI. DESARROLLO DEL PROBLEMA.....	33
1. Naturaleza Jurídica del Impuesto de Término de Giro	33
2. Argumentos Pro-Contribuyente.....	35
3. Argumentos Pro- Fisco.....	47
VII. CONCLUSIÓN.....	49
Bibliografía.....	51

“Efectos del cambio obligatorio de régimen de empresas o sociedades que tributan en el régimen B y pasarán al régimen A, frente a un proceso de fusión impropia de sociedades”

I. INTRODUCCIÓN:

Este trabajo ha sido desarrollado con entusiasmo y dedicación siendo su propósito aportar en la reflexión y respuesta a un problema específico al que se verán enfrentadas las empresas o sociedades que, en un proceso de reorganización empresarial, cambien obligatoriamente de régimen de tributación.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Los nuevos regímenes generales de tributación a la renta, incorporados por la Ley N° 20.780 de 29 de Septiembre de 2014 sobre Reforma Tributaria, y Ley N° 20.899 de 9 de Febrero de 2016 sobre perfeccionamiento de Reforma Tributaria, vigentes a partir del 1° de enero de 2017, han generado diversos efectos tributarios frente al cambio voluntario y obligatorio de régimen en los procesos de reorganizaciones empresariales.

En el presente trabajo de tesis, se pretende estudiar los efectos tributarios que derivarían del proceso de fusión impropia de empresas o sociedades que tributan en regímenes tributarios distintos, particularmente, cuando las empresas o sociedades que resultarán disueltas producto de una fusión impropia tributan bajo el régimen del artículo 14 Letra B de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, Régimen B), y las empresas o sociedades absorbentes o continuadoras legales tributan bajo el régimen del artículo 14 Letra A de la misma ley (en adelante, Régimen A).

Los efectos tributarios que se tratarán en este trabajo, han generado ciertas ambigüedades que se pretenden clarificar a través de esta investigación, puesto que el legislador sólo se limitó a precisar el tratamiento tributario que afectará a la

sociedad absorbida y disuelta, la cual pasará de tributar del régimen B a un régimen A. En este sentido, se establece en el párrafo final del N° 2 de la letra D del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), que las rentas o cantidades que se determinen a la empresa o sociedad que será absorbida y disuelta, se afectará con el impuesto de término de giro, tasa del 35%, consagrado en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR, y que el total del impuesto pagado deberá incorporarse al registro de saldo de créditos (en adelante, también SAC) de la sociedad absorbente y continuadora legal. Surge, entonces, el cuestionamiento y la discusión a dilucidar en esta tesis, si el impuesto del 35% aplicado mantendría la naturaleza de impuesto de término de giro, o su base imponible aún cuando ha tributado con dicho impuesto quedaría pendiente de tributación con los impuestos finales, esto es, impuesto global complementario (en adelante, IGC) o impuesto adicional (en adelante, IA).

Por otra parte, dichos efectos que derivarían de las modificaciones tributarias introducidas por la Ley N° 20.780 de 2014, y Ley N° 20.899 de 2016, específicamente, en procesos de fusión impropia de empresas o sociedades que tributan bajo el régimen del artículo 14 Letra B, y que resultarán absorbidas por empresas o sociedades que tributan bajo el régimen del artículo 14 Letra A, no han sido discutidos en nuestro ordenamiento jurídico ni existe opinión doctrinaria o jurisprudencia judicial o administrativa. Sin perjuicio de esto, hay obras que tratan efectos tributarios que derivan de procesos de reorganización empresarial, particularmente efectos generados bajo el régimen de tributación a la renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

En este sentido, podemos mencionar la siguiente doctrina; FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial; HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo, transformación y división de sociedades anónimas, efectos tributarios; VERA OVALLE, Alejandro, Las sociedades y su tributación en la ley sobre impuesto a la renta¹.

¹ Específicamente; FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial (Santiago, Editorial Legal Publishing Chile, 2012); HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo, transformación y división de

Es así, como la escasez de doctrina y jurisprudencia tanto administrativa como judicial sobre las recientes modificaciones introducidas por las reformas tributarias de 2014 y 2016, ha generado inconvenientes, puesto que estamos en presencia de una reforma que deja un vacío legal en nuestra legislación tributaria que no ha sido resuelto y, por lo tanto, este trabajo pretende convertirse en una obra innovadora que pueda entregar una solución al problema señalado.

III. OBJETIVOS:

Objetivo General:

El objetivo general es acreditar la hipótesis de trabajo, y con esta finalidad la tesis será reconducida, en primer término, a través de un marco teórico en donde se van a exponer temas como los Aspectos Generales de la Reforma Tributaria del año 2014 y entrada en vigencia de la ley N° 20.899 del año 2016, entre otros.

Objetivo Específico:

En la parte final de la tesis, se va a analizar derechamente el planteamiento del problema para establecer una solución.

IV.METODOLOGÍA:

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva, puesto que se analizará la normativa vinculada al régimen A y régimen B de la LIR, para seguir de manera particular con la determinación de los efectos tributarios que se generan del cambio voluntario y obligatorio del régimen A) o B) de la LIR, frente a un proceso de reorganización empresarial, específicamente a las fusiones impropias.

sociedades anónimas, efectos tributarios (Santiago, Eds Congreso, 2000); MOENNE-LOCCOZ SOTO, Evelyn; VERA OVALLE, Alejandro, Las sociedades y su tributación en la ley sobre impuesto a la renta (Santiago, Editorial Parlamento, 2005).

V. MARCO TEÓRICO:

1. Aspectos generales de la Ley N° 20.780 de 2014, sobre Reforma Tributaria y Ley N° 20.899 de 2016, sobre perfeccionamiento de la reforma tributaria.
2. Régimen de Renta Atribuida, establecido en el artículo 14 letra A) de la LIR o Régimen A.
3. Régimen de Renta Parcialmente Integrado, establecido en el artículo 14 letra B) de la LIR, o Régimen B.
4. Aspectos generales de las fusiones establecidas en la Ley N° 18.046 de 1981, en lo particular-fusiones impropias.
5. Efectos tributarios derivados del cambio obligatorio de régimen, frente a un proceso de fusión impropia, siendo la empresa o sociedad absorbida régimen B, y la empresa o sociedad subsistente régimen A.

1. Aspectos generales de la Ley N° 20.780 de 2014, sobre Reforma Tributaria y Ley N° 20.899 de 2016, sobre perfeccionamiento de la reforma tributaria.

A partir de la Ley N° 20.780 de 2014 se incorporan en nuestro ordenamiento jurídico dos nuevos regímenes alternativos para calcular y declarar el Impuesto a la renta, vigente a partir del 1° de enero de 2017. Los denominaremos Régimen de Renta Atribuida del artículo 14 letra A) de la LIR o Régimen A, y el Régimen de Renta Parcialmente Integrada del artículo 14 letra B) de la LIR o Régimen B, modificados por la Ley N° 20.899 de 2016, sobre Simplificación del Sistema de Tributación a la Renta.

Entre los diversos objetivos de la reforma tributaria, podemos destacar los siguientes²:

² Mensaje de S.E. la Presidenta de la República en sesión 7, I Legislatura 362, con el que inicia el proyecto de ley de reforma tributaria 20.780 que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Santiago, 01 de abril de 2014. Disponible en <<http://www.bcn.cl>>

El aumento de la carga tributaria para financiar con ingresos permanentes los gastos permanentes a financiar de la reforma educacional, como también otras políticas del ámbito de la protección social (vivienda, salud), cerrar el actual déficit estructural en las cuentas fiscales, el avance en equidad tributaria mejorando la distribución del ingreso a fin de permitir que el país avance en un contexto de estabilidad social, económica y política, introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivo al ahorro e inversión y las nuevas medidas para combatir la evasión y elusión.

Por otra parte, entre los principales cambios introducidos por esta reforma, además de establecer los nuevos regímenes de tributación de la renta, destacamos, la postergación del pago del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA), el sistema de tributación simplificada del artículo 14 ter de la LIR, aplicación de IVA en la enajenación de inmuebles, la creación de un Impuesto Único Sustitutivo al Fondo de Utilidades Tributables (en adelante, FUT), la eliminación del registro FUT, la norma anti elusiva incorporada al Código Tributario (en adelante, CT), entre otras.

Asimismo, y en concordancia con los objetivos de la Reforma del año 2014, los fines de la Ley N° 20.899 de 2016³, son el avance en la simplificación del sistema de tributación de la renta aprobado por la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780 de 2014, aprovechando la experiencia obtenida hasta ese momento en su proceso gradual y participativo de implementación, manteniendo sus principios esenciales, es decir, aumentar la recaudación tributaria en alrededor de tres puntos del Producto Interno Bruto (en adelante, PIB), el combate a la evasión y elusión tributarias, simplificación y perfeccionamiento de las disposiciones del D.L. 825 de 1974, sobre IVA, con el fin de cautelar la correcta aplicación de las disposiciones legales aprobadas en la Reforma Tributaria, especialmente aquellas transitorias

³ Mensaje de S.E. la Presidenta de la República en sesión 104, legislatura 363, con el que inicia el proyecto de ley 20.899 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Santiago, 9 de diciembre de 2015. Disponible en <<http://www.bcn.cl>>

que liberan del IVA a ciertas operaciones que ya estaban en desarrollo al aprobarse la ley, y el perfeccionamiento de algunas disposiciones del CT, como por ejemplo, la vigencia y el ámbito de aplicación de la norma general anti elusiva, y por último, la modificación de otras disposiciones legales tributarias con miras a simplificar y precisar su aplicación.

2. Régimen de Renta Atribuida del artículo 14 letra A) de la LIR, o Régimen A:

1. Origen, Leyes y Concepto: La renta atribuida se define de acuerdo al inciso 2, N° 2, del artículo 2 de la LIR, modificado por Ley N° 20.780 de 2014, como los *“ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación”*. Ahora bien, en virtud de la modificación de la Ley N° 20.899 de 2016, que entró en vigencia el 1° de enero de 2017, se define la renta atribuida como *“aquella que corresponda total o parcialmente a los contribuyentes del Impuesto Global Complementario, o Impuesto Adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al Impuesto de Primera Categoría, conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe, y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda”*.

En otras palabras, este régimen plantea que la tributación de las rentas generadas por las empresas deben tributar totalmente en el mismo año en que se generan, es decir, afectarse con Impuesto de Primera Categoría (en adelante, IDPC) e IGC o IA en el mismo ejercicio, manteniéndose la integración entre dichos tributos. Lo anterior,

no obstante que el flujo monetario de dichas rentas pueda generarse en años posteriores. La renta atribuida se definió solamente para efectos tributarios .

2. Contribuyentes y Requisitos para acogerse al régimen⁴: Son contribuyentes de este régimen, los obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, que optaron por el régimen de renta atribuida o que la ley por defecto les asignó este régimen, ya que no optaron por acogerse al régimen B. Nunca una persona que no participe en la propiedad de una empresa, podrá recibir rentas atribuidas.

Por otra parte, es la empresa sujeta al IDPC la que debe estar acogida al régimen de renta atribuida, la cual atribuirá a los propietarios aquellas rentas percibidas o devengadas que genere, a causa del giro de sus actividades o aquellas que le sean atribuidas por las sociedades en que ésta participe. Sin embargo, quienes toman la decisión del régimen son los propietarios.

Se sujetarán a este régimen por defecto, los Empresarios Individuales (en adelante, E.I.), las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (en adelante, E.I.R.L.), las comunidades y Sociedades de Personas (en adelante, SP), excluidas las Sociedades en comandita por acciones (en adelante, SCA), cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile. Sin embargo, estas entidades podrán ejercer la opción de elegir el régimen B.

Se sujetarán a este régimen por opción expresa, las SP (excluidas las SCA) cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean personas jurídicas o personas naturales sin domicilio o residencia en Chile, y las Sociedades por Acciones (en adelante, SpA). En este sentido, la ley no permite la posibilidad de sujetarse a este régimen a las S.A, las SCA, y a las sociedades con al menos un socio o accionista

⁴ Ver artículo 14 inciso segundo de la LIR, vigente a partir del 01 de enero de 2017.

que no sea contribuyente final, por lo que nunca podrán estar acogidas a este régimen de renta atribuida.

En consecuencia, podrán optar por el Régimen A las empresas que tengan dueños, comuneros, socios o accionistas que sean contribuyentes de los impuestos finales (SP conformadas por personas naturales conformadas por personas jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, y las SpA). Las empresas en que participen personas jurídicas deberán tributar en el Régimen B. Esto obligará a algunas empresas a volver a estudiar el régimen más “conveniente” y que se ajuste en mayor medida a las necesidades económicas y operativas de la empresa.

En cuanto a la oportunidad para que los contribuyentes pudiesen optar el cambio de régimen alternativo, de acuerdo a las instrucciones impartidas por el SII⁵, la opción se ejercía hasta el 31 de diciembre de 2016. En el caso de contribuyentes que hubieren iniciado actividades con anterioridad al 1° de Junio de 2016, sería ejercida entre los meses de junio a diciembre de 2016, los contribuyentes que iniciaron actividades a contar del 1° de Junio y hasta el 31 de Diciembre de 2016, dentro del plazo mayor entre el establecido en el artículo 68 del CT, esto es, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comenzaron sus actividades, y el plazo que vencía al término del año comercial 2016, y los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de Enero de 2017, dentro del plazo indicado en el artículo 68 del CT⁶.

Cabe señalar que los contribuyentes deberán permanecer durante 5 años comerciales consecutivos en el régimen respectivo. Transcurrido dicho período, podrán optar por cambiarse voluntariamente al régimen general alternativo (Régimen A o B, según corresponda) cumpliendo los requisitos del régimen optado, y pasarán a tributar en él a contar del 1° de Enero en que ingresan al nuevo régimen, o en caso que deban abandonarlo obligatoriamente por incumplimiento de los requisitos, debido a modificaciones de tipo jurídico, pasarán a tributar en el otro régimen a contar del 1° de

⁵ Instrucciones impartidas del SII en Circular N° 49 de 2016 y Resolución Exenta N° 93 de 2016.

Enero del año del incumplimiento, o por modificación de la conformación societaria, a contar del 1° de Enero del año siguiente al incumplimiento.

Las formalidades que se deberán cumplir para el cambio voluntario de régimen son las siguientes⁷:

- En el caso de E.I., E.I.R.L. y contribuyentes del artículo 58 número 1 de la LIR (establecimientos permanentes o EP): Deben ejercer la opción mediante la presentación de una declaración ante el SII, suscrita por el contribuyente.
- Tratándose de Comunidades (en adelante, Cm): Deben ejercer la opción presentando una declaración suscrita por la totalidad de los comuneros, quienes deberán adoptar por unanimidad la decisión ante el SII.
- En cuanto a SP y SpA: Deben ejercer la opción presentando una declaración suscrita por el representante de la sociedad, debiendo acompañar escritura pública en que conste el acuerdo unánime sobre el ejercicio de la opción de la totalidad de los socios o accionistas ante el SII⁸.

3. Base Imponible (en adelante, B.I.): La B.I. del IDPC será la Renta Líquida Imponible (en adelante, RLI) que se determine según lo indicado en los artículos 29 al 33 de la LIR. La renta atribuida formará parte de la base imponible del contribuyente, porque tiene el carácter de “propietario, comunero, accionista o socio”. Es decir, se atribuye la RLI a sus dueños, y el IGC o IA se pagará sobre la atribución. Así, la base de los impuestos finales considerará tanto la utilidad distribuida o retirada como la utilidad total retenida a cada persona natural. Es decir, las personas naturales pagan impuesto sobre las utilidades totales: recibidas más no recibidas⁹. También pueden ser los dueños, comuneros, socios o accionistas las personas jurídicas siempre que

⁷ Según lo dispuesto en el inciso 6 del artículo 14 de la LIR.

⁸ También pueden ejercer la opción mediante aplicación disponible en www.sii.cl, pero siempre acompañando la declaración o escritura pública suscrita por todos cuando SII lo solicite.

⁹ Conclusión a la que ha llegado el Profesor José Yañez (Yañez Henríquez, José, *Renta Atribuida y Parcialmente Integrada*, Revista de Estudios Tributarios N° 15 del año 2016 [Centro de Estudios Tributarios, 2016], pp 149).

no tengan domicilio o residencia en Chile. Adicionalmente, la RLI determinada al 31 de diciembre del año correspondiente, considerará en su B.I. las rentas exentas del IDPC, como por ejemplo, beneficios distribuidos por Fondos de Inversión Privado (en adelante, FIP). Por último, las cantidades atribuidas en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, y las rentas afectas a IGC o IA, percibidas a título de retiros o distribuciones de otras empresas, cuando no resulten absorbidas por pérdidas.

El régimen de renta atribuida se aplica sobre base devengada, ya que, como se ha dicho, grava la suma de la utilidad repartida, distribuida o retirada, y la utilidad retenida o no distribuida o retirada.

4. Tasa: Se aplicará una tasa del 25% a la RLI con el IDPC, y la tasa máxima de IGC e IA será del 35%. A continuación se muestra un breve ejercicio de cálculo para reflejar la tributación de una sociedad con un propietario persona natural bajo este régimen¹⁰:

Utilidad antes de Impuestos		1,000
Impuesto de Primera Categoría	Tasa del 25%	250
Utilidad tributable de impuestos finales		750

Socio contribuyente de IGC o IA (100%)

IGC o IA	Tasa del 35%
----------	---------------------

	IA 100%
Asumiendo un solo dueño	1000
Impuestos Finales	350
Crédito por IDPC	(250)
Total de Impuesto Final	100

Carga Tributaria Efectiva Total	350
---------------------------------	-----

Tasa efectiva de impuestos	35%
-----------------------------------	------------

Podemos concluir que la empresa no paga impuesto a la renta, puesto que todo el IDPC se recuperó como crédito en el IGC o IA.

5. Reglas de Atribución: Se deberá distinguir entre contribuyentes conformados por un único propietario, o por aquellos formados por dos o más. Si el contribuyente está

¹⁰ Ejercicio de elaboración propia.

conformado por un sólo propietario, deberá atribuir el 100% de las rentas a dicho propietario, a fin de que éste tribute sobre tales cantidades en el año respectivo. En el caso que el contribuyente esté conformado por más de un propietario, en primer lugar, la atribución de las rentas se efectuará en la forma que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado repartir o se repartan sus utilidades, siempre que se deje constancia del acuerdo respectivo en el contrato social, los estatutos y se cumpla con la información al SII. Si no aplica lo anterior, la atribución se efectuará en la misma proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado el capital de la empresa y se cumpla con información al SII.

En caso que se haya enterado sólo una parte del capital, la atribución total de rentas se efectuará considerando sólo la parte realmente aportada, por lo que si un socio o accionista no ha aportado nada del capital que suscribió o se comprometió a aportar, no se le atribuirá renta alguna.

En caso que ninguno de los socios o accionistas haya pagado el capital, es decir, este último en su totalidad sólo se encuentre suscrito, la atribución de la renta se efectuará en la proporción en que el capital se encuentre suscrito. Tratándose de comuneros, la atribución de las rentas se efectuará en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

6. Forma de Integración: La integración en este régimen es total de los impuestos, por lo que la empresa no es contribuyente de impuesto a la renta en definitiva, porque todo el IDPC será recuperado vía crédito cuando se determine el IGC o IA.

Dicho de otro modo, corresponde a un sistema integrado de tributación, ya que el 100% de los impuestos pagados por la empresa por IDPC es descontado como crédito contra el impuesto final pagado por la persona natural dueña de la empresa.

Lo anterior lo mostraremos con el siguiente ejemplo¹¹;

Utilidad tributaria devengada		100
Impuesto de Primera Categoría (que paga la empresa)	Tasa del 25%	25
IGC (contribuyente socio persona natural)	Tasa del 35%	35
	$\$35 - \$25 =$	
	$\$35 - \$25 =$	\$10

La empresa paga 25% a cuenta del IGC y la persona natural el 10% restante.

7. Registros o Control de las Rentas: Una de las principales modificaciones de la reforma tributaria fue eliminar el registro FUT¹². El FUT es un libro de control que debía ser llevado por los contribuyentes que declaraban rentas efectivas en primera categoría, demostradas a través de contabilidad completa y balance general, creado con el objeto de fomentar la reinversión de utilidades, registrar las utilidades postergadas de tributación de impuestos finales, el crédito pagado por las utilidades de primera categoría, potenciar proyectos de inversión e incrementar la liquidez de las empresas, principalmente de aquellas con poca capacidad de acceso al mercado de capitales entre otras.

Pues bien, la Ley N° 20.899 de 2016, ha establecido nuevos registros para llevar el control de los saldos totales de utilidades, créditos e incrementos, ello con el fin de asegurar el uso de los créditos a que tiene derecho el contribuyente, y su determinación futura cuando la empresa reciba utilidades con créditos provenientes de otro FUT.

Los registros para el régimen atribuido del artículo 14 letra A) de la LIR son los siguientes;

¹¹ Ejercicio de elaboración propia.

¹² El FUT tiene como antecedente directo la entrada en vigencia de la Ley N° 18.293, de 31.01.1984, que modificó el sistema tributario chileno aplicable a los contribuyentes de Primera Categoría que determinaban su renta efectiva mediante contabilidad completa. Y específicamente, encontramos el origen del FUT en la Resolución Exenta N° 891, de 02.04.85, modificada por la Resolución Exenta N° 738, de 13.03.86, y Resolución Exenta N° 2154, de 24.07.91, todas del SII. Resoluciones Disponibles en <<http://www.sii.cl>>.

- a) RAP: Rentas Atribuidas Propias.
- b) FUF: Fondo de Utilidades Financieras.
- c) REX + FUNT: Rentas Exentas e Ingresos no Renta (en adelante, INR)
- d) SAC: Saldo Acumulado de Crédito.

Estos registros deberán incorporar lo siguiente:

a) RAP: Se registra el saldo positivo de la RLI determinada al término del ejercicio¹³. De este registro se rebajarán las cantidades que correspondan a los conceptos precisados en el inciso segundo del artículo 21 LIR, como por ejemplo, el IDPC o las multas pagadas a las instituciones fiscales, pudiendo incluso generar dichas partidas un saldo negativo de este registro. Este registro sirve para controlar que tales cantidades no vuelvan a tributar cuando sean retiradas, distribuidas o remesadas.

Entonces;

-Saldo + RLI

-Cantidades afectas a IGC o IA percibidas por la empresa, comunidad o sociedad a título de retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde empresas o sociedades.

-Rentas percibidas o devengadas por la empresa exentas de IDPC.

-Otras cantidades percibidas o devengadas por la propia empresa durante el año comercial, que no hayan formado parte de la RLI o de las rentas exentas pero gravadas con IGC o IA.

Estas cantidades conforman la renta generada por la propia empresa durante el año comercial la que debe ser atribuida a sus propietarios.

Por último, es importante tener presente que los retiros efectuados o dividendos distribuidos que se imputen a este registro se considerarán para todos los efectos de la LIR como INR.

b) FUF: Los artículos 31 N° 5 y/o 5bis de la LIR contemplan los regímenes de depreciación, normal o acelerada. En este sentido, se debe mantener el control de la diferencia de ambas depreciaciones toda vez que se encuentra disponible para

¹³ RLI determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la primera categoría¹⁴. Cuando se efectúen retiros o distribuciones con cargo a este registro, dichos repartos quedarán afectos a los IGC o IA con derecho al crédito por IDPC . Cabe señalar que el saldo de las rentas de esta naturaleza existentes al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, forman parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior. Este registro sirve para cautelar que dicho beneficio sea utilizado sólo como incentivo a la inversión en activo fijo en la propia empresa¹⁵.

c) REX: Se anotarán las rentas exentas de los IGC o IA, y los INR percibidos o devengados por el contribuyente, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibidas a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa¹⁶. Cabe señalar que el saldo de las rentas acumuladas en el Fondo de Utilidades No Tributables (en adelante, FUNT) al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formará parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior¹⁷.

d) SAC: Registra un control de los créditos por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, que se compondrá de la suma del impuesto pagado por:

- Cambio de Régimen de Tributación, desde régimen B a A.
- Casos de empresas que resultan absorbidas por fusión o absorción de empresas régimen B a un régimen A, registrarán el impuesto determinado conforme el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR.

¹⁴ En otras palabras, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará como una renta afecta a IGC o IA para la imputación de retiros, remesas o distribuciones.

¹⁵ Registro que ya existía antes de la Reforma.

¹⁶ También forman parte de estos ingresos los retiros y dividendos percibidos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR y las rentas percibidas a título de retiros o dividendos con cargo al registro RAP, de empresas acogidas al régimen de renta atribuida.

¹⁷ Según lo dispuesto en el inciso 4to de la letra b) del N° 1, del numeral I, del artículo 3ero transitorio de la ley N° 20.780 modificado por la ley N° 20.899.

Respecto al registro de este crédito es que surge el cuestionamiento y la discusión a dilucidar en el presente trabajo de tesis, puesto que el impuesto del 35% conforme el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR, se registrará y se imputará como crédito para futuros impuestos determinados en la empresa o sociedad, sin establecer donde se registraría el resultado tributario por el término de giro, por lo que existe la duda si este impuesto mantendría su naturaleza de impuesto de término de giro, o dicho resultado quedará posteriormente afecto con IGC o IA.

- Casos de empresa régimen B con término de giro cuyo propietario es una régimen A, registrarán el impuesto determinado conforme el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR.
- Saldo de créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables a IGC o IA del artículo 41 letra A o artículo 41 letra C de la LIR.

Así, en este registro se controlarán los créditos por IDPC, según lo indicado anteriormente, y por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera, distinguiendo entre los que dan derecho a devolución y los que no. Formarán parte de este registro, por ejemplo, los créditos por IDPC que provengan de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016.

Cabe precisar que no formará parte del SAC, el crédito por IDPC correspondiente a la RLI del ejercicio ni por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera que se deriven de la RLI de la empresa acogida al régimen de renta atribuida, toda vez que ellos serán asignados en la atribución de dicha RLI.

Por último, el sistema de registros busca esencialmente; evitar que sumas que ya pagaron impuestos o que no deban tributar, se afecten nuevamente; controlar que la depreciación acelerada sea un incentivo sólo para la empresa, de modo que si se producen retiros, remesas o distribuciones de cantidades equivalentes a la diferencia que representa por sobre la depreciación normal, se graven con impuestos; y llevar un control de los créditos a que tienen derecho los dueños de la empresa cuando efectúen retiros, remesas o distribuciones de utilidades afectas a impuestos finales.

Orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones y momento en que definen su situación tributaria: Para determinar en qué casos los retiros, remesas o distribuciones efectuados desde la empresa, comunidad o sociedad se afectarán con el IGC o IA, se estará a las normas establecidas en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y en el N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N 20.899. Es decir, RAP, FUF y REX (comenzando por las rentas exentas y posteriormente los Ingresos No Renta), siempre al término del ejercicio comercial respectivo, hasta agotar el saldo positivo de ellos, de acuerdo a la proporción que representen los retiros, remesas o distribución de dividendos efectuados por sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, en el total de ellos, respectivamente .

Los retiros, remesas o distribuciones, como regla general, definen su tributación al término del año en que ocurren, imputándose en aquella proporción que representen los retiros, remesas o distribuciones efectuados por cada propietario, comunero, socio o accionista, debidamente reajustados de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que éstos se efectúen y el mes que precede al término del año comercial respectivo, sobre el total de ellos hasta agotar el saldo positivo que se determine, de las rentas o cantidades acumuladas en los registros RAP, FUF, y REX, según sus saldos al término del mismo año.

8. Principales Cambios referentes a los regímenes “antes y después” de reformas:

Antes de la reforma, la tasa de IDPC era de un 20% sobre la B.I., y perfectamente integrado al IGC o IA, y las utilidades retenidas en la empresa no se trasladaban a las rentas declaradas en el IGC o IA¹⁸. Ahora se configura un sistema tributario complejo, porque, como se ha dicho, se establecieron dos regímenes tributarios y en uno de ellos no hay integración total¹⁹. Además, se aumenta en forma gradual la tasa de IDPC y se reduce el nivel de la tasa marginal más alta del IGC, entre otras

¹⁸ Utilidades retenidas en la empresa se registraban en el FUT.

¹⁹ Régimen de Renta Parcialmente Integrado, es decir, el régimen B o del artículo 14 letra B de la LIR.

modificaciones que se incorporan con Ley N° 20.899 de 2016, como se muestra en la siguiente gráfica;

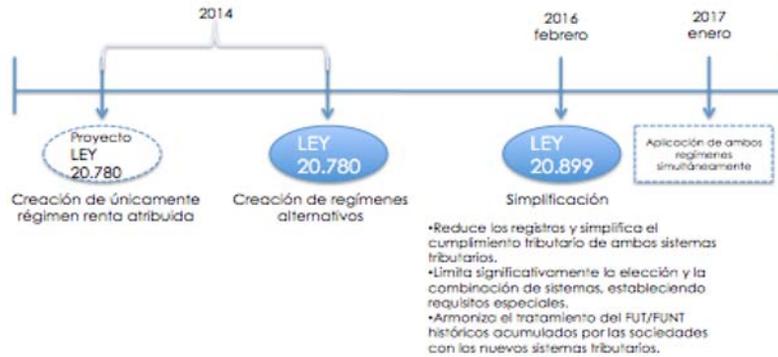


FIGURA 1: Línea del tiempo Reformas Tributarias

3. Régimen de Renta Parcialmente Integrado, Régimen B del artículo 14 letra B) de la LIR:

1. Origen, Leyes y Concepto: Como se ha dicho, se establece una nueva forma en la que deberán tributar los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades que determinan sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa. En términos generales, el sistema de renta parcialmente integrado afectará a contribuyentes sujetos al régimen de renta de primera categoría, con imputación parcial del crédito por IDPC pagado por la empresa en contra de sus impuestos finales.

Por una parte, la tributación a nivel de la empresa se afectará con IDPC con tasa del 25,5% en el año comercial 2017, y tasa del 27% desde el año comercial 2018, y a nivel de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de dichas empresas, postergándose la tributación con los impuestos finales, hasta que retiren, remesen o distribuyan desde las empresas sus utilidades. Ahora bien, al momento en que efectivamente decidan efectuar retiros, remesas o distribuciones de utilidades desde la empresa, el contribuyente de impuestos finales tendrá sólo derecho al 65% de crédito del IDPC pagado por la empresa, debido a que tendrán obligación de restituir

una cantidad equivalente al 35% del referido crédito. Sin embargo, los contribuyentes de IA que sean residentes de países con los cuales Chile haya suscrito un Convenio de Doble Tributación Internacional con anterioridad al 1° de Enero de 2017, y aún cuando este Convenio no se encuentre vigente, no tendrán la obligación de restituir el 35% del crédito. Ahora bien, lo señalado sólo aplicará hasta el 31 de Diciembre de 2019²⁰.

De acuerdo a lo señalado, los propietarios, comuneros, socios o accionistas domiciliados o residentes en Chile y/o contribuyentes residentes de países sin convenio vigente con nuestro país, bajo este régimen, les afectará una tasa marginal del 44,45%, y para los contribuyentes residentes de países con convenio será de un 35%, según muestra el cálculo determinado a continuación de una sociedad que tributa en régimen B con dos propietarios de impuestos finales²¹:

Utilidad antes de Impuestos		2,000
Impuesto de Primera Categoría	Tasa del 27%	540
Utilidad tributable de impuestos finales		1,460

Socios con participación del 50% c/u

IGC efectivo	25%
IA (o marginal de GC)	35%

	IGC 50%	IA 50%
BI de Impuestos Finales	1,000	1,000
Impuestos Finales	250	350
Crédito por IDPC	(270)	(270)
Nuevo débito por Crédito	95	95
BI total de Impuestos Finales	75	175

Carga Tributaria Efectiva Total	345	445
---------------------------------	-----	-----

Tasa efectiva de impuestos	34.45%	44.45%
-----------------------------------	---------------	---------------

2. Contribuyentes que tributarán bajo el Régimen B: De acuerdo al artículo 14 de la LIR, las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al IDPC, de acuerdo a las

²⁰ Conforme el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899 de 2016.

²¹ Ejercicio de elaboración propia.

normas del Título II, tributarán bajo las disposiciones establecidas para el Régimen B, ya sea porque han optado por tributar en este régimen o se encuentran sujetos por ley, los siguientes:

- Los Contribuyentes que han optado por tributar en Régimen B, que podrán ser E.I., E.I.R.L., Cm, SpA, EP y SP, excluidas las SCA, conformados exclusivamente de personas naturales con domicilio o residencia en Chile.
- Los contribuyentes sujetos por ley, estas son, las Sociedades Anónimas (en adelante, S.A.), SpA que no hayan optado por tributar en el Régimen A, y SP con al menos un socio o accionista que no sea persona natural, los que nunca podrán acogerse al régimen A. Tratándose de las S.A. y SP conformadas por socios personas jurídicas, como se ha dicho anteriormente, se encuentran obligadas a tributar en Régimen B, y no tendrán opción de tributar en Régimen A. Por defecto tributarán en Régimen B, las SpA y SP cuyos propietarios socios o accionistas sean contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

3. Base Imponible: La B.I. del IDPC será la RLI determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR. La B.I. para los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas, comunidades o sociedades respectivas, se afectarán con IGC o IA, según corresponda, sobre todas las rentas o cantidades que, a cualquier título, retiren, les remesen o sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, siempre que no se trate de rentas exentas de IGC o IA, de INR, o de cantidades que ya han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR, como es el caso, por ejemplo, de las rentas acumuladas en el registro FUT que fueron acogidas al régimen transitorio del Impuesto Único Sustitutivo (en adelante, IUS), rebajando el crédito IDPC pagado por la empresa o sociedad.

4. Tasa: Para el año comercial 2017, la tasa del IDPC será de un 25,5%, y a partir del año comercial 2018 la tasa será de un 27%, y tasa máxima de IGC o IA, un 35%.

5. Registros o Control de las Rentas: Las empresas sujetas al Régimen B, llevan en registros, a partir del 1° de Enero de 2017, el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, de forma de mantener el detalle de las cantidades que se encuentran liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución, así como también para determinar en qué oportunidad dichas cantidades se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho.

Los registros para el nuevo artículo 14 B) de la LIR son los siguientes;

- a) RAI: Rentas o cantidades afectas al IGC o IA.
- b) FUF: Fondo de Utilidades Financieras.
- c) REX + FUNT: Rentas Exentas e INR.
- d) SAC: Saldo Acumulado de Crédito.

- a) RAI: Se deberán registrar anualmente las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia positiva que se determine al término del año comercial respectivo, entre:
- i) El valor positivo del Capital Propio Tributario (en adelante, CPT), y
 - ii) El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro REX, sumando al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más aumentos y menos disminuciones posteriores.

Las cantidades antes indicadas, se considerarán según su valor al término del ejercicio respectivo, y el CPT se determinará de acuerdo al N° 1 del artículo 41 de la LIR. Asimismo, para calcular estas rentas, se sumará el valor del CPT que se determine, los retiros, remesas o dividendos que se consideren como provisorios durante el ejercicio respectivo, reajustados de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor (en adelante, IPC).

- b) FUF: Se registrará la diferencia entre la depreciación normal y acelerada que establecen, como ya se ha dicho, los números 5 y 5 bis, del artículo 31 de la LIR. La depreciación acelerada sólo aplicará para efectos de la primera categoría, por lo

tanto, la diferencia producida entre ambos regímenes de depreciación, se considerará para la imputación de retiros, remesas o distribuciones como una suma gravada con los IGC o IA.

c) REX: Se registrarán al término del año comercial las rentas exentas de IGC o IA, y los INR obtenidos por el contribuyente, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas. Asimismo, se rebajarán de este registro los costos, gastos y desembolsos imputables a los ingresos de esta misma naturaleza²².

d) SAC: En este registro se llevará el control y registro del saldo acumulado de créditos por IDPC que establecen los artículos 56, número 3, y 63 de la LIR, a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, según corresponda. De esta forma, deberán mantener por separado el registro de los créditos, puesto que parte de los mismos podrían estar sujetos a la obligación de restitución, y también aquellos cuyos créditos no procede su devolución.

1. SAC no sujeto a la obligación de restitución: Corresponderá incorporar los créditos por IDPC determinados conforme los artículos 56 N° 3 y 63 párrafo 1 y 2 de la LIR, cuya imputación en contra del IGC o IA, no origina obligación de restituir parte de dicho crédito. De esta forma, se registrarán los siguientes créditos:

- Crédito por IDPC correspondiente a retiros, dividendos o participaciones afectos a IGC o IA, que se perciban de otras empresas sujetas a Régimen A o B.
- Crédito por rentas que se entienden retiradas al término de giro de una empresa, conforme el artículo 38 bis N°2 de la LIR, en la parte o proporción que participa en Régimen B, atendida su calidad de propietario, comunero, socio o accionista.

²² Según lo dispone el N°3 del artículo 33 de la LIR.

- Suma del SAC que mantenga un contribuyente sujeto a Régimen A, que se cambie a tributar en Régimen B.
- Saldo de créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables a IGC o IA del 41 A y 41 C de la LIR.

2. SAC sujeto a la obligación de restitución: Corresponderá incorporar los créditos por IDPC determinados conforme los artículos 56 número 3 y 63 párrafo 2 y 3 de la LIR, cuya imputación en contra del IGC o IA, implica la obligación de restituir una cantidad equivalente al 35% del monto total del referido crédito por IDPC. De esta forma, se registrarán los siguientes créditos:

- Crédito por IDPC que se impute en contra de los IGC o IA, o contra cualquier otro impuesto que deba declararse anualmente.
- Créditos que no se imputen de la forma anterior, y se pueda solicitar su devolución. Estos son, los créditos por IDPC que gravó la RLI determinada por la empresa sujeta a Régimen B, y sobre los retiros, dividendos o participaciones percibidas desde otras empresas sujetas a Régimen B.
- Créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables a IGC o IA, que se otorgan de manera conjunta con el crédito por IDPC.

6. Formas de Imputación: La imputación en los registros se efectuará en el siguiente orden²³:

- i) RAI,
- ii) FUF,
- iii) REX,

De acuerdo a lo anterior, los retiros, remesas o distribuciones, en general, determinan 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 comenzando por las rentas exentas y una vez agotadas los ingresos no constitutivos de renta. Para estos efectos, se considerará el saldo

²³ Conforme el N°3 letra b) del artículo 14 de la LIR.

determinado al término del año comercial inmediatamente anterior reajustado. En general, los retiros, remesas o distribuciones imputados a las cantidades anotadas en el registro RAI, tendrán derecho a crédito por IDPC, en la medida que el SAC mantenga remanente de créditos.

Ahora bien, si a la fecha del retiro, remesa o distribución, no existen o se han agotado rentas o cantidades anotadas en el RAI, FUF y REX, estos se consideran como provisorios, imputándose no al remanente inmediatamente anterior, sino a las rentas o cantidades que se determinen al término del ejercicio respectivo incorporadas a los registros RAI, FUF y REX aplicándose el mismo orden anterior. Si aún al término del ejercicio se mantiene una parte no imputada a los registros RAI, FUF y REX, tales cantidades se afectarán con el IGC e IA, con derecho a los créditos que se mantengan en el SAC. El registro SAC, se imputará en primer término, a los créditos que no se encuentran sujetos a restitución, y sólo una vez agotado éstos, se imputarán a los créditos sujetos a restitución, hasta agotarlo. En caso de quedar remanente de crédito, se considerará como parte del SAC para el ejercicio siguiente y así sucesivamente.

En todo caso, si al término de ejercicio respectivo, se determina que los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA no tienen derecho al crédito establecido en el artículo 56, número 3, y 63 de la LIR, atendido a que no existe un saldo de SAC para asignar a éstos, la empresa o sociedad respectiva podrá optar voluntariamente por pagar a título de IDPC. Este impuesto deberá ser declarado y pagado según lo establecido en los artículos 65, 69 y 72, y podrá ser imputado por los propietarios, comuneros, socios o accionistas en contra de los IGC o IA que grave a los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio conforme lo dispuesto en el artículo 56, número 3 y 63 de la LIR.

4. Aspectos generales de la fusiones, en lo particular, fusiones impropias:

1. Introducción: La fusión de empresas es una de las transacciones más complejas y riesgosas que existen en la administración moderna. De acuerdo a esto, el análisis tributario que se realiza en una fusión, es uno de los elementos más recurrentes y sensibles, puesto que es el más frecuente, dado que no importa la estructura societaria de los agentes económicos involucrados en una fusión, como tampoco es relevante el capital ni los intereses que se ven afectados para que esté presente este elemento, pues la legislación tributaria se aplica a todas aquellas organizaciones que tienen el carácter de “contribuyentes”.

De esta manera, se deben destinar recursos para estudiar los efectos sobre una fusión sin importar si se trata de una S.A. abierta o cerrada, si es una SP, una por acciones, una agencia o un empresario individual. Así, el factor tributario está siempre presente.

Por otra parte, cabe destacar que en cualquier tipo de fusión, hay que considerar también otros factores relevantes como lo son los Organismos Reguladores, el Mercado y el Recurso Humano. Además será importante el uso de una metodología que ayude a minimizar el riesgo en un proceso de fusión, ya que sabido es, que muchas fusiones han fracasado por distintos motivos, entre los que destacan las dificultades para la integración, la evaluación inadecuada de la compañía a adquirir, la incapacidad de lograr la sinergia, la subestimación de los costos, la falta de estrategia, la falta de apoyo de los empleados, la existencia de problemas de dirección, entre otros²⁴.

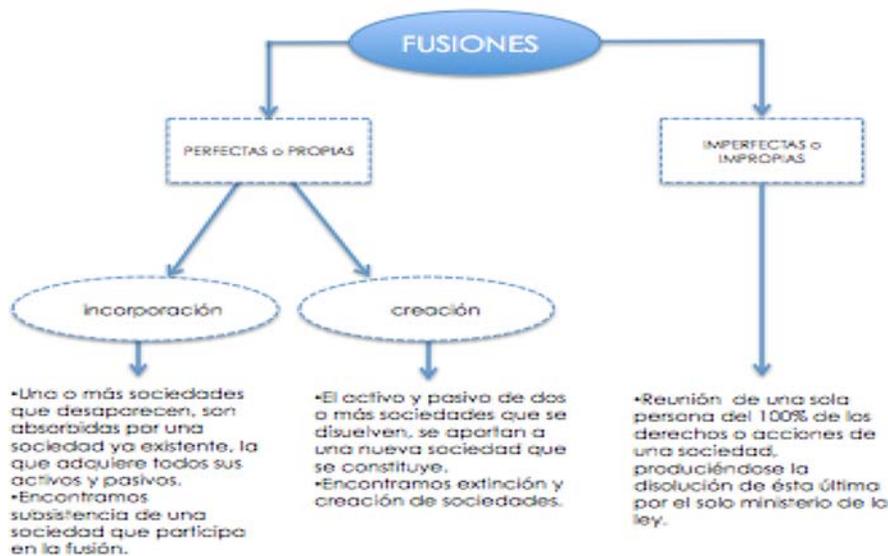
Por otra parte, las principales razones para llevar a realizar una fusión son, en términos económicos-financieros, la integración horizontal (para conseguir participación de mercado) y sinergia operativa (que se puede conseguir vía aumento

²⁴ Pinto, Germán, *Fusión de Empresas* (Editorial Lexis Nexis, 2000), pp 64

de ingresos y/o la reducción de los costos), economías de integración vertical (integración hacia delante y/o hacia atrás), la eliminación de una gestión ineficiente, la combinación de recursos complementarios y la consecución de ventajas fiscales no aprovechadas, entre otras. Esta última razón para realizar la fusión, implica la existencia de sinergias de tipo fiscal que logren reducir el pago de impuestos, de tal manera que la carga fiscal de ambas compañías fusionadas sea menor que si se consideraban en forma separada. Así, por ejemplo, podemos mencionar entre las sinergias de tipo fiscal, la compensación de pérdidas, concesiones fiscales, por ejemplo, que posea la compañía objetivo tales como créditos por impuestos pagados, revalorización de activos y ahorros fiscales por ciclos complementarios.

2. Clasificación o Tipos de Fusiones: El SII ha impartido instrucciones sobre la materia en la Circular N° 17 del año 1995, clasificando las fusiones en “aporte de todo el activo y pasivo a otra sociedad”, “fusión de sociedades” y “absorción de sociedades”. La clasificación es confusa, no obstante, está materializada en el Formulario N° 3239 de “modificación y actualización de la información”.

Por simplicidad preferimos una clasificación común en doctrina y que se puede extraer de los casos que se han estudiado en la práctica; así, las fusiones se clasificarían, desde un punto de vista formal, en perfectas, propias o por ley, e imperfectas, “por compra” o impropias, según muestra el siguiente esquema:

**FIGURA 2: Clasificación de Fusiones**

Las fusiones perfectas o propias están normadas en el artículo 99 de la Ley N° 18.046 sobre S.A., el cual señala que *“la fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados. Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye. Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos. En estos casos, no procederá la liquidación de las sociedades fusionadas o absorbidas sino una vez aprobados en junta general de accionistas los balances auditados, e informes periciales que procedieren de las sociedades objeto de la fusión, así como también los estatutos de la sociedad creada o de la absorbente, en su caso, el directorio de ésta deberá distribuir directamente las nuevas acciones entre los accionistas de aquéllas, en la proporción correspondiente”*.

Las fusiones imperfectas o “por compra” se producen, de acuerdo a lo señalado por una parte de la doctrina, como una consecuencia de un acto jurídico, en virtud del cual una empresa compra el total del patrimonio de otra, produciéndose la absorción

de todos los activos y pasivos. Entonces, la fusión es una consecuencia y no un hecho jurídico expreso. Esto es, sin perjuicio de que la verdadera motivación de la administración es la unión entre empresas.

Respecto a la naturaleza jurídica de las fusiones, hay autores que adoptan una posición ecléctica en torno a la naturaleza jurídica de este tipo de fusión en cuanto la califican de contractual corporativa²⁵. Lo cierto es que en la fusión impropia los activos y pasivos de la compañía vendedora se transfieren a la compañía compradora y son absorbidos por ésta. La compañía vendedora desaparece como entidad independiente y el comprador asume todos los activos y pasivos del vendedor, por lo que el comprador deberá asegurarse que ha considerado todos los pasivos. De acuerdo a lo anterior, podríamos definir la fusión impropia o imperfecta como aquella que “se produce como consecuencia de un hecho precedente, que es la compra del total del patrimonio de una empresa”.

3. Regulación: El marco regulatorio de la fusión impropia, lo encontramos en el N° 2 del artículo 103 de la Ley N° 18.046 sobre S.A., relativo a una causal de disolución de este tipo societario cuando se produce la reunión de todas las acciones en manos de una sola persona, es decir, se produce una confusión de patrimonios entre la sociedad vendedora y la sociedad adquirente del 100% de las acciones.

Por otra parte, cabe señalar que la regulación de las fusiones por la Ley N° 18.046 sobre S.A., no es exclusiva para las S.A., ya que se pueden utilizar los mismos criterios en fusiones de sociedades de personas, gracias al principio de libertad contractual y autonomía de la voluntad en materia de derecho privado²⁶. Además, la fusión de sociedades se regula en el CT, LIR y D.L. 825 sobre IVA. Lo interesante de la regulación tributaria sobre esta materia, específicamente la letra c) del N°1 de la

²⁵ Faúndez Ugalde, Antonio, *Reorganización Empresarial* (Editorial Legal Publishing Chile, 2012), pp 199-200.

²⁶ El SII ha ratificado esta posición en el Oficio N° 2389 de 1997.

letra A) del artículo 14 de la LIR, es que reconoce como fusión la incorporación de una empresa en otra, cuando se ha adquirido el 100% de las acciones o derechos sociales por parte de una sola persona. En el CT tenemos normas relativas a la fusión cuando se refiere al término de giro que experimenta la empresa absorbida. Y por último, el D.L. sobre IVA en la letra b) del artículo 8, grava con este impuesto los aportes que se realicen a sociedades en constitución, o en modificaciones societarias, incluyéndose dentro de este conjunto, a las fusiones que se producen al aportar todo el activo o pasivo de una empresa.

5. Efectos tributarios derivados del cambio obligatorio de régimen, frente a un proceso de fusión impropia, siendo la empresa o sociedad absorbida régimen B, y la empresa o sociedad subsistente régimen A.

El legislador ha establecido normas que buscan armonizar los cambios de régimen de tributación, en lo particular, en la letra d, del artículo 14 de la LIR, ha previsto los efectos que se producen en el cambio de régimen tributario producto de procesos de reorganización empresarial.

Los contribuyentes que obligatoriamente deban cambiarse al régimen de tributación alternativo, por incumplimiento de los requisitos del régimen actual, ya sea por modificación del tipo jurídico, deberán abandonarlo a contar del 1° de Enero del año del incumplimiento, o por modificación de conformación societaria, deberán abandonarlo a contar del 1° de enero del año siguiente al incumplimiento, debiendo dar aviso al SII entre el 1° de Enero y 30 de Abril del año en que se incorporaron al nuevo régimen.

Para determinar los efectos tributarios derivados de las fusiones impropias, se debe distinguir en el régimen que afecta a las empresas o sociedades involucradas en dicho proceso. En el caso que la empresa o sociedad que subsiste se encuentra sujeta las disposiciones del régimen A, y la empresa o sociedad absorbida se encontraba sujeta al

régimen B, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo final, del N° 2, de la letra d, del artículo 14 de la LIR, se producirán los siguientes efectos:

i) Tributación con el impuesto establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR:

Las empresas o sociedades que se disuelven sujetas al régimen B, siendo la empresa o sociedad absorbente o continuadora sujeta al régimen A, se gravarán conforme lo dispuesto en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR, debiendo aplicar a las rentas o cantidades que se determinen el impuesto del 35% que establece tal norma, debiendo pagarse dentro del plazo establecido en el artículo 69 del Código Tributario, esto es, dentro de los dos meses siguientes al término de giro de sus actividades.

La base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto del 35%, se determinará de la siguiente forma:

Más:

- i) CPT, según su valor a la fecha del término de giro²⁷.
- ii) Saldo positivo que se determine a la fecha del término de giro, de las cantidades anotadas en el registro REX, incluido el FUNT.
- iii) 100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales (en adelante, CTDIF) al 31.12.2016 e incorporados en el saldo inicial del SAC al 01.01.2017; así como aquellos generados a contar del 01.01.2017 y que se encuentran incorporados al SAC.

Menos:

- iv) Saldo de retiros en exceso determinados al 31.12.2016, y aún pendiente de tributación a la fecha del término de giro, reajustados.
- v) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y menos las disminuciones posteriores, reajustadas.

²⁷ De acuerdo a lo dispuesto en el N° 1 del artículo 41 de la LIR.

Para tal efecto, determinada la base imponible y aplicado el impuesto, éste podrá ser deducido el crédito por IDPC que mantenga registrado a la fecha en el SAC. El impuesto deberá incorporarse al SAC y se otorgará como crédito por IDPC sobre los retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con IGC o IA, que se efectúen a partir de ese ejercicio.

Respecto de la aplicación de este impuesto, es que surge el problema a desarrollar en el presente trabajo de tesis, esto es, si este impuesto mantendría o no la naturaleza de impuesto de término de giro.

ii) Traspaso y reclasificación de rentas o cantidades acumuladas a los registros que establezca el N° 4, de la letra d, del artículo 14 de la LIR:

Con ocasión de la fusión y disolución de la empresa o sociedad sujeta al régimen B, la empresa o sociedad absorbente y continuadora sujeta a régimen A, deberá mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas en la primera.

De acuerdo a lo anterior, los saldos de rentas o cantidades acumuladas que determine la empresa que se disuelve a la fecha de la fusión, se entenderán traspasados a la empresa o sociedad continuadora la que deberá reclasificar dichas rentas o cantidades dependiendo de su naturaleza, en los registros que deberá llevar la sociedad absorbente en régimen A, esto es, RAP, FUF, REX y SAC, conforme lo dispuesto en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

iii) Situación del pago voluntario de IDPC efectuado conforme a lo dispuesto en los incisos 9 y 10, del N°3, de la letra B, del artículo 14 de la LIR:

Para el caso que, la empresa o sociedad mantenga un excedente a la fecha de la fusión pendiente de tributación, proveniente del pago voluntario del IDPC a que se refieren los incisos 9 y 10, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá

transferirse a la sociedad continuadora, atendido que tendría carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del último de giro.

Respecto de la **Tributación con el impuesto establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR** (efecto tributario i) mencionado anteriormente), es que surge el problema a desarrollar en esta última parte del trabajo de tesis, esto es, si este impuesto mantendría o no la naturaleza de impuesto de término de giro y cómo se resuelve el vacío legal en cuanto al registro de las cantidades que han pagado el impuesto de término de giro.

La situación es que la sociedad que desaparece producto de la fusión impropia y que estaba afecta a la tributación del Régimen B), deberá proceder a realizar término de giro, determinando la renta líquida imponible y gravada con el impuesto de primera categoría.

En el caso de las utilidades pendientes de tributación con los impuestos finales, se deberá aplicar la disposición antes mencionada relativa al término de giro, sobre las cantidades que dicho artículo precisa.

Esta obligación en el caso de fusión, genera el efecto de proceder a determinar un resultado tributario a partir del capital propio tributario, el que se gravará con la tasa del 35%; pero sin embargo, dicho tributo no tendría, a juicio del Profesor Faúndez, el carácter de “único” atendido a que el legislador ordena que sea anotado en el registro SAC de la sociedad absorbente. Esto último permitiría también concluir que dicho resultado tributario quedará pendiente de tributación con los impuestos finales, generando el inconveniente de que no se podría incluir en ninguno de los registros de la sociedad absorbente que tributa en Régimen A, con graves problemas de control de los mismos.²⁸

²⁸ Ugalde Faúndez, Antonio, *Fusiones propias frente a la reforma tributaria del año 2014*, Revista de Estudios Tributarios N° 16 del año 2016 [Centro de Estudios Tributarios, 2016], pp 113).

VI. DESARROLLO DEL PROBLEMA:

Con el objetivo de proponer una solución al problema planteado es que se van a desarrollar dos puntos de vista; uno al que se ha denominado “Argumentos Pro-Contribuyente” para determinar que el término de giro sigue siendo un impuesto con carácter de único y, el otro, al que se le ha llamado “Argumentos Pro-Fisco” para concluir que se trataría de un impuesto ya “no único” y, por lo tanto, desnaturalizado en su esencia. Sin embargo, primero se van a especificar algunos conceptos teóricos;

NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO DE TÉRMINO DE GIRO

Para establecer el efecto tributario del término de giro en un proceso de fusión impropia cuando la sociedad continuadora está sujeta a las reglas del régimen A, previamente se debe establecer, el contenido jurídico de esta institución.

Respecto a la naturaleza jurídica del término de giro, hay que distinguir, dar aviso de término de giro constituye una obligación de hacer, pero por otra parte, pagar el impuesto por las rentas o cantidades que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas por el cese de los giros comerciales o industriales de una empresa o de sus actividades, constituye una obligación de dar, es decir, pagar el impuesto de término de giro²⁹. Ninguna de las dos obligaciones han sido modificadas, en su naturaleza, por las Reformas Tributarias de 2014 y 2016. Tampoco la de acompañar el balance final o los antecedentes que el SII estime necesarios.

Aun cuando no se tratará el estatuto diferenciado para la solución del problema planteado, cabe mencionar su existencia. Éste plantea que hay casos de fusión en que la sociedad que se disuelve no está obligada a dar aviso de término de giro, siempre que en la escritura de fusión o de compraventa, en el caso de fusión impropia,

²⁹ Se requerirá que el pago vaya acompañado de la declaración correspondiente, por lo que si bien el CT se refiere sólo al pago en el artículo 69, en realidad serán declaración y pago.

se incorpore la declaración de responsabilidad solidaria respecto de todos los impuestos que se adeudaren (siendo la absorbente la responsable). Sin embargo, igualmente la sociedad disuelta debe efectuar un balance de término de giro a la fecha de la extinción y la sociedad subsistente debe pagar los impuestos adeudados.

Respecto al término de giro y específicamente al impuesto a la renta, la LIR dispone que el artículo 38 bis se convierte en una norma específica para ciertos contribuyentes que hacen término de giro, concretamente, para aquellos contribuyentes, obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, acogidos a las reglas de la primera categoría y que pongan término a su giro³⁰.

En términos generales, deben realizarlo todos los contribuyentes que den término a su giro comercial o industrial, o que cesen sus actividades, y que dejen de estar afecto a impuestos.

En principio, intervienen en este cese de actividades, tres personas distintas a saber; el Fisco, como acreedor del impuesto del 35%, la empresa deudora de este impuesto y los socios o empresarios como deudores de impuestos finales (o en algunos casos, acreedores del Fisco en virtud del N° 3 del artículo 38 bis de la LIR). En cuanto a las rentas obligadas a esta tributación especial, están afectas las rentas o cantidades indicadas en los N° 1 y 2 del artículo 38 bis .

³⁰ No nos referiremos a lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 69 del CT vigente para los casos en que el SII establezca que las condiciones legales necesarias para configurar las situaciones de término de giro se cumplan con posterioridad al 30 de Septiembre de 2015. Esta norma establece que *“Si el Servicio cuenta con antecedentes que permiten establecer que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo, previa citación efectuada conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, podrá liquidar y girar los impuestos correspondientes, en la misma forma que hubiera procedido si dicha persona, entidad o agrupación hubiere terminado su giro comercial o industrial, o sus actividades, según lo dispuesto en el inciso primero”*, por no ser pertinente para la forma de reorganización empresarial voluntaria que nos atañe, cual es la fusión impropia.

ARGUMENTOS PRO CONTRIBUYENTE

1) El impuesto de Término de Giro tiene carácter de único

1.1 Impuesto de término de giro, establecimiento y objetivo.

En el ámbito de la tributación, la fusión encuentra su principal regulación en el artículo 69 del Código Tributario, disposición que se refiere al término de giro de los contribuyentes. En tal caso, la fusión de sociedades produce la absorción de dos o más sociedades, las que se encuentran obligadas a declarar y pagar los impuestos frente al término de giro.³¹

Esta norma del CT exige el término de giro cuando se pone fin a las actividades, como se ha dicho, obligación que debe cumplirse dentro de los dos meses siguientes al término de las actividades, aun cuando se puede ampliar³², pero sólo respecto a la declaración de renta correspondiente al ejercicio en que se pone término al giro³³. El término de giro es el acto final cuyo acaecimiento trae aparejado el devengo del tributo. El artículo establece que *“toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término de giro de sus actividades”*. Asimismo, el inciso segundo de esta misma disposición indica que las sociedades *“no podrán fusionarse, sin dar aviso de término de giro”*.

³¹ Ugalde Faúndez, Antonio, *Fusiones propias frente a la reforma tributaria del año 2014*, Revista de Estudios Tributarios N° 16 del año 2016 [Centro de Estudios Tributarios, 2016], pp 84).

³² De acuerdo al artículo 31 del Código Tributario.

³³ En cambio no es prorrogable el plazo para dar aviso de término de giro propiamente tal, pues éste no implica determinar la procedencia o liquidación de un impuesto .

Esta norma tiene como finalidad el que el Fisco tome conocimiento de que el contribuyente deje de ser tal, y en consecuencia, pueda ejercer sus facultades fiscalizadoras. Como se ha dicho, se exceptúa de esta obligación de dar aviso de término de giro a la situación de la fusión de sociedades, *“cuando la sociedad que subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes a la Ley de la Renta”*.

Así, del tenor del precepto transcrito aparece que regula dos situaciones. La primera, referida al término de giro formal (inciso primero); la segunda, el aviso de término de giro (inciso segundo). En la primera situación, conforme su tenor, un contribuyente que ha cesado en sus actividades y que no planee su continuación puede solicitar el cese total de sus obligaciones tributarias, informando tal situación al Servicio de Impuestos Internos, acompañando un balance final y una declaración final de impuestos que son revisados, culminando el procedimiento con un certificado de término de giro, verdadero punto final de tales actividades como contribuyente y de su situación tributaria. La otra hipótesis, en cambio, evita la revisión íntegra que supone el primer escenario descrito, en atención a que un tercero (la empresa absorbente por ejemplo) asume la responsabilidad de las obligaciones tributarias que pesan sobre el contribuyente que desaparece. Esta situación sólo opera en los casos que la norma describe y que corresponden a los supuestos en que otro continúa desarrollando la actividad del anterior, por fusión, conversión, o aporte de todo el activo o pasivo del contribuyente que ha desaparecido, siempre que el que continúa se haga responsable de la situación tributaria del primero en la correspondiente escritura de aporte o fusión, en atención al cese de sus operaciones³⁴.

Con la entrada en vigencia de la norma de armonización correspondiente al párrafo penúltimo de la letra D) del N° 2 del artículo 14 de la LIR, se estableció además que

³⁴ Fallo de Casación el Fondo Tributario de la Corte Suprema ROL 3313_2013, considerando sexto.

*“tratándose de la fusión de empresas, en que la absorbente se encuentra sujeta a las disposiciones de la letra A) de este artículo, y una o más de las empresas absorbidas o fusionadas se encuentran sujetas a las disposiciones de la letra B), estas últimas se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en la citada letra B) y demás normas legales. **Será aplicable también, respecto de dichas empresas o sociedades, lo dispuesto en el número 2, del artículo 38 bis, sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3, de ese artículo. El impuesto pagado se considerará como una partida de aquellas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 y podrá imputarse como crédito, conforme a lo establecido en la letra d), del número 4.-y en el número 5.- de la referida letra A), debiendo para tal efecto, anotarse a la fecha de fusión como parte del saldo acumulado de crédito a que se refieren estas últimas disposiciones.**³⁵*

Es importante referirse ahora, al origen del artículo 38 bis de la LIR. Fue la Ley N° 18.897 publicada en el Diario Oficial en Enero del año 1990 la que incorporó esta norma, en su origen, con el siguiente texto:

"Los contribuyentes acogidos a las normas de los artículos 14 bis y 20 bis que pongan término a su giro, deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, en la forma prevista en el inciso segundo del referido artículo 14 bis o en el número 4 del artículo 33, respectivamente, incluyendo las del ejercicio.

*Dichos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades, con un impuesto de 35%, **el cual tendrá el carácter de único** de esta ley respecto de la empresa, empresario, socio o accionista, no siendo aplicable a ellas lo dispuesto en el número 3 del artículo 54. No obstante, el empresario, socio o accionista podrá optar por declarar estos ingresos como afectos en el impuesto global complementario del año del término de giro, con derecho al crédito que con igual porcentaje se contempla en el número 3) del artículo 56."*

³⁵ Como se ha dicho, esta norma fue introducida por reforma tributaria 20.899 el año 2016.

En el mensaje con que el proyecto de ley fue enviado al Congreso en esa oportunidad se expresaba:

“Como se sabe, debido a que con el régimen tributario vigente, sólo se gravan las rentas cuando se retiran o distribuyen, las empresas mantienen utilidades en su patrimonio, las cuales, por imperativo de la misma ley, se consideran retiradas o distribuidas en el caso de término de giro. Ahora bien, en la única parte en que la actual Ley de Impuesto a la Renta regula la situación señalada es en el artículo 54, respecto del Impuesto Global Complementario, disponiendo que el empresario, socio o accionista, declare esas cantidades –las que se presumen retiradas o distribuidas– reliquidando el citado impuesto personal por los ejercicios que correspondan u optativamente hasta en tres ejercicios. La forma de tributar descrita puede dar como resultado una tributación exagerada, dada la progresividad del tributo, agravada por la presunción de haber sido percibida la renta, en circunstancias que tal decisión corresponde más bien a la empresa que a los socios o accionistas”.

“Por las circunstancias anotadas, se propone un régimen común de tributación en el caso de término de giro, fijándose al efecto, a nivel de la empresa, un impuesto único del 35% cuya tasa es similar al impuesto adicional. No obstante, en el caso de los empresarios, socios o accionistas que hayan percibido efectivamente las utilidades determinadas al momento del término de giro, se permitirá a éstos declarar esas cantidades en el Impuesto Global Complementario, dándose de crédito el tributo equivalente al 35% pagado en la empresa, con derecho a devolución por el exceso, a fin de regular su tributación a niveles que correspondan en el gravamen personal”.

El texto aprobado estableció las expresiones “se consideran retiradas”, por lo que pudieron no haber utilidades que repartir o retirar, pero que igualmente se aplicó la tributación de artículo 38 bis (aún cuando la intención del ejecutivo expresada en el mensaje fue la de proponer la opción para declarar las rentas en el IGC, se establecía respecto a las “cantidades efectivamente percibidas al momento del término de giro”)³⁶.

³⁶ La redacción del artículo 38 bis luego fue modificada por ley 18.985 en junio del año 1990 para mejorar la opción del dueño, accionista o socios en términos de permitirle “usar” el promedio de las

Así, el artículo 38 bis nace como una norma de control, ya que si las utilidades se retiraron sin pagar en su oportunidad los impuestos correspondientes, la presunción de retiro o distribución de ellas al término de giro, permite evitar el perjuicio al interés fiscal.

La regla general respecto al término de giro en su origen, es que las rentas registradas en el FUT fueron generadas en varios ejercicios (porque el contribuyente decidió acoger el incentivo que le otorgó la reforma de 1984) y, entonces, el razonamiento legal es permitir que al retirar dichas utilidades, al cese del giro, aplique una tasa similar a las que las habría afectado si se hubiesen retirado en el ejercicio en que se devengaron.

Sin duda una reliquidación en estos términos resultaría engorrosa; de ahí que el texto incorporado por la Ley N° 18.897 optó por un sistema que permitiera en forma expedita obtener la finalidad perseguida. Para ello se dispuso que “a estas rentas o cantidades” se les aplicaba una tasa de IGC equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hubiesen afectado al contribuyente en los tres ejercicios anteriores al término de giro, entonces las rentas o cantidades tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.³⁷

Dicho lo anterior, siempre se estimó y concluyó que este impuesto único del 35% comprendía tanto los impuestos que afectarían a la empresa o sociedad como aquellos que gravarían al dueño, socio o accionista. En otras palabras, esas rentas, pagado el impuesto único, se asemejarían a un ingreso no renta.³⁸

tasas marginales más altas del IGC de los tres últimos ejercicios comerciales antes del término de giro respecto a las rentas acumuladas a la fecha del término de giro.

³⁷ Emilfork Soto, Elizabeth, *El Fondo de Utilidades Tributables al término de giro*, Revista de Derecho Universidad de Concepción N° 215-216 del año 2004 [Universidad de Concepción, Ene-Jun 2004], pp 65).

³⁸ Pérez Rodrigo, Abundio, *Manual de Código Tributario*, (Editorial Thomson Reuters, 2013), pp150.

Sin embargo, la discusión está abierta ya que el artículo 38 bis fue modificado por la ley N° 20.899 del año 2016, quedando, a partir del 01.01.2017, sin el adjetivo “único” expresado en la ley: *“Estos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%.”*

1.2 Interpretación uniforme: Doctrina y Jurisprudencia Judicial y Administrativa siempre concluyeron que se trata de un impuesto único.

La función que compete a los tribunales superiores de justicia, que son los que deben resolver las controversias que se sometan a su conocimiento, aun en ausencia de norma expresa, como lo consagra la Constitución Política de la República en el inciso segundo de su artículo 76, y cuyos pronunciamientos tienen, por cierto, fuerza obligatoria, es relevante en la generación de las normas y en la fijación de su sentido y alcance, es decir, en la interpretación de las disposiciones legales y, por cierto, de las modificaciones o reformas. Esta función debe, entonces, suplir las eventuales lagunas legislativas.

Se han revisado las sentencias del máximo tribunal del país relativas al término de giro en un proceso de fusión impropia de sociedades entre los años 2005 al 2016 y, si bien no se hace en ninguna de ellas consideración expresa a la calidad de “único” del impuesto de término de giro ni se refieren, la mayoría de ellas, específicamente a procesos de reorganización empresarial, podemos mencionar una sentencia en que se expresa *“En razón de lo anteriormente expuesto, a juicio de este disidente la declaración extemporánea de solidaridad en el pago de los impuestos en el presente caso no puede ser impedimento para que la absorbente haga uso de su crédito, habida consideración que la referida declaración ha sido impuesta por la ley para evitar que las sociedades que se disuelven eludan el pago de impuestos por esa vía. Pero en el presente caso, la sociedad disuelta cumplió con lo dispuesto en el artículo 69 citado, en cuanto a efectuar el balance de término de giro, y el banco absorbente pagó todos los impuestos adeudados, como se ha expresado en estrados por los*

abogados.”³⁹Con la expresión “*impuestos adeudados*” de este considerando se refiere al IDPC y al de término de giro en carácter de único.

Por otra parte, la Autoridad Administrativa en las Circulares N°s. 46 del año 1990, 66 de 1998, 42 de 2013, 12 del mismo año, y 58 de 2015 se refiere al procedimiento de término de giro y se demuestra expresa o implícitamente el carácter de único del impuesto. En varios oficios del SII se establece también esta misma idea que atiende a lo establecido por la ley en el ex artículo 38 bis. Así, por ejemplo, se ha indicado que “*c) Atendido el carácter de impuesto único que tiene el tributo establecido en el inciso 2°, del artículo 38 bis de la LIR, la Circular N°46, de 1990, dispone que para los fines de su declaración y pago, se podrá rebajar de éste, el crédito por concepto del Impuesto de Primera Categoría por aquellas rentas que se afectaron con este tributo, incluso en el mismo ejercicio del término de giro.*”⁴⁰

Importante es destacar que, por el momento, no existen oficios de SII que resuelvan el problema planteado en forma expresa, defiendan alguna posición o simplemente den una luz respecto a cómo se interpreta, post ley de simplificación, el impuesto de término de giro⁴¹. Y aun cuando se hubiesen dictado, no tienen fuerza obligatoria para el contribuyente, por lo que nos remitimos a lo indicado en el punto anterior.

No hay, reiteramos, una posición expresa “Pro-Fisco” por parte de la autoridad administrativa, hasta el momento. Cabe agregar que la mayor relevancia jurídica de la interpretación administrativa de la ley tributaria, la encontramos en la norma del artículo 26 del CT, que establece una especie de garantía o protección a favor de los contribuyentes que se ajusten a ella. No es, por tanto, la jurisprudencia administrativa, vinculante ni integradora de la ley.⁴²

³⁹ Sentencia Corte Suprema, Recurso de Casación en el Fondo Tributario, fallo ROL 3313_2013. Voto en contra del abogado integrante Sr. Lagos, considerando sexto.

⁴⁰ Oficio N° 1915, de 27.07.2015. Disponible en <http://sii.cl>.

⁴¹ De acuerdo al artículo 6, letra A, número 1 del Código Tributario.

⁴² El propio SII lo ha indicado expresamente en oficios como 1081 del año 1998, 4635 del año 2002 y 784 del año 2007.

En cuanto a la Doctrina, la distinta bibliografía revisada está conteste en que el impuesto de término de giro tiene el carácter de único, sin embargo, no hay referencias a esta materia con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley N° 20.899.

En este sentido podemos mencionar la siguiente doctrina que se refiere al impuesto de término de giro antes de la ley N° 20.899; PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, Manual de Código Tributario; EMILFORK SOTO, ELIZABETH, El Fondo de Utilidades Tributables al término de giro; DUMAY PEREZ, ALEJANDRO, La Pirámide Invertida-Rol Legislativo del SII.

2) **Principios**

Un buen sistema tributario se basa en cuatro principios fundamentales: equidad en la distribución de los tributos y beneficios; suficiencia, para hacer frente a los gastos del Estado; simpleza, que permita una adecuada comprensión y aplicación del mismo y certeza de las normas que lo contienen. Estos mismos son los principios que debieron inspirar y fundamentar las reformas tributarias y que, hasta el momento, no se han cumplido. Específicamente, respecto al término de giro en el proceso de fusión impropia cuando la continuadora es una “A” y la absorbida es una “B” no se ha dado cumplimiento a los últimos dos principios, es decir, simpleza y certeza. Incluso, en la discusión del proyecto de Ley N° 20.899 de 2016, expertos tributarios refiriéndose al proyecto completo concluyeron que *“estamos seguros que este proyecto denominado de “simplificación”, si es aprobado como está, en el futuro nos traerá nuevamente a esta honorable Cámara para intentar corregirlo”*.⁴³

Si bien es cierto que estos principios se discutieron en los debates legislativos suscitados con ocasión de los dos proyectos de ley de reformas tributarias, no han sido coincidentes con la final aprobación de los textos de las leyes y en ningún caso con la “operativización” de las normas.

⁴³ Cámara de Diputados. Sesión N° 159 de 16.12.15. Primer Trámite Constitucional Ley 20.899 Los señores Rodrigo Benítez (Presidente del Instituto Chileno de Derecho Tributario ICHDT) y Carlos Ara (Director del Instituto de Derecho Tributario ICHDT), proceden a entregar su opinión sobre el proyecto de ley 20.899. MENSAJE N°1436-363. Disponible en <http://www.bcn.cl>

Por otra parte, la justicia tributaria no se agota en los principios materiales (referidos a la distribución de la carga tributaria), pues envuelve también a los principios de reserva de ley y certeza jurídica (que son principios formales). Además de los anteriores, involucra al respeto de los principios legales o de aplicación; a los derechos y garantías de los obligados tributarios; a los deberes de objetividad y eficiencia de los poderes públicos; la proporcionalidad y racionalidad de las normas y decisiones administrativas; entre otros.⁴⁴

Respecto al Principio de Legalidad, en virtud del cual los tributos deben ser establecidos por ley, el Tribunal Constitucional ha manifestado expresamente que *“consiste en que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar suficientemente definidos en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución”*.⁴⁵

Asimismo, la doctrina ha insistido que corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el Contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes. Un criterio reductor lleva el riesgo de la discrecionalidad administrativa y podría afectar garantías constitucionales como la igualdad ante la ley⁴⁶.

En este mismo sentido, la Contraloría General de la República ha señalado que el Principio de Legalidad significa que *“la propia ley es la que debe singularizar el tributo respectivo y regularlo en todos sus aspectos substanciales, precisando su forma,*

⁴⁴ Masbernat Muñoz, Patricio, *Reglas y Principios de Justicia Tributaria*, Revista de derecho Universidad Católica del Norte [artículo de revista Universidad Católica del Norte, Año 20, no. 1 2013], pp 62

⁴⁵ Tribunal Constitucional, ROL 718-07, 26 de noviembre de 2007, considerando 18. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl>

⁴⁶ Navarro Beltrán, Enrique, *Notas sobre Principios de Derecho Constitucional Tributario*, Revista de derecho público Universidad de Chile [artículo de revista Santiago, Chile No. 70, 2008], pp 82

proporcionalidad o progresión, no siendo suficiente, por tanto, que la ley se limite a una expresión genérica o indeterminada".⁴⁷

También hay que destacar la “fase evolutiva” del principio de legalidad vinculada a la certeza jurídica, cual es la transparencia impositiva que tiene que ver con que las normas tributarias deben que estructurarse en forma clara, es decir, procurando que sean técnica y jurídicamente inteligibles.

Así, la certeza jurídica, que constituye una garantía fundamental para el contribuyente y está consagrada en el artículo 7 de la Constitución Política de la República, se ha visto menoscabada⁴⁸.

Esta es la otra “cara de la moneda”, es decir, una de las más clásica de las garantías del contribuyente, cual es la garantía de legalidad del tributo o de la carga impositiva. Este principio se denomina también de reserva legal y está consagrado principalmente en los artículos 19 N° 20, 32 N°8, 60 N° 14, 62 inciso 4 N° 1 de la Carta Fundamental.

En este caso, el elemento que “faltó” establecer por la ley es el registro de la sociedad continuadora en el que se deberían anotar las cantidades que tributaron con el impuesto de término de giro, lo que podría cambiar radicalmente el “destino” de éstas y, más importante, el costo económico de la operación o fusión, en el entendido que si se continúa interpretando que el impuesto de término de giro sigue siendo de carácter único, aun cuando la ley ya no usa esta expresión, podría perfectamente registrar esas rentas que ya pagaron el tributo, en el registro REX, por ejemplo, y considerarlas INR (más adelante se tratará con mayor detalle este punto). Se estableció expresamente el registro al que ingresará el impuesto pagado, se anota en el SAC, pero no se hizo mención al registro al que ingresan las rentas-base del impuesto, desde 1990 “único”, de término de giro.

⁴⁷ Contraloría General de la República , Dictamen 49.487 del Año 1999. Disponible en <http://www.contraloria.cl>

⁴⁸ También en el artículo 6 de la Constitución de la República de Chile.

Así, la ley debió poner al mismo nivel de importancia tanto la materialización del hecho económico, como la obligación de registro de las cantidades “tributadas”. En este contexto, el elemento “registro” de las rentas se transforma en trascendental para configurar el cambio en la naturaleza del impuesto de término de giro.

Por último, no basta con eliminar el adjetivo de “único” para cambiar las reglas de tributación en un proceso de fusión.

3) Interpretación de las normas pertinentes al Término de Giro.

Para este tercer argumento “Pro-Contribuyente” se adoptará una interpretación amplia del Principio de Legalidad, pues la Constitución en su artículo 19 N° 26 es claro en disponer que la limitación de derechos sólo puede hacerse por ley (y en los casos que la propia Constitución lo autorice), y la tributación es una limitación al derecho de propiedad. Además, la interpretación debe hacerse *pro libertatis* y no *pro fisco*, pues precisamente debe interpretarse restrictivamente la norma que establece potestades y que limita derechos. En este caso, la modificación o más bien el vacío y ambigüedad que resultaron de los artículos 14 letra D) N° 2 y 38 bis, claramente afectarían el derecho de propiedad al “quitar” el carácter de único del impuesto de término de giro y gravar las rentas, además, con impuestos finales.

Ahora, en cuanto a la interpretación de las normas relativas al término de giro, hay que indicar los elementos lógico y sistemático. Estos métodos o elementos de interpretación de la ley son los medios de que dispone el intérprete para establecer el o los posibles sentidos y alcances de la ley interpretada. El elemento lógico es aquel que para establecer el o los sentidos de una ley se vale del análisis intelectual de las conexiones que las normas de una misma ley guardan entre sí o bien, con otras leyes que versen sobre la misma materia. Y el elemento sistemático permite interpretar la ley atendiendo a las conexiones de la misma con la totalidad del ordenamiento jurídico del cual forma parte, incluidos los principios generales del derecho. Así, este método no es sino un grado más avanzado del elemento lógico.

El artículo 38 bis de la LIR no es una disposición que se refiera específicamente a las fusiones impropias, como sí se refieren las normas del 69 del CT y 14 D) número 2 de

la LIR, por lo que realizando una interpretación que abarque la misma materia, no cabe sino concluir que el impuesto sigue teniendo el carácter de único para el problema que se está analizando. Dicho de otro modo, no existiría una interpretación lógica si aseveramos que se desnaturaliza el carácter de único del impuesto de término de giro, porque no hay coherencia entre la norma del 14 D) número 2 y el artículo 38 bis .

Si se lleva a cabo una interpretación sistemática, y considerando el punto 2 anterior, se concluye lo mismo.

4) Reemplazo de Beneficios; La eliminación del “beneficio” de optar por el pago del IGC (N° 3, artículo 38 bis) hizo que se dejara el impuesto en el SAC para “usarlo” como crédito.

De acuerdo a lo antes expuesto relativo al origen y establecimiento del impuesto de término de giro, se dejó claro que el contribuyente tenía la opción de aplicar el IGC a sus rentas al término de giro cuando la tasa que le hubiera afectado de acuerdo a las reglas que establece la ley era menor al 35%. Ahora, se estima que al eliminar esta posibilidad, *“sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3, de ese artículo (38 bis)”*⁴⁹, el legislador otorgó como “beneficio” el registro del impuesto de término de giro en el SAC de la empresa absorbente considerando que el impuesto sigue teniendo el carácter de único. O sea, hubo reemplazo de beneficios.

Es decir, no se cree que el legislador al ordenar el envío del impuesto pagado al registro SAC estaría implícitamente “desnaturalizando” el impuesto de término de giro, sino más bien, estaría concediendo un beneficio, dado que eliminó la opción que existía antes del 2017 de que el contribuyente optara por pagar (reliquidar) el IGC cuando tenía tasa menor al 35%.

⁴⁹ Artículo 14 D) número 2 de la LIR.

ARGUMENTOS PRO FISCO

1) GENERAR MÁS RECAUDACIÓN FISCAL:

Así como ha sucedido en diversas modificaciones legales-tributarias, como por ejemplo, la reforma que se llevó a cabo con la Ley N° 20.630 que se aprobó en el año 2012 y que, entre otros muchos cambios, modificó el artículo 21 de la LIR, el legislador lo que busca es recaudar más impuestos⁵⁰. Esto ha sido expresamente establecido en el mensaje del ejecutivo que se envió al Congreso ese año conteniendo el proyecto de ley en cuestión que establece expresamente: *“el presente proyecto de ley propone medidas que apuntan a incrementar los recursos públicos, con el objeto de financiar los nuevos desafíos en materia de educación que benefician principalmente a los sectores vulnerables y a la clase media”*.⁵¹ Es decir, el proyecto de ley apuntó a una modificación al régimen con el ánimo de recaudar mayores ingresos fiscales.

Este mismo objetivo han tenido las últimas reformas tributarias en Chile, como se ha dicho anteriormente y queda constatado en la historia de la Ley N° 20.899 de 2016, cuando en las discusiones legislativas, entre otros, el Ministro de Hacienda, Sr. Rodrigo Valdés, anticipándose a los cuestionamientos del proyecto, expresa en torno al punto de que hay un aumento excesivo de la carga tributaria de las empresas y, por lo tanto, mayor recaudación tributaria, lo siguiente *“algunos países han subido esta carga, como Colombia a un 43% y otros la han bajado, como Perú el año pasado. Justifica que “en los países de la OCDE Chile se encuentra en la mitad de la tabla impositiva a las empresas y capital final. Respecto al PIB (producto interno bruto) Chile*

⁵⁰ Utilizamos el ejemplo de la modificación del artículo 21 de la LIR, ya que la norma de armonización del artículo 14 D) número 2 señala que *“El impuesto pagado se considerará como una partida de aquellas señaladas en el inciso segundo del artículo 21...”* Es decir, el impuesto de término de giro como un gasto rechazado “liberado”.

⁵¹ Mensaje de S.E. la Presidenta de la República en sesión 65, con el que inicia el proyecto de ley de reforma tributaria 20.630 que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Santiago, 02 de agosto de 2012. Disponible en <<http://www.bcn.cl>>.

*está en el primer tercio inferior*⁵². Es decir, reconoce que subir la carga tributaria estaría dentro de los parámetros normales en comparación con los países de la OCDE.

2) OBLIGACIÓN DE REGISTRAR EL IMPUESTO DE TÉRMINO DE GIRO EN EL SAC

A contrario sensu de lo que se argumenta en un sentido “Pro Contribuyente” respecto a que la ley ordena que dicho impuesto del 35% sea anotado en el registro SAC, ahora se argumenta que el Fisco puede justamente interpretar que al ordenar la ley registrarlo en el SAC, implicaría que el impuesto no asumirá el carácter de “único”. Esto significaría que se desnaturalizaría el carácter de único del impuesto de término de giro y, por lo tanto, se desvirtúa la esencial del artículo 38 bis. En efecto, las cantidades que se registran en el SAC corresponden a aquellos créditos que se imputarán contra los impuestos finales; siendo así, lo que nos diría entonces el legislador implícitamente es que el resultado tributario quedaría pendiente de tributación con los impuestos finales. Un mismo argumento, entonces, puede ser interpretado de forma opuesta o contraria.

3) El Legislador remite “a lo dispuesto” en el artículo 38 bis, no exactamente al impuesto de término de giro, que ya no es único.

Con la modificación introducida por la Ley N° 20.899 de 2016 al artículo 38 bis, se ha eliminado expresamente y de forma deliberada la voz o el término de “único” que se mantenía desde el año 1990 para el término de giro y se establecen todos los elementos necesarios para que el tributo se encuentre determinado por ley. Estos son principalmente; Base, Tasa y Hecho Gravado. Además, la norma de armonización del artículo 14 letra D) número 2 remite a “lo dispuesto” en el número 2 del artículo 38 bis,

⁵² Informe de Comisión de Hacienda en Sesión 117. Legislatura 363. Cámara de Diputados. Fecha 12 de enero, 2016. Disponible en <http://www.bcn.cl>

no al impuesto de término de giro propiamente tal, por lo que no habría ambigüedad ni vacío legal en esta remisión.⁵³

VII. CONCLUSIÓN

Se ha preferido no adoptar por una posición “Pro-Contribuyente” o “Pro Fisco” ni por una solución específica en cuanto a los registros de las cantidades pendientes (o no) de tributación, no sólo porque se estima que existiría falta definición legal o, al menos, administrativa, sino que además, porque se prefiere que el lector concluya y disponga de las argumentaciones aquí propuestas para desarrollarlas según sea el caso concreto de reorganización que le afecte.

Sin embargo, destacamos, para terminar, la importancia que tienen los Principios Constitucionales que inspiran a nuestro sistema tributario, que hay que respetar y que aparecen como límites al legislador.

Desde luego, en lo que respecta al principio constitucional de la legalidad de los impuestos, con sus necesarias consecuencias en materia de conocimiento de la ley y de la estabilidad y certeza jurídica, particularmente en los casos de modificaciones o cambios de criterio por parte de la autoridad administrativa.

La utilización de una muy deficiente técnica legislativa parece obvia en este caso. Y por lo tanto, se torna necesario recurrir al criterio casuístico para concluir si estamos o no frente a un tributo “desnaturalizado” y por lo tanto, un “nuevo” impuesto o “adicional” a los impuestos finales que el contribuyente debe pagar en la posición Pro-Fisco, o, si la conclusión “Pro Contribuyente” es respaldada por la Jurisprudencia futura y la Autoridad Administrativa.

⁵³ Específicamente el inciso penúltimo del número 2 de la letra D) del artículo 14 de la LIR dispone que “Será aplicable también, respecto a dichas empresas o sociedades, lo dispuesto en el número 2, del artículo 38 bis, sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3 de ese artículo.”

Tampoco sería solución jurídica suficiente la generación de normativa tributaria a través de oficios o circulares, aún cuando estos últimos son aceptados y asumidos en todos los ámbitos, sin cuestionar la trascendencia, gravedad e implicancias del fenómeno del establecimiento y verdad absoluta de la “jurisprudencia administrativa”, no sólo frente al principio de la legalidad de los impuestos, sino que en todo el funcionamiento de nuestro sistema tributario.

El legislador tributario, o reniega de su rol, dejando tremendas lagunas -diríamos océanos, más exactamente-, de áreas o materias no reguladas, como el caso de la falta de registro en la fusión impropia para las rentas de la absorbida; o incurre en tal cantidad de deficiencias técnicas – amén de ambigüedades - en la redacción de las normas, como el artículo 38 bis y su naturaleza jurídica, que necesariamente termina por configurar una realidad en la que los textos impositivos no son autosuficientes, es decir, que no se bastan por sí mismos⁵⁴. Se espera, por lo tanto, que este trabajo contribuya, al menos, a reflexionar sobre los problemas planteados, o, mucho mejor, a llegar a una solución para un problema bien específico que puede darse en una reorganización empresarial como la fusión impropia, pero cuyas alternativas de solución cambian sin lugar a dudas el costo económico de una u otra operación.

⁵⁴ Dumay Peña, Alejandro, *La Pirámide Invertida-Rol Legislativo del SII*, Revista de Estudios Tributarios N° 3 del año 2010 [Centro de Estudios Tributarios, 2010], pp 64).

BIBLIOGRAFÍA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE CHILE DE 1980.

DUMAY PEÑA, ALEJANDRO, *La Pirámide Invertida-Rol Legislativo del SII*, Revista de Estudios Tributarios N° 3 del año 2010 [Centro de Estudios Tributarios, 2010].

EMILFORK SOTO, ELIZABETH, *El Fondo de Utilidades Tributables al término de giro*, Revista de Derecho Universidad de Concepción N° 215-216 del año 2004 [Universidad de Concepción, Ene-Jun 2004].

FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO, *Reorganización Empresarial* (Santiago, Editorial Legal Publishing Chile, 2012).

FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO, *Fusiones propias frente a la reforma tributaria del año 2014*, Revista de Estudios Tributarios N° 16 del año 2016 [Centro de Estudios Tributarios, 2016].

HERNÁNDEZ ADASME, RICARDO, *transformación y división de sociedades anónimas, efectos tributarios* (Santiago, Eds Congreso, 2000).

Informe de Comisión de Hacienda en Sesión 117. Legislatura 363. Cámara de Diputados. Fecha 12 de enero, 2016.

MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, *Reglas y Principios de Justicia Tributaria*, Revista de derecho Universidad Católica del Norte [artículo de revista Universidad Católica del Norte, Año 20, no. 1 2013].

NAVARRO BELTRÁN, ENRIQUE, *Notas sobre Principios de Derecho Constitucional Tributario*, Revista de derecho público Universidad de Chile [artículo de revista Santiago, Chile No. 70, 2008].

PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, *Manual de Código Tributario*, (Editorial Thomson Reuters, 2013).

PINTO PERRY, GERMÁN, *Fusión de Empresas* (Editorial Lexis Nexis, 2000).

VERA OVALLE, ALEJANDRO, *Las sociedades y su tributación en la ley sobre impuesto a la renta* (Santiago, Editorial Parlamento, 2005).

YÁÑEZ HENRÍQUEZ, JOSÉ, *Renta Atribuida y Parcialmente Integrada*, Revista de Estudios Tributarios N° 15 del año 2016 [Centro de Estudios Tributarios, 2016].