



**EFFECTOS DEL CAMBIO VOLUNTARIO Y OBLIGATORIO DE RÉGIMEN DEL  
ARTÍCULO 14 LETRA A), 14 LETRA B) , 14 TER LETRA A) Y 34 DE LA LIR  
FRENTE A UN PROCESO DE TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES**

**Parte II**

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

**Alumno: Vanesa Donoso M.  
Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

**Santiago, marzo 2017**

## INDICE

ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS .....	4
CAPÍTULO I .....	5
1.1 INTRODUCCIÓN.....	5
1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	6
1.3 DESARROLLO DEL MÉTODO .....	6
1.4 HIPÓTESIS.....	7
1.5 OBJETIVO .....	7
1.6 BIBLIOGRAFÍA .....	7
CAPITULO II .....	8
2.1 MARCO TEÓRICO.....	8
2.1.1 Definición de Transformación.....	8
2.1.2 Reforma Tributaria.....	9
2.1.3 Régimen de Renta Atribuida .....	9
2.1.3.1 Requisitos Formales: .....	10
2.1.3.2 Forma y plazo para acogerse al régimen.....	11
2.1.3.3 Tributación a nivel de la empresa .....	11
2.1.3.4 Determinación Renta Atribuida .....	12
2.1.3.5 Registros Régimen A.....	13
2.1.3.6 Reglas Atribución Rentas .....	14
2.1.3.7 Salida del régimen de renta atribuida .....	15
2.1.3.8 Efectos de la transformación bajo reforma tributaria.....	16
2.1.4 Régimen Parcialmente Integrado.....	17
2.1.4.1 Requisitos formales .....	17
2.1.4.2 Régimen por defecto.....	17
2.1.4.3 Tributación a nivel de empresa .....	17
2.1.4.4 Registros Régimen B .....	18
2.1.4.5 Salida del régimen de Integración Parcial.....	20
2.1.4.6 Efectos de la transformación bajo reforma tributaria.....	20
2.1.5 Régimen de Tributación Simplificada.....	21
2.1.5.1 Requisitos formales .....	21
2.1.5.2 Tributación a nivel de empresa .....	22
2.1.5.3 Registros Contables.....	22
2.1.5.4 Salida del Régimen de Tributación Simplificada .....	22
2.1.6 Régimen de Renta Presunta.....	22
2.1.6.1 Requisitos formales .....	22
2.1.6.2 Tributación a nivel de empresa .....	22
Está determinado en el artículo 34 N°2 de la LIR. ....	22
2.1.6.3 Salida del Régimen de Renta Presunta.....	22
2.1.7 Normas de Armonización.....	23
2.1.7.1 Efectos del cambio de Régimen .....	23
2.1.7.2 Efectos de la Transformación de sociedades acogidas al Artículo 14 letra A) .....	23
2.1.7.3 Efectos de la Transformación de sociedades acogidas al Artículo 14 letra B) .....	24

2.1.8 Costo Tributario de las Acciones que nacen tras una Transformacion de Sociedades.....	24
2.1.8.1 De derechos sociales a acciones.....	24
2.1.8.2 Incidencia de la transformación de sociedades en la determinación del costo tributario de las acciones o derechos sociales que se enajenan. ...	25
2.1.9 Separación de resultados en un proceso de Transformación.....	28
3.1 DESARROLLO.....	29
3.1.1 Aplicabilidad de Separación de Resultados.....	29
3.1.2.1 Contribuyentes acogidos a Régimen de Renta Atribuida y Parcialmente Integrado, artículos 14 letra A y 14 letra B de la LIR.....	29
3.1.2.2 Contribuyentes acogidos a Tributación Simplificada, Artículo 14 Ter A) de la LIR.....	32
3.1.2.3 Contribuyentes acogidos a Renta Presunta, artículo 34 de la LIR....	33
3.1.2.4 Conclusión.....	36

## ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

Se incluye a continuación, un glosario de los principales acrónimos y abreviaturas utilizadas en el presente documento:

<b>CT</b>	:	Código Tributario
<b>CC</b>	:	Código Civil
<b>EI</b>	:	Empresa Individual
<b>EIRL</b>	:	Empresa Individual de Responsabilidad Limitada
<b>FUT</b>	:	Fondo Utilidades Tributables
<b>FUNT</b>	:	Fondo No Utilidades Tributables
<b>INR</b>	:	Ingreso No Renta
<b>LIR</b>	:	Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1º, del Decreto Ley N° 824, de 1974.
<b>REX</b>	:	Rentas Exentas
<b>SA</b>	:	Sociedad Anónima
<b>SPA</b>	:	Sociedad por Acciones
<b>SRL</b>	:	Sociedad de Responsabilidad Limitada
<b>SII</b>	:	Servicio de Impuestos Internos
<b>OCDE</b>	:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
<b>IDPC</b>	:	Impuesto de Primera Categoría
<b>EP</b>	:	Establecimiento Permanente
<b>IA</b>	:	Impuesto Adicional

## CAPÍTULO I

### **1.1 INTRODUCCIÓN.**

Con fecha 29 de septiembre de 2014, es publicada la Ley N°20.780 “Reforma Tributaria” que posteriormente es modificada por la Ley N° 20.899 del 08 de febrero de 2016 “Simplificación de la Reforma Tributaria”, que en su conjunto para estos efectos, denominaremos “Reforma Tributaria”.

Conforme a lo anterior, es que nacen diversas interrogantes en cuanto a los tratamientos tributarios de diferentes procesos de reorganización, es por ello que en esta ocasión, analizaremos la normativa vinculada a la transformación de sociedades que se depende de la legislación vigente, considerando de manera particular las últimas modificaciones introducidas por la reforma tributaria.

La transformación es una operación jurídica mediante la cual una sociedad, por decisión o acto voluntario, abandona su tipo social y adopta un tipo social distinto, sometiéndose a futuro a las normas legales reguladoras del nuevo tipo social.

Junto con la fusión, la división y la conversión, la transformación forma parte del concepto de Reorganización Empresarial, y se caracteriza por ser un proceso más bien simple, pero a pesar de ello puede generar efectos relacionados con el ámbito legal, tributario y contable.

El presente informe tiene como objeto evaluar y establecer el correcto sentido y alcance de los efectos del cambio voluntario y obligatorio de régimen del artículo 14 letra A), 14 letra B), 14 Ter letra a) y 34 de la LIR, frente a un proceso de transformación.

## **1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Con fecha 29 de septiembre de 2014, se publicó en el diario oficial la Ley N° 20.780 la cual introdujo modificaciones esenciales a nuestro sistema de tributación actual, pasando de un régimen con incentivo a la reinversión a uno con enfoque a la recaudación fiscal; con esta premisa, es que se introducen dos regímenes a nuestro sistema de tributación, el régimen atribuido (Art. 14 Letra A de la LIR) y el parcialmente integrado (Art. 14 Letra B de la LIR). Un hecho concreto es que la ley N° 20.780 posteriormente es modificada por la Ley N° 20.899, no hizo referencia a los efectos del cambio voluntario y obligatorio, en el caso en que una sociedad sujeta al régimen del artículo 14 letra A) de la LIR se transforme en una sociedad anónima, situación que podría generar ambigüedades en la aplicación de recalificación de los registros tributarios.

Estas ambigüedades también generan dificultad para establecer el sustento que tuvo el legislador para establecer el costo tributario de los derechos sociales o acciones que nacen tras este proceso de reorganización. Asimismo, se intentará establecer la real aplicabilidad del inciso tercero del artículo 69 del Código Tributario relacionado con la separación de resultados.

## **1.3 DESARROLLO DEL MÉTODO**

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis, implica seguir el método de inferencia deductiva, que nos indica que se analizará la normativa vinculada a la transformación de sociedades y sus efectos de acuerdo a la legislación vigente, considerando de manera particular las últimas modificaciones efectuadas en la Ley 20.780 y 20.899, especialmente lo referente al cambio voluntario y obligatorio de los distintos regímenes de tributación.

## 1.4 HIPÓTESIS

A la luz del planteamiento indicado precedentemente, la hipótesis de trabajo estará orientada a acreditar que, a partir de una interpretación lógica y sistemática, es posible establecer el correcto sentido y alcance de los efectos que derivan de un proceso de transformación con relación al cambio voluntario u obligatorio de régimen, en cuanto al costo tributario de los derechos y acciones y la obligación de separar resultados.

## 1.5 OBJETIVO

El presente trabajo busca establecer un análisis comparativo de los efectos tributarios en proceso de transformación de acuerdo a la normativa vigente, cuyo objeto es dar respuesta, a las problemáticas expuestas en el planteamiento.

## 1.6 BIBLIOGRAFÍA

- Faúndez Ugalde A. 2013, *“Reorganización Empresarial, derecho tributario y tributación Interna”*, 2º edición. Santiago, Legal Publishing.
- Faúndez Ugalde A. 2015, *“La Transformación de sociedades: efectos frente a la Reforma Tributaria 2014”*, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.
- Calderón Torres P. 2016, *“Régimen de tributación Artículo 14 Ter letra A) 2017”*, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.
- Ley N° 18.046 Sobre Sociedades Anónimas.
- Ley N° 20.780 “Reforma Tributaria”
- Ley N° 20.899 “Simplificación de la Reforma”
- Circular N° 49 del 14 de julio de 2016, SII.
- Circular N° 44 del 14 de julio de 2016, SII.

## CAPITULO II

### 2.1 MARCO TEÓRICO.

#### 2.1.1 Definición de Transformación.

Uno de los términos usuales en nuestra sociedad y principalmente en planificaciones, reorganizaciones y reformas tributarias es la palabra “transformar”, que para entender su contenido en sentido amplio, debemos remontarnos y señalar que proviene del vocablo latín “**transformare**”, donde su significado se podría traducir como “cambiar de forma”, en términos simples, transformar es generar cierto cambio, más o menos notable, en este o aquel elemento, sin que lo anterior signifique una mutación en la individualidad de la entidad transformada, en su esencia o en su contenido fundamental.

Doctrinariamente, el prestigioso profesor Juan Feliú Segovia, permitiéndonos citarlo, define la Transformación como:

*“Cambio de forma que experimenta una sociedad, al pasar de una especie legal a otra diferente, en virtud de una modificación del contrato social, que la libera de las normas que la regían hasta ese momento y la somete al régimen legal correspondiente a su nuevo tipo, sin disolverla ni cambiar su identidad”.<sup>1</sup>*

Por su parte, el artículo 96º de la Ley 18.046 sobre sociedades anónimas, define Transformación como:

*“El cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica”.*

Por lo tanto, se entiende que estamos en presencia de una transformación de sociedad, cuando se adopta alguno de los otros tipos sociales regulados en la ley y que, a pesar de cambiar su tipo por otro, la sociedad mantiene su personalidad jurídica ya que no obstante el tipo, siempre subsiste la sociedad general del Código Civil (artículo 2.053 C. C.).

---

<sup>1</sup> Juan Feliú Segovia; “Transformación de Sociedades Anónimas”, Pag.112

Legalmente hasta antes del año 1.985, no existía en la normativa tributaria una definición para Transformación, pero con la entrada en vigencia de la Ley N° 18.482, se incorpora al artículo 8° del Código Tributario un nuevo numeral que definió la transformación para efectos tributarios, según citación, *Artículo 8°*. *“Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá: [...] 13° Por “transformación de sociedades”, el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica”*.

De esta forma, para que se materialice una transformación deben concurrir los siguientes requisitos: (i) que se trate de una sociedad o una empresa individual de responsabilidad limitada; (ii) un cambio de especie o tipo social; (iii) el cambio de especie debe efectuarse por reforma de los estatutos, y (iv) subsistir la personalidad jurídica.

### **2.1.2 Reforma Tributaria.**

La reforma tributaria, en su nuevo artículo 14 de la LIR, establece dos regímenes generales de tributación, en sus letras A) y B), respectivamente. La letra A) establece el régimen con imputación total del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) en los impuestos finales, también denominado régimen de renta atribuida, y la letra B) contiene el régimen con deducción parcial de crédito por IDPC en los impuestos finales, conocido también como régimen parcialmente integrado. Por su parte, el artículo 14 ter letra A, ya conocido y adaptado por muchos contribuyentes también sufrió algunas adecuaciones tras la entrada de la reforma tributaria las cuales analizaremos más adelante.

A continuación, analizaremos conceptualmente cada uno de los regímenes tributarios expuestos en el párrafo anterior, los cuales en la actualidad se encuentran vigentes en su plenitud:

### **2.1.3 Régimen de Renta Atribuida**

En términos generales, el régimen de renta atribuida, principal modificación a nuestro sistema tributario, establece que la tributación de las rentas generadas por las empresas debe tributar totalmente en el mismo año en que se generan, es decir, afectarse con el IDPC y con los impuestos finales (Impuesto Global Complementario, en adelante “IGC”) en el mismo ejercicio, manteniéndose

la integración entre dichos tributos.

En primer lugar, se debe tener presente que para acogerse al régimen de renta atribuida los contribuyentes deben estar obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa y deben cumplir los siguientes requisitos:

#### **2.1.3.1 Requisitos Formales:**

a) **Tipo Persona Jurídica**<sup>2</sup>: Para acogerse al régimen en análisis los contribuyentes deberán tener una de las siguientes calidades jurídicas:

- i. Empresario Individual (EI).
- ii. Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL).
- iii. Establecimiento Permanente (Contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR) (EP).
- iv. Comunidades (Co).
- v. Sociedades por Acción (SPA).
- vi. Sociedades de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) (SRL).

b) **Requisitos de los propietarios**: Para optar por la renta atribuida, los empresarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa deberán corresponder a:

- i. Personas naturales con domicilio<sup>3</sup> o residencia<sup>4</sup> en Chile, y/o
- ii. Personas sin domicilio ni residencia en el país (Contribuyentes del Impuesto Adicional, en lo sucesivo "IA").

---

<sup>2</sup> Inciso 2° del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

<sup>3</sup> Artículo 59° del Código Civil.

<sup>4</sup> Artículo 8° N°8 del Código Tributario.

### **2.1.3.2 Forma y plazo para acogerse al régimen.**

#### **a) Desde el 1º de enero de 2017.<sup>5</sup>**

Los contribuyentes que se encuentren acogidos a los otros regímenes de tributación que establece la LIR podrán ejercer la opción desde el 1º de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, debiendo cumplir con los requisitos señalados precedentemente.

Los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1º de enero de 2017 deberán ejercer la opción en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, entendiéndose que para esto debería materializarse a través del Formulario N° 4415 del SII.

Como regla general, un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida, no podrá tener entre sus socios, accionistas o comuneros a otra empresa, o sociedad domiciliada en Chile, u otra entidad que no sea de aquellas señaladas en el párrafo anterior.

### **2.1.3.3 Tributación a nivel de la empresa**

Si bien este régimen tributario es nuevo, no contiene cambios en cuanto al mecanismo de determinación de la base imponible, puesto que se debe determinar conforme lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR y le aplican los mismos tributos que existían con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha reforma.

No obstante lo anterior, la mencionada reforma estableció algunas modificaciones e innovaciones que afectan a la empresa que se acoja a este régimen, las que señalamos a continuación:

- a) La tasa del IDPC es de un 25%.
- b) Se deben incorporar en la determinación de la RLI los retiros y dividendos afectos al IGC o

---

<sup>5</sup> Inciso cuarto del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1º de enero de 2017.

IA percibidos desde otras empresas, para que de esta forma se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos finales.

- c) Se puede deducir de la RLI hasta el 50% de la misma, que se mantenga invertida en la empresa, con un tope máximo de UF 4.000.
- d) Las pérdidas tributarias no podrán ser imputadas a las utilidades acumuladas en la empresa, sino que desde el 1° de enero de 2017 dichas pérdidas se considerarán como gasto para el ejercicio siguiente (imputación “hacia adelante”), pudiendo también ser imputadas a los dividendos o retiros que se perciban de otras sociedades con la posibilidad de recuperar el crédito por IDPC asociados a los mismos.

#### **2.1.3.4 Determinación Renta Atribuida<sup>6</sup>**

Por regla general, las rentas que se atribuirán al empresario, comunero, socio o accionista corresponderán a aquellas que perciba o devengue la respectiva empresa, al término del ejercicio, producto del desarrollo de su actividad económica, sin perjuicio que estas sean propias o ajenas.

- a) **Rentas Propias:** Para determinar el monto de las rentas a atribuir al final de cada ejercicio la empresa deberá considerar:
  - 1. La Renta Líquida Imponible positiva determinada al 31 de diciembre del año correspondiente.
  - 2. Las rentas percibidas o devengadas que se encuentren exentas del IDPC, y por ende no incorporadas en la determinación de la RLI, como lo serían, por ejemplo, los beneficios distribuidos por los Fondos de Inversión Privados.
  - 3. Las rentas percibidas a título de retiros o dividendos, afectas a IGC o IA, provenientes de empresas en las cuales participa como comunero, socio o accionista. Es preciso

---

<sup>6</sup> N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

señalar que estas rentas se incorporarán a la RLI del contribuyente acogido al régimen en análisis, siendo atribuidas por esa vía, de acuerdo a lo dispuesto en la letra c) del N°2 de la letra A) del artículo 14 y en el N°5 del artículo 33, ambos de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

- b) **Rentas de Terceros:** Solo aplicará en el caso que este contribuyente sea un EI y/o EP que a su vez participe en otra empresa que también participe en el régimen del artículo 14 Letra A).

No se deben considerar las rentas atribuidas de los regímenes de renta presunta y/o régimen simplificado contenido en la letra A) del artículo 14 ter, dado que se deben incorporar en la base para los impuestos finales.

#### **2.1.3.5 Registros Régimen A.**

Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente e independiente que este régimen implique tributar en primera y segunda categoría en el mismo acto, se hace imprescindible que cuente con registros tributarios para poder controlar estas rentas tributables.

Es por ello que el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017 establece como se deben controlar y presentar estos registros:

- a) **Registro de rentas atribuidas propias (RAP).** Se registra el saldo positivo de la RLI determinada al término del ejercicio. De este registro se rebajarán, en orden cronológico en que se efectúen, las cantidades que correspondan a los conceptos precisados en el inciso segundo del artículo 21 de la 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.

Un punto relevante a tener presente se refiere al hecho que los retiros efectuados o dividendos distribuidos que se imputen a este registro se considerarán para todos los efectos de la LIR como ingresos no constitutivos de renta (INR).

- b) **Diferencia entre la depreciación acelerada y normal, también denominado fondo de utilidades financieras (DDAN).** Se deberá mantener el control de esta diferencia toda vez que se encuentra disponible para distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible. Cabe señalar que el saldo de las rentas de esta naturaleza existentes al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo proveniente del ejercicio anterior
- c) **Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX).** Se anotarán las rentas exentas de los IGC o IA y los INR percibidos, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibidos a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa. Cabe señalar que el saldo de las rentas acumuladas en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo proveniente del ejercicio anterior.
- d) **Saldo acumulado de crédito (SAC).** En este registro se controlarán los créditos por IDPC 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 de este registro SAC el crédito IDPC 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.

#### **2.1.3.6 Reglas Atribución Rentas**

Según lo dispuesto en el N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, la atribución de la renta se debe realizar según lo que se indica a continuación:

- a) **Por acuerdo de los dueños:** Aplicará en este caso, la participación sobre las utilidades establecida en el acuerdo del contrato social, estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, debiéndose, en todos los casos, informar al SII de dicho acuerdo.
- b) **Por aporte al capital:**
- 1) En caso que no aplique la regla de la letra a) anterior la atribución se efectuará en la misma

proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado el capital en la empresa.

- 2) 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.
- 3) 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.
- 4) Tratándose de comuneros, la atribución de las rentas se efectuará en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

Finalmente, señalar que lo precisado en este punto 2, también debe ser informado al SII.

#### **2.1.3.7 Salida del régimen de renta atribuida**

En primer lugar, cabe señalar que los contribuyentes que opten por acogerse al régimen de renta atribuida deberán mantenerse en él al menos durante 5 años comerciales consecutivos, pudiendo, una vez transcurrido dicho plazo, acogerse al régimen parcialmente integrado contenido en la letra B) del artículo 14 de la LIR.

A continuación, se señalan aquellas situaciones en las cuales un contribuyente puede o debe dejar el régimen de renta atribuida:

- 1) Por decisión propia del contribuyente.
- 2) Por incumplir los requisitos de tipo jurídico de la empresa acogida a renta atribuida, se debe abandonar el régimen a contar del mismo ejercicio en que se verifique el incumplimiento, debiendo dar aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del ejercicio comercial siguiente.
- 3) Por incumplir los requisitos de composición societaria de la empresa acogida al régimen de renta atribuida, se debe abandonar el sistema de renta atribuida a contar del 1 de enero del ejercicio comercial siguiente, debiendo dar aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el

1 de enero y el 30 de abril en que ello ocurra.

- 4) Por un proceso de reorganización empresarial, como la conversión o fusión de empresas.

#### **2.1.3.8 Efectos de la transformación bajo reforma tributaria.**

Como ya lo hemos indicado, la transformación se caracteriza por la subsistencia de la personalidad jurídica de la empresa o sociedad que se transforma. Ahora bien, los contribuyentes que por esta vía, **no cumplan con los requisitos del inciso segundo del artículo 14 de la LIR, esto es, que correspondan al tipo jurídico que allí señala, independiente de los períodos comerciales en que se hayan mantenido en el régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, quedarán sujetos al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, a contra del 1° de enero del año del incumplimiento.**

De esta manera, respecto de las rentas acumuladas en la sociedad que mantenía al término del ejercicio inmediatamente anterior al cambio de régimen al 1° de enero del año de la transformación, deberán incorporarse a los registros como remanente del año anterior. De esta manera, las cantidades señaladas en la letra a) y c), del número 4, de la letra A), se anotarán como parte del saldo del registro establecido en la letra c), del número 2, de la letra B); mientras que el saldo de crédito establecido en la letra d), del número 4 de la letra A), se incorporarán al saldo acumulado de créditos a que se refiere el numeral i), de la letra d), del número 2, de la letra B); las cantidades registradas en la letra b), del número 4, de la letra A), se considerará formando parte del saldo del registro de la letra b), del número 2, de la letra B), todos del artículo 14 de la LIR.

Si la sociedad que se transforma, está sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y una vez transformada sigue cumpliendo los requisitos de permanencia en dicho régimen, deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar, a lo menos, el plazo de permanencia que establece el inciso 5° del mismo artículo.

#### **2.1.4 Régimen Parcialmente Integrado**

Este régimen sigue la misma premisa del régimen de tributación vigente hasta el 31.12.2016 con enfoque a la reinversión de las utilidades, pero con una salvedad, el crédito del IDPC no tendrá integración total contra los impuestos finales, es por ello, que el régimen con imputación parcial de créditos establece que las rentas generadas por la empresa se gravarán con IDPC cuando se generen y con los impuestos finales cuando éstas sean retiradas o distribuidas a los propietarios, pero el IDPC se integrará con el impuesto final respectivo sólo en una parte, lo cual redundará en una mayor carga tributaria para sus propietarios.

##### **2.1.4.1 Requisitos formales**

Al igual que para el régimen A, los contribuyentes que se encuentren acogidos a los otros regímenes de tributación que establece la LIR podrán ejercer la opción desde el 1° de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, debiendo cumplir con los requisitos señalados precedentemente.

Los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de enero de 2017 deberán ejercer la opción en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, entendiéndose que para esto debería materializarse a través del Formulario N° 4415 del SII.

##### **2.1.4.2 Régimen por defecto**

Todos los demás contribuyentes sujetos al artículo 14, que no se encuentren incluidos dentro de aquellos **enumerados en la letra a) del punto 2.1.1.2 Requisitos Formales.**

Así, por ejemplo, quedan por defecto en el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las SpA integradas sólo por accionistas personas naturales y los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR.

##### **2.1.4.3 Tributación a nivel de empresa**

Como se expuso anteriormente, este régimen no contiene cambios en cuanto al mecanismo de determinación de la base imponible, puesto que se debe determinar conforme lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR y le aplican los mismos tributos que existían con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha reforma.

No obstante lo anterior, la mencionada reforma estableció algunas modificaciones e innovaciones que afectan a la empresa que se acoja a este régimen, las que señalamos a continuación:

- a) La tasa del IDPC será de un 25,5% a contar del 1° de enero de 2017, la cual se mantendrá hasta el 31 de diciembre de ese mismo año. A contar del 1° de enero de 2018 en adelante, quedarán sujetos a la tributación del 27% de manera definitiva.
- b) En este régimen de integración parcial, no se deberán incorporar a la determinación de la RLI, los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas, dado que ellos no atribuyen renta a los contribuyentes de los impuestos finales.
- c) Se puede deducir de la RLI hasta el 50% de la misma, que se mantenga invertida en la empresa, con un tope máximo de UF 4.000, no obstante deberán efectuar un agregado en la determinación de la RLI del año siguiente o de los subsiguientes de haber invocado el beneficio, una cantidad anual equivalente al 50% del monto de los retiros, remesas o distribuciones, afectos al IGC o IA, según corresponda
- d) Las pérdidas tributarias no podrán ser imputadas a las utilidades acumuladas en la empresa, sino que desde el 1° de enero de 2017 dichas pérdidas se considerarán como gasto para el ejercicio siguiente (imputación “hacia adelante”), pudiendo también ser imputadas a los dividendos o retiros que se perciban de otras sociedades con la posibilidad de recuperar el crédito por IDPC asociados a los mismos.

#### **2.1.4.4 Registros Régimen B**

1. **Registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI).** Se registra todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representen incrementos del capital propio tributario (CPT), y que, en caso de ser retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con IDPC, IGC o IA, según corresponda.

En este registro, los contribuyentes deberán registrar al término del año comercial respectivo, aquellas rentas o cantidades que forman parte del CPT de la empresa y que no correspondan al capital pagado, a rentas exentas del IGC o IA, a ingresos no constitutivos de renta, ni a rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR, en consecuencia, se trata

de rentas o cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, conforme a lo establecido en los N°(s) 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Cabe señalar que el saldo de registro pendientes de tributación de los IGC o IA acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.

2. **Diferencia entre la depreciación acelerada y normal, también denominado fondo de utilidades financieras (DDAN).** Se deberá mantener el control de esta diferencia toda vez que se encuentra disponible para distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la primera categoría. Cabe señalar que el saldo de las rentas de esta naturaleza existentes al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.
3. **Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX).** Se anotarán las rentas exentas de los IGC o IA y los INR percibidos, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibidos a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa. Cabe señalar que el saldo de las rentas acumuladas en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.
4. **Saldo acumulado de crédito (SAC).** En este registro se controlarán los créditos por IDPC 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.

De acuerdo a ello, los contribuyentes mantendrán en el registro SAC lo siguientes créditos:

- 1) Créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016.
- 2) Créditos generados a contar del 1° de enero de 2017. El orden de imputación será en primera instancia los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, y posteriormente se asignarán los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016.

Dichos créditos se asignarán con una tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo. La suma total de este registro originado a contar del 1° de enero de 2017, estará compuesto por dos clases de créditos:

- Los créditos que no se encuentran sujetos a la obligación de restituir.
- Los créditos que poseen la obligación de restituir. El orden de imputación será en primera instancia, a los créditos no sujetos a la obligación de restitución por sobre los que la poseen. Es importante destacar que, del saldo de créditos con obligación de restituir, deberán rebajarse a todo evento, y como última imputación del año comercial respectivo, el monto de crédito que se determine sobre las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR que correspondan al ejercicio, con excepción del propio IDPC.

#### **2.1.4.5 Salida del régimen de Integración Parcial**

En primer lugar, cabe señalar que los contribuyentes que opten por acogerse al régimen de integración parcial deberán mantenerse en él al menos durante 5 años comerciales consecutivos, pudiendo, una vez transcurrido dicho plazo, acogerse al régimen de renta atribuida, en la medida que cumpla los requisitos especiales para dichos contribuyentes, vale decir, de tipo jurídico y societario. Por consiguiente, a diferencia del régimen de renta atribuida, la única razón de abandono del régimen de integración parcial sería por decisión propia del contribuyente, en la medida que cumpla los requisitos de ingreso que establece el legislador para los regímenes alternativos.

#### **2.1.4.6 Efectos de la transformación bajo reforma tributaria.**

##### **I. Situación tributaria de las rentas y cantidades acumuladas en los registros FUT o FUR de la sociedad que se transforma.**

La transformación no altera el tratamiento tributario de las rentas o cantidades acumuladas en los registros FUT o FUR, por cuanto el tipo jurídico de la empresa o sociedad, no es un elemento que la Ley haya considerado para determinar la tributación de estas rentas.

Por tanto, dichas cantidades se mantendrán registradas y controladas bajo la empresa o

sociedad transformada, con el tratamiento tributario que corresponda, de acuerdo al régimen de tributación al que se encuentre sujeta.

## **II. Situación tributaria de los retiros en exceso efectuados desde la sociedad de personas que se transforma en sociedad anónima o viceversa.**

El tratamiento tributario de los retiros en exceso que existan al momento de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, se encuentra regulado en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Al respecto, la norma legal citada establece que tales retiros en exceso se afectarán con el impuesto de 40% establecido en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables debiendo imputarse en la forma indicada en la letra B), tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la letra C), si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

Igual tratamiento tributario se aplicará sobre los retiros en exceso que existan al momento de la transformación de una sociedad anónima o de una sociedad en comandita por acciones en sociedad de personas.

### **2.1.5 Régimen de Tributación Simplificada**

El Régimen de Tributación Simplificada que establece el Artículo 14 Ter letra A) de la LIR, es un régimen de tributación a la renta diseñado especialmente para las micro, pequeñas y medianas empresas y mediante el cual se establecen una serie de beneficios y facilidades para este tipo de contribuyentes.

#### **2.1.5.1 Requisitos formales**

Los requisitos formales de ingreso al régimen, se encuentran establecidos en el artículo 14 Ter letra A.- N° 1 de la LIR.

### **2.1.5.2 Tributación a nivel de empresa**

La forma de determinar la base imponible y su tributación, se encuentra establecido en el artículo 14 Ter letra A.- N°3 de la LIR.

### **2.1.5.3 Registros Contables**

En el artículo 14 Ter letra A.- N° 3 de la LIR, se encuentra establecido la liberación de registros contables.

### **2.1.5.4 Salida del Régimen de Tributación Simplificada**

Se encuentra determinado en el artículo 14 Ter letra A.- N° 5 y 6 de la LIR.

## **2.1.6 Régimen de Renta Presunta**

El régimen de renta presunta nace para simplificar la carga administrativa de las micro y pequeña empresas, que atendida las condiciones en que desarrollan su actividad, por diferentes razones, no se encontraban en condiciones de cumplir de manera satisfactoria con las obligaciones que implica acreditar la renta mediante contabilidad completa.

Por esta razón los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga o pasajeros, pueden optar por tributar bajo sus propias reglas, las que resultan más simples y con una menor carga de obligaciones accesorias.

### **2.1.6.1 Requisitos formales**

Los requisitos formales, están establecidos en el artículo 34 N°1 de la LIR.

### **2.1.6.2 Tributación a nivel de empresa**

Está determinado en el artículo 34 N°2 de la LIR.

### **2.1.6.3 Salida del Régimen de Renta Presunta.**

Artículo 34 N° 4 de la LIR.

## **2.1.7 Normas de Armonización**

Los nuevos regímenes de tributación mencionados en los puntos 2.1.3 y 2.1.4 de este estudio, se basan en principios diferentes para definir la oportunidad en que deben gravarse con el IGC o IA, según corresponda, las rentas o cantidades obtenidas por la empresa.

De acuerdo a esto y con la finalidad de regular la situación tributaria de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, en el caso en que opte por cambiarse al régimen alternativo, o bien, en los procesos de reorganización empresarial en que las empresas involucradas se encuentren sujetas a regímenes diferentes, se han establecido normas que buscan armonizar dichos cambios o interacciones, regulando en la letra D), del artículo 14 de la LIR, los efectos que se producen tanto en el cambio de régimen de tributación, como a raíz de un proceso de reorganización de empresas.

### **2.1.7.1 Efectos del cambio de Régimen**

En el caso que un contribuyente acogido al artículo 14 letra A) de la LIR, opte por aplicar las disposiciones del artículo 14 letra B) del mismo cuerpo legal, deberán mantener a contar del primer día en que se encuentren sujetos a las nuevas disposiciones, el registro y control de las cantidades anotadas en los registros que mantenían al término del ejercicio anterior al cambio de régimen

Cuando la situación es inversa, es decir un contribuyente acogido a la tributación establecida en el artículo 14 letra B) de la LIR, opte por acogerse a las disposiciones establecidas en el artículo 14 letra A) de la misma ley, deberán aplicarse las disposiciones del número 2 del artículo 38 bis de la LIR.

### **2.1.7.2 Efectos de la Transformación de sociedades acogidas al Artículo 14 letra A)**

El artículo 14 letra D) de la LIR, no hace alusión a los efectos que se producen debido a un proceso de transformación de sociedades acogidas al artículo 14 letra A), no obstante, el Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular 68 del año 2015, incorpora como efecto

asociado a un proceso de transformación lo siguiente: “Si la sociedad que se transforma, está sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar, a lo menos, el plazo de permanencia que establece el inciso 5° del mismo artículo”

### **2.1.7.3 Efectos de la Transformación de sociedades acogidas al Artículo 14 letra B)**

Tal como se menciona en el punto precedente, El artículo 14 letra D) de la LIR, no hace alusión a los efectos que se producen debido a un proceso de transformación de sociedades acogidas al artículo 14 letra B), no obstante, el Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular 68 del año 2015, incorpora como efecto asociado a un proceso de transformación lo siguiente: “Si la sociedad que se transforma, está sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar, a lo menos, el plazo de permanencia que establece el inciso 5° del mismo artículo”

## **2.1.8 Costo Tributario de las Acciones que nacen tras una Transformación de Sociedades.**

### **2.1.8.1 De derechos sociales a acciones**

En un proceso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima conlleva a que se deba determinar el costo tributario de las acciones que serán emitidas producto de este proceso de reorganización, para luego ser suscritas y pagadas.

En este caso, el costo de adquisición que asumirán las acciones del nuevo tipo social, se determinará por el valor del capital social que tenía registrado la sociedad de personas al momento de la transformación, ya que sobre dicho capital recaerá la participación accionaria.

En cuanto al costo de adquisición, el SII estableció a través del Oficio N° 997, de fecha 10 de abril de 1995, que el valor de adquisición de las acciones será:

*[...]aquél que se le atribuya o asigne en el acto de la transformación de la sociedad, considerando para ello, el nuevo capital social de la sociedad de acuerdo a la capitalización*

*de las utilidades efectuada a dicha fecha, ya que ese es el capital sobre el cual recae la participación accionaria de los accionistas de la sociedad transformada.4. No obstante lo anterior, debe tenerse presente lo dispuesto por el N° 7 del artículo 17 de la Ley de la Renta, en cuanto a que sin perjuicio de la capitalización de las utilidades acumuladas a la fecha de la transformación, tales utilidades no pierden su calidad de tributables, aunque éstas posteriormente se distribuyan como capital” .*

La fecha de adquisición de las acciones nacientes, correspondera a lo que a continuación se indica:

*“[...]la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad anónima que se crea por transformación de una sociedad de personas, corresponde a la fecha de la constitución de la sociedad anónima[...]. Por lo tanto, en caso alguno puede atribuirse como fecha de adquisición de los referidos títulos una data anterior a la existencia misma de la sociedad, ya que ésta con anterioridad no existía, toda vez que la ficción legal de reputar que subsiste la personalidad jurídica de una sociedad que se transforma, persigue solamente mantener la aptitud de la nueva compañía para ser titular de derechos y obligaciones, y con el objeto de perseguir una continuidad de éstos en la empresa sucesora, resguardando con ello el interés de terceros frente a la compañía que se transforma”<sup>7</sup>*

#### **2.1.8.2 Incidencia de la transformación de sociedades en la determinación del costo tributario de las acciones o derechos sociales que se enajenan.**

Atendido que las acciones de SA y de SCPA y los derechos sociales en SP, se someten al mismo tratamiento tributario para la determinación del resultado obtenido en su enajenación, la transformación de la sociedad respectiva, por regla general, no incide en la forma de determinar el costo tributario de las acciones o derechos sociales, ya que en ambos casos

---

<sup>7</sup> Oficio N° 1.590 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 8 de junio de 1995. Criterio ratificado en Oficio N° 2.383, de fecha 2 de julio de 2002

se considerará el valor de aporte y/o adquisición, incrementado o disminuido según corresponda, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores, debidamente reajustados, de corresponder, sea que se efectúen antes o después de la fecha de transformación.

No obstante lo anterior, se debe tener presente las siguientes situaciones particulares:

- a) **Enajenación de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una SP en SA, financiados con valores de aporte, adquisición, o aumentos de capital efectuados con anterioridad al 1° de enero de 2015, que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones.**

De acuerdo a lo instruido en la circular N° 44 del 14 de Julio de 2016, para efectos de determinar el costo tributario de cada acción emitida con ocasión de la transformación de una SP en SA, el costo tributario total de los derechos sociales a la fecha de la transformación, determinado en la época y en la forma señalada en los numerales i) y ii) de esta letra e), se dividirá por el número de acciones emitidas en reemplazo de los citados derechos.

Ahora bien, cuando se efectúe la enajenación de las acciones emitidas con ocasión de dicha transformación, se deberá ajustar el costo tributario así determinado, deduciendo de tal costo los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital ocurridos con anterioridad al 1° de enero de 2015 que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en estas las reinversiones. Lo anterior, ya sea que la enajenación se efectúe partes relacionadas o en las que se tengan intereses o no, es decir, el ajuste se debe llevar a cabo cualquiera sea la persona o entidad a la cual se enajenen o cedan las acciones.

Para efectos de determinar el monto a deducir del costo tributario de las acciones en estos casos, tal como lo menciona la Circular N° 13 del año 2014, se deberá calcular a la fecha de

la transformación el porcentaje que representaba el costo tributario de los derechos sociales financiados con valores de aporte, adquisición o aumentos de capital ocurridos con anterioridad al 1° de enero de 2015, que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR, incluidas en éstas las reinversiones, en el costo tributario total de los derechos que poseía el contribuyente en la sociedad respectiva, ambas cantidades debidamente reajustadas. El monto de la rebaja, será el que resulte de multiplicar el porcentaje así determinado por el total del costo tributario correspondiente a los derechos sociales a la fecha de transformación.

El ajuste indicado procede respecto del costo tributario que se determine en la enajenación de acciones emitidas con ocasión de una transformación de SP a SA, ya sea que dicha transformación haya ocurrido con anterioridad al 1° de enero de 2015 u ocurra a partir de la referida fecha.

El artículo 17 N°8 letra a) de la LIR señala que en la enajenación o cesión de derechos sociales, acciones de sociedad anónima o encomandita por acciones de empresas acogidas al artículo 14 letra A) del mismo texto legal, se podrá rebajar del mayor valor que se determine, y sin que por este efecto pueda determinar una pérdida en la operación, una cantidad equivalente a la parte de las rentas a que se refiere la letra a) del número 4, de la letra A) del artículo 14, acumuladas en la empresa, que no hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas al término del ejercicio comercial anterior al de la enajenación, en la proporción que corresponda a los derechos sociales o acciones que se enajenan, descontando previamente de esta suma el valor de los retiros, remesas o distribuciones que el enajenante haya efectuado o percibido desde la empresa, durante el mismo ejercicio en que se efectúa la enajenación y hasta antes de ésta.

### **2.1.9 Separación de resultados en un proceso de Transformación**

El artículo 69 del Código Tributario, en su inciso tercero, establece expresamente lo siguiente:

“Cuando con motivo del cambio de giro, o de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio”

El término quedar afecto a otro régimen tributario, que menciona la citada disposición, para estos efectos se entiende como la situación en que producto de una transformación de una sociedad, el nuevo tipo social queda obligado a determinar su renta efectiva en una forma distinta de como lo hacía con anterioridad a su reorganización.

El Servicio de Impuestos Internos, a través de Circular N° 15, de fecha 30 de enero de 1986, señaló que los contribuyentes que queden afectados con un régimen tributario diferente a aquel que les era aplicable hasta antes de la transformación, y siempre que dicha transformación se realice en un mismo período, se deberá practicar un balance por el tiempo transcurrido desde el 1º de enero hasta el día que ocurra la transformación, y otro balance que abarque el lapso comprendido entre la última fecha señalada y hasta el 31 de diciembre del mismo año. En forma similar, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que en el evento de que ambas sociedades sigan afectas al mismo impuesto general de primera categoría, determinando su base imponible de la misma manera, no será necesario efectuar un balance y declaraciones de impuesto de primera categoría a la fecha de la transformación, pudiendo la empresa continuar operando de la misma forma que lo venía haciendo con antelación, sin perjuicio del tratamiento tributario y de imputación que corresponde darle a los retiros de acuerdo al nuevo tipo de sociedad que subsiste producto de la transformación.

A simple vista, suena razonable lo que indica la norma, pero en los capítulos siguientes de esta investigación, veremos la aplicabilidad de la separación de resultados, luego de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria.

## **CAPITULO III**

### **3.1 DESARROLLO**

#### **3.1.1 Aplicabilidad de Separación de Resultados**

De acuerdo a lo establecido en el Código tributario, con motivo de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, en el caso que un contribuyente quede afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberá separar los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio.

La transformación de una especie social a otra, especifica un cambio, razón por la cual la transformación puede traer como consecuencia, el cambio de régimen tributario a la que se veía expuesta la sociedad. Así lo establece la norma antes comentada, lo que hace es establecer que, cuando suceda este cambio de régimen producto de una transformación, deberán separarse los resultados tributarios del régimen que está siendo aplicado hasta la fecha de la transformación y el nuevo régimen que se aplicara desde esa misma fecha, producto de la transformación.

A continuación, a través del análisis de cada uno de los regímenes de tributación vigentes, se demostrará la real aplicabilidad de la separación de resultados, antes y después de la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y 20.899.

#### **3.1.2.1 Contribuyentes acogidos a Régimen de Renta Atribuida y Parcialmente Integrado, artículos 14 letra A y 14 letra B de la LIR**

##### **a) Antes de Reforma Tributaria**

Antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y 20.899, no existían los regímenes de renta atribuida y parcialmente integrado, pero de igual forma debemos analizar la

aplicabilidad de la separación de resultados en un proceso de transformación de una sociedad de Personas que se transforma a sociedad Anónima o viceversa.

En esta situación el hecho contemplado por la norma legal del artículo 69 inciso 3° del Código Tributario no se da, ya que ambas sociedades siguen afectas al mismo impuesto general de Primera Categoría, determinando su base imponible de la misma manera, no siendo necesario efectuar un balance y declaraciones de impuesto de Primera Categoría y Fondo de Utilidades Tributables (FUT) a la fecha de la transformación, pudiendo la empresa continuar operando de la misma forma que lo venía haciendo con antelación, sin perjuicio del tratamiento tributario y de imputación que corresponde darle a los retiros y a los gastos rechazados de acuerdo al nuevo tipo de sociedad que subsiste producto de la transformación (sociedad de responsabilidad limitada), según las normas de los artículos 14 y 21 de la Ley de la Renta.

#### b) Después de Reforma Tributaria

Después de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, comenzó a regir un nuevo artículo 14 en la LIR, que establece un régimen de tributación sobre renta atribuida, y, otro, régimen de tributación parcialmente integrado. El mismo artículo establece la modalidad para optar a uno u otro régimen, lo que ya hemos señalado anteriormente. Sin embargo, el objetivo de este estudio es determinar si una sociedad que inicia un proceso de transformación de su tipo social, puede o no, en ese momento, optar a un régimen distinto al que estaba sometido con anterioridad a dicha reorganización empresarial.

Lo primero que se debe considerar es que el inciso 5° del artículo 14 de la LIR indica que: *“Los contribuyentes deberán mantenerse en el régimen de tributación que les corresponda, durante a lo menos cinco años comerciales consecutivos. Transcurrido dicho período, podrán cambiarse al régimen alternativo de este artículo, según corresponda, debiendo*

*mantenerse en el nuevo régimen por el que opten a lo menos durante cinco años comerciales consecutivos. En este último caso, los contribuyentes deberán ejercer la nueva opción dentro de los tres últimos meses del año comercial anterior a aquél en que ingresen al nuevo régimen, y así sucesivamente”.* En base a esta disposición, el contribuyente que opta por uno de los regímenes del artículo 14 de la LIR, estará obligado a mantener dicha tributación por cinco años comerciales consecutivos, independiente si fue objeto de una transformación.

Cabe recordar que uno de los requisitos de la transformación es que debe subsistir el contribuyente; esto significa que en un proceso de transformación el contribuyente es el mismo; no nace otro; es el mismo contribuyente, ahora transformado, quien optó por una de las formas de tributación que ofrece el artículo 14 y, en tal medida, debe respetar el plazo de cinco años comerciales consecutivos.

En el caso que el contribuyente deje de cumplir con los requisitos necesarios para mantenerse en él, si el incumplimiento se debe al tipo jurídico, se pueden distinguir dos situaciones:

- Contribuyente acogido al Régimen Atribuido: en este caso se debe abandonar el régimen a contar del mismo ejercicio en que se verifique el incumplimiento, debiendo dar aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del ejercicio comercial siguiente. Esto sucede cuando una Sociedad de Personas se transforma en una Sociedad Anónima.
- Contribuyente acogido al Régimen Parcialmente Integrado: no existe requisito que obligue a retirarse del régimen, razón por la cual deberá permanecer al menos 5 años en él, tal como se señaló anteriormente. En el caso que un contribuyente Sociedad Anónima se transforme en una Sociedad de Personas,

Por lo tanto, de acuerdo a lo analizado precedentemente, en ningún caso existe aplicabilidad de la norma establecida en el artículo 69 inciso tercero del Código tributario.

### **3.1.2.2 Contribuyentes acogidos a Tributación Simplificada, Artículo 14 Ter A) de la LIR**

#### **a) Antes de Reforma Tributaria**

La Ley de Impuesto a la Renta, antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y 20.899, señala que un contribuyente acogido al Régimen de Tributación simplificada deberá permanecer en éste, por tres años comerciales consecutivos, salvo que deje de cumplir con alguno de los requisitos para mantenerse en él. El mismo texto legal, en su artículo 14 Ter número 1, letra a) señalaba como requisito de ingreso ser un empresario individual o una empresa individual de responsabilidad limitada. Por lo tanto en un proceso de transformación, en que el contribuyente Empresario individual de responsabilidad limitada, cambia su personalidad jurídica, el contribuyente cambiará de régimen como consecuencia del incumplimiento de las condiciones y no porque la transformación en sí, le otorgue el derecho de optar a uno distinto. En este caso tal como lo señalaba la LIR, debía mantenerse en el régimen hasta el 31 de diciembre del año en que ocurría el incumplimiento, y a contar del 1 de enero del año siguiente quedaba sujeto a las normas comunes de la Ley de Impuesto a la Renta.

#### **b) Después de Reforma Tributaria**

Con las modificaciones realizadas al artículo 14 Ter, que actualmente es 14 Ter letra A, exige un un periodo de permanencia en el régimen simplificado de al menos 3 años comerciales consecutivos completos, pero si estamos frente a un proceso de transformación de sociedades en que se produce un incumplimiento respecto de los requisitos establecidos en el inciso 1° de la letra A, del artículo 14 ter, de la LIR, vale decir, que el contribuyente no sea del tipo jurídico indicado en dicha norma, se considerará que han abandonado el régimen

simplificado desde el 1° de enero del mismo año comercial del incumplimiento y se han incorporado al régimen establecido en la letra B), del artículo 14, de la LIR, a contar de igual fecha, debiendo dar aviso al Servicio de tal circunstancia entre el 1° de enero y 30 de abril del año calendario siguiente.

Por lo tanto, si el contribuyente en un proceso de transformación, dejaba de cumplir con alguno de los requisitos para mantenerse en él, cambiaba de régimen del artículo 14 ter ( antes de reforma) lo hacía a contar del 1° de enero del año comercial siguiente al incumplimiento, y en el caso del artículo 14 Ter letra A (después de reforma) el cambio se realiza a contar del 1° de enero del año en que incurre con el incumplimiento.

De acuerdo a lo analizado precedentemente, es posible demostrar que en el evento de que en el mismo ejercicio proceda a transformar su tipo social, no será procedente aplicar la separación de resultados que indica el artículo 69 del Código Tributario.

### **3.1.2.3 Contribuyentes acogidos a Renta Presunta, artículo 34 de la LIR.**

El nuevo artículo 34 de la LIR introducido por la Ley N° 20.780, regula aquellas actividades que podrán llevar un régimen de tributación en renta presunta, quedando limitadas para la actividad agrícola, transporte y minería.

El inciso cuarto del N° 1 del artículo 34, entre otros requisitos, señala: *“sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales”* .

Por lo tanto, en el caso que un contribuyente Sociedad de personas, acogido al régimen de renta presunta, se transforma en una sociedad anónima, ¿ se deriva algún efecto? ¿Procedería la aplicación de separación de resultados a que se refiere el artículo 69 del Código Tributario?

a) Antes de Reforma Tributaria

Antes de las modificaciones efectuadas por la ley 20.780 y 20.899, un claro ejemplo de este hecho podría ser que, una sociedad de responsabilidad limitada con un giro agrícola que tributa en base a renta presunta, se transforme en una sociedad anónima cerrada, pasando desde el mismo instante de su transformación a tributar en base a renta efectiva, por ello desde la fecha de la transformación y hasta el 31 del diciembre del mismo año, deberá determinar su utilidad tributaria en base a un sistema de contabilidad completa y aplicar por ello las normas de la ley de la renta y calcular su renta líquida imponible, conforme a lo establecido entre los artículo del 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y desde el primero de enero del año de la transformación y hasta la fecha de la misma transformación, el contribuyente deberá pagar sus impuestos en base a la proporción de la renta presunta que se debía aplicar a dicha fecha, por el bien agrícola al que se le debía aplicar esta presunción.

El artículo 69 del Código Tributario, en su inciso segundo y tercero, establece expresamente lo siguiente: "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o 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 de la Ley de la Renta, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

Cuando con motivo del cambio de giro, o de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio”.

En el caso que exista transformación y teniendo claro lo ya explicado, la transformación es una modificación simple, correspondiendo al mismo contribuyente con el mismo Rol Único Tributario (RUT), no se le aplicarán las normas del inciso 2º y 3º del artículo 69 del Código Tributario antes transcritos, relativos a dar aviso del término de giro.

Sin embargo, si le sería aplicable el inciso 3º del artículo 69 antes señalado en la evento que una sociedad anónima del giro por ejemplo agrícola, como contribuyente de primera categoría con contabilidad completa, se transformara en una sociedad de persona y cuya tributación fuera en renta presunta, en dicho caso, se debe hacer una separación de los resultados tributarios de la S.A. con contabilidad completa y la sociedad de persona en base a renta presunta, tal como lo obliga dicha norma y tal como fue explicado en el caso de transformación anterior.

#### b) Después de Reforma Tributaria

Después de Ley 20.780 y 20.899, podemos mencionar que de acuerdo a lo señalado en el inciso primero del N° 4 del artículo 34: *“Los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno*

*de los requisitos establecidos en este artículo, deban abandonar el régimen de renta presunta, lo harán a contar del primero de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, sujetándose en todo a las normas comunes de esta ley. En tal caso, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos, en la forma que establecen las normas referidas, o bien podrán optar por el régimen del artículo 14 ter letra A), siempre que cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición.”*

Pero de acuerdo a lo establecido en la Circular 49 del año 2016, se debe identificar el tipo de incumplimiento, y en el caso que se transgredan los requisitos señalados en el párrafo cuarto, del N°1, del artículo 34, de la LIR, es decir, tipo jurídico, como sucede en un proceso de transformación, se considerará que han abandonado el régimen desde el 1° de enero del año comercial del incumplimiento, y que se han incorporado al régimen de la letra B), del artículo 14, de la LIR, debiendo dar aviso entre el 1° de enero al 30 de abril del año comercial siguiente.

De acuerdo a lo señalado en los párrafos anteriores, es posible determinar que si bien antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y 20.899 procedía la separación de resultados en un proceso de transformación de sociedades, de acuerdo a lo establecido en Por lo tanto, no procederá la separación de resultados que establece el artículo 69 del Código Tributario, atendido a que el nuevo régimen lo asumirá a partir del 1° de enero del año del incumplimiento.

#### **3.1.2.4 Conclusión**

De acuerdo al análisis efectuado para cada uno de los Regímenes de Tributación Vigentes, es posible afirmar que en un proceso de Transformación de sociedades, no es aplicable la separación de Resultados que el legislador señala en el artículo 69 Inciso 3° del Código Tributario, ya que como se demostró, dicho proceso de reorganización no afectará los regímenes de tributación establecidos

en los artículos 14 A, 14 B, 14 ter y 34 de la LIR, razón por la cual permite concluir que no resulta aplicable la separación de resultados y que el legislador no tuvo la suficiente precaución, dejando vigente una normativa que es letra muerta.