



“EFECTO DEL CAMBIO VOLUNTARIO Y OBLIGATORIO DE RÉGIMEN DEL ART. 14 LETRA B AL RÉGIMEN DEL ART. 14 LETRA A DE LA LEY DE LA RENTA, FRENTE A UN PROCESO DE FUSIÓN POR CREACIÓN DE SOCIEDADES.”

Parte II

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

Alumno: Alicia Espinoza

Profesor Guía: Antonio Faundez Ugalde

Santiago, Marzo 2017

INDICE

Tabla de contenido

2.5 Problemática de registro y control frente a los contribuyentes.....	2
Introducción a la problemática	2
2.6 Problemática de registro y control frente al SII	3
Introducción a la problemática	3
Ámbito de la tributación en una Fusión Artículo 69 C.T.	4
Plazos de prescripción Artículo 59 C.T	5
Antecedentes a presentar por el contribuyente al dar aviso de Fusión	6
2.7 Fiscalización de una Fusión	7
Fiscalización de una Fusión.....	7
Medios de Fiscalización	8
Definición de Notificación y Citación.....	9
Definición de Liquidación.....	10
Definición de Giro.....	10
2.8 Caso Práctico.....	10
Datos del ejercicio.....	9
Notificación al contribuyente.....	11
Inconvenientes de la revisión por parte del SII.....	13

2.5 PROBLEMÁTICA DE REGISTRO Y CONTROL FRENTE A LOS CONTRIBUYENTES.

Recordemos que el problema que detectamos se va a generar al momento de una fusión por creación, en la cual dos o más contribuyentes, que se disuelven, hayan estado acogido al régimen Semi Integrado, del Art. 14 letra B) de la Ley de la Renta, y que posterior a la fusión la nueva sociedad opta por acogerse a las disposiciones del Art. 14 letra A) de la misma ley.

El problema se refiere principalmente al registro y control, en la empresa que se crea y continuadora, de las utilidades que se verán afectadas (RAI) con el impuesto único del Art. 38 bis N°2 al momento de la fusión, tal como lo dispone el párrafo final N°2 de la letra D) del Art.14 de la Ley de la Renta.

La ley no menciona dónde registrarán estas utilidades (RAI), sólo menciona la reclasificación de los saldos acumulados, de las sociedades que se disuelven, en los registros establecidos en las letras b) (FUF) y c) (REX) del número N°2 de la letra B) del Art. 14 de la Ley de la Renta. Así lo dispone el inciso segundo de la letra b) número N°1 de la letra D) del Art. 14 de la Ley de la Renta.

Por otro lado, el inciso primero de la letra b) número N°1 de la letra D) del Art. 14 de la Ley de la Renta, señala que el impuesto único del número 2 del art. 38 bis, se deberá incorporar en el registro Saldo Acumulado de Crédito (SAC).

Resumen de la Reclasificación:

Registros del Art.14 B)

RAI

FUF

REX

SAC

Impuesto único

Nº2 del Art. 38 bis



Registros del Art.14 A)

????

FUF

REX

SAC

En este capítulo vamos a desarrollar un caso práctico, de manera de evidenciar la problemática que se genera con la falta del control del RAI, de las sociedades que se disuelven, en la sociedad continuadora.

2.6 PROBLEMÁTICA DE REGISTRO Y CONTROL FRENTE AL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:

La problemática antes mencionada se va a generar cuando la Sociedad que se crea informe al Servicio de Impuestos Internos la fusión. Los contribuyentes deben poner en conocimiento del Servicio, las modificaciones importantes en el formulario de inicio de actividades (como por ejemplo, modificación de razón social, domicilio, cambio de giro, transformaciones, fusiones, divisiones etc.) Es así como en la Circular Nº 17 de 1995 se regulan las disposiciones legales y normas del Servicio de Impuestos internos sobre la actualización de la información de los contribuyentes y la Resolución Nº55 del 2003 instruye sobre la obligatoriedad de dar aviso de cambios de la información ya entregada al Servicio como es el caso de las fusiones. El contribuyente debe dar aviso en la Unidad del

Servicio de Impuestos Internos que corresponda a su jurisdicción, dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha de modificación de la información o datos, o a contar de la fecha de inscripción en el Registro de comercio en los casos que corresponda.

Finalmente y según lo señalado por el Servicio en la Circular N° 17 de 1995, y modificada en Circular N° 14 de 1996, el no dar aviso oportuno de una modificación a la identificación y caracterización de los contribuyentes, será sancionado con la multa señalada en el N°1 del artículo 97 del Código Tributario.

En el ámbito de la tributación: la principal regulación de la fusión está en el artículo 69 del Código Tributario. En un proceso de fusión de cualquier tipo, uno de los participantes cesará sus actividades, lo que significa que estará obligado a hacer término de giro según lo establecido en el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario, el cual señala que toda persona, natural o jurídica está obligada a hacer término de giro cuando ponga fin a su giro comercial o industrial o cese sus actividades y que por esta razón deje de estar afecto a impuestos. Dicho término de giro debe ser informado por el contribuyente al Servicio dentro de los dos meses siguientes al cese de sus actividades.

Según lo señalado en el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, frente a un proceso de fusión de sociedades, la sociedad que se disuelve está obligada a dar término de giro. Sin embargo no será necesario hacer término de giro, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo, o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se hace responsable solidariamente 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.

Plazos de prescripción: En el artículo 59 del Código Tributario, se determinan plazos de prescripción. Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá del plazo de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición, para alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63 Código Tributario, liquidar o formular giros. El plazo señalado en el inciso anterior será de doce meses, en los siguientes casos:

- a) Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia.
- b) Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales.
- c) Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial.
- d) Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.

No se aplicarán los plazos referidos en los incisos precedentes en los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera ni en aquéllos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161.

El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contado desde la fecha de la solicitud, para fiscalizar y resolver las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas.

Antecedentes que debe presentar el contribuyente al dar aviso de fusión:

- Debe presentar el Formulario N° 3239, y en el caso de una fusión por creación se debe marcar la opción **Fusión de Sociedades**, indicar el RUT y razón social de las sociedades que se fusionan y de la que se resulta de la fusión. Acompañar con el formulario 4415 “RUT inicio de actividades” para la sociedad que se crea.
- Escritura pública autorizada ante Notario, publicada en el Diario Oficial e inscrita en el Registro de Comercio, insertada en ella la cláusula de responsabilidad la nueva sociedad responde por las obligaciones tributarias de las que se fusionaron indicada en el inciso segundo del Art. 69 del Código Tributario, si no existiese esta cláusula las sociedades fusionadas deben presentar Término de Giro de acuerdo a lo establecido en artículo 69 de Código Tributario.
- Las sociedades que desaparecen deben presentar balance de Término de Giro por el período comprendido entre el 01 de enero del año de la fusión y la fecha de ésta.
- RUT de la sociedad que desaparece.

- Hojas sin timbrar y documentos sin utilizar para su destrucción.

Cabe destacar que según lo que establece la Circular N°17 de 1995 califica a la fusión como una operación de carácter compleja que requiere un examen más detallado de la documentación.

En el caso de una fusión por creación una vez presentados los formularios N° 3239 y N° 4415 y los antecedentes antes mencionados el funcionario del Servicio que recibe dichos documentos los revisará sin dar detalle en una primera instancia administrativa con el fin de verificar que estén completos. De ser así, el legajo pasará a examen de fiscalización, instancia que procesará el caso.

2.7.- Fiscalización:

Proceso que comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos. En el caso de una fusión por creación el legajo entregado en primera instancia pasa a examen de fiscalización, cuyo informe deberá ser entregado en un plazo de cinco días a menos que el contribuyente deba completar ampliar lo presentado, en cuyo caso los plazos regirán desde que sean entregados todos los documentos requeridos. Por lo tanto para determinar el inicio de la fiscalización, se deberá considerar desde el día que el funcionario encargado recepcione el legajo completo. Recepcionada la documentación el funcionario del Servicio procederá a asignar RUT a la nueva sociedad y se registra en la base de datos de la autoridad administrativa con la siguiente glosa, **FUSION DE RUT XX.XXX.XXX-X sujetos a revisión**. “Deberá entregar documentos timbrados sin uso de dichas sociedades a destruir”, respecto de las sociedades

que desaparecen el funcionario a cargo ingresará en la base de datos del Servicio la siguiente observación “**FUSIONADA EN RUT XX.XXX.XXX-X**”.

Posteriormente, el formulario N°3239, original y copia se certificará lo siguiente “SE TOMÓ CONOCIMIENTO, excedentes de documentos timbrados destruir en.....plazo de 30 días”. Las sociedades que desaparecen serán bloqueadas por término de giro.

Para esto, el SII está autorizado por ley para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción que tiene, y revisar cualquier deficiencia en su declaración, con el objetivo de liquidar un impuesto y girar los tributos correspondientes.

Medios de Fiscalización:

Procesos masivos: Corresponden a los planes que enfrentan a un número significativo de contribuyentes, a través de procesos más estructurados de atención y fiscalización, uniforme a lo largo del país, con objeto de lograr eficiencia y efectividad en la fiscalización. Ejemplo de ellos son la Operación IVA y la Operación Renta.

Procesos selectivos: Corresponden a los planes orientados a actividades económicas o grupos de contribuyentes específicos, que muestran un incumplimiento mayor. Bajo este contexto se encuentran los Cambios de Sujeto de IVA, Revisión de Devolución de IVA Exportadores, las Auditorías Tributarias, etc.

La auditoría tributaria constituye una actividad permanente de fiscalización. Esta consiste en verificar la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentación de los contribuyentes. En el desarrollo de una

auditoría tributaria pueden ocurrir todas o algunas de las siguientes actuaciones tributarias que se identifican y se explican a continuación,

1.- Notificación: Es la primera instancia en que el Servicio le comunica al contribuyente que se hará una revisión de sus antecedentes solicitándole la documentación necesaria. Las notificaciones deben efectuarse de acuerdo a los artículos 11 al 14 del Código Tributario. Se debe tener presente que en las auditorías tributarias, el contribuyente tiene la obligación de poner a disposición del Servicio, la información que este requiera.

2.- Citación: La Citación es una comunicación en que el SII solicita al contribuyente que presente, confirme, aclare, modifique o rectifique su declaración objeto de la revisión, cuyo trámite no es obligatorio en todos los casos de auditoría, sólo en las situaciones que el Código Tributario la disponga en forma obligatoria. El contribuyente tiene el plazo de un mes prorrogable, por una sola vez, hasta por un mes, para presentar su respuesta. El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.

El Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado dicho funcionario podrá ampliar este plazo, por una sola vez, hasta por un mes. Esta facultad podrá ser delegada en otros jefes de las respectivas oficinas.

La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 4° del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella.

3.- Liquidación: La liquidación es la determinación de impuestos adeudados hecha por el Servicio, que considera el valor neto, reajustes, intereses y multas. Se emite y notifica al contribuyente una vez que se han cumplido los trámites previos. (Citación y/o Tasación), dejando establecido que se agotaron todas las instancias para requerir antecedentes del contribuyente.

En el caso de no estar de acuerdo con la liquidación, puede acogerse a la instancia de Revisión Administrativa Voluntaria (15 días según Ley N°19.880) o reclamar ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente a su jurisdicción, dentro de 90 días hábiles, contados desde la notificación de la liquidación. Para ello, debe presentar junto a su reclamo el formulario 3314.

4.- Giro: El giro es una orden de pago de impuestos y/o intereses y multas, que emite y notifica el SII al contribuyente, remitiendo copia al Servicio de Tesorería, organismo encargado de efectuar los cobros respectivos.

2.8.- Caso práctico:

El SII inicio un proceso de fiscalización al contribuyente **A1 Limitada**, Sociedad que se constituye debido a una fusión por creación, en la cual las sociedades B1 Limitada y B2 Limitada desaparecen, en este proceso requirió de acuerdo al artículo 59 del Código Tributario, los siguientes antecedentes por revisión de un proceso de reorganización empresarial:

- Escritura pública autorizada ante Notario, publicada en el Diario Oficial e inscrita en el Registro de Comercio, y en ella la cláusula de responsabilidad de la nueva sociedad responde por las obligaciones tributarias.
- Presentar balance de Término de Giro por el período comprendido entre el 01 de enero del año de la fusión y la fecha de ésta.
- RLI, CPT, Registro de Rentas Empresariales del Régimen de Renta Semi Integrado en hoja foliada y timbrada de la Sociedades que desaparecen.
- Balance de 8 columnas de la nueva sociedad.
- RLI, CPT y Registro de Rentas Empresariales del Régimen de Renta Atribuida en hoja foliada y timbrada de la Sociedad.

Se adjunta la notificación:

DIRECCIÓN REGIONAL

NOTIFICACION Nº 774

GRANDES CONTRIBUYENTES

FOLIO: 569

PROGRAMA: Fusión de empresas

HCA. Nº: 9

REF: Requiere antecedentes de Reorganización empresarial.

Santiago, 15 de marzo de 2018

SEÑOR(ES): A1 Limitada

RUT: 91.000.337-0

DOMICILIO: Avda. El bosque Norte 0171

COMUNA: Las Condes

DOMICILIO POSTAL:

GIRO O ACTIVIDAD: Servicios

REPRESENT. LEGAL: Ricardo Martínez

RUT: 13.200.650-7

Sr. Contribuyente, el presente requerimiento de antecedentes se efectúa en el marco de una fiscalización del correcto cumplimiento de un proceso de reorganización empresarial, correspondiente al año tributario 2018, como parte del programa denominado Fusión de empresas, cuyo alcance está referido a determinar que el contribuyente haya aplicado las disposiciones establecidas en el n°4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

El Funcionario bajo cuya responsabilidad se tramitará el presente proceso de revisión es el fiscalizador Sr.(a) Leticia Castillo, perteneciente al GRUPO N° 7 de Grandes Empresas del DEPARTAMENTO DE FISCALIZACIÓN de la citada Unidad / Dirección Regional.

De conformidad a lo dispuesto en el Artículo 35 y 60 del Código Tributario, siendo las 10:00 horas, se notifica a usted que hasta el día 15 de abril de 2018] deberá presentar la documentación que se indica a continuación, para la fiscalización de:

Escritura pública autorizada ante Notario, publicada en el Diario Oficial e inscrita en el Registro de Comercio, y en ella la cláusula de responsabilidad de la nueva sociedad responde por las obligaciones tributarias.	Período	01.01.2017 al 31.12.2017
Balance de Término de Giro a la fecha de fusión.	Período	01.01.2017 al 31.12.2017
RLI, CPT, Registro de Rentas Empresariales del Régimen de Renta Semi Integrado en hoja foliada y timbrada. (Sociedad que desaparece)	Período	01.01.2017 al 31.12.2017
Balance de 8 columnas de la nueva Sociedad	Período	01.01.2017 al 31.12.2017
RLI, CPT y Registro de Rentas Empresariales del Régimen de Renta Atribuida en hoja foliada y timbrada de la Sociedad.	Período	01.01.2017 al 31.12.2017

De conformidad con lo establecido en el artículo 59 del Código Tributario, el plazo para citar, liquidar o girar se contará desde la fecha de la certificación de haberse presentado la totalidad de la documentación requerida. Se hace presente que, en cualquier momento, si Ud. desea conocer su situación tributaria o el estado de tramitación del respectivo procedimiento, así como el funcionario responsable, se le ruega concurrir a la Dirección Regional correspondiente a su domicilio, ubicada en Amunátegui 66, 2 piso, Santiago, o enviar sus consultas a la siguiente dirección de correo electrónico: leticia.castillo@sii.cl. De conformidad con el artículo 8° bis N°6 del Código Tributario, tendrá derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados a este Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados. En caso que los documentos se encuentren acompañados al Servicio de Impuestos Internos, deberá acompañar la correspondiente acta de recepción de documentos.

TIPO DE NOTIFICACIÓN:

<input type="checkbox"/> Personal en su domicilio	<input type="checkbox"/> Personal en otro domicilio
<input type="checkbox"/> Por carta certificada en su Domicilio Postal	<input type="checkbox"/> Por carta certificada en su domicilio
<input type="checkbox"/> Por cédula en la persona de	C.I. N°.....
<input type="checkbox"/> Por cédula dejada en el domicilio señalado	

Nombre y firma del contribuyente,
Representante legal o persona adulta

Nombre, firma y timbre del funcionario

Fono:
E-
mail:

Distribución:

- Contribuyente
- Carpeta (expediente)

2.8 INCONVENIENTES DE LA REVISIÓN POR PARTE DEL SERVICIO:

Iniciado el proceso de auditoría el ente fiscalizador se encontró con los siguientes antecedentes:

Al revisar el registro SAC del contribuyente A1 Limitada se encuentra con los siguientes inconvenientes:

- Dichos créditos que se imputarán contra los impuestos finales, y que además contiene el crédito del impuesto del 35% del artículo 38 bis de la LIR pagado; según lo que establece el legislador.

Por lo tanto según el legislador las utilidades, que se afectaron con el impuesto del 35% del artículo 38 bis, quedarán pendiente de tributación con los impuestos finales. Al reclasificar los registros debido a la fusión y de acuerdo al número 4 de la letra A del artículo 14, ¿Dónde controlará el Servicio su registro en la Sociedad A1 Limitada si dichas utilidades, gravadas con impuesto del 35%, sigue pendiente de tributación con los impuestos finales?

- Debido a lo formulado anteriormente el contribuyente no tiene instrucciones por parte del legislador de donde va a registrar y controlar dichas utilidades (RAI de las sociedades disueltas).
- Como consecuencia de lo anterior el Servicio tampoco podrá identificar y controlar el registro del RAI, ya que el legislador no lo establece. Por lo cual dependerá de la contabilidad financiera para poder determinar dichas utilidades. Finalmente los registros tributarios no serán lo suficientemente claros para resolver la problemática del registro y control del RAI.