



“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 I

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

Alumno: Ricardo Martínez Arancibia

Profesor Guía: Antonio Faundez Ugalde

Santiago, Marzo 2017

INDICE

Tabla de contenido

Introducción.....	3
Planteamiento del problema	4
Hipótesis de trabajo de esta tesis	4
Bibliografía	5
Metodología	5
Marco Teórico.....	6
2.1 Aspectos Generales de la Reforma tributaria Ley 20.780 y Ley 20.899.....	6
Se introduce un nuevo régimen tributario	6
2.2 Regímenes de tributación del Art. 14 A) y B) de la LIR	9
Art. 14 letra A) Sistema Renta Atribuida	10
Rentas atribuidas propias (RAP).....	12
Diferencias entre depreciación normal y acelerada (FUF)	14
Rentas exentas (REX)	14
Saldo Acumulado de Créditos (SAC)	15
Art. 14 letra B) Sistema de Renta Semi integrado	16
Rentas Afectas al IGC o IA (RAI)	18
Diferencias entre depreciación normal y acelerada (FUF)	18
Rentas exentas (REX)	18
Saldo Acumulado de Créditos (SAC)	19
2.3 Normas de Armonización	21
Fusión por creación	22
Efectos	23
2.4 Concepto de Fusión	24
Definición de Fusión según Art. 99 de Ley 18046 de Sociedades Anónimas ..	24
Clases de Fusión	25
2.5 Problemática de registro y control frente a los contribuyentes.....	26
Introducción a la problemática	26

INTRODUCCIÓN

Los nuevos regímenes de tributación establecidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, se basan en principios diferentes para definir la oportunidad en que deben gravarse, con los impuestos finales, las rentas o cantidades obtenidas por la empresa.

Dada esta situación, y con el objeto 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, el legislador ha establecido normas que buscan armonizar dichos cambios, regulando en la letra D), del artículo 14 de la LIR, los efectos que se producen en los cambios de regímenes de tributación.

Una de las situaciones, en donde se aplican las normas de armonización, corresponde a las fusiones por creación, principalmente cuando la sociedad disuelta haya estado sujeta a las disposiciones del Artículo 14 letra B), y cuando la sociedad que se constituye se sujeta a las disposiciones del Artículo 14 letra A) de la LIR.

Cuando suceda esto, el párrafo final del N°2 de la letra D) del Art. 14 de la L.I.R., establece que se deberá aplicar lo dispuesto en el número 2 del Artículo 38 bis de la LIR, gravando las rentas que se determinan conforme a lo dispuesto en esta norma con el impuesto de 35%, en carácter de único, el cual se deberá incorporar al saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d) del número 4, de la letra A) del Art. 14, es decir, al registro SAC.

La misma norma establece una reclasificación de las rentas acumuladas, de la sociedad disuelta, en los registros de la nueva sociedad que se crea.

Sin embargo, la ley nada establece en donde se va a reclasificar y controlar las rentas que se vean afectadas con dicho impuesto único del número 2 del artículo 38 bis de la LIR, y a su vez nada asegura que cuando se vayan a retirar dichas utilidades, y se graven con los impuestos finales, tengan como crédito el mismo impuesto único pagado, ya que se tendrán que regir por las normas de prelación que indica la ley para el registro SAC, y que almacenará créditos de distinto origen.

A partir del planteamiento del problema formulado precedentemente la hipótesis de trabajo de esta tesis consiste en que producto de la recalificación de los registros al pasar de 14 letra B) a 14 letra A) debido a una fusión por creación, existiría ambigüedad de cómo registrar y controlar las rentas gravadas con el impuesto único del número 2 del artículo 38 bis, y su debida imputación como crédito contra los impuestos finales, al momento de ser retirados, remesados o distribuidos.

En atención a lo señalado precedentemente los objetivos de esta tesis serán reconducidos primero a determinar un marco teórico en relación a la normativa vigente del Art. 14 letras A), B) y D) de la LIR, siguiendo con un análisis de la problemática mencionada anteriormente, y poniendo énfasis en ejemplos prácticos, para finalizar con algunas sugerencias de solución.

Actualmente en relación al planteamiento del problema que se ha señalado, no existe en Chile ningún autor o doctrina que plantee una solución al problema esbozado anteriormente, solo existen algunos autores que se han referido a los

efectos tributarios que derivan de las fusiones de empresas por reorganización empresarial, como es el caso del libro “Reorganización Empresarial” cuyo autor es el Profesor Antonio Faúndez Ugalde, otro libro a mencionar es “ Fusión, Transformación, y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios ” del autor Ricardo Hernández, cabe mencionar también el libro “Las Sociedades y su tributación en la Ley de Impuesto a la Renta” de los autores Evelyn Moenne-Loccoz y Alejandro Vera, se hace mención a la publicación en la Revista de Estudios Tributarios N° 6 del año 2012, en la cual aparece el artículo titulado “Efectos Tributarios de las Fusiones Propias”, realizado por el Profesor Harry Ibaceta Rivera.

Sin embargo, recientemente se publicó un libro de la Editorial Edig, sobre los “Nuevos regímenes tributarios” del autor Vicente Salort, pero tampoco trata el problema planteado, es por eso que creemos que nuestra tesis es innovadora en el planteamiento del problema que se ha formulado.

La metodología que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un análisis teórico y práctico de las normas que se desprenden de la Ley N° 20.780 de 2014 y de la Ley 20.899 de 2016, sobre el tratamiento general de regímenes del artículo 14 A) y B) de la LIR, como también las normas de armonización regulados por la letra D) del mismo artículo, principalmente cuando existe un cambio de régimen del Art. 14 B) a uno del Art. 14 A), en un proceso de fusión por creación.

MARCO TEÓRICO

2.1 ASPECTOS GENERALES DE LA REFORMA TRIBUTARIA LEY 20.780 Y 20.899. HISTORIA DE LA LEY.

El 2 de abril del 2014 la Presidenta de la República Michelle Bachelet Jeria, ingresa a la Cámara de Diputados el proyecto de ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta que imperaba en Chile.

El proyecto inicial proponía un sistema tributario integrado único, con una tributación final en forma inmediata al determinar sus utilidades al término del año comercial, sin importar los retiros o distribuciones que se hagan. Régimen que comenzaría a operar a partir del 01 de enero del 2017, esto es en el año tributario 2018.

En primer lugar, se eleva, en forma gradual, la tasa del impuesto a las empresas del actual 20%, a un 25% (21.0% el 2014; 22,5% el 2015; 24% el 2016, y 25% a partir del 2017). Este impuesto seguirá operando como un anticipo de los impuestos personales, manteniéndose así la integración de impuestos entre empresas y personas.

En segundo lugar, los dueños de las empresas deberán tributar por la totalidad de las utilidades de sus empresas y no sólo sobre las utilidades que retiran. El sistema operará en base devengada, denominado Renta Atribuida. De esta forma se termina con el actual mecanismo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

1

¹ Boletín N° 9290-05 Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Trámite inicial, ingreso del proyecto.

A su vez, se intenta ajustar el cambio vía disminución de la tasa máxima marginal de los impuestos personales de un 40% al 35%, logrando con esto una equidad tributaria horizontal.

Sin embargo, mantener un sólo sistema de tributación lo hacía tremendamente impracticable, y de todos los sectores empresariales, educacionales y políticos, se proponía un estudio más acabado del tema e introducir un sistema alternativo al de Renta Atribuida, es así como se suscribe un protocolo de acuerdo.

El protocolo de acuerdo, entre otras modificaciones, introduce un nuevo régimen tributario, para convivir con el de Renta Atribuida que proponía el proyecto inicial.

Por lo tanto, existirán dos sistemas de tributación; uno general el Régimen Integrado de Renta Atribuida, con tasa de primera categoría del 25% e impuesto final del global complementario con tasa marginal del 0% al 35% y adicional con tasa fija del 35%; y otro opcional el Régimen Parcialmente Integrado, con tasa de primera categoría del 27% e impuesto final del global complementario con tasa marginal del 0% al 35% y adicional con tasa fija del 35%.

Quizás lo que más diferencia a ambos sistemas es que, el primero tiene una imputación del impuesto de primera categoría de un 100% en contra los impuestos finales, en cambio el segundo sistema sólo podrá imputarse un 65% como crédito, esto último con excepción de los propietarios que residan en países con quien Chile posee Convenios para evitar doble tributación.

2

² 8 de julio del 2014 se suscribió un Protocolo de Acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y la Comisión de Hacienda del Senado.

Producto de las conversaciones en el protocolo de acuerdo, surgen una serie de indicaciones que vienen a modificar en varios aspectos el proyecto inicial de Reforma Tributaria.

Para nuestro análisis, lo más importante es el establecimiento de dos sistemas de impuesto a la renta: Sistema de Renta Atribuida y Sistema Parcialmente Integrado.

Con estas indicaciones finalmente el 29/09/2014 se promulga la Ley 20.780, dando el punto de partida del gran Proyecto de Reforma Tributaria, impulsada por el gobierno hace unos seis meses, y que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Entrada en vigencia de la Ley 20.780 las críticas no se detuvieron, principalmente por los sistemas de tributación de las empresas y sus propietarios, y por la cantidad excesiva de registros en cada uno de los regímenes.

En efecto, era impracticable un sistema de renta atribuida en un holding de empresas, en donde la atribución de las rentas pasaría por muchas empresas antes de llegar a una persona natural, y finalmente se gatillan los impuestos finales.

Otra crítica fue la gran cantidad de registros que involucraba cada uno de los regímenes, y que vuelve más complejo el cumplimiento tributario.

3

³ 9 de Agosto del 2014 se presentan una serie de indicaciones al proyecto de RT inicial

Debido a estas críticas, se llega a un acuerdo para simplificar la Ley 20.780, y hacerle algunas modificaciones y adecuaciones con el fin de que el cumplimiento tributario sea más simple, pero sin perder la esencia de los sistemas de tributación.

Es así como el 8 de febrero del 2016 nace la Ley 20.899, cuyo principal objetivo es limitar el sistema de tributación de Renta Atribuida sólo para algunos y disminuir la cantidad de registros, entre otras normas.

2.2 REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN DEL ART. 14 LETRA “A” Y “B” DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

Finalmente la Ley de la Renta, que comienza a regir el 01 de enero del 2017, incorpora los siguientes sistemas de tributación de las empresas y sus propietarios:

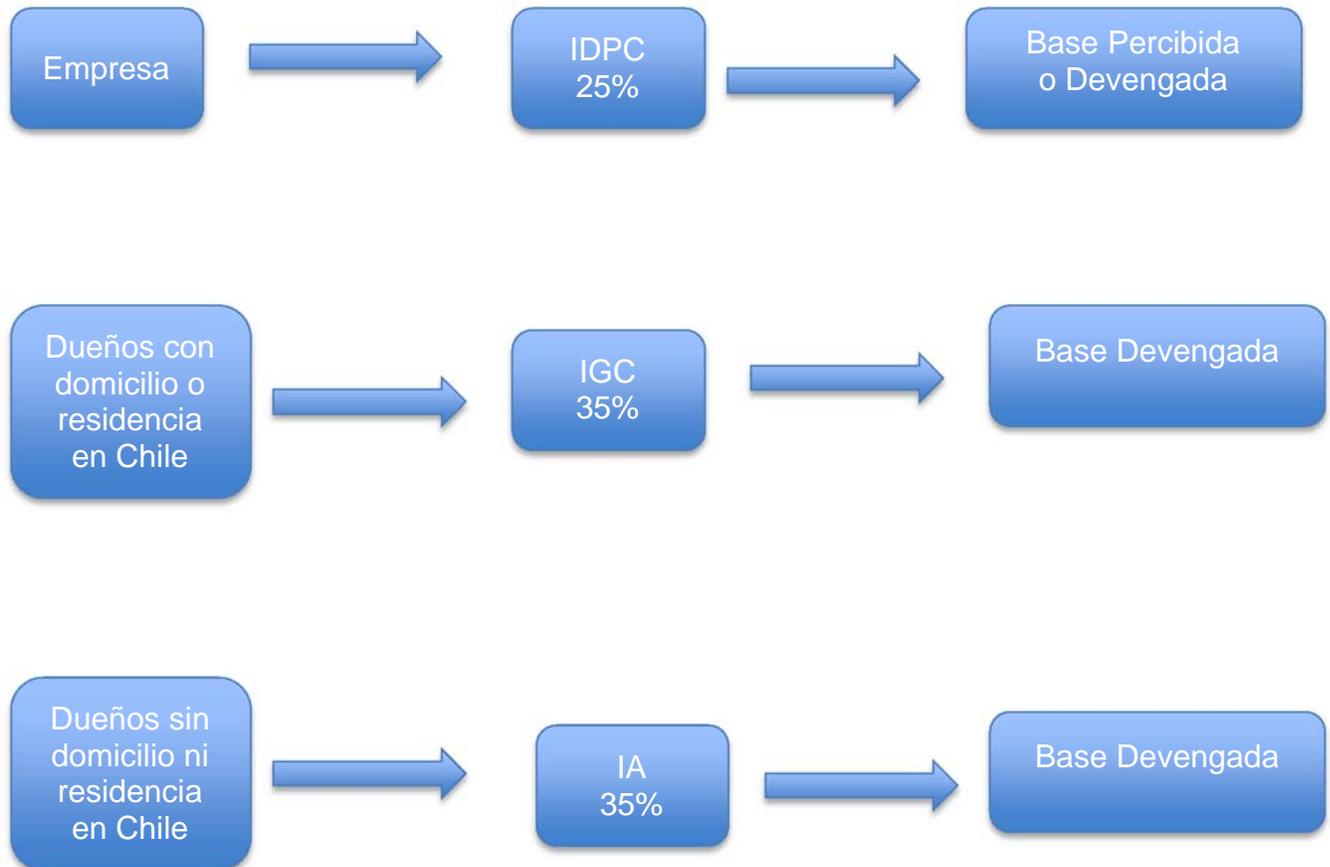
- ✓ Art. 14 letra A) Sistema de Renta Atribuida o de imputación total de créditos
- ✓ Art. 14 letra B) Sistema de Renta Semi integrado o de imputación parcial de créditos.
- ✓ Art. 14 ter Sistema de Tributación simplificada para PYME
- ✓ Art. 34 Sistema de Renta Presunta.

Nuestro análisis se concentrará en los sistemas de tributación del Art. 14 de la Ley de la Renta.

Art. 14 A) Sistema de Renta Atribuida o de imputación total de créditos.

Este sistema determina una tributación a nivel de empresa de un impuesto de primera categoría del 25%, el cual será imputado en su totalidad contra los impuestos finales, global complementario o adicional.

Por su lado, los propietarios de este tipo de empresas tributarán con los impuestos finales en base a devengado, ya que el sistema obliga cada año atribuir las utilidades a sus sueños, sin la posibilidad de postergar su tributación.



4

El Sistema de Renta Atribuida está diseñado para los siguientes contribuyentes:

- ✓ Empresario individual.
- ✓ Empresario individual de responsabilidad limitada.
- ✓ Comunidades.

⁴ En este régimen el IDPC pagado por la empresa será un crédito en un 100% contra los impuestos finales, global complementario y adicional.

- ✓ Sociedades de personas, con socios personas naturales con domicilio o residencia en Chile o socios sin domicilio ni residencia en Chile.
- ✓ Sociedades por acciones.
- ✓ Contribuyentes del Art.58 N°1 de la Ley de la Renta

La característica más importante de este régimen radica en el concepto de Renta Atribuida, para lo cual la ley modificó, a contar del 01 de enero del 2017, el concepto de renta.

En efecto, el concepto de renta incluye a “ 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 que sea su naturaleza, origen o denominación.

Es un concepto restringido exclusivamente en el ámbito tributario y principalmente para la aplicación de los impuestos finales, global complementario y adicional.

La ley define dos tipos de rentas atribuidas, una es la renta atribuida propia y la otra es la renta atribuida de terceros.

Rentas atribuidas propias, son aquellas rentas o cantidades percibidas o devengadas por la propia empresa.

Rentas atribuidas de terceros, son aquellas rentas que le hubieren sido atribuidas a la empresa, atendido su carácter de propietaria, comunera, socia o accionista de otra empresa sujeta al número 1.-, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, o se encuentren acogidas a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR.

Para los efectos de determinar la forma de atribuir las rentas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, se estará a lo que ellos hayan acordado, en el respectivo contrato social o en los estatutos de la sociedad, y que debidamente hayan informado al S.I.I., o a falta de este acuerdo la atribución será en la proporción en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad.

Para el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, y con el objeto de mantener un 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 tales retiros, remesas o distribuciones se afectan con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho, se establece, a partir del 01 de enero del 2017, la obligación para estos contribuyentes de efectuar y mantener los siguientes registros.

- ✓ Renta atribuidas propias (RAP)
- ✓ Fondo de Utilidades Financieras (FUF)
- ✓ Rentas exentas (REX)
- ✓ Saldo acumulado de créditos (SAC)

Rentas Atribuidas Propias (RAP)

En este registro, los contribuyentes deberán efectuar las siguientes anotaciones:

1. Rentas propias que deben ser atribuidas: Estas sumas se anotarán al término del año comercial respectivo, incluyendo.
 - a. El saldo positivo de la RLI según los artículos 29 al 33 de la LIR.
 - b. Las rentas o cantidades afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, percibidas por la empresa a título de retiros o distribuciones.
 - c. Las rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentren exentas del IDPC.
 - d. Otras cantidades percibidas o devengadas por la propia empresa durante el año comercial respectivo, que no haya formado parte de la RLI o de las rentas exentas del IDPC, pero que igualmente se encuentren gravadas con IGC o IA, según corresponda.

La sumatoria de estas rentas o cantidades, conforman la renta generada u obtenida por la propia empresa durante el año comercial respectivo, y la que debe ser atribuida a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas.

2. Al término del año comercial respectivo, se deberá rebajar de este registro, siguiendo el orden cronológico en que hayan sido pagadas durante dicho año, las cantidades a que se refiere el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR.

Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF)

Los contribuyentes que apliquen el régimen de depreciación acelerada a que se

refiere el N° 5 y/o 5 bis del artículo 31 la LIR, sólo considerarán dicha depreciación para los efectos de la primera categoría. Por lo tanto, 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.

Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, según corresponda:

1. Las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por el contribuyente, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.
2. Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

Es importante señalar, que previo a incorporar dichas cantidades al registro, deberán deducirse, al término del año comercial respectivo los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a cada una de estas rentas o cantidades, según lo establecido en la letra e), del N° 1, del artículo 33 de la LIR.

En este registro deberá incorporarse como remanente inicial al 1° de enero de 2017, las rentas acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUNT, clasificando las rentas de acuerdo a su naturaleza.

Saldo Acumulado de Créditos (SAC)

Este registro tiene por objeto llevar un control de los créditos por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y/o los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.

Se hace presente que, en ningún caso formará parte de los créditos que se controlan en este registro, el IDPC correspondiente a la RLI del ejercicio, por cuanto, dicho impuesto se imputará como crédito contra el IGC o IA, según corresponda, que se determine en el mismo ejercicio sobre la renta que se atribuye a los propietarios, comuneros, socios o accionistas respectivos.

Ahora bien, el saldo acumulado de créditos podrá estar conformado, según proceda, de aquellos créditos generados a partir del 1° de enero de 2017 en adelante, como también de aquellos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 provenientes de los créditos acumulados en el registro del Fondo de Utilidades Tributables.

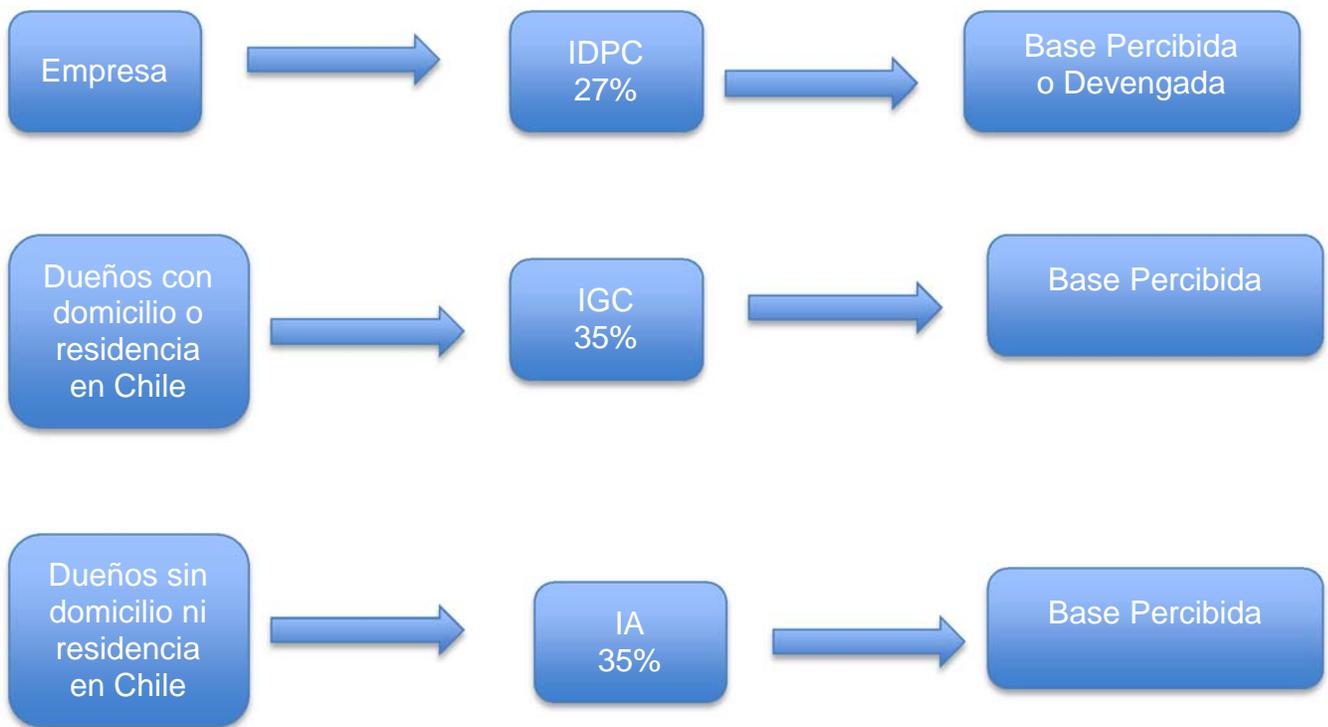
5

⁵ El formato y operatividad de estos registros se encuentra en la Resolución Ex. SII N°130 del 31 de diciembre del 2016.

Art. 14 B) Sistema de Renta Semi integrado o de imputación parcial de créditos.

Este sistema determina una tributación a nivel de empresa de un impuesto de primera categoría del 27%, el cual será imputado en su totalidad contra los impuestos finales, global complementario o adicional, pero con la obligación de restituir el 35% del mismo.

Por su lado, los propietarios de este tipo de empresas tributarán con los impuestos finales en base percibida, ya que el sistema exige una tributación sólo en base a los retiros o distribución de utilidades.



6

⁶ En este régimen el IDPC pagado por la empresa será un crédito en un 65% contra los impuestos finales, global complementario y adicional, pero en un 100% para los contribuyentes que residan en un país que tengan un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional.

El Sistema de Renta Semi integrado está diseñado para los siguientes contribuyentes:

- ✓ Empresario individual.
- ✓ Empresario individual de responsabilidad limitada.
- ✓ Comunidades.
- ✓ Sociedades de personas.
- ✓ Sociedades por acciones.
- ✓ Contribuyentes del Art.58 N°1 de la Ley de la Renta.
- ✓ Sociedades anónimas
- ✓ Sociedades comanditas por acciones.

Para el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, y con el objeto de mantener un 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 tales retiros, remesas o distribuciones se afectan con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho, se establece la obligación para estos contribuyentes de efectuar y mantener los siguientes registros.

- ✓ Rentas afectas a impuestos (RAI)
- ✓ Fondo de Utilidades Financieras (FUF)
- ✓ Rentas exentas (REX)
- ✓ Saldo acumulado de créditos (SAC)

Rentas o cantidades Afectas al IGC o IA (RAI)

En este registro se anotarán todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representan un incremento del capital propio tributario en ésta, y que en caso de ser efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con IDPC, IGC o IA, según corresponda.

De esta manera, el saldo de este registro, corresponde a cantidades que forman parte del capital propio tributario y exceden de la suma del capital aportado a la empresa, y de todas aquellas cantidades acumuladas o retenidas que no deben afectarse con impuesto al momento de su retiro, remesa o distribución.

La determinación de estas cantidades se efectuará anualmente, al término de cada ejercicio comercial, considerando los saldos de las cantidades que la norma señala a esa fecha.

Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF)

Los contribuyentes que apliquen el régimen de depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 y/o 5 bis del artículo 31 de la LIR, solo considerarán dicha depreciación para los efectos de la determinación de la Renta Líquida de la Primera Categoría. Por lo tanto, 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.

Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, según corresponda:

3. Las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas directamente por el contribuyente, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.
4. Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

Es importante señalar, que previo a incorporar dichas cantidades al registro, deberán deducirse, al término del año comercial respectivo los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a cada una de estas rentas o cantidades, según lo establecido en la letra e), del N° 1, del artículo 33 de la LIR.

En este registro deberá incorporarse como remanente inicial al 1° de enero de 2017, las rentas acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUNT, clasificando las rentas de acuerdo a su naturaleza.

Saldo Acumulado de Créditos (SAC)

Este registro tiene por objeto llevar un control de los saldos totales de crédito por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo primero del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR.

En el caso que el contribuyente, mantenga al 31 de diciembre de 2016 utilidades

acumuladas en el registro FUT, las cuales tengan derecho al crédito por IDPC, tales créditos deberán incorporarse a este registro SAC, como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017.

Además, en este registro también se incorpora el saldo de créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables directamente a los IGC o IA conforme a los artículos 41 A y 41 C de la LIR, como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017.

Conforme a lo señalado precedentemente, los contribuyentes mantendrán en el registro SAC créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016 y créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, los cuales deberán ser controlados en forma separada.

La suma total del SAC en este registro originado a contar del 1° de enero de 2017, está compuesta por dos clases de créditos, la primera corresponde al saldo de los créditos no sujetos a la obligación de restitución que establece el párrafo final del N° 3, del artículo 56 y el párrafo 3°, del artículo 63, ambos de la LIR, y la segunda, a créditos que están sujetos a dicha obligación, los que deberán controlarse separadamente en este registro.

7

⁷ El formato y operatividad de estos registros se encuentra en la Resolución Ex. SII N°130 del 31 de diciembre del 2016.

2.3 NORMAS DE ARMONIZACIÓN FRENTE A CAMBIOS DE REGIMENES FRENTE A UN PROCESO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL LETRA D) DEL ART. 14 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

Una vez que los contribuyentes hayan ejercido la opción por uno de los regímenes establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, o bien, cuando por defecto se encuentren sujetos a uno de esos regímenes de tributación, este deberá permanecer en el régimen general respectivo durante un período de a lo menos 5 años comerciales consecutivos.

Transcurrido dicho período, el contribuyente se podrá cambiar al régimen general alternativo (artículo 14 letra A, o letra B, según corresponda), debiendo para tal efecto cumplir con los requisitos y formalidades que establece la ley.

Lo anterior, es sin perjuicio de que el contribuyente pueda optar, aun cuando no haya transcurrido el plazo de 5 años señalado, por tributar bajo el régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, o acogerse al régimen de renta presunta del artículo 34 de la misma ley, cuando cumpla los requisitos legales para tal efecto.

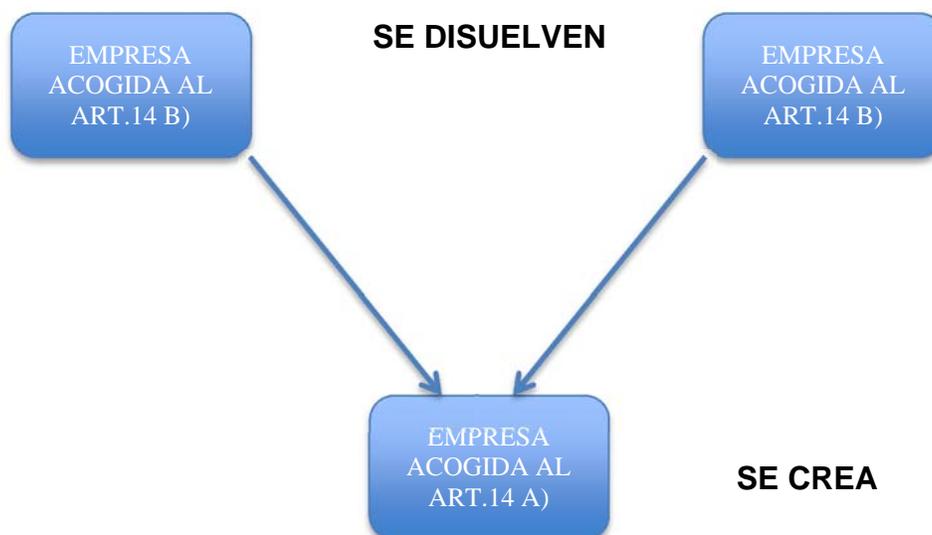
Sin embargo, también existe la posibilidad de cambiar de régimen en los procesos de reorganización empresarial.

Es así como la ley en su artículo 14 letra D) establece normas de armonización que regulan los cambios de regímenes tributarios en los casos de reorganización empresarial.

Estas normas de armonización, como otras de la reforma tributaria, no están exentas de problemas en la práctica, que por ser nuevas no han sido abordadas aún y por llevar pocos días de vigencia no existe jurisprudencia al respecto.

En efecto, hemos detectado un problema que se van a generar al momento de una fusión por creación, en la cual un contribuyente, que se disuelve, haya estado acogido al régimen Semi Integrado, del Art. 14 letra B), y que posterior a la fusión la nueva sociedad opta por acogerse a las disposiciones del Art. 14 letra A).

FUSIÓN POR CREACIÓN



De acuerdo a lo establecido en el párrafo final N°2 de la letra D) del Art.14 en una fusión por creación, cuando la sociedad que se disuelve haya estado sujeta a las normas del Art. 14 letra B) y la sociedad que se constituye se sujeta a las disposiciones del Art. 14 letra A), se deberán aplicar las normas del N°2 del Art. 38 bis de la L.I.R., gravando las rentas que se determinan conforme a lo dispuesto en esta norma con el impuesto del 35% que establece.

EFFECTOS:

- ✓ Aplicación del impuesto único del 35% del Art. 38 bis de la L.I.R.
- ✓ Traspaso y reclasificación de las rentas acumuladas en los registros establecidos en el N°4 de la letra A) del Art.14 de la L.I.R.
- ✓ Pérdida del excedente que se mantenga, a la fecha de la fusión, del pago voluntario del IDPC efectuado en virtud de los incisos 9° y 10° del N°3 de la letra B) del Art. 14 de la L.I.R. Derechos personalísimos.

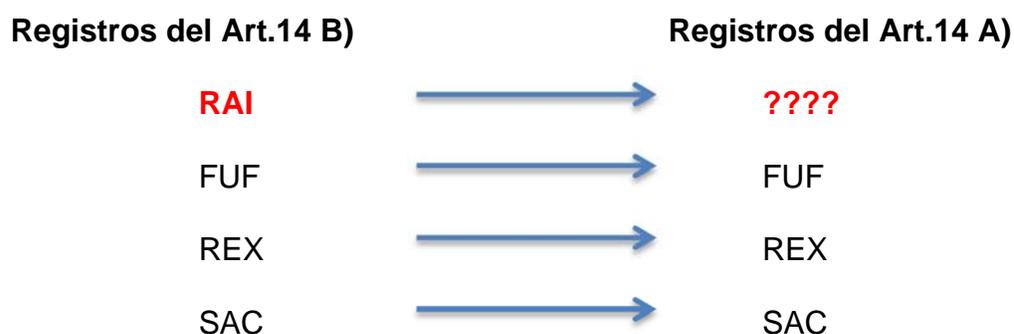
Frente a esta situación, queremos apuntar nuestro análisis en un problema que hemos detectado, y que se refiere al registro y control de las utilidades del RAI, que se vieron afectadas con el impuesto único del término de giro que dispone la norma, ya que es esencial determinar su atribución a los propietarios, de manera de aplicar correctamente el crédito por este impuesto.

El inciso segundo de la letra b) de la letra D) del Art. 14 establece una reclasificación de las rentas acumuladas, de la empresa disuelta, en los registros establecidos en las letras b) y c) del número 2 de la letra B) del Art. 14 de la LIR, al momento del cambio de régimen, a los respectivos registros que establece las letras b) y c) del número 4 de la letra A) del mismo artículo.

También establece que el impuesto único del número 2 del artículo 38 bis de la LIR que se determina producto de la fusión por creación, se deberá incorporar al saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d) del número 4, de la letra A) del Art. 14, es decir, al registro SAC.

Sin embargo, la ley nada establece en donde se va a reclasificar y controlar las rentas que se vean afectadas con dicho impuesto único del número 2 del artículo 38 bis de la LIR, y a su vez nada asegura que cuando se vayan a retirar dichas utilidades, y se graven con los impuestos finales, tengan como crédito el mismo impuesto único pagado, ya que se tendrán que regir por las normas de prelación que indica la ley para el registro SAC, y que almacenará créditos de distinto origen.

Resumen de la Reclasificación:



Estos problemas abordaremos en profundidad, y sobre todo en forma práctica, en nuestra tesis.

2.4 CONCEPTO DE FUSIÓN POR CREACIÓN

Las fusiones se encuentran definidas en el artículo 99 de la ley 18.046 cuyo texto es:

“Artículo 99. 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.

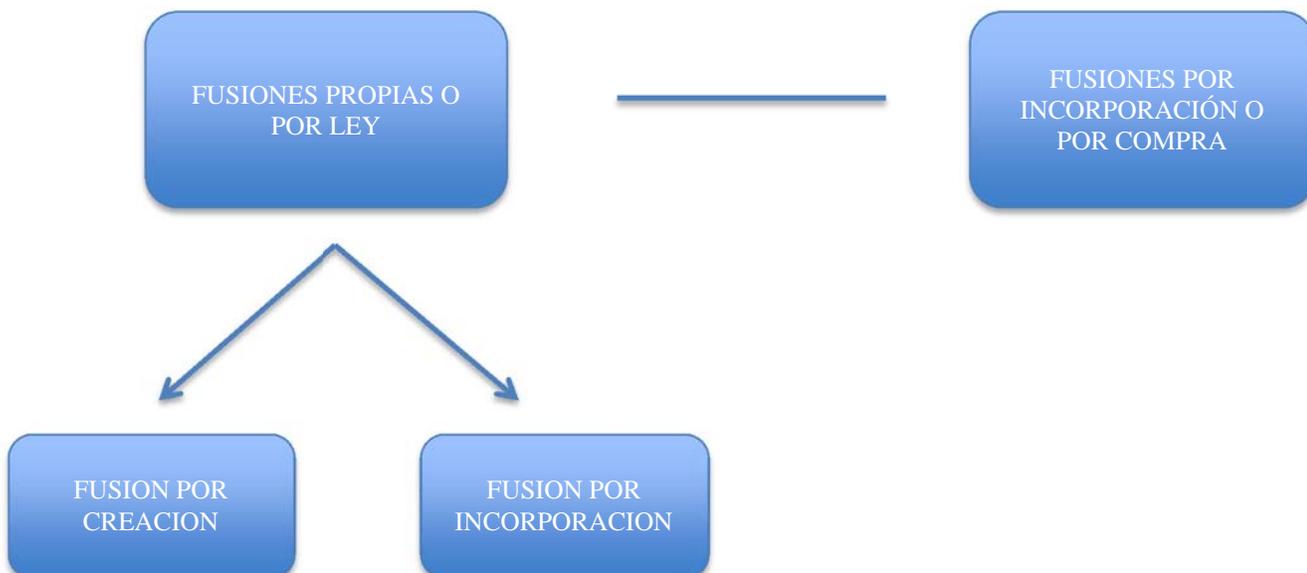
Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye.

Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos los pasivos y activos.

En estos casos, no procederá la liquidación de las sociedades fusionadas o absorbidas.

Aprobados en junta general los balances auditados y los informes periciales que procedieren de las sociedades objeto de la fusión y 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. ”

CLASES DE FUSIÓN:



Como se ha podido advertir en el análisis de este capítulo, la problemática se centra en los problemas de registros y control que se pueden presentar al momento de definir la rectificación en un proceso de fusión. Por lo mismo, a continuación se analizará dicha problemática desde el punto de vista del contribuyente y desde el punto de vista del órgano fiscalizador, lo que se acreditará a la luz de un caso práctico.

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:



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.