



**“ANÁLISIS COMPARATIVO DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL
GOODWILL EN EL TIEMPO”**

PARTE I

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

Alumno: Juan Edgardo Parra Barrera

Profesor Guía: Miguel Ojeda Díaz

Santiago, Noviembre 2017

Agradecimientos

Este trabajo se lo dedico a mi esposa e hijas por ser el pilar fundamental en el logro de este trabajo y por su incondicional apoyo mantenido a través del tiempo.

INDICE

1	INTRODUCCION	4
2	RESUMEN EJECUTIVO	6
3	CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	8
3.1.	OBJETIVOS	8
3.1.1.	<i>Objetivo general</i>	8
3.1.2.	<i>Objetivos Específicos</i>	9
3.2.	PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	11
3.3.	MARCO METODOLÓGICO	11
3.4.	HIPÓTESIS	11
3.5.	DISCUSIÓN BIBLIOGRÁFICA	12
4	CAPÍTULO II: ANÁLISIS TRIBUTARIO DE FUSIONES DE EMPRESAS.	13
4.1.	ASPECTOS GENERALES DE LAS FUSIONES	13
4.1.1.	<i>Concepto de Fusión</i>	13
4.1.2.	<i>Clasificación y Tipos de Fusión</i>	14
4.2.	FUSIONES PROPIAS O POR LEY	14
4.3.	FUSIONES IMPROPIAS	16
4.4.	FUSIÓN INVERSA	17
4.5.	CARACTERÍSTICAS DE LA FUSIÓN	19
4.6.	FORMALIDADES LEGALES DE LA FUSIONES PROPIAS POR INCORPORACIÓN Y POR COMPRA.	21
4.7.	ASPECTOS CONTABLES Y TRIBUTARIOS DE LA FUSIÓN	26
4.7.1.	<i>Aspectos Contables de una Fusión</i>	26
4.7.2.	<i>Aspectos Tributarios – Contables de una Fusión</i>	27
4.8.	FACULTAD DE TASAR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS	27
4.9.	EFFECTOS TRIBUTARIOS EN FUSIONES	29
4.9.1.	<i>Patrimonio Tributario</i>	29
4.10.	EFFECTO EN EL PATRIMONIO POR PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA DE LA SOCIEDAD ABSORBIDA	30
4.11.	RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE	30
4.11.1.	<i>Sociedad absorbente</i>	30
4.11.2.	<i>Sociedad absorbida</i>	31
4.12.	EFFECTOS DE LA FUSIÓN EN EL IVA	31
4.13.	REMANENTE DE IVA CRÉDITO FISCAL	32
4.14.	DEVOLUCIÓN REMANENTES DE IVA, COMPRAS DE ACTIVO FIJO ARTÍCULO 27 BIS	32
4.15.	CRÉDITOS	33
4.15.1.	<i>Crédito por contribuciones de bienes raíces</i>	33
4.15.2.	<i>PAGOS PROVISIONALES MENSUALES Y SENCE</i>	34

4.15.3.	CRÉDITO POR DONACIONES	35
4.16.	SITUACIÓN DEL FUT	35
4.16.1.	Utilidades Tributarias antes de Ley 20.780.	36
4.16.2.	Utilidades Tributarias después de Ley 20.780.	37
4.17.	NORMAS DE ARMONIZACIÓN ART.14 LETRA D).....	38
4.17.1.	Normas sobre Término de Giro Artículo 38 bis Número 2:	41
4.18.	EFFECTOS FUSION DE EMPRESAS SUJETAS A LAS NORMAS DE LA LETRA B) DEL ARTÍCULO 14. 44	
4.19.	PÉRDIDAS TRIBUTARIAS	47
4.20.	OBLIGACIONES ADMINISTRATIVAS	48
4.20.1.	Ante el Servicio de Impuestos Internos.....	48
4.20.2.	Comunicación de la fusión.	48
4.20.3.	Aviso de término de giro	49
4.20.4.	Aviso de modificación de aumento de capital.....	49
4.20.5.	Destrucción de documentos	49
4.20.6.	Declaraciones Juradas Anuales.....	49
4.20.7.	Antecedentes a presentar	50
4.21.	ANTE OTRAS ENTIDADES	51
4.21.1.	Registro de Comercio.....	51
4.21.2.	Conservador de Bienes Raíces.....	51
4.21.3.	Municipalidad.....	52

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA 1: FUSIÓN POR CREACIÓN	15
FIGURA 2: FUSIÓN POR INCORPORACIÓN	16
FIGURA 3: FUSIÓN IMPROPIA O POR COMPRA	17
FIGURA 4: FUSIÓN INVERSA	19
FIGURA 5: PATRIMONIO ABSORBENTE	23
FIGURA 6: PATRIMONIO ABSORBIDA	24
FIGURA 7: RELACIÓN DE CANJE	24
FIGURA 9: PATRIMONIO FUSIONADO	25
FIGURA 10: CUADRO ESQUEMÁTICO TIPOS DE RÉGIMENES	38
FIGURA 11: CÁLCULO IMPUESTO ART.38 BIS RÉGIMEN B	43
FIGURA 12: REGISTROS DE UTILIDADES SOCIEDAD CONTINUADORA	43

1 INTRODUCCION

Durante el año 2013 la candidata a la Presidencia de la República Sra. Michelle Bachelet Jeria, anunciaba como parte de su programa de Gobierno una Reforma Tributaria que tendría por objetivo obtener ingresos permanentes para financiar gastos permanentes como el de educación y salud, además de contribuir a un sistema más justo y equitativo, es decir, los que ganen más deben pagar más impuestos.

Es así, como el 29 de septiembre de 2014 se materializa la Reforma Tributaria con la publicación de la Ley N° 20.780, reforma que fue modificada y perfeccionada por la Ley N° 20.899 publicada el 8 de febrero de 2016, Ley que Simplificó el Sistema de Tributación de Renta.

Cuando terminamos el Magister en Tributación a fines del año 2014, sentimos que habíamos estudiado muchas materias que habían sido modificadas y que en el corto plazo ya no estarían vigentes, quedándonos con la sensación que no podríamos aplicar dichas materias en el corto plazo, obligándonos a volver a invertir tiempo en capacitaciones para responder a los cambios de la reforma.

Ahora bien, entre las modificaciones consideradas por la Reforma Tributaria, se encuentra la incorporación de una restricción en el uso del Goodwill no asignado, el cual previamente se trataba como un gasto amortizado año a año hasta su total extinción, permitiéndole al contribuyente generar una menor base imponible y por consiguiente un ahorro en la carga tributaria, el cual a partir de la entrada en vigencia de la Ley 20.780 queda limitado a tratarse como un activo intangible que no podrá ser usado como gasto sino hasta el término de giro de la compañía que lo generó.

Lo descrito anteriormente, nos motivó a efectuar una investigación relacionada con la evolución de la normativa asociada al tratamiento tributario del Goodwill generado en los procesos de reorganización empresarial, específicamente en las fusiones propias por incorporación y fusiones impropias, a fin de determinar de manera cuantitativa mediante la resolución de casos integrales, los efectos de acuerdo al periodo normativo que estemos analizando y con esto, evaluar si estas modificaciones a la normativa tributaria podrían generar un impacto negativo en las determinaciones tributarias de los contribuyentes, obteniendo menores devoluciones de impuestos o bien generando menores pérdidas tributarias, de tal manera que permitan directa o indirectamente al fisco obtener una mayor recaudación fiscal.

Es por ello, que nuestro trabajo permitirá a futuros estudiantes y profesionales del área, encontrar los elementos necesarios que le permitan conocer la evolución que ha tenido la determinación del Goodwill a través del tiempo y cómo ha impactado en los contribuyentes en la obtención de posibles menores devoluciones y/o pérdidas tributarias.

2 RESUMEN EJECUTIVO

Considerando que son muchas las empresas que por razones comerciales se fusionan para aumentar su eficiencia económica, y así maximizar el uso del capital de trabajo o también, para evitar la duplicidad de operaciones existentes en ambas sociedades. Las variables tributarias, son un aspecto relevante que también deben ser consideradas al momento de planificar un proceso de fusión, es por ello que nuestro trabajo se enfocará exclusivamente en los efectos tributarios del Goodwill generado en estos procesos de reorganización empresarial.

Las fusiones se encuentran reguladas en el artículo 99 de la Ley de Sociedades Anónimas N° 18.046 del año 1981. Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos, ha señalado que de acuerdo a la normativa legal sobre esta materia, ha acogido la distinción entre los distintos tipos de fusiones, extendiéndola a otras sociedades distintas a las Sociedades Anónimas.

Otra forma asimilada a fusión para efectos tributarios, es la fusión impropia, la que no se encuentra regulada en la Ley de Sociedades Anónimas y que consiste en la adquisición del cien por ciento de los derechos sociales o acciones, por parte de una sola persona produciéndose la disolución de la sociedad por el sólo ministerio de la Ley, adquiriendo la sociedad absorbente los bienes por transmisión.

Las fusiones propias por incorporación y fusiones impropias, son las que pueden originar un Goodwill, concepto que hasta antes del 26 de septiembre de 2012 sólo había sido tratado por el Servicio de Impuestos Internos a través de diversa Jurisprudencia Administrativa.

La Ley 20.630 publicada el 27 de septiembre de 2012, perfecciona e introduce a la Ley de la Renta normas relativas al tratamiento tributario del Goodwill, regulando su determinación, asignación, amortización y control, ya que hasta ese momento sólo se regulaba a través de la Jurisprudencia Administrativa emitida por el Servicio de Impuestos Internos al efecto.

Finalmente, la Ley 20.780 publicada el 29 de septiembre de 2014 y modificada por la Ley 20.899 publicada el 8 de febrero de 2016, modifica a través de la letra h) del número 15 del artículo 1° de la Ley 20.780 el inciso 3° del N° 9 del artículo 31 de la Ley de la Renta respecto del Goodwill no asignado, reemplazando el concepto de gasto diferido por el de **activo intangible** el que podrá ser realizado sólo con la disolución de la empresa o bien con el término de giro.

Considerando lo anterior, en el presente trabajo trataremos de demostrar de forma cuantitativa, mediante la resolución de casos integrales, que producto de las modificaciones a la normativa tributaria, específicamente en lo relacionado con el Goodwill no asignado, que sí se podrían generar menores devoluciones de impuestos dados por una mayor determinación de la base imponible de la empresa continuadora o bien disminuir la generación de pérdidas tributarias, impactando directamente en el objetivo de la Reforma de obtener una mayor recaudación fiscal, a través de la eliminación de vacíos que quedaron vigentes en la Ley 20.630.

3 CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

3.1.OBJETIVOS

3.1.1. OBJETIVO GENERAL

A raíz de la publicación de la Ley N° 20.780, con fecha 29 de septiembre de 2014 y posteriormente modificada y perfeccionada por la Ley N° 20.899 publicada el 8 de febrero de 2016, sobre simplificación del sistema de tributación, se introdujeron modificaciones a la legislación tributaria de nuestro país, entre los cuales tiene como objetivo incrementar de forma permanente la recaudación fiscal a fin de solventar gastos permanentes, que contribuirán en mejorar la distribución del ingreso, de manera de avanzar en equidad tributaria. En este contexto, se encuentra la modificación a las normas asociadas al nuevo tratamiento del Goodwill no asignado generado en un proceso de fusión empresarial.

En base a lo anterior, realizaremos un análisis cuantitativo y comparativo de la evolución de la normativa tributaria y Jurisprudencia Administrativa relacionada con la determinación del Goodwill en las fusiones por incorporación o absorción y fusiones Impropias o por compra.

Para el cumplimiento de lo anterior, se recabará información, se sistematizará y se ordenará de acuerdo a las siguientes fechas:

- 1.- Hasta el 31.12.2012
- 2.- Del 01.01.2013 al 31.12.2014 y
- 3.- Del 01.01.2015 en adelante.

Cabe destacar que, hasta el 31.12.2012, no existía regulación tributaria de los efectos derivados de estas fusiones en la Ley de la Renta, por tanto, existían múltiples alternativas para erosionar el cumplimiento y recaudación fiscal.

A contar del 01.01.2013, producto de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630, se incorporó en el Art. 31 N° 9 de la ley de la Renta, la regulación de los efectos tributarios del Goodwill, incorporándose reglas para determinación y amortización del Goodwill no asignado.

Finalmente, a contar del 01.01.2015, la Ley N° 20.780 mantuvo las reglas para la determinación del Goodwill, sin embargo, el concepto de gasto diferido del Goodwill no asignado lo reemplazó por el de activo intangible, el cual pasaría a formar parte del capital propio tributario, limitándose sus efectos sólo al momento del término de giro.

A su vez, el Goodwill no asignado al formar parte del capital propio tributario pasa indirectamente a ser controlado en el RAI, con los efectos asignados por el Artículo 14 B) de la LIR.

3.1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Analizar el proceso de fusión por incorporación y por compra de sociedades desde una perspectiva tributaria.

- b) Analizar aspectos del Goodwill previo a la Ley 20.630 publicada el 27 de septiembre de 2012.

- c) Analizar aspectos del Goodwill durante la vigencia de la Ley 20.630 publicada el 27 de septiembre de 2012.

- d) Analizar aspectos del Goodwill con la actual reforma tributaria Ley 20.780 publicada el 29 de septiembre de 2014.

- e) Análisis comparativo, normativo y cuantitativo de los efectos de Goodwill en su tratamiento tributario con anterioridad y a partir de la reforma tributaria del año 2014.

f) Analizaremos la alternativa de Término de Giro de una sociedad absorbente que a su vez sea filial dentro de una malla societaria, para poder utilizar el Goodwill no asignado.

g) Analizar los efectos que se generaron producto de la emisión de la Resolución N° 111/2014.

3.2.PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

1.- ¿Es posible determinar con las modificaciones incorporadas en la Reforma Tributaria, Ley N° 20.780 respecto de la determinación del Goodwill que no se puede asignar a los activos no monetarios en los procesos de fusiones por incorporación y por compra o imperfectas, que los contribuyentes obtendrían menores devoluciones de impuestos o bien menores pérdidas tributarias?

2.- ¿En base a lo anterior, El legislador cumplió los objetivos de recaudar más impuestos en los procesos de fusiones al modificar el tratamiento tributario del Goodwill no asignado?

3.3.MARCO METODOLÓGICO

La presente tesis se pretende desarrollar, a través del método dogmático, en el que se analizará las normas vigentes destinadas a determinar el tratamiento tributario del Goodwill originado en las fusiones de empresas. El análisis será contrastado con la normativa interna aplicable a cada época, lo que nos llevará necesariamente a la aplicación del método comparado y cuantitativo, cuyos alcances serán delimitados en cada uno de los capítulos.

3.4.HIPÓTESIS

La tributación en Chile cambio, producto de las modificaciones que incorporó la Reforma Tributaria Ley N° 20.780 de 2014, entre las que se encuentra el Goodwill no asignado generado en procesos de fusiones propias por incorporación e impropias en una reorganización empresarial, lo que generaría que el Fisco tendría que devolver menos impuestos o que se generarían menores pérdidas tributarias, y que a partir de estos hechos, se logrará una mayor recaudación.

Para ello, realizaremos análisis y resolución de casos integrales con ejemplos comparativos de los efectos tributarios de las fusiones de sociedades enfocados en este punto, considerando la forma de tributación previa a la Ley N° 20.630 publicada el 27 de septiembre del 2012, durante su vigencia y con la actual Reforma tributaria Ley N° 20.780, publicada el 29 de septiembre del 2014 a través del análisis y resolución de casos.

3.5.DISCUSIÓN BIBLIOGRÁFICA

Hasta el año 2012 el tratamiento tributario del Goodwill sólo tenía existencia en diversos pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos, luego con la Ley N° 20.630 de fecha 27 de septiembre de 2012, que entró en vigencia el 01 de enero de 2013, se modifica el artículo 31, inciso tercero, número 9 incorporando formalmente a la Ley de la Renta este concepto y su tratamiento, posteriormente esta Ley fue modificada por la Ley N° 20.780 y que entró en vigencia a contar del 01 de enero de 2015.

Por lo anterior, en base a las modificaciones tributarias que se han dado dentro de los últimos años en los procesos de fusiones propias por incorporación o impropias en los procesos de reorganización empresarial, los efectos tributarios del Goodwill no asignado variarán dependiendo de la fecha en que se haya producido la fusión.

4 CAPÍTULO II: ANÁLISIS TRIBUTARIO DE FUSIONES DE EMPRESAS.

4.1.ASPECTOS GENERALES DE LAS FUSIONES

4.1.1. CONCEPTO DE FUSIÓN

La doctrina establece a la fusión como “un acto por el cual dos o más sociedades se identifican en una sola, ya sea que todas las compañías que participan en la operación se disuelvan y formen una nueva (fusión por creación), o que se disuelva en una o algunas y se mantenga una de ellas vigente, la cual absorbe a la otra u otras que se han disuelto (fusión por incorporación)¹”.

La Ley de sociedades anónimas N° 18.046 de 1981, en su Título IX, se refiere expresamente a la "División, Transformación y Fusión de Sociedades Anónimas", y específicamente trata la fusión de dichas sociedades en el artículo 99º, cuyo tenor es el siguiente:

“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 incorpora la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados”.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado a través de la Circular N° 68 de 1996 y del oficio N° 701 de fecha 07 de abril de 1998 que hace extensivas a la normativa tributaria la definición establecida por la Ley N° 18.046 a todas las sociedades en los procesos de reestructuración societaria.

Por otro lado, la Circular 45 del año 2001 y el Oficio 2496 del 2001, respecto a las facultades de tasar que tiene el Servicio de Impuestos Internos, señala que existe una reorganización, como consecuencia de una legítima razón de negocios que la justifique y no cuando hay una clara forma de evitar el pago de impuestos.

¹ Oscar Torres Zagal, descripción de Fusiones de Empresas, Libro “Reorganización Empresarial”. Antonio Fundes Ugalde.

4.1.2. CLASIFICACIÓN Y TIPOS DE FUSIÓN

Desde el punto de vista tributario, basta que exista la reunión o integración de los patrimonios sociales de dos o más empresas para que exista una fusión. Sin embargo, para que exista fusión de acuerdo a lo señalado en la Ley de Sociedades Anónimas N° 18.046, además de dicha reunión debe producirse la incorporación de la totalidad de los accionistas o socios de la sociedad que desaparece, en la sociedad resultante.

Si producto del proceso de fusión se reúnen el cien por ciento de las acciones o derechos en manos de una misma persona, se genera una fusión desde el punto de vista tributario y no legal (fusión impropia).

4.2.FUSIONES PROPIAS O POR LEY

La Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas en su artículo 99 distingue dos tipos de fusiones propias: fusión por creación y fusión por incorporación.

- **La fusión por creación**, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye².

Este tipo de fusión requiere la extinción de todas las sociedades que intervienen en el proceso y, por otro, la creación de una o más sociedades en las cuales se incorporará la totalidad de los patrimonios y accionistas o socios de las sociedades que desaparecen.

² No serán consideradas para análisis las sociedades por creación.

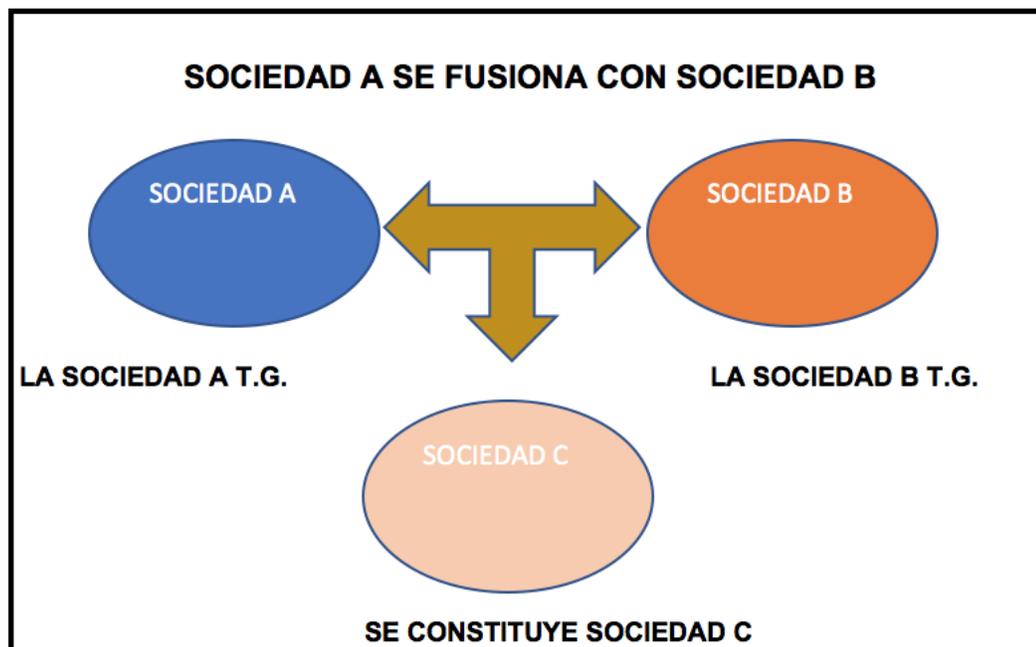


Figura 1: Fusión por Creación

- **La fusión por incorporación** está definida en el artículo 99 de la Ley N° 18.046, la que señala que se produce cuando una o más sociedades que desaparecen, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

Este tipo de fusión requiere la subsistencia de una de las sociedades que participa en el proceso, quien mantiene su personalidad jurídica y a la cual se incorporará la totalidad de los patrimonios y accionistas o socios de las sociedades que desaparecen.

Se requiere la modificación de los estatutos de la sociedad absorbente producto del incremento de su patrimonio a través de la modificación de su capital social y la incorporación de nuevos socios o accionistas. La modificación estatutaria por el aumento de capital social de la absorbente, para luego, emitir y canjear las acciones representativas del nuevo capital social.

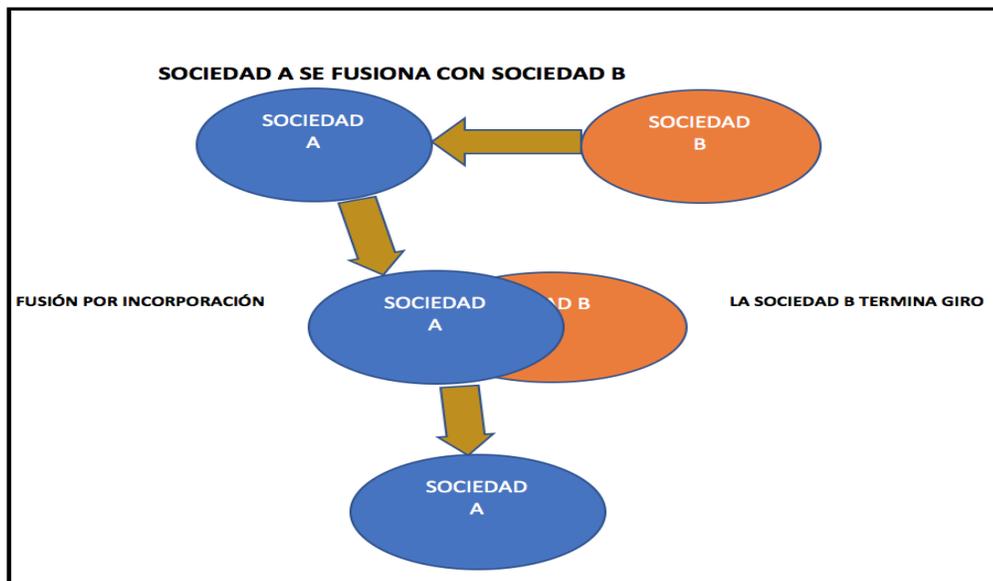


Figura 2: Fusión por Incorporación

4.3.FUSIONES IMPROPIAS

Son aquellas que se producen por el solo hecho de la adquisición del cien por ciento de los derechos sociales o acciones por parte de una sola persona, produciéndose la disolución de la sociedad adquirida en la cual la absorbente recibe los bienes de ésta por transmisión, pasando a ser la continuadora legal de todos los activos y pasivos de la sociedad absorbida.

Este tipo de reorganización no es del tipo de fusión descrita en la ley N°18.046 en su artículo 99, al no cumplir con los requisitos descritos en ella. En este caso la Ley 18.046 indica en su artículo 103 N°2, que la disolución de la compañía se hará efectiva en la medida que se reúna el 100% de las acciones en una sola persona en un periodo ininterrumpido superior a 10 días, luego de ello la sociedad debe disolverse y distribuir sus activos y pasivos entre sus accionistas, en este caso un único accionista, por lo tanto, para que se produzca una fusión impropia el adquirente de estas acciones debe ser una persona jurídica.

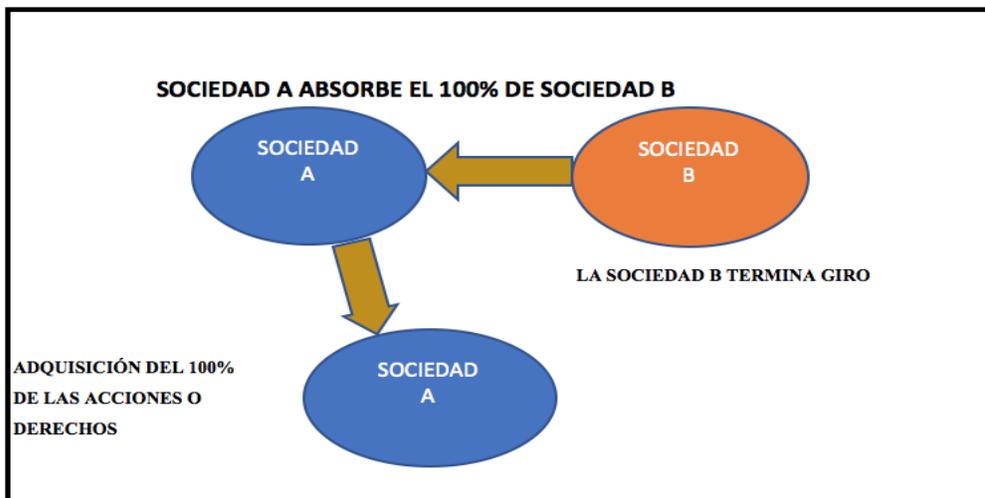


Figura 3: Fusión Impropia o por Compra

4.4.FUSIÓN INVERSA³

Dentro de las fusiones existe también las Fusiones inversas, donde la compañía filial absorbe a su matriz, la cual se disuelve transmitiéndole la totalidad de su patrimonio y accionistas o socios a ella, que la sucede en todos sus derechos y obligaciones.

- **Fusión Inversa Propia por Incorporación:** Se transmiten la totalidad de los activos y pasivos de la sociedad absorbida (matriz) a la sociedad absorbente (filial), incorporándose todos los accionistas o socios de la matriz a la sociedad filial.

³ Definiciones obtenidas de Revista N°7 del Centro de Estudios tributario de Universidad de Chile "Fusiones Inversas"

- **Fusión Inversa Impropia:** La filial adquiere la totalidad de la participación en la sociedad matriz lo cual genera la disolución de la matriz y la consecuente transmisión de la totalidad de los activos y pasivos a la sociedad filial. En este tipo de fusión, no se incorporan los accionistas o socios, ya que la sociedad matriz se disuelve por el solo ministerio de la ley.

El Servicio de Impuestos Internos a través del Oficio N° 3850 del año 2001, señala que en la medida que exista un pago efectivo por parte de la sociedad absorbente al adquirir las acciones de la sociedad absorbida antes de producirse la fusión, permite que la diferencia que se produzca entre el valor de adquisición registrado en la sociedad y el valor que representan en el patrimonio tributario ajustado de la sociedad absorbida, pueda ser distribuidas entre los activos no monetarios o al no existir tales activos, la diferencia pueda ser amortizada en un lapso de tiempo.

El Servicio de Impuestos Internos a través del Oficio N° 1916 de 2015 señala que no resulta aplicable en una fusión inversa lo dispuesto en los incisos tercero y siguientes del N° 9 del artículo 31 de la Ley de la Renta, ya que, si una sociedad por acciones absorbe a una sociedad anónima que es accionista de la filial, la absorbente no ha efectuado una inversión en derechos sociales o acciones de la sociedad absorbida, requisito exigido por dicha disposición legal.

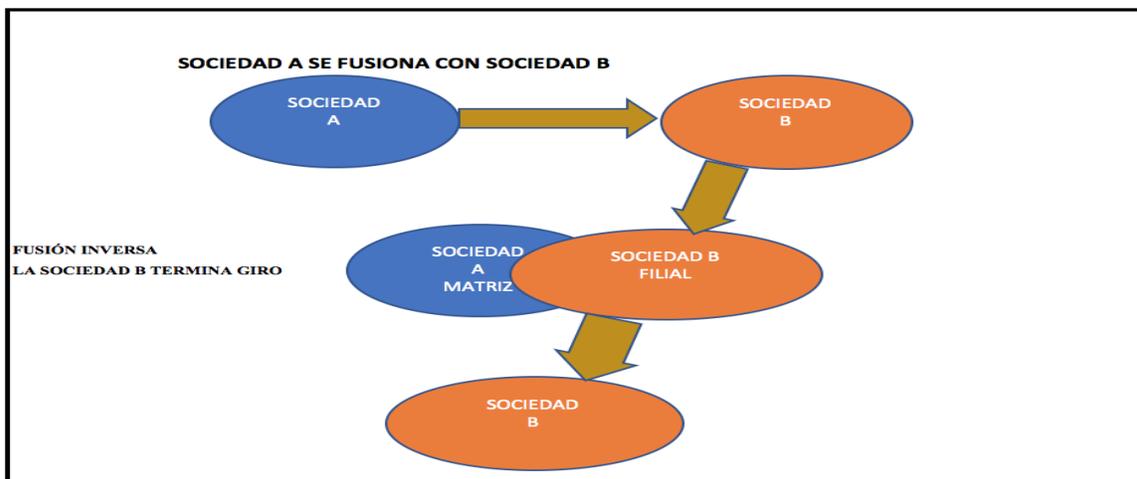


Figura 4: Fusión Inversa

4.5. CARACTERÍSTICAS DE LA FUSIÓN

- a) En la Fusión por incorporación es necesario que subsista una sociedad, la cual conserva su personalidad jurídica y ve incrementado su patrimonio debido a la absorción de las restantes sociedades.
- b) La sociedad absorbente deberá modificar sus estatutos, ya que incrementó su patrimonio e incorporó nuevos socios o accionistas.
- c) El traspaso de las acciones es en la fecha de la escritura de fusión y modificación de capital social, la cual debe estar inscrita y publicada de acuerdo a lo indicado en el oficio N° 4118 del año 1994 del SII.
- d) No hay liquidación de las sociedades que se disuelven, debido a que en una fusión no hay pago de las deudas, división ni distribución de los bienes de los patrimonios que se fusionan, ya que la totalidad de éstos pasan a la sociedad absorbente de acuerdo a lo señalado en el artículo 99 inciso 4 de la Ley 18.046.

- e) Se produce una transmisión a título universal de los patrimonios de la sociedad absorbente en un solo acto jurídico. El Servicio de Impuestos Internos en el oficio 701 de 1998 señaló que “la fusión por absorción de sociedades necesariamente debe comprender el traspaso tanto, del patrimonio como de los socios o accionistas de la o las sociedades absorbidas; de modo que la sociedad absorbente incorpore a su estatuto social el incremento de patrimonio, los socios y la totalidad de los derechos y obligaciones de las sociedades que desaparecen a consecuencia de la absorción”.

- f) Se transmiten los derechos de carácter real y los de carácter personal a excepción de los derechos personalísimos.

- g) El Servicio de Impuestos Internos, ha señalado en el oficio 407 de fecha 26 de febrero de 2008 que en un proceso de fusión el costo tributario de las acciones recibidas en canje se mantiene inalterable, correspondiendo éste al costo de las acciones sustituidas, es decir, la fecha de adquisición de las acciones emitidas por la sociedad absorbente, no se pierde para sus titulares.

4.6. FORMALIDADES LEGALES DE LA FUSIONES PROPIAS POR INCORPORACIÓN Y POR COMPRA.

a) Fusiones en Sociedad de Personas:

No existe una regulación específica para este tipo de sociedades, sin embargo, las normas contenidas en la Ley 18.046 sobre sociedades anónimas, se entienden aplicables en esta materia a las sociedades de personas, según lo ratifica el Servicios de Impuestos Internos en su Oficio N° 2.389 del 13 de octubre de 1997, en el cual indica que las sociedades de personas pueden acogerse a las regulaciones que para fines de “fusiones” se indican en la ley de sociedades anónimas.

Adicionalmente, se debe considerar que las Sociedades de Responsabilidad Limitada son de carácter comercial, por lo que la Ley N° 3.918⁴ en su artículo tercero, establece que toda modificación de los estatutos sociales debe ser por escritura pública, la que debe ser publicada en el Diario Oficial e inscrita un extracto de ella en el registro de comercio, este requisito será aplicable tanto, para las fusiones propias como para las fusiones impropias.

En el caso de las fusiones propias, los socios de las sociedades absorbidas se deberán incorporar en la sociedad continuadora y para ello se debe determinar la relación porcentual de cada socio que formará parte de esta última, lo que deberá quedar estipulado en la escritura de fusión.

⁴ Ley N°3.918 de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Por su parte, de producirse una Fusión Impropia, se deberá efectuar una escritura pública de cesión de derechos sociales y disolución de la sociedad absorbida, la que debe ser publicada en el Diario Oficial e inscrita un extracto de ella en el Registro de Comercio, dando cuenta de la cesión de derechos sociales necesaria para que un único socio adquiera o termine de adquirir el 100% de los derechos sociales. La misma escritura podrá contener y dejar constancia de la cláusula de responsabilidad solidaria de la sociedad absorbente respecto del pago de impuestos adeudados por la sociedad absorbida.

En resumen, las formalidades a cumplir son:

1. Acuerdo de los socios en efectuar la fusión, para fusiones propias;
2. Las modificaciones deben quedar acordadas por escritura pública e inscrita en el registro de comercio dentro del plazo de 60 días, contados desde la fecha de escritura.

b) Fusiones en Sociedades Anónimas:

Las fusiones deben ser aprobadas en Junta General Extraordinaria de Accionistas, ante la presencia de un Notario Público, quien deberá certificar que el acta es la fiel expresión de lo ocurrido y acordado en la reunión y, además, deberá verificar que se cumpla lo dispuesto en el artículo 67 N° 1 de la Ley 18.046, es decir, que los votos que aprueben la fusión sea las dos terceras partes de las acciones emitidas con derecho a voto.

Adicionalmente, el artículo 99 de la Ley 18.046 exige elaborar balances auditados, los que deben ser aprobados por la Junta General de Accionistas, y los informes periciales que determinen la valorización de los activos, pasivos y patrimonio, del nuevo capital de la sociedad absorbente y de la valorización de las acciones de las de las sociedades objeto de la fusión.

Los acuerdos de la Junta General Extraordinaria de Accionistas de acuerdo a lo señalado en el artículo 108 de la Ley 18.046, deben constar en escritura pública, cuyo extracto deberá publicarse en el Diario Oficial e inscribirse en el Registro de Comercio dentro del plazo de 60 días, contados desde la fecha de la escritura, su incumplimiento hará solidariamente responsable a los directores de la sociedad por el perjuicio que el incumplimiento podría causar.

Por otro lado, ningún accionista de acuerdo a lo señalado en el artículo 100 de la Ley 18.046 a menos que consienta en ello, podrá perder su calidad de tal, con motivo de un canje de acciones en una fusión de una sociedad anónima.

Lo anterior se visualiza en el siguiente ejemplo de cálculo de Canje de acciones⁵.

Sociedad Absorbente

Accionistas	N° de acciones	Porcentaje	Capital Pagado
A	400	40%	3.000.000
B	400	40%	3.000.000
C	100	10%	1.000.000
D	100	10%	1.000.000
Reservas y Utilidades			2.000.000
Total Patrimonio			10.000.000

Figura 5: Patrimonio Absorbente

⁵ Libro Reorganización Empresarial, Antonio Fúnez Ugalde. Capítulo III: Fusiones de Empresas.

Sociedad Absorbida

Accionistas	N° de acciones	Porcentaje	Capital Pagado
E	200	40%	1.600.000
F	125	25%	1.000.000
G	125	25%	1.000.000
H	50	10%	400.000
Reservas y Utilidades			1.000.000
Total Patrimonio			5.000.000

Figura 6: Patrimonio Absorbida

Relación canje RC:

$$RC = Veb / Vea$$

Veb = Valor de Mercado Acción Absorbida

Vea = Valor Mercado Acción Absorbente

$$RC = \frac{5.000.000 / 500}{10.000.000 / 1.000}$$

$$RC = 10.000 / 10.000$$

$$RC = 1$$

$$Na = RC \times Nb$$

$$Na = 1 \times 500$$

$$Na = 500$$

Figura 7: Relación de Canje

Factor de Canje

$$PI/PF$$

PI = Patrimonio Integrado

PF = Patrimonio Financiero Absorbente

Factor Sociedad Absorbente

$$\text{Factor} = \frac{15.000.000}{10.000.000}$$

$$\text{Factor} = 1,5$$

Factor Sociedad Absorbida

$$\text{Factor} = \frac{15.000.000}{5.000.000}$$

$$\text{Factor} = 3$$

Por lo tanto, el número de acciones que la absorbente debe emitir con relación a las acciones totales es:

Figura 8: Factor de Canje

Accionistas	Porcentaje	Factor (Dividir)	Nuevo %	Capital Pagado
A	40%	1,5	27,00%	4.050.000
B	40%	1,5	27,00%	4.050.000
C	10%	1,5	7,00%	1.050.000
D	10%	1,5	7,00%	1.050.000
E	40%	3,0	13,00%	1.950.000
F	25%	3,0	8,00%	1.200.000
G	25%	3,0	8,00%	1.200.000
H	10%	3,0	3,00%	450.000
			100%	15.000.000

Figura 9: Patrimonio Fusionado

Para el caso de las Fusiones Impropias, respecto de la sociedad fusionada tenemos que se requerirá de una formalidad mínima, que corresponde al traspaso de acciones con el cual un único accionista se hace dueño del 100% de las acciones, las que deben ser inscritas en el registro de accionistas a fin de informar el traspaso de estas acciones. Adicionalmente debe efectuarse una sesión de directorio de la sociedad absorbida que dé cuenta de este hecho, la que debe quedar reducida a escritura pública, inscrita y publicada.

Por su parte, la sociedad absorbente, podrá llevar a cabo una sesión de directorio donde conste el acuerdo de fusión y la responsabilidad solidaria de los impuestos que adeudare de la sociedad fusionada, la que deberá quedar reducida a escritura pública. En este caso, no se produce un aumento de capital, como sucede en la fusión por incorporación, por lo tanto, no existe el proceso de canje de acciones antes descrito.

4.7.ASPECTOS CONTABLES Y TRIBUTARIOS DE LA FUSIÓN

4.7.1. ASPECTOS CONTABLES DE UNA FUSIÓN.

Una fusión de sociedades, se enmarca bajo el concepto de combinación de negocios. Con la entrada en vigencia de las IFRS, todas las combinaciones de negocios deben ser registradas mediante el método de adquisición, donde la sociedad adquirente reconocerá los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la sociedad adquirida por sus valores razonables a la fecha de adquisición, reconociéndose el Goodwill, el que se someterá a pruebas de deterioro de su valor, en vez de ser amortizado.

4.7.2. ASPECTOS TRIBUTARIOS – CONTABLES DE UNA FUSIÓN.

El Servicio de Impuestos Internos a través del ordinario N° 293 de 26 de enero de 2006, ha expresado que la aplicación de las normas de IFRS, se enmarcan en aspectos financieros que no modifican las normas tributarias. Por lo anterior, se mantienen plenamente vigente lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos en el Oficio N° 267 de 17 de enero de 1994, en el cual se señala que los activos y pasivos en la sociedad absorbente se pueden registrar en la contabilidad a los valores financieros que tenían en la sociedad absorbida, siempre y cuando en la contabilización de esta última se lleve un adecuado control de los valores tributarios de dichas partidas, ya que son los únicos válidos para la aplicación de las normas tributarias y determinación de las obligaciones que afectan a la empresa absorbente.

4.8.FACULTAD DE TASAR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

El Servicio de Impuestos Internos en su calidad de ente fiscalizador, le corresponde velar por el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en un proceso de fusión empresarial. Es por ello, que deberá existir la legítima razón de negocios para aplicar o no las normas de tasación establecidas en el artículo 64 del Código Tributario, es por ello, que la Circular N° 68 del año 1996, establece el criterio que se debe aplicar cuando existe traspaso total o parcial, de activos provenientes de procesos de fusiones.

La Ley N° 19.705 del año 2000 y complementado con la Circular N° 45 del año 2001, agregó un nuevo inciso al artículo 64 del Código Tributario expresando que, “no se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos de la sociedad dividida o aportante”

Para el caso de las fusiones por incorporación, las sociedades aportantes desaparecen, sucediéndolas en todos sus derechos y obligaciones a la sociedad absorbente, y aun cuando legalmente existe enajenación de los bienes aportados, el aporte que efectúa la absorbida no tiene una contraprestación, pues no recibe a cambio acciones o derechos de la sociedad absorbente, ya que desaparece como persona jurídica, por lo que queda al margen de poder experimentar un incremento patrimonial, por lo que no procedería aplicar el artículo 64 de Código Tributario.

El Servicio de Impuestos Internos ha desarrollado programas de fiscalización a través de su plan estratégico 2015, en donde señala que “Se busca controlar el cumplimiento tributario de los contribuyentes en relación a las operaciones de fusión y adquisición de empresas chilenas, ya sea que la operación se realice de manera directa por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile o de manera indirecta a través de los controladores de la empresa en el exterior”.

Continuando con los programas de fiscalización, el Servicio de Impuestos Internos establece en su plan estratégico 2016 un “Control del comportamiento agresivo. En línea con las acciones iniciadas durante el año 2015, y considerando los recursos adicionales de fiscalización provistos con motivo de la reforma tributaria, como la norma general anti elusiva, la coordinación global en materias de fiscalización internacional, a contar del segundo semestre de 2016 comenzaran a desplegarse en las Direcciones Regionales trabajos especiales dedicados al monitoreo y control del comportamiento agresivo. Hará uso cuando corresponda de las atribuciones conferidas en la norma anti elusiva establecida en la Ley N° 20.780 y cuya vigencia fue precisada mediante la Ley N° 20.899 del año 2016. Al respecto, según se informó en su oportunidad el Servicio ha resuelto la creación de un equipo especial de análisis de la elusión tributaria y la publicación de un catálogo de situaciones que se consideren elusivas”.

4.9.EFECTOS TRIBUTARIOS EN FUSIONES

4.9.1. PATRIMONIO TRIBUTARIO

El capital propio tributario corresponde a la diferencia entre los activos y pasivos a valor tributario determinado de acuerdo a las normas del artículo 41 de la LIR y según a las normas impartidas en la circular N° 100 del año 1975 del Servicio de Impuestos Internos.

Según el Artículo 41 de la LIR, el capital propio tributario se define como “La diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de la iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse los activos intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas”.

Capital Propio Tributario = Activo Total Tributario – Pasivos Tributarios Totales.

i) Patrimonio Tributario de la Absorbente (Fusión por Incorporación)

El patrimonio contable se incrementará de acuerdo a la escritura de fusión. En lo que respecta al patrimonio tributario, se genera un incremento patrimonial por la incorporación de activos y pasivos a valores tributarios que ingresan al capital propio de la absorbente.

CPTF Absorbente = CPTI Absorbente + CM CPTI Absorbente + RLI + CPTF Absorbida.

ii) Patrimonio Tributario de la Absorbente (Fusión Impropia)

En este tipo de fusiones no existe efecto patrimonial en la sociedad absorbente, por cuanto esta operación solo implica el cambio de una inversión por los activos y pasivos que se adquieren.

4.10. EFECTO EN EL PATRIMONIO POR PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA DE LA SOCIEDAD ABSORBIDA.

El Código Tributario en su artículo 69 establece la obligación de dar aviso de término de giro, a toda persona natural o jurídica, que deje de estar afecta a impuesto. De igual forma el inciso 2° del mismo artículo establece que no será necesario hacer término de giro, en los casos en que la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad fusionada.

En consecuencia, la absorbente deberá pagar los impuestos que se devenguen a la fecha de la fusión por cuenta de la sociedad absorbida, dentro de los dos meses siguientes al término de giro.

Es así entonces que, en el proceso de fusión, la sociedad que subsiste se hará cargo del pago del Impuesto a la Renta en el plazo anteriormente señalado. Por ello, la sociedad continuadora deberá incorporar como disminución de patrimonio el pago de impuesto de la sociedad absorbida.

4.11. RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE

4.11.1. SOCIEDAD ABSORBENTE

Las contabilizaciones realizadas en un proceso de fusión podrían generar algunos ajustes al resultado tributario, lo cual obligaría a generar un agregado o una deducción en la base imponible, por lo tanto, a nivel de Renta Líquida Imponible, podemos señalar que las fusiones propias por incorporación como las fusiones impropias generan efectos y el impacto estará dado según el tratamiento aplicado en cada caso en la Renta Líquida.

4.11.2. SOCIEDAD ABSORBIDA

La sociedad absorbida se extingue de hecho y derecho, la que de acuerdo al inciso 2° del artículo 69 del Código Tributario, estará obligada a determinar una Renta Líquida Imponible para pagar los impuestos de la Ley de Impuesto a la Renta dentro de los dos meses siguientes a la fecha de fusión.

Por su parte el artículo 69 del Código Tributario, establece que las declaraciones anuales exigidas deberán ser presentadas en el mes de abril de cada año, a excepción de los contribuyentes que terminan su giro, ya que ellos deberán presentar una declaración a la fecha de término de sus actividades.

Los gastos rechazados deben formar parte de la base imponible de primera categoría o el impuesto único del artículo 21 inciso 1° determinada a la fecha de la fusión, de acuerdo al tipo de sociedad, esto hasta el 31 de diciembre de 2012, ya que, a partir del 1 de enero de 2013, el impuesto único del artículo 21 de la Ley de la Renta, gravará al beneficiario efectivo del gasto, independiente del tipo de persona jurídica que se trate y en caso que no sea aplicable a alguno de los socios o accionistas, entonces será cargo de la sociedad.

4.12. EFECTOS DE LA FUSIÓN EN EL IVA

La letra b) del artículo 8 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios contiene un hecho gravado especial, en el cual se establece que "los aportes a sociedades y otras transformaciones de dominio de bienes corporales muebles e inmuebles efectuados por un vendedor, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos", estarían afectos a este impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular N° 124 del año 1975, en la fusión no existe hecho gravado especial con Impuesto al Valor Agregado, porque los aportes de los socios o accionistas consisten en derechos o acciones y no bienes corporales muebles del giro.

4.13. REMANENTE DE IVA CRÉDITO FISCAL

El saldo de IVA crédito fiscal que posea la sociedad absorbida, no puede ser traspasado a la sociedad absorbente, ya que el artículo 28 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios establece que en los casos de término de giro, el saldo de crédito que hubiera quedado a favor del contribuyente podrá ser imputado por éste al impuesto del presente título y si aún quedare un remanente a su favor, sólo podrá imputarlo al pago del impuesto a la renta de primera categoría que adeudare por el último ejercicio.

Los créditos fiscales pertenecientes a la sociedad absorbida no pueden ser considerados como gastos necesarios para producir la renta de la sociedad absorbente, ya que estos créditos se extinguen durante el término de giro de la sociedad titular de los mismos⁶.

4.14. DEVOLUCIÓN REMANENTES DE IVA, COMPRAS DE ACTIVO FIJO ARTÍCULO 27 BIS

La devolución de remanente de IVA por compras de activo fijo, se encuentra consignada en el artículo 27 bis de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, la cual tiene por objetivo anticipar al contribuyente los créditos que usará en el futuro cuando la operación de su negocio genere débitos.

⁶ Oficio N° 2560 del año 2009 y oficio N° 4276 del año 2001, del SII.

La Ley contra la Evasión Tributaria N° 19.738 que fue publicada en el Diario Oficial con fecha 19 de junio del año 2001, procedió a modificar mediante la letra c) del artículo 5 el artículo 27 bis, estableciendo que los contribuyentes que hubieran solicitado devolución de remanentes de IVA originados en la compra de activo fijo, deberían restituir dichas cantidades, o parte de ellas, si tales activos fijos no fueran utilizados total o parcialmente en la obtención de ingresos afectos a este impuesto.

Además, la Circular N°94 del año 2001 señala que, se deberá devolver el remanente de crédito obtenido por el contribuyente, o la parte que proceda, cuando se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que le corresponda de acuerdo a la Ley o a su reglamento, y en el caso de término de giro de la empresa.

4.15. CRÉDITOS

4.15.1. CRÉDITO POR CONTRIBUCIONES DE BIENES RAÍCES

El inciso 2°, de la letra a), del número 1, del artículo 20 de la LIR, señala que el beneficiario del crédito por contribuciones sólo es el propietario o usufructuario del respectivo inmueble. En el caso de una fusión, se requiere realizar una sub-inscripción tratándose de bienes raíces que pertenecían a la sociedad que se disuelve para que la sociedad absorbente pueda utilizar las contribuciones pagadas con posterioridad a la fusión.

El oficio N° 1.436 del año 2008, se refiere a la situación tributaria de las rentas y créditos en el caso de bienes raíces no agrícolas arrendados en periodos inferiores a doce meses, ya que toda fusión, los bienes raíces de la sociedad que se diluye son explotados en un tiempo menor a un año.

El citado oficio señala lo siguiente: "...el crédito por contribuciones de bienes raíces debe imputarse al Impuesto de Primera Categoría que afecta a la renta, en la proporción que corresponda al número de meses por los cuales se computa la renta efectiva, crédito que debe invocarse conforme a las instrucciones contenidas en la Circular N° 68 del año 2001".

Por otra parte, la Ley N° 20.780 de 2014, reemplaza el artículo 20 N° 1 de la Ley de la Renta. Con esta modificación se pierde el beneficio del crédito de rebaja de contribuciones contra el pago de impuesto a la renta de primera categoría para las rentas de bienes raíces no agrícolas, sólo se mantendrá para las rentas de bienes raíces agrícolas. Esta restricción será de forma gradual, pudiendo hacer uso del 50% de las contribuciones como crédito durante el año 2015 y extinguiéndose completamente en el año 2016.

4.15.2. PAGOS PROVISIONALES MENSUALES Y SENCE

Los pagos provisionales mensuales son un adelanto que deben realizar los contribuyentes de Primera categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, a cuenta de los impuestos anuales que les corresponde pagar en el mes de abril de cada año. Esto se encuentra normado en la letra a) del artículo 84 de la ley de la Renta.

Por su parte la franquicia otorgada por el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo (SENCE) es un incentivo tributario que se ha convertido en el principal instrumento legal para promover el desarrollo de programas de capacitación al interior de las empresas.

En lo relativo a la fusión, el Servicio de Impuestos Internos, ha considerado que no es posible traspasar los créditos ya que los clasifica como "derechos personalísimos" y, por lo tanto, sólo pueden ser utilizados por la empresa que los generó. No obstante, la empresa fusionada puede recuperar estos créditos si solicita su devolución por la vía administrativa, según lo indicado en el oficio N° 1514 del año 2003, oficio N° 3400 del año 1999 y oficio N° 2632 del año 1997. Esta situación ocurre también con los créditos por pagos provisionales por utilidades absorbidas, como lo señala el oficio N° 2269 del año 1998.

4.15.3. CRÉDITO POR DONACIONES

Dentro de los distintos tipos de beneficios que contempla nuestra legislación tributaria, las donaciones que realizan los contribuyentes, permiten dependiendo del tipo de donación, utilizarla como gasto o crédito contra el impuesto de Primera Categoría.

En lo que respecta a la fusión, los créditos generados por donaciones no pueden ser traspasados a la sociedad absorbente, por cuanto se trata de otro contribuyente y, por lo tanto, estos créditos tributarios se extinguen con el término de giro que realiza la empresa absorbida.

4.16. SITUACIÓN DEL FUT

Considerando las modificaciones a la Ley de Impuesto a la Renta con la Reforma Tributaria Ley N° 20.780 y su posterior modificación con la Ley N° 20.899 sobre simplificación del Sistema de Tributación a la Renta, es que debemos marcar un antes y un después respecto de los efectos del FUT en las fusiones. El enfoque que analizaremos está dado para las empresas que llevan renta efectiva con Contabilidad Completa:

Las normas señaladas en la Ley N° 18.293, promulgada el 26 de enero de 1984, buscaban potenciar la inversión y promover el ahorro de capital y así aumentar el empleo y la inversión extranjera, sin embargo, a pesar que Ley cumplió su objetivo de reactivar la economía a lo largo de los años, se tradujo en una postergación de los impuestos finales por parte de los socios o accionistas, en solicitud de impuestos pagados por las empresas, pagados en años anteriores cuando dichas empresas generaban pérdidas tributarias.

4.16.1. UTILIDADES TRIBUTARIAS ANTES DE LEY 20.780.

En la letra c), número 1, letra A) del artículo 14 de La Ley de Impuesto a la Renta, se establecía que: "en el caso de fusión de sociedades, entendiéndose en esta última la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, las rentas acumuladas en la sociedad primitiva y que se traspasan a las nuevas sociedades o a las que subsistan se mantienen reinvertidas en éstas últimas, y por lo tanto, no se consideran retiro gravable hasta cuando no sean efectivamente retiradas". Por lo tanto, las utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables de las sociedades fusionadas se incorporan a la sociedad continuadora, al igual que los créditos por concepto de Impuesto de Primera Categoría que se hayan pagado por dichas rentas, es decir, las utilidades de la compañía absorbida se entienden reinvertidas en la compañía continuadora. Para ello, se debe determinar a la fecha en que se materializa la fusión, el resultado tributario de la sociedad o sociedades que desaparecen con la finalidad de establecer el saldo de Utilidades Tributarias (FUT), que será traspasado a la sociedad que subsiste. El mismo procedimiento hay que realizar para el caso de las utilidades no tributables (FUNT).

4.16.2. UTILIDADES TRIBUTARIAS DESPUÉS DE LEY 20.780.

La Ley N° 20.780 de 2014 en su artículo 1° N° 4, derogó el artículo 14 de la Ley de la Renta en su totalidad, en donde, hasta el 31 de diciembre de 2016, las utilidades debían tributar en su totalidad en el año de su generación con el impuesto de primera categoría, quedando los impuestos global complementario o adicional según el domicilio o residencia del socio o accionista, pendiente de tributación hasta que sean retirados o distribuidos a éstos.

A partir del 01 de enero del 2017, con la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y modificada posteriormente por la Ley N° 20.899 sobre simplificación del sistema de tributación de renta, surgen 2 nuevos regímenes de tributación que las empresas que declaran su renta efectiva en base a contabilidad completa se pueden acoger, en términos generales estos son:

- Régimen de Rentas Atribuidas, regulado en el Artículo 14 Letra A;
- Régimen Parcialmente Integrado, regulado en el Artículo 14 Letra B.

En base al régimen de tributación que le sea aplicable o bien opte la empresa son los registros que deberán llevar a fin de controlar las utilidades tributables, las diferencias entre depreciación normal y acelerada, las rentas exentas e ingresos no renta y los saldos acumulados de créditos.

En el siguiente cuadro esquemático, se indican los registros que debe llevar cada tipo de régimen:

	Régimen de Rentas Atribuidas, regulado en el Artículo 14 Letra A	Régimen de Rentas Parcialmente Integrado, regulado en el Artículo 14 Letra B
a)	RAP: Registro de Rentas Atribuidas Propias	RAI: Registro de Rentas a afectas a Impuestos finales (ICG o IA)
b)	DDAN: Diferencia de depreciación tributaria acelerada y normal	DDAN: Diferencia de depreciación tributaria acelerada y normal
c)	REX: Registro de rentas exentas o ingresos no renta	REX: Registro de rentas exentas o ingresos no renta
d)	SAC: Registro de Saldos Acumulados de Créditos	SAC: Registro de Saldos Acumulados de Créditos i) Créditos no sujetos a restitución; ii) Créditos sujetos a restitución.

Figura 10: Cuadro Esquemático Tipos de Regímenes

Respecto de los efectos que se producen en estos registros de control, derivados de una reorganización empresarial, se indican en la Ley de la Renta en su artículo 14 Letra D sobre normas de armonización de los regímenes de tributación.

4.17. NORMAS DE ARMONIZACIÓN ART.14 LETRA D).

En los procesos de reorganización empresarial en que las empresas involucradas se encuentren sujetas a regímenes de tributación diferentes, el artículo 14 letra D) de la Ley de la Renta regula y armoniza los cambios y efectos que producen, tanto el cambio de régimen de tributación, como a raíz de un proceso de reorganización de empresas.

i. Efectos de la Fusión de Sociedades Sujetas al Régimen establecido en el artículo 14 A)

En este caso, la sociedad continuadora se encuentra sujeta a las disposiciones de la letra A), no existe un cambio de régimen de tributación de la sociedad continuadora, ésta deberá mantener el régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, los que se contarán desde que se incorporó al régimen, por lo tanto, los efectos serán los siguientes en base a lo indicado en el Art.14 D numeral 2:

Sociedad Continuadora:

- Deberá mantenerse en el mismo régimen de tributación hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contados desde el año en que se acogió a aquel régimen. Luego de dicho periodo podrán optar cambiarse al régimen en base a las normas del artículo 14 B cumpliendo con las formalidades y requisitos que les correspondan de acuerdo a lo indicado en los incisos segundo al sexto del artículo 14 en sus normas generales;
- Mantener el registro y control de las cantidades anotadas en la sociedad absorbida en sus registros a), b), c) y d) del Art.14 A) numeral 4.

Sociedad Absorbida:

- Deberá efectuar la determinación de sus impuestos y se afectaran con los impuestos que procedan;
- Atribuir las rentas que determine a la fecha de su termino de giro por fusión, no siéndole aplicables las normas del artículo 38 bis numeral 1.

- ii. **Fusión de Sociedades, donde la Absorbente está sujeta a las disposiciones del artículo 14 A) y una o más sociedades se encuentran sujetas a las disposiciones del artículo 14 B):**

Sociedad Continuada o la que se constituye:

- Deberá mantenerse en el mismo régimen de tributación hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contados desde aquel año en que se acogió a aquel régimen. Luego de dicho periodo podrán optar a cambio de régimen en base a las normas del artículo 14 B cumpliendo con las formalidades y requisitos que les correspondan de acuerdo a lo indicado en los incisos segundo al sexto del artículo 14 en sus normas generales;
- Deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en la sociedad absorbida en sus registros a), b), c) y d) del Art.14 A numeral 4.
- Respecto del registro de las utilidades recibidas de la sociedad absorbida acogida a las normas de artículo 14 B), tributan con impuesto único del 35% en base a Art 38 bis numeral 2, por lo tanto, sus rentas se entienden retiradas y deben ser controladas en la sociedad continuadora a través de su CPT.
- El impuesto pagado deberá ser controlado como crédito en el registro (d) SAC y en el número 5 de la letra A), debiendo para tal efecto, anotarse la fecha de la fusión como parte del saldo acumulado de crédito.

Sociedad Absorbida acogida a Régimen 14 B:

- Deberá efectuar la determinación de sus impuestos y se afectaran con los impuestos que procedan en base a las normas del artículo 14 B;

- Respecto de las utilidades determinadas a partir del 01-01-2017, le será aplicable el impuesto único del 35% por término de giro indicado en las normas del artículo 38 bis numeral 2, sin derecho a opción a las normas del numeral 3 de dicho artículo.
- El impuesto aplicado por término de giro se considerará como una partida de aquellas señaladas en el artículo 21 en su inciso segundo (gasto no aceptado) y podrá imputarse como crédito, conforme a lo establecido en el 4 d) SAC y en numeral 5 de la letra A), debiendo para tal efecto, anotarse a la fecha de fusión como parte del saldo acumulado de crédito.
- De existir saldos en los Registros (b) y (c) de la sociedad absorbida deberán ser traspasados a los mismos registros de la sociedad continuadora.

4.17.1. NORMAS SOBRE TÉRMINO DE GIRO ARTÍCULO 38 BIS NÚMERO 2:

A fin de lograr un mejor entendimiento a las normas relativas al artículo 38 bis numeral 2, respecto del término de giro expondremos sus efectos:

Norma: “Los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa indicadas en el inciso siguiente, por parte de sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, número 1º, comuneros, socios o accionistas, en la proporción en que éstos participan en las utilidades de la empresa, para afectarse con los impuestos global complementario o adicional.

Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor del capital propio tributario del contribuyente, según su valor a la fecha de término de giro de acuerdo a lo dispuesto en el número 1 del artículo 41, y las siguientes cantidades:

- El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro a que se refiere la letra c), del número 2 de la letra B) del artículo 14; y
- El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha del aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.

Estos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%, el cual tendrá el carácter de único de esta Ley respecto de la empresa, empresario, comunero, socio o accionista, sin que sea aplicable a ellas lo dispuesto en el número 3º del artículo 54. Contra este impuesto, podrá deducirse el saldo de crédito establecido en la letra d), del número 2 de la letra B, del artículo 14. No obstante lo anterior, tratándose del saldo acumulado de crédito establecido en el numeral i), de dicha letra, el referido crédito se aplicará sólo hasta el 65% de su monto.

Con todo, el impuesto que se haya aplicado sobre la parte de las rentas o cantidades que corresponda a propietarios, comuneros, socios o accionistas obligados a declarar u renta efectiva según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, éstos lo incorporarán al saldo acumulado de crédito que establece la letra d), del número 4 de la letra A), y en el numeral i), de la letra d), del número 2 de la letra B), del artículo referido”

Ejemplo

Cálculo del Impuesto Art. 38 Bis.

Base Afecta de Sociedad Absorbida (Regimen 14 B)

Conceptos	Parciales \$	Montos \$
(+) Capital Propio Tributario		245.000.000
(-) REX (incluye FUNT histórico)		(20.000.000)
(-) Capital aportado (Incluye FUR)		(130.000.000)
Incremento de IDPC mantenidos en SAC		18.450.000
Base Afecta al impuesto de TG		113.450.000
Impuesto Art.38 Bis		39.707.500
Saldo de Crédito acumulado en Registro d	18.450.000	
Menos 35% (Crédito a Restituir)	(6.457.500)	(11.992.500)
Impuesto a Pagar		27.715.000

Figura 11: Cálculo Impuesto Art.38 Bis régimen B

Registros del número 4, de la Letra A)

Sociedad Continuada (Art 14 A)

Detalle	Registro (a): Renta Atribuida Propia (a)	Registro (c): Rentas Exentas e Ingreso no renta	Registro (d): SAC SIN RESTITUCIÓN
Remanentes	65.000.000	10.000.000	
Fusión de B1 INCR		20.000.000	
Fusión Base afecta a 35%			39.707.500
Saldos	65.000.000	30.000.000	39.707.500

Figura 12: Registros de Utilidades Sociedad Continuada

4.18. EFECTOS FUSION DE EMPRESAS SUJETAS A LAS NORMAS DE LA LETRA B) DEL ARTÍCULO 14.

En los procesos de reorganización empresarial en que las empresas involucradas se encuentren sujetas a regímenes diferentes, el artículo 14 letra D) de la Ley de la Renta regula y armoniza los cambios y efectos que producen, tanto el cambio de régimen de tributación, como a raíz de un proceso de reorganización de empresas.

i. Fusión de Sociedades, la Absorbente como la absorbida están sujetas a las disposiciones del artículo 14 B:

En este caso no existe un cambio de régimen de tributación de la sociedad continuadora como tampoco de la sociedad absorbida, por lo tanto, los efectos serán los siguientes en base a lo indicado en el Art.14 D numeral 3:

Sociedad Continuadora o la que se constituye:

- Deberá mantenerse en el mismo régimen de tributación hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contados desde aquel año en que se acogió a aquel régimen. Luego de dicho periodo, la continuadora podrá optar a cambio de régimen en base a las normas del artículo 14 A, cumpliendo con las formalidades y requisitos que les correspondan de acuerdo a lo indicado en los incisos segundo al sexto del artículo 14 en sus normas generales;
- Mantener el registro y control de las cantidades anotadas en la sociedad absorbida en sus registros a), b), c) y d) del Art.14 B numeral 4.

Sociedad Absorbida:

- Deberá efectuar la determinación de sus impuestos y se afectaran con los impuestos que procedan a la fecha del termino de giro, conforme a las disposiciones en el artículo 14 Letra B;
- Dado que no existe cambio de régimen las utilidades controladas en los registros a), b), c) y d) del Art.14 B numeral 4 son traspasados a los mismos registros de control de la sociedad continuadora.

iii) Fusión de Sociedades, donde la Absorbente está sujeta a las disposiciones del artículo 14 B) y una o más sociedades se encuentran sujetas a las disposiciones del artículo 14 A:

Sociedad Continuatora o la que se constituye:

- Deberá mantenerse en el mismo régimen de tributación hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contados desde aquel año en que se acogió a aquel régimen. Luego de dicho periodo podrá optar a cambio de régimen en base a las normas del artículo 14 A, cumpliendo con las formalidades y requisitos que les correspondan de acuerdo a lo indicado en los incisos segundo al sexto del artículo 14 en sus normas generales;
- Deberá mantener el registro y control de sus cantidades anotadas en la sociedad absorbida en sus registros a), b), c) y d) del Art.14 B numeral 2 que registre la sociedad continuadora a la fecha de la fusión.
- Deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en la sociedad absorbida a la fecha del termino de giro de la siguiente manera: Los registros a) y c) de la sociedad absorbida (Empresa con Rentas Atribuidas del Art 14 A) se anotarán a la fecha de la fusión como parte de los saldos del Registro c) en la sociedad continuadora que posee Régimen Parcialmente integrado (Art 14 B). Mientras que los Saldos de Crédito acumulado de la sociedad absorbida que posea en el Registro d) pasaran a formar parte de la sociedad continuadora en el Registro d) dentro de las partidas “No sujetas a restitución”.

- Los saldos acumulados en la sociedad absorbida en el registro b) deberán ser traspasados al registro b) de la sociedad continuadora.

Sociedad Absorbida acogida a las disposiciones del artículo 14 A:

- Deberá efectuar la determinación de sus impuestos y se afectaran con los impuestos que procedan en base a las normas del artículo 14 letra A, a la fecha del término de Giro;
- Deberán atribuir las rentas que determinen por el año comercial correspondiente al del término de su giro.
- Deberán determinar las Rentas afectas a impuestos finales que formaran parte del registro a) del número 2 de la letra B), la que corresponderá a la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario de sociedad absorbida, el monto positivo de las sumas anotadas en los registros establecidos en las letras a) y c) del número 4 de la letra A) y el valor del capital efectivamente aportado a la empresa más sus aumentos y disminuciones posteriores reajustados, según corresponda.

Para estos efectos, se considerará el capital propio tributario, el capital y los saldos de los referidos registros, según sus valores al término del último ejercicio comercial en que el contribuyente ha estado sujeto a las disposiciones de la letra A) del artículo 14.

4.19. PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

En los casos que existan pérdidas tributarias en la sociedad absorbida, éstas no podrán ser reconocidas por la empresa absorbente, ya que el número 3 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta reconoce como gasto deducible de la renta bruta, las pérdidas acumuladas sufridas por la empresa, las que se permite rebajar de las utilidades actuales y futuras hasta su total agotamiento. Sin embargo, en una fusión, la sociedad absorbida se disuelve, por lo tanto, este beneficio se extingue, ello en atención a que el contribuyente deja de existir y no continuará generando utilidades que puedan ser absorbidas por dicha sociedad.

Sobre el particular, así lo ha expresado el SII mediante la Circular N°109 del año 1977, señalando que la rebaja por concepto de pérdidas de arrastre, ha sido concebida como un derecho a favor del mismo contribuyente que ha sufrido el detrimento patrimonial y no en beneficio de personas jurídicamente distintas a él, como sería en los casos de fusión, la empresa subsistente, así se indica en el oficio N° 1270 del año 1982.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado por el nuevo artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta podrán deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso primero del artículo 31 N°3.

Las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sumas que para estos efectos deberán previamente incrementarse en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62.

En una fusión por incorporación en donde la empresa Absorbente posea pérdidas tributarias de arrastre al momento de la fusión y la empresa absorbida posea utilidades tributables, la sociedad continuadora podrá solicitar la devolución de impuestos de primera categoría correspondientes a las utilidades que resulten absorbidas. Igual situación ocurrirá en el caso de una fusión por compra.

En este caso el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que el impuesto recuperado por utilidades absorbidas se entiende como una utilidad ajena y, por lo tanto, se deben afectar con el impuesto de primera categoría.

El Servicio de Impuestos de Internos no podrá tasar en la medida que la sociedad que se constituye mantenga registrado el valor tributario que tenían los bienes en la empresa absorbida.

4.20. OBLIGACIONES ADMINISTRATIVAS

4.20.1. ANTE EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

El Servicio de Impuestos Internos impartió a través de la Circular N° 17 del año 1995 los pasos a seguir para comunicar al Servicio de Impuestos Internos una fusión de empresas.

4.20.2. COMUNICACIÓN DE LA FUSIÓN.

La sociedad absorbente debe informar la fusión en un plazo de 15 días hábiles, a partir de la inscripción de la escritura pública en el Registro de Comercio, según la Resolución Exenta N° 55 del año 2003, por medio del formulario N °3239, el cual debe estar acompañado por la inscripción del extracto en el Registro de Comercio y su publicación en el Diario Oficial.

4.20.3. AVISO DE TÉRMINO DE GIRO

Este debe ser realizado sólo cuando no hay cláusula de responsabilidad, mediante el formulario N° 2121.

Para evitar el procedimiento de término de giro de la empresa absorbida, es necesario estipular en la junta de accionistas de la empresa absorbente que esta se hace responsable solidariamente de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa aportante o fusionada conforme al inciso 2°, del artículo 69, del Código Tributario.

4.20.4. AVISO DE MODIFICACIÓN DE AUMENTO DE CAPITAL

La sociedad absorbente debe informar al Servicio de Impuestos Internos el aumento de capital, esto debe hacerse en el formulario N° 3239, el mismo que informa la fusión.

4.20.5. DESTRUCCIÓN DE DOCUMENTOS

Independiente de que exista o no aviso de término de giro, se debe presentar un formulario de destrucción de los documentos tributarios timbrados sin emitir, hojas foliadas no utilizadas y cédulas RUT de las sociedades que se extinguen.

4.20.6. DECLARACIONES JURADAS ANUALES

Las sociedades que deben presentar estos documentos son las continuadoras del proceso de fusión sólo en el caso que no exista la obligación de presentar término de giro por parte de las sociedades que se disuelven.

Hasta el Año Tributario 2015 las reorganizaciones se informaban mediante Declaración Jurada N° 1.807, donde se debía informar los principales antecedentes contables y tributarios, tanto respecto de la sociedad fusionada o absorbida, como respecto de la sociedad continuadora legal o absorbente, teniendo como plazo de presentación hasta el último día del mes de junio de cada año.

A partir del Año Tributario 2016 es eliminada dicha declaración y en su reemplazo las reorganizaciones se deben informar mediante declaración jurada 1913 “Declaración Tributaria Anual de Caracterización Tributaria Global”, para el caso de compañías que se reorganizan deben informar si hubo asesoría externa, si se generó Goodwill o Badwill, entre otros. Disminuyendo la información a presentar al Servicio de Impuestos Internos, pasando de entregar datos cuantitativos de la reorganización societaria a sólo datos cualitativos de ésta.

La presentación de esta declaración jurada debe ser a más tardar al efectuar la Declaración de anual de impuestos a la Renta en Formulario 22.

4.20.7. ANTECEDENTES A PRESENTAR

1. Escritura pública de la fusión, tanto de las empresas absorbidas como absorbentes.
2. Extracto de la escritura pública de la fusión con su correspondiente publicación en el Diario Oficial e inscripción en el Registro de Comercio.
3. Balance de término de giro comprendido entre el 1 de enero del año correspondiente y la fecha de fusión, de la sociedad absorbida.
4. Renta Líquida Imponible o de Pérdida Tributaria por el período comprendido entre el 1 de enero del año correspondiente y la fecha de fusión, de la sociedad absorbida.

5. Borrador del formulario N° 22 de Declaración Anual de Impuestos existente a la fecha de la fusión, de la sociedad absorbida. Se hace presente que por lo general a la fecha de fusión no existe un formulario N° 22 del año tributario respectivo, por lo tanto, su presentación es sólo para efectos de solicitar al funcionario del Servicio de Impuestos el giro de los eventuales impuestos que constatará en el formulario N° 2121.
6. Determinación de los nuevos registros tributarios del Artículo 14 A) o B), ambos de la Ley de Impuesto a la Renta.
7. Formulario N°29 de Pago Simultáneo de Impuestos Mensuales en donde se declararon los Pagos Provisionales Mensuales, de la sociedad absorbida.
8. RUT de la empresa absorbida y sus copias.
9. Facturas, Guías de Despacho, Notas de Crédito, Notas de Débito y otros documentos timbrados sin ocupar.

4.21. ANTE OTRAS ENTIDADES

4.21.1. REGISTRO DE COMERCIO

Para dar formalidad legal a la fusión, se debe confeccionar una escritura pública de modificación o de constitución de sociedades según sea el caso. Sus extractos deben ser inscritos en el Registro de Comercio y publicados en el Diario Oficial dentro del plazo legal.

4.21.2. CONSERVADOR DE BIENES RAÍCES

Para concretar la titularidad del dominio de los bienes raíces que se traspasen en un proceso de fusión es necesario realizar una sub-inscripción de ellos en este organismo.

4.21.3 MUNICIPALIDAD

A nivel municipal es necesario informar el término de giro a la municipalidad donde tenga patente comercial la sociedad absorbida, para ello la municipalidad exigirá tener al día los pagos de las cuotas respectivas y con ello dará el cierre de patente y Certificado de no deuda a la sociedad continuadora, que es la que ejecuta esta tramitación.