



RIESGOS TRIBUTARIOS DE UN EMPRESARIO INDIVIDUAL EN LOS PROCESOS DE CONVERSIÓN

Parte II

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

**Alumna: Bárbara Espinoza Noemí
Profesor Guía: Boris León**

Santiago, Marzo 2018

INDICE	PAG.
Índice	3-4
Capítulo 3 Imposibilidad del empresario individual en realizar un proceso de fusión o división.	5
3.1 Transformación de Sociedades	6-7
3.1.1 Efectos tributarios en la Ley sobre Impuesto a la Renta.	8
3.1.2 Efectos en la renta líquida imponible	8-10
3.1.3 Efectos en los nuevos registros del Artículo 14 Letra A y Letra B	11-13
3.1.4 Efectos en la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios	14
3.2 Conversión de Empresas Individuales	14-15
3.2.1 Efectos en la Ley sobre Impuesto a la renta	16
3.2.2 Efectos en la renta líquida imponible	16
3.2.3 Efectos en los nuevos registros del Artículo 14 Letra A y Letra B	17-19
3.2.4 Efectos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y servicios	20
3.2.4.1 Bienes aportados correspondientes al activo realizable de la empresa individual.	20-21
3.2.4.2 Bienes aportados correspondientes al activo inmovilizado de la empresa individual	22-23
3.2.5 Situación de los créditos fiscales	24
3.3 División de Sociedades	25
3.3.1 Efectos en la Ley sobre Impuestos a la Renta	26
3.3.2 Efectos en la renta líquida imponible	26-28

3.3.3	Efectos en los nuevos registros del artículo 14 letra A y Letra B	29-31
3.3.4	Efectos en la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios	32
Capítulo 4 Riesgo de tasación por parte del SII en proceso de conversión de un empresario individual		33-34
4.1	Tasación SII	35
4.2	Restricciones a lo dispuesto art 64	36
4.3	Inciso Quinto Art 64 CT	37
4.3.1	Legítima razón de negocios	37
Capítulo 5 Análisis Jurisprudencia administrativa relacionada art 64		38
5.1	Antiguo art 64	38-40
5.2	Análisis de la jurisprudencia en comparación con el Artículo 64.	41
5.3	Otros	41
Conclusión		42
Bibliografía		43

Capítulo 3 Imposibilidad del empresario individual en realizar un proceso de fusión o división.

La transformación de sociedades, la conversión de empresas individuales y la división de sociedades, son tipo de reorganizaciones que traen como consecuencias efectos en la tributación de los contribuyentes, generando en algunos casos, problemas en la aplicación de las normas, debido a vacíos legales que la Ley N° 20.899 no pudo superar.

Se analizarán los efectos tributarios en los diferentes procesos de reorganización indicados y como afecta la aplicación de las normativas y sus consecuencias debido a los vacíos legales.

3.1 Transformación de Sociedades

Con en la entrada en vigencia de la Ley N° 18.482, donde se incorpora al artículo 8° del Código Tributario un nuevo numeral que definió la transformación para efectos tributarios, en términos muy similares a la definición consagrada en la Ley de sociedades anónimas:

“Artículo 8°. Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá.....

Artículo 13°. Por “Transformación de sociedades”, el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica”

El incorporar este nuevo numeral al artículo 8° del Código Tributario, implica establecer una aplicación general de dicho tipo de reorganización a todo tipo de sociedades. Por lo tanto, nos encontramos frente a una sociedad que se podrá transformar en cualquier otro tipo de sociedad, con excepción de las sociedades denominadas de hecho (Circular N° 143 del año 1972, Circular N° 124 del 07 de octubre de 1975). Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que las Comunidades, Asociaciones o Cuentas en Participación no pueden ser objeto de transformación (Oficio N° 1.116 del año 1998, Circular N° 124 del 07 de octubre de 1975).

Si bien la transformación tiene un alcance genérico a todo tipo de sociedades, su aplicación también se extiende a las empresas individuales de responsabilidad limitada, por mandato expreso del artículo 14 de la Ley N° 19.857 del año 2003, que indica que podrán transformarse en una sociedad de cualquier tipo, cumpliendo los requisitos y formalidades que establece el estatuto jurídico de la sociedad en la cual se desea transformarse. Sin embargo, en lo que se refiere a las empresas individuales, la institución de la transformación no tiene aplicación, analizando lo que dice la normativa.

De esta forma, para el origen de la transformación, se deben cumplir ciertos requisitos:

- 1 Que se trate de una sociedad o de una empresa individual de responsabilidad limitada.
- 2 Que exista un cambio de especie o tipo social.
- 3 El cambio de especie debe efectuarse por reforma de los estatutos.
- 4 Y debe subsistir la personalidad jurídica.

En la medida en que se cumplan con las exigencias mencionadas con anterioridad, la transformación producirá todos los efectos tributarios a partir de la fecha de la escritura pública en la que consta dicho acto jurídico.

3.1.1 Efectos tributarios en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

3.1.2 Efectos en la renta líquida imponible

Es importante mencionar que en un proceso de transformación, subsiste la personalidad jurídica, es decir, no nace un nuevo contribuyente jurídicamente, por lo tanto, su régimen tributario en la Ley sobre Impuesto a la Renta se mantiene sin ninguna variación, el contribuyente debe determinar su resultado tributario al término del ejercicio. Lo mismo sucede con los propietarios o socios de las empresas que también deben esperar al término del ejercicio, salvo los posibles efectos que puedan derivar frente a imputaciones en los registros del N° 2 del artículo 14 letra B, los que se producirán a la fecha de dicha imputación, con cargos en primer término, al saldo al 1 de enero de ese ejercicio, debidamente actualizado y, el exceso de retiros, como un retiro provisorio que deberá ser imputado al 31 de diciembre de ese periodo.

Con motivo de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el artículo 69 del Código Tributario en su inciso tercero señala, que el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados afectados con cada régimen tributario, solo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio. Esto quiere decir, que el nuevo tipo social quedara obligado a determinar su renta efectiva de una manera distinta de cómo lo hacía con anterioridad su reorganización. Así por ejemplo, se entiende que el contribuyente queda afecto

al mismo régimen tributario, si antes y después de la transformación, quedo obligado a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa. De lo contrario, si el contribuyente optare por un régimen de tributación diferente al de renta efectiva según contabilidad completa, dicho cambio lo obligara a separar los resultados en su tributación. La Circular N° 15, de fecha 30 de enero de 1986, del Servicio de Impuestos Internos, señala que los contribuyentes que queden afectos con un régimen tributario diferente a aquel que le era aplicable hasta antes de la transformación, y siempre que dicha transformación se realice en un mismo periodo, se deberá practicar un balance por el tiempo transcurrido desde el 1 de enero hasta el día en que ocurra la transformación, y otro balance que abarque el lapso comprendido entre la última fecha señalada y hasta el 31 de diciembre del mismo año.

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado que en el evento de que ambas sociedades sigan afectas al mismo impuesto general de primera categoría, determinando su base imponible de la misma manera, no será necesario efectuar un balance y declaraciones de impuestos de primera categoría a la fecha de la transformación, pudiendo la empresa continuar operando de la misma forma que lo venía haciendo con antelación, sin perjuicio del tratamiento tributario y de imputación que corresponde darle a los retiros de acuerdo al nuevo tipo de sociedad que subsiste producto de la transformación.

Sin embargo, el artículo 69 del Código Tributario, que indica sobre la separación de resultados, ya no produce efectos sobre los nuevos regímenes de tributación

de los artículos 14 Letra A, 14 Letra B, 14 ter y 34, atendido a que en que dichos casos el cambio de régimen operara en el periodo siguiente, o bien, a partir del primero de enero del ejercicio en caso de generar un incumplimiento con relación al tipo de social de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 Letra D N° 1 letra c de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

3.1.3 Efectos en los nuevos registros del Artículo 14 Letra A y Letra B

Comenzó a regir un nuevo artículo 14° en la ley de Impuesto a la Renta en Chile a contar del 1 de enero de 2017, el cual establece la modalidad de elegir entre dos regímenes de tributación, uno denominado régimen de tributación sobre renta atribuida, y el otro, régimen de tributación parcialmente integrado. Lo que interesa es, determinar si una sociedad que inicia un proceso de transformación de su tipo social, puede o no, en ese momento optar a un régimen distinto al que estaba sometido con anterioridad a dicha reorganización empresarial. Si bien esta situación aún no regulada de manera expresa, a propósito de una transformación, la situación que se trate de un mismo contribuyente implica que debe mantener el mismo régimen sin ninguna modificación, cumpliendo con el plazo de cinco años para poder optar a un nuevo régimen de tributación.

Aquí, la dificultad se genera en el caso de que el nuevo tipo social no resulte compatible con el con el régimen de tributación, como sería en el caso de:

Antes de la Transformación	Transformación	Incongruencia Legislativa
<p>Sociedad de Responsabilidad Ltda. (Tributa bajo el régimen de renta atribuida Artículo 14 Letra A)</p>	<p>Sociedad Anónima (Tributa bajo el régimen de semi integrado Artículo 14 Letra B)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Incumplimiento normativo a nivel de sociedad. (Por el tipo social, no puede tributar en renta atribuida, Artículo 14 Letra A) • Quedaran sujetas al régimen establecido en la Letra B del Artículo 14, a contar del día 1 de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento. Informar al SII a contar del 1 de enero al 30 de abril del año comercial siguiente.
<p>Empresa Individual Responsabilidad Ltda.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tributa bajo el régimen renta atribuida Artículo 14 Letra A • Dueño contribuyente del Impuesto Global Complementario 	<p>Sociedad de Responsabilidad Ltda. (Incorporando como segundo socio al momento de la transformación, a una persona jurídica).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Incumplimiento normativo a nivel de socios. (Por el hecho de que uno de sus socios no es contribuyente del impuesto global complementario ni del impuesto adicional, no puede tributar en Renta atribuida del Artículo 14 Letra A). • Dueño contribuyente del Impuesto Global Complementario. • Nuevo socio persona jurídica. • Quedaran sujetas al régimen establecido en la Letra B del Artículo 14, a contar del día 1 de enero del año comercial siguiente en que ello ocurra y dar aviso al SII entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial en que se incorporan al nuevo régimen.

En estos dos casos, el legislador no regulo los efectos que se pueden generar en un proceso de transformación. Sin embargo, la única forma de establecer una relación lógica y sistemática en la aplicación de las normas, nada impide que se aplique lo establecido en la letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D de la Ley de Impuesto a la Renta.

Demostraremos el efecto de una transformación a través de la recalificación de una sociedad de renta atribuida del artículo 14 Letra A, a un régimen del artículo 14 Letra B, considerando lo señalado en el artículo 14 D, para lo cual solo cabe considerar:

REGISTRO 14 A (ABSORBIDA)		REGISTRO 14 B (NUEVA)
RAP	→	REX (como INR)
DDAN	→	DDAN
REX	→	REX
SAC	→	SAC (calificados sin obligación de restitución)
(+) CPT		

(-) RAP (-) REX (-) CAPITAL (aumentos y disminuciones)	→	RAI
<hr/> Valor a registrar en RAI		

3.1.4 Efectos en la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios

Debido a que en la transformación subsiste la personalidad jurídica, no se produce ningún efecto en I.V.A., frente a los cual, puede seguir utilizando los crédito fiscales y el beneficio del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las ventas y Servicios.

3.2 Conversión de Empresas Individuales

La conversión de empresas individuales en sociedades de cualquier naturaleza es una institución que nació exclusivamente bajo la ley tributaria, cuyas circunstancias obedecieron a un tratamiento forzado con la ley comercial, donde no se tomaron las precauciones necesarias del caso. Esta consiste en el aporte que un empresario individual realiza de todo el activo y pasivo a una sociedad que se constituye, estando obligado antes a realizar su término de giro de sus actividades.

Actualmente, su regulación se desprende del inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, refiriéndonos a la obligación de los contribuyentes de dar aviso de término de giro; la referida disposición señala lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de termino

de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de termino de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte de aporte o fusión. No obstante las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de termino de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse”.

3.2.1 Efectos en la Ley sobre Impuesto a la renta

3.2.2 Efectos en la renta líquida imponible

Una conversión lleva al empresario individual a realizar un término de giro de acuerdo con lo establecido en el artículo 69 del Código Tributario, razón por la cual está obligado a realizar un balance de término de giro y determinar su renta líquida imponible para soportar el impuesto de primera categoría, así lo indica el párrafo tercero N° 2 del artículo 14 Letra D, señalando que la empresa que se convierte “se afectara con los impuestos”, lo que debe interpretarse como una referencia al impuesto de primera categoría, si se relaciona con el citado artículo 69 del Código Tributario. Asimismo, cabe destacar que la cláusula de responsabilidad a que se refiere en inciso segundo del artículo 69, en ningún caso implica que el empresario individual se excluya de realizar el término de giro y de pagar sus impuestos; la exclusión se refiere a dar el aviso, lo que estará a cargo de la sociedad continuadora.

3.2.3 Efectos en los nuevos registros del Artículo 14 Letra A y Letra B

En una conversión la nueva sociedad que se constituya deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de cinco años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa individual, así lo señala el párrafo primero del N° 2 y párrafo primero del N° 3, ambos del artículo 14 Letra D. Una vez completado el plazo anterior, la nueva sociedad que nació de la conversión podrá optar por aplicar las normas de otro régimen de Tributación.

Al igual que en el caso de la transformación, la dificultad se presenta cuando la nueva sociedad que se constituye no es compatible con el régimen de Tributación, como sería en el caso de:

Antes de la Conversión	Proceso de Conversión	Incongruencia Legislativa
<p>Empresario Individual (Tributa bajo el régimen de renta atribuida Artículo 14 Letra A)</p>	<p>Sociedad Anónima (Tributa bajo el régimen de semi integrado Artículo 14 Letra B)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Incumplimiento normativo a nivel de sociedad. (Por el tipo social, no puede tributar en renta Atribuida, Artículo 14 Letra A). • Quedaran sujetas al régimen establecido en la Letra B del Artículo 14, a contar del día 1 de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento.
<p>Empresario Individual (Tributa bajo el régimen de renta atribuida Artículo 14 Letra A)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dueño contribuyente del Impuesto Global Complementario. 	<p>Sociedad de Responsabilidad Ltda. (Tributa bajo el régimen de semi integrado Artículo 14 Letra B)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Incumplimiento a nivel de socios (Debido a que uno de sus socios no es contribuyente del impuesto global complementario ni del impuesto adicional no puede tributar en renta atribuida del Artículo 14 Letra A. • Dueño contribuyente del Impuesto Global Complementario. • Nuevo socio persona jurídica. • Quedaran sujetas al régimen establecido en la Letra B del Artículo 14, a contar del día 1 de enero del año comercial siguiente en que ello ocurra y dar aviso al SII entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial en que se incorporan al nuevo régimen.

En estos casos, el legislador no regulo los efectos que se pueden generar en un proceso de transformación. Sin embargo, la única forma de establecer una relación lógica y sistemática en la aplicación de las normas, nada impide que se aplique lo establecido en la letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D de la Ley de Impuesto a la Renta.

Demostraremos el efecto de una recalificación de una sociedad de renta atribuida del artículo 14 Letra A, a un régimen del artículo 14 Letra B, considerando lo señalado en el artículo 14 D, para lo cual solo cabe considerar:

REGISTRO 14 A (ABSORBIDA)		REGISTRO 14 B (NUEVA)
RAP	→	REX (como INR)
DDAN	→	DDAN
REX	→	REX
SAC	→	SAC (calificados sin obligación de restitución)
(+) CPT (-) RAP (-) REX (-) CAPITAL (aumentos y disminuciones)	→	RAI
<hr/> Valor a registrar en RAI		

3.2.4 Efectos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y servicios

3.2.4.1 Bienes aportados correspondientes al activo realizable de la empresa Individual.

En la constitución, ampliación, modificación u otras formas de reorganización de sociedades, un vendedor aporta bienes corporales muebles, una cuota de dominio sobre dichos bienes o derechos reales constituidos sobre ellos. De acuerdo con lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos señala que para que exista un aporte, deben existir dos requisitos copulativos: (i) existencia de un aporte de bien corporal mueble en la constitución, ampliación, modificación u otra forma de reorganización empresarial, que tenga como resultado la transferencia del dominio, y (ii) que el aporte del bien corporal mueble debe ser efectuado por un contribuyente que tenga la calidad de vendedor.

Es importante entender que la letra b) del artículo 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, se refiere a los bienes muebles que forman parte del giro del contribuyente, frente a lo cual, no cabe incluir los bienes muebles que forman parte del activo inmovilizado de la empresa, situación que en la normativa debe ser analizada.

En el segundo requisito copulativo, la circular en análisis indica que el aporte del bien corporal mueble debe ser efectuado por un contribuyente que tenga la calidad de vendedor conforme lo dispuesto en el N° 3 del artículo 2° de la Ley

sobre impuesto a las ventas y servicios, esto es, cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros.

El artículo 4° del Decreto Supremo N° 55, de 1977, del Ministerio de Hacienda, que establece el Reglamento de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, determina que para calificar la habitualidad a que se refiere el N° 3 del artículo 2° de la ley, el Servicio considerara la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trate, y con estos antecedentes determinara si el ánimo que guio al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa.

Se presume habitualidad respecto de todas las transferencias y retiros que efectuó un vendedor dentro de su giro; esta norma resulta plenamente aplicable al caso de la conversión de una empresa individual, especialmente porque el aporte conlleva una transferencia del dominio de los bienes a la nueva sociedad que se constituye.

3.2.4.2 Bienes aportados correspondientes al activo inmovilizado de la empresa individual.

En la letra m) del artículo 8° de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios encontramos la regulación de esta materia, disposición que resulta plenamente aplicable en el caso de una conversión de un empresario individual que procede a exportar a la nueva sociedad bienes del activo fijo o inmovilizado.

Se realizaron modificaciones importantes en esta letra de la Ley N° 20.780, las que se traducen en:

- i) Venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa.
- ii) Que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.
- iii) En el caso de los bienes muebles, no se gravaran con IVA la venta en el caso en que esta sea efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o termino de construcción, según proceda, y siempre que dicha venta haya sido efectuada por o un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta.

Antes de la reforma de la Ley N° 20.780, se debía distinguir si se trata de bienes muebles o inmuebles. En el caso del aporte de bienes muebles del activo fijo, cuando este se realizaba antes del término de la vida útil normal de dicho bien, de conformidad con lo dispuesto en el N° 5 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta o antes del transcurso de cuatro años contados desde su primera adquisición, y siempre que ella sea realizada por contribuyentes que han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. En el caso de aporte de bienes inmuebles en un proceso de conversión, según lo dispuesto en la segunda parte de la letra m) del artículo 8° de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, solo se consideraba comprendida en dicha disposición cuando el referido aporte se efectuaba antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda.

3.2.5 Situación de los créditos fiscales

La reforma tributaria del año 2014 no estableció cambios respecto de la situación de los créditos fiscales.

Las principales corrientes que se han manifestado al respecto son las siguientes:

- i) La mayoría de los autores chilenos, catalogan el crédito fiscal, sin mayores ambages, como un derecho patrimonial que puede disponerse libremente.
- ii) Contrario a lo anterior el crédito fiscal se mantiene como un derecho objetivo, inserto en un mecanismo de determinación del impuesto sobre las ventas y servicios, esto es, un conjunto de operaciones desarrolladas en la forma en que ordena la ley, destinadas a obtener un resultado: el impuesto a pagar. De acuerdo a la ley en su inciso segundo del artículo 20 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios señala que: “el impuesto a pagar se determinara, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, determinado según las normas del párrafo 6º”. Por lo tanto, el crédito fiscal no implica un derecho subjetivo, y, por lo mismo, no cabe calificarlo como un derecho personalísimo o patrimonial.

3.3 División de Sociedades

La división es un tipo de reorganización empresarial, cuyo principal efecto jurídico es distribuir parte del patrimonio de una sociedad para otra u otras sociedades que se constituyen en el mismo acto, pero sin que exista transferencia del dominio de los activos y pasivos que lo componen.

La Ley N° 18.046 en su artículo 94, define la división indicando lo siguiente: ¡La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre si y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”.

3.3.1 Efectos en la Ley sobre Impuestos a la Renta

3.3.2 Efectos en la renta líquida imponible

El artículo 14 Letra D no hace referencia a la determinación de la renta líquida imponible de la empresa dividida, entendiéndose además que la empresa que se divide no desaparece, por lo tanto, no está obligada a presentar un término de giro. En la Circular N° 149 del 2016 del Servicio de Impuestos Internos, ha interpretado que a la fecha de la división, se debe determinar un resultado tributario de acuerdo con lo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto indica, que se debe determinar la renta líquida imponible, resultado que será provisorio, y en ningún caso, debe incorporarse en esa oportunidad al registro RAP que se determine, ya que solo tiene por objeto distribuir proporcionalmente, entre la empresa o sociedad que se divide y las que se constituyen, el resultado tributario que estaría formando parte del patrimonio dividido, el que será reconocido por las entidades involucradas de manera definitiva al término del año comercial respectivo, sumando a este los resultados que se generen a partir de la fecha de división. Sin embargo, cuando el resultado tributario sea negativo, no se podrá distribuir proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen, este resultado se radicará solamente en la empresa o sociedad que se divide.

Se analizara que sucede con el principio de legalidad en la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría, especialmente porque se trata

de una interpretación que no encuentra soporte normativo alguno dentro del citado artículo 14 Letra D. Si bien, el resultado tributario tendrá un carácter provisorio, igualmente incidirá en la determinación de la renta líquida imponible definitiva, y eso implica pronunciarse sobre la determinación de la base imponible del impuesto, facultad que solo corresponde al legislador. Es esta situación, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos que puede generar problemas frente al principio de legalidad, pero está claro, que estamos frente a un vacío legal que genera problemas en la aplicación de las normativas.

El párrafo segundo del N° 2 del artículo 14 letra D señala que “En la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la Letra A), el saldo de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a), b), c) y d) del número 4 de dicha Letra A), se asignara a cada una de las entidades resultantes en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de estas”. En dicha disposición, no se hace referencia a ninguna determinación de un resultado tributario a la fecha de la división. Además, se refiere únicamente al saldo de las letras a, b, c y d del N° 4 de la Letra A del artículo 14, en los cuales no se incorporan las utilidades del ejercicio, atendido a que dicho resultado se debe incorporar al termino del ejercicio.

En una división, está claro que la división del patrimonio financiero, incluirá las utilidades acumuladas a la fecha de la división, y sin duda, se asignaran a la nueva o nuevas sociedades, en la proporción del patrimonio neto determinado a esa fecha. Sin embargo, si el criterio fuera que debe asignarse a las utilidades

tributables del ejercicio porque se están asignando a las utilidades financieras, primero, dichos resultados pueden ser distintos en atención a la forma de determinación y, segundo, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos aplica un criterio asimétrico, porque no permite que se traspasen las pérdidas tributarias.

Lo antes expresado, puede generar controversias al momento de determinar la renta líquida imponible. Si bien, en la Circular N° 49 de 2016, es buena solución la planteada en relación a las utilidades tributables del ejercicio, lamentablemente se refiere a la determinación de la base imponible del impuesto, lo que solamente puede modificar el legislador.

3.3.3 Efectos en los nuevos registros del artículo 14 letra A y Letra B

La o las nuevas sociedades que nacen de la división deberán mantenerse en el mismo régimen de la sociedad dividida hasta completar el plazo de cinco años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen esta última sociedad, periodo luego del cual podrán optar por aplicar las normas de la letra A o B del artículo 14, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en los incisos segundo al sexto del mismo artículo.

Por otro lado, tenemos el problema que se presenta en la armonización de los regímenes de tributación, aquí nos referimos con la situación en que la o las sociedades que nacen del proceso de división, pueden estar bajo un tipo social que no resulta compatible con un régimen determinado.

Presentaremos las siguientes situaciones:

Antes de la División	Proceso de División	Incongruencia Legislativa
<p>Sociedad de Responsabilidad Ltda. (Tributa bajo el régimen de renta atribuida Artículo 14 Letra A)</p>	<p>Sociedad Anónima (Tributa bajo el régimen de semi integrado Artículo 14 Letra B)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vacío legal normativo producto de una división puede nacer una sociedad con un tipo social que no resulta compatible con un régimen determinado. • No ley no se pronuncia respecto a la situación planteada, por lo tanto, dicha situación no se encuentra prohibida por la ley. • Dentro de las alternativas que tenemos, ¿Se podría aplicar la norma de incumplimiento que indica la letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D? • Se someterá al nuevo régimen del artículo 14 Letra B a contar del día 1 de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento. Una vez más, estamos frente a una evidente contradicción que el legislador no preciso y se constituye en un vacío legal, que requiere una modificación legal a la normativa.

Demostraremos el efecto de una recalificación de una sociedad de renta atribuida del artículo 14 Letra A, a un régimen del artículo 14 Letra B, considerando lo señalado en la Circular 49 de 2016:



REGISTRO 14 A (Limitada)		REGISTRO 14 A (S.A.)		REGISTRO 14 B (S.A.)
RAP	→	RAP	→	REX (como INR)
DDAN=Sigue a su activo	→	DDAN	→	DDAN
REX	→	REX	→	REX
SAC	→	SAC	→	SAC
	→	(+) CPT (-) RAP (-) REX (-)CAPITAL (aumentos y disminuciones) <hr/> Valor a registrar en RAI	→	RAI

3.3.4 Efectos en la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios

En la División implica una asignación de un patrimonio y no las transferencias de activos, por lo tanto, no existirá efectos en IVA. Sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que en lo que se refiere al crédito fiscal, este no podrá ser asignado a la nueva o nuevas sociedades que se constituyan, invocando como fundamento el carácter de derecho personalísimo de dichos créditos.

Capítulo 4 Riesgo de tasación por parte del SII en proceso de conversión de un empresario individual.

El artículo 64 del Código Tributario en su inciso tercero la regulación de la facultad de tasar que, en esencia permite a la administración fiscal para efectos de determinar la base imponible de algún tributo, impugnar el valor acordado por las partes, porque él es notoriamente inferior al valor corriente en plaza.

A pesar de la importancia que tiene esta potestad, ella esta escuetamente regulada, es decir, que el artículo 64 del Código Tributario carece de su adecuada densidad normativa, porque se limita a otorgar una facultad a la administración fiscal, sin que el ordenamiento en su conjunto contemple parámetros objetivos para su aplicación.

Lo antes dicho, resulta más evidente al comparar la facultad de tasación con las reglas sobre precios de transferencia, normativa en la que el legislador fue mucho más minucioso respecto de las facultades entregadas a la administración fiscal para revisar las transacciones entre empresas nacionales y sus matrices u otras relacionadas extranjeras.

Al utilizar los conceptos de comparables en ambas regulaciones, o la metodología utilizada para establecer el valor, es posible advertir el notable contraste entre la comentada facultad de tasación y las más precisas normas sobre precios de transferencia.

Esto demuestra la deuda que tiene el legislador con los contribuyentes nacionales, que quedan a merced de conceptos jurídicos indeterminados, como es el concepto de valor corriente en plaza.

Por estos motivos, resulta tan relevante analizar las excepciones y restricciones más recurrentes a la aplicación de la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario.

4.1 Tasación SII

Inciso Primero del art 64 CT

Inciso Tercero del art 64 CT

“Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal o al servicio prestado; sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación”

4.2 Restricciones a lo dispuesto art 64

Inciso Cuarto del art 64 CT

- División de sociedades, siempre y cuando las nuevas sociedades que nazcan producto de la división, los activos y pasivos que se les traspasen los mantengan registrados al valor tributario que tenían éstos en la sociedad que desaparece o subsiste producto de la figura jurídica antes mencionadas.

- Fusión de sociedades, ya sea, por creación o por incorporación de sociedades, siempre y cuando la nueva sociedad que nazca producto de la fusión por creación o la que subsista con motivo de la fusión por incorporación, los activos y pasivos que se les traspasen los mantengan registrados al valor tributario que tenían estos en la sociedad que desaparece o subsiste producto de la figura jurídica antes mencionada.

4.3 Inciso Quinto Art 64 CT REFORMA INDICA:

Tratándose del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos de empresariales que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea esta individual, societaria o contribuyente del N°1 del art 58 de la LIR.

4.3.1 Legítima razón de negocios

Que características debería tener una reorganización empresarial, para ser considerada una legítima razón de negocios.

Especialmente ahora; considerando la Reforma tributaria Ley 20.780 y Ley 20.899 ; donde se incorporan elementos como la elusión abuso simulación; conceptos de razones económicas relevantes y la legítima opción de conductas y alternativas del contribuyente para organizar su actividad.

La optimización Tributaria.... Es una legítima razón de negocios

Capítulo 5 Análisis Jurisprudencia administrativa relacionada art 64.

5.1 Antiguo art 64; antes de la incorporación incisos cuarto y quinto del art 64 CT. Ley anterior de la dictación de la LEY 19705 año 2000.

“Art 64. El servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciera de acuerdo con el

Artículo 63° o no contestare o no cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.

Asimismo, el servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos en los casos del inciso 2° del artículo 21 y del artículo 22.

Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. “

El SII tenía una facultad amplia de tasar en cualquier caso,

-Oficio N°2332 Agosto 1995.

“ La reorganización de una empresa no constituye por sí sola y a priori una circunstancia que inhiba o condicione la facultad de tasar” ...” ya que es obvio que esta facultad constituye un instrumento de control que tiene por objeto cautelar que el impuesto se pague oportunamente y por el monto que corresponde, cuando se genere el hecho gravado en la especie...lo cual, por ejemplo, no podría depender de un acto voluntario que en su propio interés realice un contribuyente como tampoco a circunstancias de orden particular de igual

Origen, pues de ser así, se desatendería el claro sentido de la ley, a saber, el establecer precios normales en las operaciones respectivas”

- Circular 68, año 1996.

Surge por consulta DN, criterio aplicaba respecto al traspaso total o parcial de activos de cualquier clase que resulten de procesos de reorganización de empresas

Hace referencia a la división de una sociedad, fusión y otras reorganizaciones....
En que subsista la empresa aportante. No habría efectos tributarios, mientras la nueva sociedad o la subsistente mantengan registrado el valor tributario que tenían los bienes de la empresa o de la sociedad dividida o aportante.

(La importancia de esta circular es que indicó :)

“Existe reorganización para los efectos anteriores cuando sea evidente una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma de evitar pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra

pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por esta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida”

(Puede tomarse como concepto aproximado de legítima razón de negocios)

- Incorporación Incisos cuarto y quinto art 64, ley 19705 año 2000.

- Circular 45 del año 2001

Aclara y especifica las modificaciones introducidas al art 64 por la ley 19705.

Otorga criterios acerca de la división y fusión de sociedades y específicamente acerca del valor al cual se pueden traspasar los activos y pasivos a las nuevas sociedades que se crean producto de estas reorganizaciones, para que dichas transacciones no sean tasadas.

Aportó directrices acerca de la fusión por creación y de la fusión por incorporación.

- OFICIO N°115 , 22.01.2013

Pronunciamiento respecto a consulta, aporte de acciones, cuando el aportante sea una persona natural. No aplica norma excepción art 64 CT inciso 5.

5.2 Análisis de la jurisprudencia en comparación con el Artículo 64.

Análisis de la jurisprudencia v/s Artículo 64.

1. Terminación de Giro de un Agricultor
2. Terminación de Giro de un Empresario Individual a una Sociedad Responsabilidad Ltda.

5.3 Otros

Aspectos contables

Traspasar los activos y pasivos a las nuevas sociedades que nacen o subsisten al valor que tenían en la contabilidad; valor financiero. Manteniendo un registro aparte de su valor tributario para efectos de obligaciones tributarias relacionadas con dicho valor.

- Revalorización art 41 LIR

- Depreciación art 31 N°5

- Valor contable mayor a Valor tributario

La utilidad o mayor valor en el aporte debe tributar con los impuestos generales de la Ley de la Renta: Impuesto Primera Categoría; Global complementario; Adicional.

CONCLUSION

Después de ser analizado el artículo 64 CT, su historia y jurisprudencia administrativa relacionada.

Podemos concluir que las modificaciones efectuadas, con la inclusión de nuevos incisos cuarto y quinto; fueron efectuados para dar respuesta a la necesidad de reorganizarse que tienen las empresas.

Pero si debemos indicar que está pendiente la inclusión de alguna excepción que incluya a aquellos empresarios individuales que no han podido constituirse de otra forma originalmente.

Considerando el artículo cuarto ter; que reconoce la posibilidad de los contribuyentes de organizar sus actividades amparadas en una razón económica; consecuencia de la aplicación tributaria.

Bibliografía

1. www.sii.cl
2. www.bcn.cl
3. www.contraloria.cl
4. CET N° 18/2017, sobre Efectos tributarios en la transformación, conversión y división; Excepciones a la facultad de tasar del Artículo N° 64 del Código Tributario
5. CET N° 12/2015, sobre Conversión de empresas individuales.
6. CET N° 5/2011, sobre la conversión y sus efectos tributarios.
7. Decreto Ley N° 830, sobre Código Tributario
8. Decreto Ley N° 825, sobre Impuesto a las ventas y servicios
9. Decreto Ley N° 824, sobre Impuesto a la Renta
10. Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas