



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE POSTGRADO

CAMBIOS DE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN
LEGÍTIMA Y RAZONABLE OPCIÓN DE CONDUCTAS EN LA
REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL LOCAL

Actividad Formativa Equivalente A Tesis (AFET) para optar al Título de
Magíster en Derecho Tributario

Profesor Guía: Astrid Schudeck Díaz

Alumno: Cristian Amthauer Acoria

Santiago, Chile

Junio de 2019

Gracias Marcela mi amada esposa, por su infinita paciencia

A Matilde por animar con su sonrisa.

INDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. PRIMERA PARTE: Marco teórico.....	6
2.1. Explicación general de los regímenes generales de tributación del artículo 14, LIR, letras A y B.....	6
2.2. Requisitos para la adopción y mantención de los regímenes generales de tributación	8
2.3. Apertura o síntesis de registros tributarios en casos de reorganización	9
3. SEGUNDA PARTE. Reorganización local y cambio de régimen general de tributación: Problemáticas y su solución	12
3.1. Conceptos de reorganización empresarial local.....	12
3.2. Efectos de la reorganización empresarial en relación con la permanencia o cambio de régimen general de tributación.....	13
3.2.1. Transformación de sociedades.....	13
3.2.2. Fusión de sociedades.....	15
3.2.3. División de sociedades	20
3.3. Hipótesis de reorganización no previstas o equívocamente reguladas....	23
3.3.1. Conversión del empresario individual acogido al régimen del artículo 14 letra A.....	23
3.3.2. Situación especial de las sociedades por acciones.....	28
3.3.2.1. Limitación estatutaria a la libre cesibilidad de las acciones de la Sociedad por Acciones acogida al Régimen de Renta Atribuida	29
3.3.2.2. Requisito de estar formada únicamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile o por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país en las sociedades por acciones sujetas al Régimen de Renta Atribuida que adquieren acciones de propia emisión.....	35

3.3.2.3. Atribución de la renta en sociedades por acciones que adquieren acciones de su propia emisión	38
3.4. Reorganizaciones que implican pago del Impuesto de Término de Giro .	40
4. Aplicación de la Norma General Antielusiva. Legítima y razonable opción de conductas en la reorganización empresarial local.....	43
5. CONCLUSIONES	57
6. Algunas consideraciones sobre el proyecto de ley que moderniza la legislación Tributaria.	62
7. BIBLIOGRAFÍA.....	67

1. INTRODUCCIÓN

Los nuevos regímenes de tributación de rentas empresariales Renta Atribuida y Parcialmente Integrado, introducidos por la Reforma Tributaria y regulados en el artículo 14 de la Ley de Impuestos a la Renta – en adelante LIR, establecen reglas diferentes para la aplicación del crédito por Impuesto de Primera Categoría en la tributación de los respectivos propietarios, comuneros socios o accionistas con los impuestos Global Complementario o Adicional, así como para el registro y control de las rentas y créditos; por último, también se regulan en forma diferenciada los requisitos formales que debe cumplir el contribuyente para adoptar cada uno de estos regímenes.

Con la introducción de estos nuevos regímenes, el legislador otorgó a los contribuyentes la posibilidad de escoger a cuál de ellos se acogerían antes de que entraran en vigor. Esta opción, limitada a determinados contribuyentes, los obliga a permanecer en el régimen elegido por al menos cinco años; cumplido este plazo los contribuyentes podrán optar por mantener su elección o cambiarse de régimen, siempre que cumplan con los requisitos pertinentes. La misma opción pueden ejercer los nuevos contribuyentes dentro del plazo para hacer su declaración de inicio de actividades.

Además, la norma regula diversas hipótesis en las que el contribuyente se ve obligado a abandonar el Régimen de Renta Atribuida - v.gr. al incorporar a un socio persona jurídica o al transformarse en alguno de los tipos sociales que no tiene derecho a opción- y la situación del contribuyente del Régimen Parcialmente Integrado que con posterioridad se acoge al Régimen de Renta Atribuida. Para

ambas situaciones, la ley regula los efectos e impone, según el caso, la obligación de pagar el impuesto de término de giro contemplado en el artículo 38 bis LIR.

Así mismo, el artículo 14, letra D, LIR, contempla normas de armonización para los casos de transformación, fusión y división de empresas.

En este contexto, en el presente trabajo se exponen los principales efectos de una reorganización empresarial que obligue u otorgue la posibilidad al contribuyente de cambiar de régimen, pretendiendo, además, identificar aquellos de los que se pudiera beneficiar la empresa al operar un cambio de régimen.

Como se apreciará, el cambio de modalidad, es decir, del Régimen Parcialmente Integrado por el de Renta Atribuida, obliga al contribuyente a tributar sobre los saldos acumulados en la empresa como si se tratara de un término de giro. Al respecto, este estudio intentará dar cuenta de la racionalidad en la aplicación de esta norma, situación para que la que, originalmente, no estaba prevista.

Por último, se analiza la Norma General Antielusiva (NGA) con el objeto de determinar si ésta se podría aplicar respecto de reorganizaciones empresariales, en el entendido que las últimas se hayan desarrollado buscando el cambio de régimen y no con un real interés de reorganizar recursos y administración.

2. PRIMERA PARTE: Marco teórico

2.1. Explicación general de los regímenes generales de tributación del artículo 14, LIR, letras A y B

La reforma al sistema tributario introducida por la Ley N° 20.780 y simplificada por la Ley 20.899, establece dos sistemas generales de tributación, uno denominado Régimen de Impuesto de Primera Categoría con Imputación Total de Crédito en los Impuestos Finales, o Régimen de Renta Atribuida, regulado por la letra A del artículo 14 de la LIR, que en lo sucesivo se denominará indistintamente como Régimen de Renta Atribuida o régimen del artículo 14 A, que originalmente se pretendió como régimen único de tributación de rentas empresariales. El segundo, es el Régimen de Impuesto de Primera Categoría con Imputación parcial de Crédito en los Impuestos Finales o Régimen Parcialmente Integrado o régimen del artículo 14 B, regulado precisamente en dicha letra del mismo artículo de la LIR, que fue introducido por la Ley 20.899.

Una primera aproximación respecto de ambos regímenes, permite establecer que no cambian el sistema general de impuesto a la renta integrado, aunque su nombre sugiere algo diferente. El Régimen Parcialmente Integrado, solo modifica en parte dicha integración al imponer a los dueños, accionistas o socios contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC) y del Impuesto Adicional (IA) la obligación de restituir a título de débito fiscal un 35% del crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) pagado por el contribuyente del Régimen Parcialmente Integrado. Vale mencionar que aquellos contribuyentes

domiciliados en países con los que Chile mantenga un tratado para evitar la doble tributación, no tienen la obligación de restituir parte del crédito por IDPC.

Una de las motivaciones declaradas de la reforma tributaria es poner término al Fondo de Utilidades Tributables (FUT) porque, como se sostiene, ha servido como un mecanismo para postergar indefinidamente la tributación con impuestos finales. Con este objeto, originalmente, se estableció como único sistema general de tributación el de Renta Atribuida, cuya premisa es que la tributación corporativa y la tributación final se completen en un mismo periodo. En otras palabras, la empresa y sus socios tributarán por la misma renta en el mismo periodo, sin importar si el socio, dueño o accionista contribuyente de impuestos finales, hizo o no retiros o recibió dividendos.

Por su parte el sistema Parcialmente Integrado, mantiene la posibilidad de postergar la tributación final hasta el periodo en que las utilidades o dividendos sean repartidas o distribuidas al propietario, socio o accionista, lo cual se autoriza como contrapartida de una mayor tasa de IDPC y de la obligación del contribuyente final de restituir un 35% del crédito por impuesto de primera categoría pagado a nivel de la empresa. Ambos elementos combinados, pueden tener como efecto una tasa efectiva de tributación del 44.45% sobre la renta proveniente de la empresa.

2.2. Requisitos para la adopción y mantención de los regímenes generales de tributación

La determinación de cuál sea el régimen de tributación depende de cada contribuyente y del cumplimiento de ciertas condiciones. Así, al Régimen de Renta Atribuida pueden acogerse el Empresario Individual (EI), la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL); los contribuyentes del N°1 de artículo 58 de la LIR; las comunidades; las sociedades de personas y las Sociedades por Acciones (SpA) que, en todo momento, estén formadas únicamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, es decir, en ningún momento podrían estar integradas por otra persona jurídica con domicilio o residencia en el país.

Por su parte, al Régimen de Imputación Parcial del Crédito se pueden acoger todos los tipos sociales, sin necesidad de cumplir con ningún otro requisito que el acuerdo expreso de los socios, comuneros, accionistas o propietarios del ente. Sin embargo, para las Sociedades Anónimas (S.A.) y las sociedades en comandita por acciones este consentimiento no es necesario ya que estos tipos sociales solo pueden quedar acogidos a este régimen. Es menester adelantar que la ley no contempla ninguna hipótesis en que los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 B sean obligados a abandonarlo.

2.3. Apertura o síntesis de registros tributarios en casos de reorganización

Si bien la Reforma Tributaria no introdujo cambios sustanciales respecto de la determinación de la Renta Líquida Imponible, junto con los nuevos regímenes incorpora nuevos sistemas de registros de las rentas acumuladas en la empresa, así como registros para el control de los créditos a los que tiene derecho cada uno de los comuneros, propietarios, socios o accionistas al momento de hacer sus retiros. Estos registros y controles de las rentas y créditos constituyen la principal novedad de estos nuevos regímenes y, al mismo tiempo, una de las más importantes dificultades que presenta la aplicación de los cambios establecidos, precisamente, por la reforma al sistema tributario.

Sea cual sea la figura de reorganización que se presente, el problema a resolver es más o menos similar en todos los casos y consiste en determinar cómo se hace el cambio de los registros de un sistema a otro, lo cual se pretende resolver por la letra D del artículo 14 de la LIR, que establece normas sobre armonización de los regímenes de tributación.

Antes de analizar dicha norma dentro del alcance pretendido de este trabajo, vale considerar si puede tener alguna aplicación lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 69 del Código Tributario (CT). Dicha norma establece que *“cuando con motivo del cambio de giro, o de **la transformación** de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados afectados con*

cada régimen tributario solo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio”.

El alcance de dicho inciso solo tendrá aplicación respecto de las transformaciones y, en el contexto de los nuevos regímenes, la única transformación que tiene por efecto un cambio de régimen de tributación es la transformación de una persona jurídica en Sociedad Anónima o Sociedad en Comandita por Acciones, ya que como se ha indicado precedentemente, solo en esta clase de transformaciones existe la obligación de cambiar de régimen, por cuanto ambos tipos sociales solo pueden acogerse a las reglas del artículo 14 B. Al regular este cambio de régimen, en el artículo 14 letra D, se establece que las sociedades que sean objeto de estas transformaciones, *“quedarán sujetas al régimen establecido en la Letra B) de este artículo, a contar del día 1 de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento.”*

En consecuencia, es procedente sostener que, para el caso en análisis, el legislador previó un tratamiento diferente del dispuesto en artículo 69 del CT. Es decir, no hay resultados que separar bajo regímenes diversos en un mismo periodo, toda vez que el nuevo régimen comienza su vigencia junto con el período comercial respectivo.

Además de lo anterior, de acuerdo con la interpretación histórica del inciso tercero del artículo 69 de dicho Código, con la expresión “queda afecto a otro régimen tributario”, la norma se referiría a la forma de determinar resultados, es decir, que por ejemplo el cambio de giro o transformación implicara cambiarse de renta presunta a renta efectiva en base contabilidad completa, de tal suerte que no

habría sido aplicable a cambios entre los nuevos regímenes tributarios, que reformularon la manera en que se determinan los resultados, sino que implican cambio de la forma en que se concreta la tributación con impuestos finales por parte de contribuyentes afectos impuestos finales, IGC e IA, sobre rentas empresariales.

3. SEGUNDA PARTE. Reorganización local y cambio de régimen general de tributación: Problemáticas y su solución

3.1. Conceptos de reorganización empresarial local

Para efectos del presente trabajo se entenderá la reorganización empresarial como la referencia genérica a los procesos de fusión, división y transformación de sociedades, de acuerdo con la definición de tales procesos contenida en la Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas (LSA); a la conversión del empresario individual y a las cesiones de derechos y ventas de acciones que impliquen la incorporación de un socio persona jurídica con domicilio o residencia en Chile.

Respecto de los conceptos de fusión, división y transformación definidos y regulados en lo sustancial para nuestro ordenamiento jurídico en la LSA, no cabe duda de que estos tengan un alcance de carácter general, pues, siendo el efecto de un acuerdo de parte de los socios o accionistas y no habiendo norma que prohíba dichos actos para otros tipos sociales, ya que los términos empleados por la LSA no restringen su aplicación, por último, son expresamente autorizados y sus efectos regulados por el CT y por la LIR de manera que no se advierten razones para considerarlo de otro modo.

3.2.Efectos de la reorganización empresarial en relación con la permanencia o cambio de régimen general de tributación

3.2.1. Transformación de sociedades

En su artículo 96, la LSA define lo siguiente: “La transformación es el cambio de especie o tipo social, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica”. En similares términos la define el N°13 del artículo 8 del CT, al señalar que con fines tributarios se entenderá “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”. Esta definición legal zanja una antigua discusión respecto de si la figura de la transformación regulada por la LSA tiene o no aplicación general, cuestión que nunca debió ser objeto de controversia, porque la norma de la LSA autoriza que cualquier tipo social se transforme sin establecer como limitación que dicho proceso solo pudiera tener como resultado llegar a ser una S.A.

Las principales consecuencias de la conservación de la personalidad jurídica son la mantención de los activos y pasivos de la sociedad transformada y la continuidad del giro, no siendo necesario, en consecuencia, dar aviso de término de giro al Servicio de Impuestos Internos (SII), sin perjuicio de la necesidad de separar los resultados del contribuyente cuando la transformación ha producido un cambio de régimen tributario dentro de un mismo ejercicio que regula el artículo 69 del CT, cuestión que, como se ha señalado previamente, no tiene aplicación respecto de la sustitución entre los nuevos regímenes tributarios atendido el alcance limitado de la expresión “cambio de régimen tributario”.

Tal como se indica en su definición, el único requisito para que opere una transformación es que ésta se lleve a cabo mediante reforma de estatutos sociales, lo cual debe hacerse cumpliendo las formalidades del tipo social original y del tipo social que tendrá la sociedad al concluir la transformación.

Como se verá, la transformación de una sociedad solo tendrá efectos en relación con la mantención de los regímenes de las letras 14 A o B, cuando una sociedad sujeta al Régimen de Renta Atribuida se transforme en S.A. o en SCpA, ya que estos tipos sociales solo pueden tributar bajo las normas del Régimen Parcialmente Integrado.

Dado que el régimen que por defecto corresponde a las sociedades por acciones es el Parcialmente Integrado, es pertinente preguntarse si una transformación en este tipo social tiene como efecto el cambio del régimen 14 A por el régimen 14 B.

De acuerdo con el análisis planteado, y en atención a los argumentos expuestos, la respuesta debe ser negativa, ya que el cambio de régimen, según lo regulado en el artículo 14 D letra c) de la LIR, se produce en la medida que los contribuyentes del régimen 14 A *“dejen de cumplir el requisito establecido en el inciso segundo de este artículo, esto es, que correspondan al tipo de entidades allí señaladas”*, y la SpA es uno de los tipos sociales que puede acogerse al Régimen de Renta Atribuida.

La transformación de una sociedad definida como o el cambio de su tipo social, subsistiendo su persona jurídica, es un tipo de reorganización que en principio no tiene efecto respecto de la permanencia en un determinado régimen de

tributación. Una excepción a esto es el caso de una empresa acogida al Régimen de Renta Atribuida que se transforme en una S.A., en cuya situación se verá en la obligación de cambiar su régimen de tributación por el Parcialmente Integrado, porque este último tipo social solo puede estar acogido a dicho régimen; es decir, en tanto la sociedad siga cumpliendo los requisitos legales para mantenerse en el Régimen de Renta Atribuida.

La transformación de una persona jurídica acogida al Régimen Parcialmente Integrado no tiene ningún efecto sobre la permanencia en ese régimen y su única consecuencia en este sentido, es otorgar la posibilidad de que dicho contribuyente se acoja a éste una vez que se cumpla el plazo de permanencia de cinco años, y siempre que sus propietarios, socios o accionistas sean personas naturales o contribuyentes del artículo 58 N °1.

3.2.2. Fusión de sociedades

La fusión en el artículo 99 de la LSA, se define en los siguientes términos: “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”.

Precisando el concepto de fusión, el mismo artículo distingue 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 constituye- y la fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

Otro tipo de fusión se produce por adquirir, una sola persona, la totalidad de los derechos o acciones de una sociedad. En este caso, en estricto rigor, se produce la disolución de la sociedad objeto de la adquisición, cuyo patrimonio ya no se distingue del de su dueño. Este tipo de fusión llamada fusión impropia, no se produce respecto de las sociedades por acciones “salvo que el estatuto disponga lo contrario, la sociedad no se disolverá por reunirse todas las acciones en un mismo accionista”, como lo dispone el artículo 444 del Código de Comercio.

En este tipo de reorganización no procede la liquidación de las sociedades absorbidas o fusionadas, por cuanto la absorbente es para todos los efectos la continuadora de la personalidad jurídica, de lo cual se deriva que, en principio, no debería aplicarse un término de giro. Sin embargo, como podrá apreciarse al analizar los efectos tributarios de este proceso, para el caso de sociedades fusionadas o absorbidas sujetas al Régimen Parcialmente Integrado, es necesario determinar y pagar el impuesto de término de giro.

En caso de fusión se pueden analizar hipótesis diferentes: fusión entre empresas que tributan en un mismo régimen, fusión por creación y fusión entre sociedades sujetas a regímenes diferentes. Al regular estas reorganizaciones la Circular 49 de 2016 del SII, distingue entre empresas sujetas al Régimen de Renta Atribuida y al Régimen Parcialmente Integrado, respectivamente.

En caso de fusiones por creación, al igual que una nueva sociedad y en la medida que por su tipo social lo permita y sus socios o accionistas sean personas naturales con domicilio o residencia en Chile o contribuyentes sin domicilio ni

residencia en el país, podrán escoger libremente su régimen general de tributación.

Si la sociedad que nace en el Régimen de Renta Atribuida y absorbe una sociedad sujeta a ese mismo régimen, deberá mantener el registro y control de los registros Rentas Atribuidas Propias (RAP); Diferencia de Depreciación Acelerada y Depreciación Normal (DDAN) o Fondo de Utilidades Financieras (FUF); Rentas Exentas (REX) y Saldo Acumulado de Créditos (SAC), provenientes de la empresa o sociedad absorbida, de manera que los saldos finales de estos registros en la absorbida formarán parte de los saldos iniciales de estos registros en la absorbente. Conviene hacer presente en este caso que los saldos por pago voluntario del Impuesto de Primera Categoría, corresponden a un beneficio que “no podrá ser transferido a la nueva empresa o sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro”. (Circular 49, página 109).

Si la sociedad que nace en régimen Renta Atribuida absorbe a una sociedad sujeta al Régimen Parcialmente Integrado, la absorbida deberá aplicar las normas generales de la LIR en lo referido a la determinación de su Renta Líquida Imponible (RLI), y a la tributación de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio. Además, le será aplicable lo dispuesto en el N°2 del artículo 38 bis, LIR, es decir, se considerarán como retiradas o distribuidas las cantidades pendientes

de tributación, afectándolas con una tasa del 35%. El pago de este impuesto será crédito contra impuestos finales y este monto se anotará en el registro SAC de la continuadora. Sin que sea necesario mantener un control especial o separado de las cantidades que se afectarán con este impuesto. Respecto de estas rentas es aplicable lo dispuesto en el artículo 14 A, N°5, que en su inciso tercero dispone: “En caso que los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio resulten imputados al registro b), o no resulten imputados a ninguno de los registros señalados, por no existir al término del ejercicio cantidades positivas a las que deban imputarse o por ser éstas insuficientes para cubrirlos, los retiros, remesas o distribuciones imputados al referido registro b) o no imputados, se afectarán con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda. El crédito a que se refieren los artículos 56, número 3) y 63, a que tendrán derecho tales retiros, remesas o distribuciones, corresponderá al que se determine aplicando sobre éstos la tasa de crédito calculada al inicio del ejercicio respectivo, con tope del monto de crédito acumulado en el registro a que se refiere la letra d) del número 4.- precedente”. Es decir, en lo que se refiere al crédito por el impuesto pagado por aplicación de la norma del artículo 38 N°2, este se anotará en el registro SAC, y la renta respectiva corresponderá a aquellas que “no resulten imputadas a ninguno de los registros”, y se beneficiaran con crédito según el saldo disponible en el SAC

Resumiendo lo anterior, al ser absorbido un contribuyente sujeto al Régimen Parcialmente Integrado, las cantidades pendientes de tributación se afectarán con el impuesto establecido en el artículo 38 bis, dicho pagó se anotará en el registro

SAC de la absorbente. Y la renta respectiva se calificará como cantidad que no se pueden imputar a ninguno de los registros, sin perjuicio de que a su respecto gozaran del crédito por el impuesto pagado en los términos ya dichos.

En el caso de las fusiones por incorporación y de la fusión impropia, la sociedad continuadora debe mantener su régimen de tributación hasta completar el período de cinco años. No obstante, si bien los efectos son diferentes según si la absorbida estaba acogida al Régimen de Renta Atribuida o al Régimen Parcialmente Integrado, la situación no varía respecto de lo analizado previamente en el caso de la fusión por creación y los saldos de registros empresariales se deberán reclasificar; así el remanente anotado en el registro FUF formará parte inicial del registro de la letra b) de la letra A del artículo 14, LIR o DDAN. Por su parte, el saldo del registro REX de la absorbida computará como saldo inicial del mismo registro en la sociedad absorbente y, por último, lo pagado en la sociedad absorbida a título de Impuesto de Término de Giro del artículo 38 bis, se computará como saldo inicial del SAC en la sociedad absorbente.

En lo que se refiere al saldo acumulado por pago voluntario de IDPC, como se ha visto, estos pagos tienen un carácter personal y especialísimo pudiendo ser aprovechado únicamente por el titular a favor de quien se haya otorgado y únicamente respecto de retiros desde la empresa que hizo dicho pago voluntario, hasta la fecha de término de giro.

En la fusión por incorporación, que se produce por la adquisición del 100% de los derechos o acciones de otra sociedad que se disuelve por este hecho, la sociedad absorbente mantendrá su régimen general de tributación debiendo reclasificarse

los saldos de los registros de rentas empresariales en los registros de la sociedad absorbente.

3.2.3. División de sociedades

Según el artículo 94 de la LSA, “la división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí 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”.

En la división, la sociedad naciente deberá mantener el régimen de tributación al que está sujeta la sociedad que se divide. Salvo que una sociedad acogida al Régimen de Renta Atribuida se divida dando lugar a una S.A. o a una SCpA, ya que ambos tipos sociales son incompatibles con el Régimen de Renta Atribuida, en estos casos será necesario reclasificar los saldos proporcionales asignados de los registros de renta empresarial a la naciente. Así, el saldo del registro RAP, se reclasificará en el registro REX, el registro FUF o DDAN en el respectivo FUF o DDAN; el REX en el mismo, y el saldo de SAC se registrará en el registro SAC de la nueva sociedad.

Respecto de las divisiones, llama la atención que en las instrucciones impartidas por el SII en la Circular 49, se establezca la obligación de *“determinar el resultado tributario del periodo comprendido entre el 1 de enero del año de la división y la fecha en que ocurra esta, aplicando las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR, relativas a la determinación de la RLI”*.

La razón para determinar este resultado en carácter provisorio es que este se distribuya proporcionalmente entre la empresa o sociedad que se divide y las que se constituyen. Este resultado tributario se agregará al que se produzca entre la fecha de la división y el término del año comercial respectivo. Lo particular de esta instrucción es que, no tiene sustento legal. El artículo 14 no contempla normas sobre este punto, de modo que las instrucciones del SII sobre esta materia constituyen una abierta infracción al principio de legalidad, ya que una de las consecuencias más directas de este principio es el que todos los elementos del tributo sean fijados en la ley, y en esta situación se trataría de una norma sobre base imponible establecida por el SII¹.

Al analizar el contenido de dicha instrucción, es posible comprender que el sentido de lo instruido por el SII es evitar que en el proceso de división se distribuya un resultado negativo que se radicaré únicamente en la empresa que se divide. Esta instrucción es coherente con el criterio que uniformemente ha sostenido el Servicio respecto del tratamiento tributario relativo a las pérdidas en una división, sin perjuicio de que no parece razonable que, en materia tributaria, la falta de norma sea resuelta por dicha entidad.

También se considera división aquella en que la sociedad dividida desaparece y distribuye la totalidad de su patrimonio entre sociedades que se crean al efecto. En esta situación, las sociedades que nacen de una división deberán mantener el régimen de tributación que regía a la sociedad dividida, salvo que la sociedad

¹ Faúndez Ugalde, A. (2018). Efectos tributarios en la transformación, conversión y división. Revista de Estudios Tributarios, N° 18, p 55,

dividida hubiera estado acogida al Régimen de Renta Atribuida y la que nace producto de la división sea una sociedad anónima o sociedad en comandita por acciones, pues estas sociedades en ningún caso pueden estar acogidas a dicho régimen, cuestión que se desarrollará más adelante.

3.3. Hipótesis de reorganización no previstas o equívocamente reguladas

3.3.1. Conversión del empresario individual acogido al régimen del artículo 14 letra A

La conversión de empresas es un hecho de relevancia jurídico tributaria que no cuenta con reconocimiento legal sistemático. La ley solo reconoce su existencia en el artículo 69 del CT, que en su inciso segundo, indica que “...*las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su Activo y Pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro*”, sin que haya otras menciones a este acto en el resto del Código, ni en otras normas tributarias. Aunque esta mención permite advertir que en la conversión, el empresario individual -bajo la figura de Empresa Individual (EI)- aporta todo su activo y pasivo a una sociedad, y al decir sociedad no solo se haría referencia a personas jurídicas formadas por varios socios, sino que también a la EIRL, la circunstancia de no contar con una regulación sistemática no ha cambiado por las normas introducidas por la Reforma Tributaria y este vacío no ha sido suplido por las instrucciones del SII.

Esta falta de regulación resulta particularmente sensible en los casos de conversión de un empresario individual que estaba acogido a las normas del artículo 14 A, que adopta un tipo social incompatible con dicho régimen. Esta situación en particular no está prevista en el artículo 14, que solo regula la obligación de mantener el régimen de tributación de empresario individual hasta completar el plazo de cinco años.

Una segunda situación no prevista es aquella que se produce ante la eventualidad de que dos empresarios individuales, acogidos uno al Régimen de Renta Atribuida y otro al Régimen Parcialmente Integrado, decidan convertirse, aportando ambos la totalidad del patrimonio que tenían asignado a sus respectivas empresas individuales a una nueva sociedad, en la que ambos titulares ahora son directamente socios para dar lugar a una sociedad ¿En este caso, qué régimen prevalece?

Previo a resolver estas interrogantes se debe consignar que al ordenar que la empresa que nace de una conversión mantenga el régimen de tributación que tenía el empresario individual, la norma busca evitar que un empresario individual pueda arbitrar el sistema bajo el cual tributa llevando a cabo una conversión.

En el artículo 14 letra D, no regula en forma expresa los efectos de la conversión de un empresario individual acogido al Régimen de Renta Atribuida en un tipo social incompatible con ese régimen, por ejemplo en sociedad anónima. Como una posible solución Ugalde² califica esta conversión como uno de los casos en que un contribuyente deja de cumplir los requisitos para mantenerse en el régimen atribuido lo que, sin embargo, presenta algunas dificultades sin perjuicio de que el mismo profesor advierte ciertas contradicciones en esta materia, las cuales no deberían producirse. Teniendo a la vista el artículo 14, letra D literal c), tal norma no sería aplicable porque en la conversión del empresario individual, no hay un cambio del tipo social, ni subsiste la personalidad jurídica. En el caso de la conversión, se trata de un contribuyente persona natural, especialmente

² UGALDE, A. 2018. P 49,

autorizado para tributar como si fuera una persona jurídica, respecto de una parte de su patrimonio destinada a su actividad empresarial. Dado que el empresario individual no es un tipo social y que tampoco goza de personalidad jurídica, en todos los casos de conversión, necesariamente, se da lugar a una nueva personalidad jurídica. Por lo tanto -y en esto resulta atendible la consideración del profesor Ugalde- carece de sentido que aplique la norma de la letra c) del artículo 14, letra D), ya que no se puede ordenar a la nueva sociedad que se rija por las normas de la letra B desde el día 1 de enero del año en que se produzca el incumplimiento, porque, salvo que la conversión se produjera con esa fecha, la nueva persona jurídica no tendrá existencia legal a dicha fecha.

Tal contradicción, entonces, no se produciría por cuanto la norma que resuelve el caso no es la letra c) de la letra D del artículo 14. En línea con lo que se ha sostenido en esta investigación, al nacer como una nueva persona jurídica incompatible con el Régimen de Renta Atribuida del empresario individual, el saldo anotado en los registros de renta empresarial de éste deberán traspasarse y recalificarse en la nueva sociedad; esto se hará obedeciendo a las circunstancias propias del caso, es decir, saldos de un contribuyente del artículo 14, letra A, que se deberán anotar como saldos iniciales de un contribuyente tipificado en la letra B, sin que haya necesidad de una norma expresa.

Una segunda situación que se advirtió es la relativa a los empresarios individuales pertenecientes a distintos regímenes que simultáneamente se convierten en una nueva sociedad. Si la sociedad que nace de este proceso es una S.A., lógicamente el único régimen posible será el Parcialmente Integrado y

supondrá la necesidad de recalificar como cambio de régimen los saldos de los registros empresariales del empresario que hubiera estado acogido a las disposiciones de la letra A, y simplemente agregar los saldos del empresario individual sujeto a las disposiciones de la letra B debiendo mantenerse el régimen hasta completar el plazo de cinco años que hubiera iniciado aquel de los empresarios individuales que estaba sujeto a las disposiciones de la letra B.

Si en cambio la sociedad que nace se constituye bajo un tipo social que es compatible con ambos regímenes ¿cuál prevalece?, ¿cómo se computa el plazo mínimo de permanencia en el régimen?

Como se indicó previamente, las normas que establecen la obligación de la sociedad continuadora de mantener el régimen de tributación al que estaba acogida la sociedad objeto de una conversión, transformación, fusión o división, se justifican en el interés de evitar el arbitraje de régimen por parte de los contribuyentes. Por lo tanto, la única solución posible ante esta falta de norma es considerar a la nueva sociedad como tal y, en consecuencia, lo más razonable será admitir que ésta pueda ejercer la opción entre ambos regímenes, cumpliendo con las formalidades respectivas, informando su decisión dentro del plazo establecido en el artículo 68 del CT y con la obligación de mantenerse en el régimen elegido por cinco ejercicios comerciales consecutivos, contados desde su incorporación a dicho régimen. Por otra parte, una situación similar está regulada respecto de la fusión por creación, en la cual la sociedad que se constituye podrá optar por el régimen al que queda sujeta, siempre que sea atendida su tipo social y que sus propietarios lo permitan.

A modo de conclusión, puede afirmarse que cuando se convierten simultáneamente dos empresarios individuales sujetos a regímenes tributarios, la sociedad que se forma adoptará el régimen que definan sus socios, si previamente cumplen con los requisitos de tipo social y propiedad. Respecto del plazo por el que quedarán sujetos al régimen escogido, este corresponderá a la fracción de tiempo que le restaba a aquel de los empresarios individuales que estaba acogido al mismo régimen que adoptó la sociedad.

3.3.2. Situación especial de las sociedades por acciones

Este apartado se abocará a tratar algunas situaciones especiales que se producen con las sociedades por acciones, las que en general se producen porque si bien se trata de sociedades de capital, su particular regulación permite que se configuren en forma similar a las sociedades de personas, y por eso mismo se admite que puedan optar por acogerse al régimen de Renta Atribuida, siempre que cumplan con condiciones especiales para optar y mantenerse en este régimen. En particular el artículo 14 exige que el estatuto de la SpA no permita que un quórum distinto de la unanimidad autorice la libre cesión de sus acciones a personas jurídicas con domicilio o residentes en Chile. El cumplimiento de la norma que establece que *“cuando las sociedades por acciones ejercieren la opción para acogerse al régimen de la letra A) de este artículo, cumpliendo los requisitos legales para tal efecto, la cesión de las acciones efectuada a una persona jurídica constituida en el país o a otra entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, deberá ser aprobada previamente en junta de accionistas por la unanimidad de éstos. En caso que se estipule en contrario, tal norma se incumpla, o bien, se enajenen las acciones a un tercero que no sea una persona natural con domicilio o residencia en el país o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, la sociedad por acciones no podrá acogerse al régimen de la letra A) del artículo 14, o bien, deberá abandonarlo”*... presenta ciertas particularidades que se intentará exponer y aclarar.

Además, este tipo social presenta una segunda dificultad en relación con el Régimen de Renta Atribuida: aquellas sociedades por acciones que hayan adquirido acciones de su propia emisión, situación que abre dos interrogantes a resolver. La primera consiste en determinar si en esta situación incumplen el requisito de no estar formadas por personas jurídicas con domicilio o residencia en Chile. La segunda, será resolver la forma en que se debe atribuir la renta de estas sociedades entre sus accionistas.

3.3.2.1. Limitación estatutaria a la libre cesibilidad de las acciones de la Sociedad por Acciones acogida al Régimen de Renta Atribuida

En el caso de las sociedades por acciones, el artículo 14 ha contemplado como requisito adicional para que ésta pueda acogerse al Régimen de Renta Atribuida y permanecer en él, que en sus estatutos no debe contenerse una cláusula que autorice que un quórum distinto de la unanimidad apruebe la enajenación de acciones a personas jurídicas chilenas. La redacción de este requisito es curiosa y contrasta con la libre cesibilidad de las acciones que contempla la legislación comercial chilena.

En principio, el estatuto de una SpA para ser válido no necesita hacer ninguna referencia respecto de la forma en que debe hacerse la cesión de sus acciones, ni tampoco respecto de limitaciones a dicha cesión. Por regla general, los estatutos de una SpA no contemplan restricciones relativas a la titularidad de las acciones, ni tampoco sobre su libre cesibilidad. Como se aprecia de la lectura del artículo

435 del Código de Comercio, estas limitaciones deben ser estipulaciones expresas. En su inciso primero, dicha norma indica: *“El estatuto social podrá establecer porcentajes o montos mínimos o máximos del capital social que podrá ser controlado por uno o más accionistas, en forma directa o indirecta”*. Y su inciso segundo señala: *“El estatuto también podrá establecer que bajo determinadas circunstancias se pueda exigir la venta de las acciones a todos o parte de los accionistas, sea a favor de otro accionista, de la sociedad o de terceros”*.

Ya sea que se incorpore una o ambas limitaciones, el estatuto debe contener disposiciones que regulen los efectos y establezcan las obligaciones, limitaciones y derechos que nazcan para los accionistas en caso de quebrantar estas circunstancias, ya que de faltar esta regulación *“dichas estipulaciones se tendrán asimismo por no escritas”*. Entonces, y más precisamente en relación con limitaciones a la libre cesibilidad de las acciones, ¿se puede estimar que los estatutos que no contemplan estipulaciones expresas sobre esta materia incumplen el requisito porque permiten que un quórum distinto de la unanimidad autorice la enajenación de acciones a personas jurídicas constituidas en Chile? Y si el estatuto contempla dichas limitaciones, pero no regula sus efectos y por tanto dicha estipulación se tiene por no escrita, ¿también se incumple el requisito previsto en la norma tributaria?

Si bien el sentido de la norma tributaria es que los contribuyentes acogidos al Régimen de Renta Atribuida estén en todo momento formados por personas afectas a impuestos finales por los retiros, dividendos o repartos que haga dicho contribuyente, en el caso de las sociedades por acciones, al exigir que la

unanimidad de los accionistas apruebe la enajenación de acciones a personas jurídicas con domicilio o residencia en Chile, lo que en definitiva hace la norma es homologar la situación de estas sociedades a la de las sociedades colectivas o a las de responsabilidad limitada, en las cuales es necesario el acuerdo de todos los socios para enajenar los derechos sociales y hace esta homologación porque la enajenación de acciones en esos términos provocará que la sociedad no pueda acogerse al Régimen de Renta Atribuida o bien, deba abandonarlo.

Pues bien, si el estatuto establece expresamente que la cesión de sus acciones a personas jurídicas con domicilio o residencia en Chile debe ser aprobada por la unanimidad de los accionistas, regulando además las obligaciones y derechos que emanan del incumplimiento de dicha norma, es claro que la sociedad no tendrá problema para acogerse y mantener el Régimen de Renta Atribuida, mientras no se incumpla dicha limitación por alguno de los accionistas. Por otra parte, si el estatuto expresamente autoriza la libre cesión de las acciones, claramente se dará la situación prevista por el artículo 14 A, en el sentido de que “*se estipule en contrario*” y por lo tanto dicha sociedad no puede adoptar el Régimen de Renta Atribuida o deberá abandonarlo.

Volviendo a la pregunta planteada previamente, es posible colegir que el silencio en los estatutos no se puede interpretar como una estipulación contraria a que “*la cesión de acciones efectuada a una persona jurídica constituida en el país o a otra entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile o un contribuyente si domicilio ni residencia en Chile deba ser aprobada previamente en junta de accionistas por la unanimidad de éstos*”, sin perjuicio de que en la

práctica, al no contemplar una regulación expresa, no habrá ninguna clase de control a los accionistas respecto de las personas a quienes se pueden enajenar las acciones. Una interpretación contraria implicaría que las sociedades por acciones que no contemplan regulaciones expresas a la libre cesión de acciones en los términos exigidos por el artículo 14, y que manifestaron su voluntad de acogerse al régimen del artículo 14 A, no han ejercido válidamente esa opción y que, por lo tanto, no han podido acogerse a dicho régimen. Una aplicación con este alcance desconocería que el objetivo de establecer que las sociedades y contribuyentes del Régimen de Renta Atribuida deban estar formadas en todo momento por contribuyentes de impuestos finales, es que siempre sea posible atribuir las rentas de la sociedad a una persona o contribuyente de esos impuestos, hecho que no cambia por existir la mera posibilidad estatutaria de que se incorpore a la propiedad un contribuyente que no tribute con impuestos finales las rentas que reciba.

Entonces, ¿en qué caso tiene alguna aplicación esta limitación impuesta por la ley?

Vistos los argumentos, es posible inferir que esta limitación solo aplica respecto de aquellas sociedades por acciones, cuyo estatuto establece alguna clase de limitación a la libre cesibilidad de las acciones y en esta circunstancia es factible la propuesta de interpretar esta norma en el sentido que respecto de aquellas sociedades que sean transformadas en SpA o constituidas como tales, que deseen mantenerse o elegir el Régimen de Renta Atribuida, al establecer restricciones a la libre cesibilidad de las acciones relativas a las personas a

quienes se pueden vender las acciones de la sociedad, solo podrán establecer la unanimidad como quórum para autorizar la cesión de las acciones a personas jurídicas chilenas.

Ahora bien, luego de este breve análisis, respecto de la limitación a estipular que un quórum distinto a la unanimidad pueda autorizar la enajenación de acciones a personas jurídicas constituidas en Chile o a otra entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en el país o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, es un hecho de difícil fiscalización, que como se ha expuesto no implica *per se* modificar la estructura de propiedad de una sociedad. Aunque se puede comprender que esta norma es una manera de asegurar que todos los accionistas aprueben una cesión de derechos que implica cambio de régimen de tributación, esta regulación es más propia de una norma de derecho comercial que tributaria que, además, incurre en una impropiedad jurídica al tratar una cesión de acciones como si fuera una cesión de derechos sociales. La norma tributaria se caracteriza por atribuir efectos a los hechos o actuaciones de los contribuyentes y, en este caso, no debe ser diferente. Si el objeto de la norma tributaria es que las sociedades por acciones sujetas al Régimen de Renta Atribuida, estén en todo momento formadas por personas naturales con domicilio o residencia en Chile o por personas sin domicilio ni residencia en el territorio, bastaba con regular el efecto de la cesión de acciones a otras entidades distintas de las mencionadas y no era necesario incluir una regulación especial en los estatutos sobre la materia, habida consideración de las dificultades que ello representa -y que se han expuesto- además de la impropiedad jurídica que ello implica.

Con todo, esta norma, innecesaria y confusa en su redacción, es un ejemplo más del insuficiente trabajo técnico jurídico que se destinó en el proceso de redacción de la Reforma Tributaria que incorporó tales normas.

3.3.2.2. Requisito de estar formada únicamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile o por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país en las sociedades por acciones sujetas al Régimen de Renta Atribuida que adquieren acciones de propia emisión

Si bien la adquisición de acciones de propia emisión por parte de una SpA, no es una operación que pueda calificarse como reorganización empresarial, a objeto de este estudio parece relevante su tratamiento respecto de sociedades por acciones sujetas al Régimen de Renta Atribuida en relación con dos aspectos principales: en primer lugar, respecto de la permanencia de la sociedad en dicho régimen y, en segundo, respecto de la forma y proporción en que debe hacerse la atribución de renta al 31 de diciembre si en dicha fecha la sociedad tiene en su patrimonio acciones de propia emisión.

En relación con las sociedades por acciones que adquieren acciones de propia emisión, dejan de cumplir el requisito de estar formadas únicamente por personas naturales. El artículo 438 del CdC contempla la posibilidad de que la SpA adquiera acciones de propia emisión y las mantenga por el plazo máximo que contemplen sus estatutos, situación que si no está regulada en éstos se sujetará a lo dispuesto en esa misma norma y, por lo tanto, el plazo máximo por el que la sociedad podrá conservar en su patrimonio acciones de propia emisión será de un año.

Si acaso la regulación de la adquisición de acciones de propia emisión en los estatutos puede considerarse como *“una disposición contraria a la necesidad de que la cesión de acciones a una persona jurídica con domicilio en Chile o a otra*

entidad que no sea persona natural con domicilio o residencia en Chile o un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, sea aprobada por la unanimidad de los socios”, es una cuestión que debe resolverse estimando si realmente una sociedad por acciones que adquiere acciones de propia emisión puede ser considerada propiamente como un accionista.

Como una cuestión formal previa, debe señalarse que las acciones de propia emisión se anotarán a nombre de la sociedad en el registro de accionistas, de modo que consultado este registro no podría negarse la calidad de accionista de la sociedad que adquirió acciones de su propia emisión.

Sin embargo, esta mera consideración formal no resulta del todo completa ni concluyente para efectos de determinar si la sociedad ha incumplido el requisito de estar únicamente formada por personas naturales con domicilio o residencia en Chile o por contribuyentes del impuesto adicional. Para resolver el asunto se debe analizar el referido artículo 438 y ver si los derechos de que gozan estas acciones permiten considerar que la sociedad es una accionista de sí misma. En este orden de ideas, lo que típicamente caracteriza a un accionista de una SpA es el hecho de ser titular de una acción, la cual representa una participación en el capital social, le otorga a su titular el derecho a participar con voz y voto en las juntas de accionistas y el derecho a los dividendos. Estos derechos están expresamente limitados a las acciones de propia emisión, tal como lo expresa la norma en análisis al señalar que *“las acciones de propia emisión que se encuentren bajo el dominio de la sociedad, no se computarán para la constitución del quórum en las asambleas de accionistas o aprobar modificaciones del estatuto social, y no*

tendrán derecho a voto, dividendo o preferencia en la suscripción de aumentos de capital". Por este motivo, este estudio plantea que la circunstancia de adquirir acciones de su propia emisión no implica una cesión de acciones a una persona jurídica constituida en Chile ni a otra entidad que no es una persona natural con domicilio y residencia en el país ni a contribuyente sin domicilio en el país.

Por otra parte, dado que esta facultad de la sociedad debe estar regulada en los estatutos, pudiera pensarse que si estos autorizan que un programa de adquisición de acciones de propia emisión sea aprobado por un quórum distinto a la unanimidad, ello implica incumplir el requisito de que el pacto social no contenga una estipulación expresa que permita, precisamente, un quórum distinto a la unanimidad de las acciones para aprobar la cesibilidad de sus acciones a cualquier persona o entidad. Atendido el efecto que tiene la adquisición de acciones de propia emisión por parte de la sociedad, esto es que la sociedad no se puede considerar accionista de sí misma, por lo tanto, el acuerdo adoptado por quórum distinto de la unanimidad por el que se aprueba la adquisición de acciones de propia emisión no implica la incorporación de un accionista que no es persona natural.

3.3.2.3. Atribución de la renta en sociedades por acciones que adquieren acciones de su propia emisión

Al respecto, es preciso revisar las normas relativas a la atribución de rentas de acuerdo con lo señalado por el artículo 14, letra A, N°3, letras a) y b).

La norma primaria de atribución de rentas es *“la forma en que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado repartir utilidades”*, lo que sumado a que en las sociedades cuyo capital se divide en acciones, el reparto de utilidades se hace entre los accionistas de acuerdo con el número de acciones que posee cada uno. Visto que las acciones bajo el dominio de la propia sociedad no tienen derecho a dividendo, es posible concluir, entonces, que en este caso la renta debe ser atribuida completamente entre las acciones que no están en poder de la propia sociedad.

Lo anterior sigue siendo aplicable si solo parte del capital social ha sido suscrito y pagado y si, además, hubiera acciones de propia emisión en propiedad de la sociedad. En este caso, se tendrán tres tipos de acciones: las que están suscritas, pagadas y en propiedad de sus respectivos accionistas; las acciones que fueron suscritas, pagadas y, con posterioridad, adquiridas por la propia sociedad y, en tercer lugar, habrá acciones que no han sido suscritas y pagadas. En este caso, el 100% de la atribución deberá hacerse entre los accionistas titulares de acciones suscritas y pagadas en proporción a la parte que esté efectivamente pagada.

Un último aspecto por tratar respecto de las sociedades por acciones, es en relación con la forma de llevar a cabo la atribución de renta cuando en el estatuto

existe un pacto que autoriza la distribución de utilidades, incluso, respecto de acciones suscritas que no se hubieran pagado. En lo concerniente a este punto, de acuerdo con esta investigación, es plenamente aplicable lo dispuesto en el artículo 14 A N°3 a) que señala: *“La atribución de tales rentas deberá efectuarse en la forma que los socio, comuneros o accionista hayan acordado repartir sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo respectivo o de la forma de distribución en el contrato social, los estatutos...”*

Lo anterior significa atribuir el 100% entre los accionistas, sin considerar las acciones que están en poder de la propia sociedad.

3.4. Reorganizaciones que implican pago del Impuesto de Término de Giro

Una situación que conviene tratar por separado es la relativa a la aplicación del Impuesto de Término de Giro en aquellas reorganizaciones que implican cambio del Régimen de Renta Parcialmente Integrado por el Régimen de Renta Atribuida. El término de giro, de acuerdo con el texto del propio artículo 69 del CT, se aplica a *“toda persona natural o jurídica que, **por terminación de giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance...**”*. Es decir, las obligaciones relativas al término de giro de un contribuyente están asociadas al fin de su actividad generadora de rentas, atendido lo cual se le obliga a presentar un balance final, para determinar el resultado último del negocio, y también a pagar los impuestos que corresponda si determina un resultado positivo sobre el cual no haya tributado.

En el mismo sentido, el SII, al dictar instrucciones sobre el artículo 38 bis que regula que regula la tributación que afecta a los saldos que la misma norma indica en caso de término de giro, señala que *“el objeto de esta norma, consiste en gravar todas aquellas rentas retenidas o acumuladas que, al momento del cese de actividades de las empresas, se encuentren pendientes de tributación...”* [Véase Circular 49 de 2016, letra F, N° 1].

Esta dimensión de obligación de término de ciclo de vida del contribuyente contrasta con la situación que se produce respecto de una reorganización. Como se ha venido analizando, por regla general las distintas hipótesis de

reorganización implican o propenden a la continuidad del contribuyente respecto de quien se lleva a cabo un cambio en su organización jurídico patrimonial. En este sentido, el mismo artículo 69 del CT prevé diversas situaciones o requisitos para la no aplicación del término de giro, tanto respecto de la conversión y de la fusión que son referidas en el inciso segundo, o de la transformación aludida en el inciso tercero.

Por estas razones llama la atención que, en las normas sobre armonización de los regímenes de tributación, el artículo 14, letra D) literal b) disponga que *“Cuando los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), opten por acogerse a las disposiciones de la letra A), deberán aplicar lo dispuesto en el número 2.- del artículo 38 bis. **En este caso, la empresa se afectará con los impuestos que se determinen como si hubiera dado aviso de término de giro”***.

Esta regulación otorga el tratamiento tributario que se aplica al término del ciclo de vida de un contribuyente a una situación de continuidad de la empresa, porque, de acuerdo con lo analizado, la reorganización busca proyectar al contribuyente hacia el futuro bajo un nuevo régimen jurídico y en ningún caso implica el fin de la actividad generadora de rentas.

Esta tributación tiene por objeto evitar que un contribuyente sujeto al Régimen de Renta Atribuida pueda mantener rentas o saldos pendientes de tributación con impuestos finales, con lo cual se cumple el objetivo principal del Régimen de Renta Atribuida que es que la tributación con IGC e IA se complete en el mismo periodo que la tributación con IDPC, independiente de si hay o no flujos efectivos desde la empresa a sus dueños. Por otra parte, esta tributación por cambio de

régimen se aplica también respecto de aquellos contribuyentes que, habiendo cumplido el plazo mínimo de permanencia de cinco años en el Régimen Parcialmente Integrado, opten voluntariamente por acogerse al Régimen de Renta Atribuida. Sin embargo, esta tributación no se aplica a las hipótesis de reorganización analizadas, pues, como se ha visto, para ninguna de ellas el legislador impuso la obligación de sustituir el Régimen Parcialmente Integrado por el Régimen de Renta Atribuida.

Como se aprecia, el hecho gravado en esta situación es el cambio de régimen; la base imponible son las rentas acumuladas en la sociedad y que no hayan completado su tributación con impuestos finales, y la tasa es del 35%. Lo curioso en esta hipótesis de tributación es que se grave un acto que *per se* no implica un aumento del patrimonio de la sociedad, porque la sola adopción voluntaria de este régimen, en ninguna circunstancia implica que la sociedad o los socios hayan aumentado su patrimonio. Además, no se advierte de que manera el hecho de mantener rentas pendientes de tributación podría significar una burla al sistema de Renta Atribuida, ya que bastaba con admitir que las rentas no retiradas por los socios acumuladas hasta antes del cambio de régimen se mantuvieran o en un registro especial o que fueran consideradas como rentas en exceso de los registros RAP; DDAN y REX y como tales, sujetas a tributación con impuestos; y que, por su parte, los créditos se registraran en el SAC como créditos sujetos a la obligación de restituir por haberse generado durante la vigencia del Régimen Parcialmente Integrado. Este tratamiento es consistente con el que se dio a los

saldos del FUT acumulados en la sociedad hasta el 31 de diciembre de 2016, respecto de aquellas sociedades que se acogieron al Régimen de Renta Atribuida.

Existiendo esta posibilidad, tal parece que aplicar la tributación del término de giro a la sustitución del Régimen de Renta Parcialmente Integrado por el de Renta Atribuida, obedece más a la lógica del discurso político que buscaba acabar con el FUT, que a un verdadero sentido de orden tributario.

4. Aplicación de la Norma General Antielusiva. Legítima y razonable opción de conductas en la reorganización empresarial local

En el presente apartado se abordará la posible relación entre las hipótesis de cambio de régimen y la aplicación de la Norma General Antielusiva (NGA). La importancia de este análisis radica, de acuerdo con la perspectiva de este estudio, en que de ello depende que el SII cuente o no con esta herramienta para perseguir, limitar o sancionar aquellas reorganizaciones que se lleven a cabo con el objeto de provocar un cambio de régimen incumpliendo el requisito de permanencia mínima de cinco años.

La NGA introducida por la Ley N° 20.780 y por la Ley N° 20.899 al CT, en los artículos 4° bis, ter, quáter y quinquies, establece, en primer lugar que: *“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”*. En este sentido, se impone al SII la obligación de reconocer

la buena fe de los contribuyentes, la que no existirá cuando “*mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación*”. Continúa el artículo 4° ter, disponiendo que hay abuso de las formas jurídicas “*cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso*”.

El texto legal añade que: “*Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria*”.

Por su parte, el artículo 4° quáter establece que: “*Se entenderá que existe **simulación**, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza*

de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.

En esta materia, este análisis se limitará al concepto de *abuso de las formas* y al alcance de *la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria*, excluyendo el concepto de simulación.

Relacionando esta norma con la posibilidad que tienen determinados contribuyentes de acogerse alternativamente a cualquiera de los regímenes generales de tributación, y dado que la norma establece la obligatoriedad de permanecer en el régimen elegido, vale la pena preguntarse si una sociedad puede utilizar una reorganización para efectos de vulnerar esta obligación de permanencia. En concreto, el problema a resolver es, por ejemplo, si una sociedad acogida al Régimen de Renta Atribuida puede transformarse en S.A. o incorporar un socio o accionista persona jurídica con residencia o domicilio en Chile, con el único fin de quedar sujeto a las normas del artículo 14 B; o si una sociedad acogida al Régimen Parcialmente Integrado puede fusionarse con una sociedad acogida al Régimen de Renta Atribuida, para completar una operación y tributar bajo este régimen.

Hasta ahora la interpretación de la NGA solo se ha hecho de modo abstracto y no referida a un caso en concreto. El SII ha realizado su interpretación mediante la Circular 65 de 2015, mientras que la doctrina, por su parte, ha intentado hacerse cargo de la extensión que debería darse a esta norma que resulta una novedad en nuestro ordenamiento, un ejemplo interesante es el trabajo de Ricardo Walker,

quien propone una estructura de análisis para la aplicación de la NGA en un caso concreto³.

Una primera conclusión de su análisis es que las referencias a la legislación tributaria en la norma del inciso segundo del artículo 4° ter inciso, no tienen un alcance limitado únicamente a las normas de orden tributario, sino que al derecho común incluyendo en éste al derecho tributario, habida consideración de que *“el ordenamiento jurídico es uno e indescomponible. Sus elementos – las unidades normativas- se hayan irremediabilmente entrelazados por vínculos de jerarquía y por relaciones de coordinación, de tal modo que intentar conocer reglas jurídicas aisladas como si prescindiesen de la totalidad del conjunto, sería ignorarlo, en cuanto sistema de proposiciones prescriptivas”*.

En una segunda derivación de su análisis, el profesor Walker se pregunta si es constitucionalmente aceptable que la economía de opción reconocida como legítima por la ley, tenga como límites una “razonabilidad”, que no está definida en la misma norma. Uniendo ambas consideraciones concluye que: Primero, la elusión está circunscrita únicamente al abuso y la simulación; segundo, que solo en esos casos (abuso o simulación) la elusión se opone a la economía de opción y; tercero que *“cualquier ahorro de impuestos donde no se verifique el abuso (o la simulación), sea porque el beneficio esté expresamente consagrado en las leyes que establecen el tributo, o bien, porque ese resultado se logre como*

³ 7. WALKER MENA, R. 2018). Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del código tributario. Revista de Estudios Tributarios, N° 18, pp. 127-159.

consecuencia del ejercicio de la autonomía de la voluntad de la libertad contractual, no es elusivo”.

Como corolario de lo anterior, solo aquellas reorganizaciones en las cuales se verifique el abuso en las formas pueden ser objeto la aplicación de la NGA. Para que se pueda calificar la existencia de elusión en una reorganización, se debe acreditar que esta se ha llevado a cabo por abuso y que, por lo tanto, su materialización no se enmarca en la legítima economía de opción.

Para calificar la existencia de abuso en materia tributaria, de acuerdo con en el inciso primero del artículo 4° ter, se debe verificar lo siguiente: *“cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso”.* Al interpretar esta norma WALKER⁴ expone que solo habrá abuso si se cumple copulativamente con lo siguiente:

1) se produce un resultado de terminado, esto es, *cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación;*

2) Cuando dicho resultado es la consecuencia de *actos o negocios jurídicos que individualmente considerados o en su conjunto;*

⁴ WALKER R 2018, p 141

3) Cuando el resultado es la consecuencia de, o se logra mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, *no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero;*

4) Cuando el resultado es la consecuencia de, o se logra mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero; que sean *distintos de los meramente tributarios señalados en el número 1) precedente.*

Comenzando la aplicación de este análisis a la situación planteada, es menester preguntarse si al provocar un cambio de régimen se puede producir un resultado abusivo y si acaso dicho resultado es o no una conducta o alternativa contemplada en la legislación tributaria.

En relación con IDPC, en un cambio de Régimen de Renta Atribuida por el Parcialmente Integrado, no se verifica ninguno de los resultados que la norma califica como constitutivos de abuso. Atendido que en ambos regímenes la base imponible del IDPC es la Renta Líquida Imponible, cuya forma de cálculo no ha sido objeto de modificaciones, no se aprecia que se produzca alguna situación en la que este cambio de régimen evite total o parcialmente la realización del hecho gravado. Por las mismas razones y atendida la mayor tasa de impuesto de primera categoría que afecta al Régimen Parcialmente Integrado, no podría sostenerse que se disminuye la base imponible ni tampoco que se ha disminuido la obligación tributaria. Y, por último, ya que en ambos regímenes la tributación del IDPC se

devenga sobre base percibida o devengada, no hay un efecto de postergación o diferimiento de dicho impuesto.

Respecto de los impuestos finales, IGC e IA, en el cambio de régimen analizado en el párrafo anterior es posible observar que, en principio, sí se produce el resultado que la norma proscribe ya que en el Régimen de Renta Atribuida el hecho gravado con impuestos finales es la mera atribución de las rentas que hace la ley al contribuyente de dichos impuestos. Esta atribución no se produce en el Régimen Parcialmente Integrado, sin perjuicio de quedar afecto a una tasa efectiva de impuesto final superior, por cuanto quedará sujeto a la obligación de restituir un 35% del crédito por impuesto de primera categoría lo cual, en todo caso, se materializará cuando se hagan retiros, repartos o se paguen dividendos. Esta obligación de restituir parte del crédito no se aplica, respecto de aquellos contribuyentes domiciliados en países con los que Chile mantenga vigente un convenio para evitar la doble tributación.

Por su parte, en caso de cambiar el Régimen Parcialmente Integrado por el de Renta Atribuida, el contribuyente quedará afecto a una menor tasa de IDPC, del 25% y no del 27%. Ahora bien, en ningún caso este cambio de régimen es obligado por la ley y solo se produce en aquellas hipótesis de reorganización en que la empresa continuadora tiene la posibilidad de escoger su régimen de tributación como en la fusión por creación en que la sociedad que se constituye al efecto, y que cumple con los requisitos legales, adopta el régimen del artículo 14 A, o como cuando dos empresarios individuales se convierten y constituyen una

nueva sociedad. Cumpliendo los requisitos legales, podrán adoptar libremente cualquiera de los regímenes de tributación.

En las situaciones apuntadas, la menor tributación que afecta al contribuyente del Régimen Renta Atribuida, podría haber sido una de las consideraciones que los, propietarios, comuneros, socios o accionistas han tenido a la vista para decidir la fusión o conversión, sin embargo será difícil para el SII acreditar, que esta ventaja es el único “resultado o efecto jurídico o económico relevante”, o que este efecto meramente tributario es de tal entidad que permite afirmar que ha sido la única razón que se tuvo a la vista para llevar a cabo la respectiva operación.

En lo que a impuestos finales se refiere, el cambio del Régimen Parcialmente Integrado por el de Renta Atribuida tendrá como beneficio una rebaja en la tasa final de impuesto, como consecuencia de no estar obligado a la restitución del 35% del crédito por el IDPC, pagado por la empresa.

Como ha quedado de manifiesto, los cambios de régimen en ambos sentidos pueden satisfacer el primer requisito de aplicación de la NGA, esto es un resultado típico sancionado; por ejemplo, evitar el hecho gravado al sustraer una renta del efecto de la atribución por acogerse al régimen del artículo 14 B, aunque este mismo efecto podría calificarse como una postergación o diferimiento de la obligación tributaria, sin que tenga mayor importancia una u otra calificación atendido a que ambas hacen aplicable la sanción prevista por la NGA.

En relación con el segundo requisito, que el resultado sea la consecuencia de, o se logra *mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o*

en su conjunto es una cuestión que no merece mayor análisis, ya sea porque el cambio de régimen se produzca como efecto de una reorganización o por la incorporación de un socio o accionista que no sea persona natural con domicilio o residencia en Chile ni contribuyente sin domicilio o residencia en el país, dichos . Estos supuestos siempre serán el resultado de actos o negocios jurídicos emanados de la voluntad de los comuneros, propietarios, socios o accionistas y no es posible imaginar una hipótesis de reorganización o la incorporación de un socio o accionista que no se produzca como efecto de la voluntad declarada de las partes.

La consideración del tiempo en que se desarrollan dichos actos no tiene mayor relevancia en la materia bajo análisis, por cuanto los efectos en cualquiera de los casos analizados son casi inmediatos a la realización del acto o negocio jurídico que lo causa ya que, como se ha visto, los cambios de régimen rigen a contar del año en que se produce el acto que lo causa o a contar del año comercial inmediatamente siguiente a este.

En tercer lugar, es necesario evaluar si los referidos actos o negocios no producen otros resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero. Que las reorganizaciones analizadas constituyan un efecto jurídico, no ameritaría mayor discusión, por cuanto se trata de situaciones en las que, por ejemplo, se cambian derechos sociales por acciones como en una transformación; o que de tener derechos sobre una sociedad, pasa a tener derechos sobre dos sociedades en el caso de las divisiones; o en que nuestra participación se diluye en una entidad más grande por efecto de una fusión o incluso pasando de estar

comprometidos con nuestro patrimonio completo a limitar nuestra responsabilidad al monto de un aporte en el caso de la conversión del empresario individual en una EIRL o un SpA, o en una SRL que constituye junto a un tercero. Pero, estos efectos jurídicos y económicos ¿son más o menos relevantes que los efectos meramente tributarios?

Tal como señala el profesor Walker, la *relevancia* de los efectos jurídicos y económicos estará dada por el cumplimiento de la causa del acto o negocio jurídico. Es decir, si efectivamente los actos o negocios jurídicos que producen el cambio de régimen cumplen con su causa, habrá que considerar que sus consecuencias son relevantes y distintos de los meramente tributarios.

Conjuntado este requisito con el cuarto, que exige que los referidos efectos jurídicos y económicos sean distintos de los meramente tributarios, es pertinente considerar lo dispuesto por la Circular 65 de 2015, que dispone que la relevancia que la norma que establece el artículo 4° ter es un “*criterio objetivo* y no constituye un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes. El examen, es este caso, consistirá en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas a las meramente tributarias”. Luego de analizar la interpretación del SII y en atención con otras consideraciones sobre la teoría de la causa en general, el profesor Walker concluye: “*Lo relevante del acto o negocio utilizado por el contribuyente que determina y diferencia que su*

*efecto jurídico es distinto de lo meramente tributario es, sencillamente, si el acto o negocio elegido responde o no a la causa que le es propia.*⁵

Lo anterior se puede traducir en que, por ejemplo, una transformación de una SRL en una S.A., debe tener como causa efectiva *el cambio del tipo social subsistiendo la personalidad jurídica* y que no responda únicamente al deseo de los socios de quedar acogidos al Régimen Parcialmente Integrado. Para llegar a este análisis, será necesario sin embargo analizar el pacto social y ver que la nueva sociedad, efectivamente, sea conducida y administrada como una S.A. y no SRL, lo que constituye un hecho que difícilmente podría ser fiscalizado, sobre todo pensando en sociedades anónimas cerradas en las que, mediante pactos, sus accionistas pueden, en la práctica, limitar la cesión de acciones haciéndola equivalente a una cesión de derechos sociales sobre una sociedad colectiva o limitada.

Si dicha transformación obedece a la causa que le es propia, el cambio de régimen que se produzca como consecuencia de ella será una consecuencia expresamente regulada por la legislación tributaria, y por lo tanto esta transformación no podría ser objetada o sancionada por aplicación de la NGA. La norma que en este caso sería eludida es la de permanencia mínima de 5 años en el régimen respectivo, sin embargo, previendo lo incompatible que resulta que una S.A. este sujeta al Régimen de Renta Atribuida, la norma resuelve previamente el problema sustituyendo el régimen, dejando sin aplicación la norma que obliga a una permanencia mínima.

⁵ WALKER 2018, p 153

Dado lo anterior, es perfectamente posible y lícito, que una sociedad limitada se transforme en sociedad anónima, aun cuando el deseo de los socios sea quedar adscritos al Régimen Parcialmente Integrado antes de que haya transcurrido el plazo mínimo de permanencia, ya que como se indicó, la norma ponderó expresamente la situación y resolvió no dar aplicación al plazo y regular expresamente el cambio de régimen.

Por último, y suponiendo que lo dicho no fuera considerado por el SII, se debe analizar si la aplicación de la NGA tendría algún efecto práctico en contra de una reorganización, cesión de derechos o venta de acciones que solo tiene como objetivo un cambio de régimen general de tributación. Este análisis debe partir por determinar si en este caso se produce alguno de los efectos que busca evitar el artículo 4° ter, a saber, evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, la disminución de la base imponible o la obligación tributaria, o si se posterga o difiere el nacimiento de la obligación. A nivel del Impuesto de Primera Categoría, al pasar del Régimen de Renta Atribuida al Régimen de Renta Parcialmente Integrado, es claro que no se produce ninguno de tales efectos, ya que como se indicó, estos regímenes no se diferencian en la forma de determinar la renta, en relación al monto de la obligación tributaria, esta se ve incrementada ya que el contribuyente pasa a tributar sobre una tasa del 27%, y en tercer lugar, en ambos regímenes el IDPC se devenga en el mismo tiempo.

En lo que se refiere a la tributación con impuestos finales (Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional) la situación es algo diferente. vale recordar que, en el Régimen de Renta Atribuida, el IGC se devenga por efecto de la

atribución de renta, es decir, los propietarios, comuneros, socios o accionistas, tributarán en base a la parte de las rentas que les corresponde según su propiedad, cuota, o participación en el contribuyente de Primera Categoría. Mientras que, a los propietarios, comuneros socios o accionistas de contribuyentes sujetos al Régimen Parcialmente Integrado, el IGC se les devenga en la medida que hagan retiros, reciban repartos o dividendos. Otra diferencia sustancial entre ambos regímenes es el derecho que tienen los contribuyentes de impuestos finales al crédito por Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa, que es de un 100% en el caso de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 letra A, mientras que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 letra B, tienen la obligación de restituir un 35% de ese crédito.

Respecto de los contribuyentes sujetos al Impuesto Adicional, les es igualmente aplicable lo dicho para los contribuyentes del Impuesto Global Complementario, con la salvedad de que aquellos que sean residentes en países con los que Chile ha celebrado un convenio para evitar la doble tributación, y que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al Régimen Parcialmente Integrado, no tienen la obligación de restituir el 35% del crédito por Impuesto de Primera Categoría.

Se aprecia entonces que al pasar de Régimen de Renta Atribuida a Régimen Parcialmente Integrado, cambia el hecho gravado con el IGC, ya no hay atribución de renta, y la tributación con este impuesto se producirá si hay distribución, retiro o

dividendos. Es decir si no se produce la distribución, retiro o reparto de dividendos, se podría afirmar que se ha evitado la realización del hecho gravado o que se ha postergado o diferido el nacimiento de la obligación tributaria en los términos del artículo 4° ter, lo que haría aplicable la NGA.

Siguiendo este razonamiento, la sentencia que resuelva la solicitud de aplicación de la NGA, deberá ordenar al SII que gire diferencias de impuestos en base a renta atribuida a contribuyentes sujetos al Régimen Parcialmente Integrado, lo que exigiría adecuaciones en los registros de rentas empresariales que no están previstas en la ley. Además, ¿Cuál debe ser el alcance que se dé una sentencia en ese sentido? ¿Se aplicará la tributación bajo renta atribuida a todo el tiempo que falte para cumplir la permanencia mínima de 5 años? ¿Qué crédito por impuesto de Primera Categoría se aplicará, determinado en base a la tasa de 25% que corresponde al Régimen de Renta Atribuida o en base a la tasa de 27% que estará pagando la empresa?

No es necesario intentar responder a estas preguntas, ya que es la propia ley la que ha previsto los efectos de esta situación, al disponer que en tal caso será aplicable el Régimen Parcialmente Integrado a contar del 1° de enero del periodo en que se produzca la transformación o contar del 1° de enero del periodo siguiente a aquel en que se produzca la enajenación de la cuota, derechos o acciones a una persona jurídica con domicilio o residencia en Chile. Y en consecuencia buscar dichos efectos como objeto de la transformación o cesión de cuotas, derechos o acciones, es una *razonable opción de conductas y*

alternativas contempladas en la legislación tributaria”, en los términos de lo dispuesto en el artículo 4° ter, CT

5. CONCLUSIONES

Como se ha expuesto y revisado, los nuevos regímenes de Renta Atribuida y Parcialmente Integrado, que se distinguen por estar gravados con distinta tasa de Impuesto de Primera Categoría, así mismo establecen diferencias en relación con la época en la que deben tributar los propietarios sujetos a impuestos finales, mientras los titulares contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 A deben tributar según la renta que se les atribuye en el mismo periodo en que se devenga el impuesto de primera categoría, con independencia de los retiros o distribuciones efectivos de dividendos y con derecho a imputar en un 100% el crédito por IDPC pagado por la empresa al respectivo IGC o IA. Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 B, tributan con impuestos finales en el periodo en que realicen retiros efectivos o reciban dividendos, lo cual correlaciona la tributación de los propietarios, comuneros socios o accionistas con la efectiva disponibilidad de sus retiros o dividendos, de la misma manera que se podía hacer bajo el anterior sistema de tributación. Esta posibilidad, tiene como contrapartida el derecho parcial a un 65% del crédito por el IDPC pagado en la empresa, de ahí que este sistema se denomine “Parcialmente Integrado”.

A nivel de la empresa ambos regímenes contemplan sistemas diversos para el control y registro de sus rentas. En efecto, cada régimen contempla un sistema diferente de registros para sustituir el anterior sistema de registro de rentas

empresariales del FUT. Sobre este punto es posible advertir que solo respecto del Régimen de Renta Atribuida, se cumple perfectamente con el objeto de sustituir el sistema FUT. Es menester recordar que la Reforma Tributaria se fijó como objetivo la eliminación de este último y, como se indicó previamente, solo en este sistema la tributación de los titulares y de la empresa se completa en un mismo periodo. En el Régimen Parcialmente Integrado, en cambio, se permite postergar la tributación con impuestos finales hasta la época en que efectivamente los titulares efectúen retiros o reciban dividendos lo que en definitiva posibilita acumular utilidades y rentabilizar dichos fondos en poder de las empresas y de los respectivos propietarios, comuneros, socios o accionistas y no en manos del Estado, sin perjuicio de que cuando efectivamente se produzca el retiro o distribución de dividendos se devengara la tributación con impuestos finales (IGC e IA). No obstante, esta posibilidad está sujeta a una mayor tributación efectiva atendido que estos contribuyentes tienen derecho a un menor crédito por IDPC, del 65%, lo que se materializa como una obligación de restituir un 35% de dicho crédito.

El complejo sistema de registros de rentas empresariales, compuesto por los registros RAP, DDAN, REX y SAC, que corresponden a los contribuyentes de Régimen de Renta Atribuida; y los registros de Rentas Afectas a Impuesto (RAI), DDAN, REX y SAC, relativos a los contribuyentes del Régimen Parcialmente Integrado son, como se ha establecido precedentemente, la forma de registro de rentas y control de créditos que reemplazan al sistema FUT. En la materia analizada -reorganizaciones locales que implican un cambio de régimen- la

reclasificación de los saldos entre ambos sistemas resulta de vital importancia y constituye el principal efecto de estos procesos y que se encuentra expresamente regulado en el artículo 14, letra D.

De los tópicos analizados en este trabajo, se puede advertir que más allá de los problemas asociados a la reclasificación de los saldos en los registros de rentas, la norma del artículo 14, letra D, y del artículo 14 en general, respecto de las situaciones que provocan un cambio de régimen o del requisito de permanencia, presenta ciertas dificultades que no han sido resueltas por la ley.

La falta de soluciones, o lo insuficiente de estas, obliga a hacer interpretaciones y aplicaciones que sean coherentes con estos nuevos sistemas, para lo cual difícilmente se podrá acudir a la historia de la ley para advertir su verdadero alcance, ya que el origen de estas dificultades es que la norma se tramitó aceleradamente ante el poder legislativo, sin que pudiera desarrollarse un adecuado análisis y discusión que permitiera advertir los problemas de la norma y darles solución.

En materia de aplicación del Impuesto de Término de Giro a los contribuyentes del artículo 14, letra B, que sustituye dicho régimen por el de Renta Atribuida, 14 letra A, se advierte que si bien su aplicación se condice con el espíritu general de la Reforma Tributaria, en el sentido de privilegiar la aplicación del Régimen de Renta Atribuida y de procurar que los contribuyentes no acumulen rentas pendientes de tributación con impuestos finales, este estudio estima que su aplicación carece de la debida lógica tributaria, al aplicar la tributación dispuesta para el fin de las actividades de un contribuyente, a una situación que por su naturaleza es de

continuidad empresarial. Tal como lo indica el concepto, la reorganización es precisamente disponer una nueva organización diferente para continuar con la explotación de los negocios.

Por lo anterior, este análisis concluye que se debió pensar en una fórmula diferente y no desnaturalizar la tributación del artículo 38 bis, aplicándola a una situación que en los hechos es muy diferente.

Por último, a través de esta investigación se ha intentado iniciar un camino de análisis respecto de si la NGA podría ser utilizada para sancionar procesos de reorganización social o de cambio de propiedad que tengan como principal efecto el cambio de régimen de tributación. Sobre este punto, si bien advertimos que el Servicio puede estimar que, en una transformación o enajenación de derechos o acciones, se evita la realización del hecho gravado o que se posterga o difiere el nacimiento de la obligación tributaria, esta interpretación excede el ámbito de aplicación de la NGA y por otra parte dicha reorganización estaría amparada por la economía de opción en los términos del inciso segundo del artículo 4° ter.

6. Algunas consideraciones sobre el proyecto de ley que moderniza la legislación Tributaria.

El proyecto que Moderniza la Legislación Tributaria, enviado mediante Mensaje N°107-366, del 23 de agosto de 2018, a cámara de Diputados, da solución a gran parte de los problemas planteados en este trabajo.

En relación al sistema general de aplicación de impuestos finales de rentas repartidas, remesadas o distribuidas por las empresas sujetas al impuestos de primera categoría, se reemplaza en el actual artículo 14 de la LIR, instaurando un sistema único de tributación para los propietarios socios o accionistas de contribuyentes del IDPC, quienes deberán tributar únicamente sobre retiros, dividendos y distribuciones efectivas, terminando con la Atribución de rentas que regula la actual letra A del Artículo 14. Por otra parte, en relación con el crédito por el IDPC pagado por la empresa, se propone una reintegración total del sistema, es decir se termina con la obligación de restitución del 35% que pesa sobre propietarios, socios y accionistas de contribuyentes acogidos al régimen parcialmente integrado del artículo 14 letra B actual.

En relación al registro de rentas empresariales, el sistema propuesto en el proyecto de modernización de la legislación tributaria, mantiene un sistema de registros similar o análogo del sistema de rentas empresariales que deben llevar actualmente los contribuyentes del régimen parcialmente integrado, compuestos por los registros de Rentas Afectas a Impuestos, registro de Diferencias entre Depreciación Acelerada y Depreciación normal, Registro de Rentas Exentas o no Afectas a Impuestos y registro de Saldo Acumulado de Créditos, los cuales serán

conocidos por sus siglas que quedan definidas ahora en el mismo artículo 14 letra A, a saber: RAI, DDAN, REX y SAC, respectivamente.

Si bien se elimina el concepto de rentas atribuidas, se mantiene la obligación de ciertos contribuyentes de impuestos finales, de tributar con estos en el mismo ejercicio en que se produzcan las rentas de la primera categoría. Este régimen se aplicaría a los propietarios de contribuyentes de la primera categoría que no estén obligados a tributar en base a contabilidad completa, lo cual también se aplicará a las rentas presuntas.

Adicionalmente, la propuesta del gobierno introduce un sistema de tributación simplificada, que reemplaza el actual sistema de tributación simplificada vigente, que regula actualmente el artículo 14 Ter de la LIR, norma que se eliminaría. Dicho régimen se reemplaza por lo que se denomina “Clausula Pyme”, que quedaría regulada en el artículo 14 letra D. y en líneas generales se puede indicar que mantiene un régimen de tributación de primera categoría en base a contabilidad completa, sin perjuicio de quedar sujeta a ciertas reglas especiales: i) Queda liberada de aplicar corrección monetaria en los términos del artículo 41 de la LIR; ii) se las faculta para aplicar Depreciación instantánea sobre activos fijos; iii) quedan liberados de llevar el Registro DDAN; y iv) quedan facultados para determinar la base imponible del IDPC considerando solo los ingresos percibidos y deducir los gastos pagados del ejercicio. Otra particularidad de este régimen sería su tasa preferencial de impuesto de primera categoría, la que alcanzaría al 25%, en oposición al 27% que afectaría a los contribuyentes acogidos al artículo 14 letra A..

Como vemos el proyecto de modernización tributaria, establece un sistema que integra completamente la tributación con impuestos finales con la tributación del impuesto de primera categoría, otorgando a los contribuyentes de impuestos finales un crédito por el total del impuesto que hubiera pagado la empresa. Se vuelve a un sistema de tributación sobre, retiros, remesas o dividendos efectivos.

En relación a los temas analizados en este trabajo se observa que los problemas planteados se ven superados por la existencia de un régimen único de tributación, ya si bien existen regímenes diferenciados para ciertos contribuyentes, 14 letra B y Clausula Pyme, de la letra D del mismo artículo, la opción entre estos regímenes depende de la actividad del contribuyente o del su nivel de ingresos brutos, y no se limita por estructura legal del contribuyente, como en el sistema actual.

Por otra parte, en relación al cambio o sustitución de los actuales regímenes por el propuesto, el proyecto de ley en su articulado transitorio propone la forma en que los saldos del Registro de Rentas Empresariales se deben traspasar al nuevo sistema de registros.

Así en artículo décimo transitorio, regularía la situación de los contribuyentes sujetos al régimen de Renta Atribuida, al nuevo régimen de Rentas para Contribuyentes con contabilidad Completa del nuevo artículo 14 letra A. De este modo los saldos de los registros de Rentas Atribuidas Propias se registrarán en el nuevo registro REX, como rentas con tributación cumplida, junto con el saldo del anterior registro de Rentas Exentas. Vale consignar que dichas rentas con tributación cumplida, provenientes del actual registro RAP, deberán ser imputadas en primer lugar para efectos de su retiro.

Sobre el registro de diferencias entre depreciación acelerada y normal, no hay mayor novedad, debiendo sus saldos traspasarse en forma íntegra al registro DDAN, a contar del 1 de enero del año en que entren en vigencia las modificaciones propuestas.

El proyecto de modernización tributaria también introduciría mejoras a la NGA. Las principales reformas tienen por objeto precisar el contenido de esta norma, por ejemplo, se reemplaza la expresión “negocio jurídico” por la expresión “actos jurídicos”, que si es conocida por nuestro ordenamiento. También se precisa que los actos jurídicos y contratos se deben interpretar considerando las normas y criterios interpretativos recogidos por el ordenamiento jurídico común, incluidos los principios generales del derecho, con lo cual se concilia la norma con el artículo 2° del Código Tributario, que establece que en lo no regulado por las normas tributarias deben observarse las normas del derecho común.

En lo que se refiere a las materias tratadas en el presente trabajo, las reformas propuestas dan mayor precisión a la economía de opción, al eliminar la razonabilidad como criterio, legitimando la libre elección entre conductas y alternativas que están contempladas en el ordenamiento jurídico. Así mismo, se elimina el criterio de relevancia, para determinar si la obtención de un resultado económico es o no constitutiva de abuso. Estos cambios, implicarán un reconocimiento legal de lo que se ha dicho en este trabajo, en el sentido de que una reorganización que produzca como resultado un cambio de régimen, será legítima ya que ese acuerdo es una alternativa que está contemplada en nuestro ordenamiento jurídico.

7. BIBLIOGRAFÍA

- CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley 824. Ley Sobre Impuesto a la Renta. 31 de diciembre de 1974.
- CHILE. Servicio de Impuestos Internos. Circular N°49. 14 de julio de 2016
- CHILE. Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N°130. 30 de diciembre de 2016.
- CHILE. Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 65. 23 de junio de 2015.
- Faúndez Ugalde, A. (2018). Efectos tributarios en la transformación, conversión y división. Revista de Estudios Tributarios, (18), pp. 39-61. Consultado de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/48160/51090>
- PUELMA ACCORSI, A. 2003. Sociedades. 3ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile.
- WALKER MENA, R. 2018). Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del código tributario. Revista de Estudios Tributarios, N° 18, pp. 127-159. Consultado de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/48163>