



**TRIBUTACIÓN EN LA TRANSFORMACIÓN DE
SOCIEDADES, EFECTOS DEL CAMBIO DE RÉGIMEN DEL
ARTÍCULO 14 LETRA A), 14 LETRA B), 14 LETRA D), 14
TER LETRA A) Y 34 DE LA LIR**

Parte I

TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE MAGISTER

Alumno:

Nelson Tejada Ibarra

Profesor:

Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, marzo 2020

INDICE

RESUMEN EJECUTIVO	1
ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS	2
	CAPÍTULO I 3
1.1 INTRODUCCIÓN.....	3
1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
1.3 DESARROLLO DEL MÉTODO.....	5
1.4 HIPÓTESIS	5
1.5 OBJETIVO	5
	CAPITULO II 6
2.1 MARCO TEÓRICO.....	6
2.1.1 Definición de Transformación.....	6
2.1.2 Reforma Tributaria.....	7
2.1.3 Régimen de Renta Atribuida	8
2.1.3.1 Requisitos Formales:.....	8
2.1.3.2 Forma y plazo para acogerse al régimen.	9
2.1.3.3 Tributación a nivel de la empresa.....	11
2.1.3.4 Determinación Renta Atribuida.....	12
2.1.3.5 Registros Régimen A.....	13
2.1.3.6 Reglas Atribución Rentas	15
2.1.3.7 Salida del régimen de renta atribuida	16
2.1.4 Régimen Parcialmente Integrado	16
2.1.4.1 Requisitos formales	17
2.1.4.2 Régimen por defecto	17
2.1.4.3 Tributación a nivel de empresa.....	17
2.1.4.4 Registros Régimen B.....	18
2.1.4.5 Salida del régimen de Integración Parcial	20
2.1.4.6 Efectos de la transformación bajo los actuales regímenes tributarios.	20
2.1.5 Régimen de Tributación Simplificada	21
2.1.5.1 Requisitos formales	22
2.1.5.2 Tributación a nivel de empresa.....	22
2.1.5.3 Registros Contables	22
2.1.5.4 Salida del Régimen de Tributación Simplificada.....	22
2.1.6 Régimen de Renta Presunta	22
2.1.6.1 Requisitos formales	23
2.1.6.2 Tributación a nivel de empresa.....	23
2.1.6.3 Salida del Régimen de Renta Presunta.....	23
2.1.7 Normas de Armonización	23
2.1.7.1 Efectos del cambio de Régimen.....	23
2.1.7.2 Efectos de la Transformación de sociedades acogidas al Artículo 14 letra A).....	24
2.1.7.3 Efectos de la Transformación de sociedades acogidas al Artículo 14 letra B).....	24

2.1.8	Separación de resultados en un proceso de Transformación	25
-------	--	----

CAPITULO III 27

3.1	DESARROLLO	27
3.1.1	Separación de Resultados	27
3.1.2	Régimen de Renta Atribuida y Parcialmente Integrado, artículos 14 letra A y 14 letra B de la LIR.....	28
3.1.3	Contribuyentes acogidos a Tributación Simplificada, Artículo 14 Ter A) de la LIR	29
3.1.4	Renta Presunta, artículo 34 de la LIR.....	30
3.1.5	Modificaciones conforme a la Ley N° 21.210.	31
3.1.6	Transformación en sociedad de profesionales de segunda categoría. 32	
3.1.6.1	Análisis de la transformación.....	36
3.1.7	Conclusión.....	47
4.1	BIBLIOGRAFÍA.....	48

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo de tesis está enfocado en los efectos tributarios derivados de procesos de transformación de sociedades, enfocándonos en las modificaciones introducidas, primero, por la Ley N° 20.780 “Reforma Tributaria”, del 29 de septiembre del 2014 y posteriormente por las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899 del 08 de febrero de 2016 “Simplificación de la Reforma Tributaria”, dichas modificaciones a la norma nos llevan a interrogantes en cuanto a los tratamientos tributarios frente a procesos de reorganización, por ende, analizaremos la normativa relacionada a la transformación de sociedades, considerando de manera particular estas modificaciones introducidas por la reforma tributaria. De igual forma, se abordarán las modificaciones introducidas por la reciente Ley N° 21.210, que Moderniza la Legislación Tributaria, publicada el 24 de febrero de 2020, en lo que respecta a la separación de resultados en un proceso de transformación.

Con la introducción de las Leyes 20.780 y 20.889, se incorporan dos nuevos regímenes en nuestro sistema de tributación, el régimen atribuido (Art. 14 Letra A de la LIR) y el parcialmente integrado (Art. 14 Letra B de la LIR), con estos cambios se visualizan vacíos vinculados con los acuerdos pactados en procesos de transformación de sociedades que inciden en las normas de incumplimiento de la letra c del N°1 del Artículo 14 D de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para mantenerse o no en el régimen 14 A o 14 B, y a su vez, se generan dificultad para determinar el sustento que tuvo el legislador para establecer, en cuanto a la separación de resultados cuando por motivos de la transformación, el contribuyente quede afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio comercial.

ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

Glosario de los principales acrónimos y abreviaturas utilizadas en el presente documento:

EI	:	Empresa Individual
EIRL	:	Empresa Individual de Responsabilidad Limitada
FUT	:	Fondo Utilidades Tributables
FUNT	:	Fondo No Utilidades Tributables
INR	:	Ingreso No Renta
LIR	:	Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley N° 824, de 1974.
REX	:	Rentas Exentas
B	:	
SA	:	Sociedad Anónima
SPA	:	Sociedad por Acciones
SRL	:	Sociedad de Responsabilidad Limitada
SII	:	Servicio de Impuestos Internos
IDPC	:	Impuesto de Primera Categoría
EP	:	Establecimiento Permanente
IA	:	Impuesto Adicional

CAPÍTULO I

1.1 INTRODUCCIÓN.

La Ley N° 20.899 del 08 de febrero de 2016 “Simplificación de la Reforma Tributaria”, vino a modificar la Ley N° 20.780 “Reforma Tributaria”, del 29 de septiembre del 2014, ambas promulgando una reforma tributaria en nuestro país, las cuales denominaremos “Reforma Tributaria”.

En base a lo estipulado en ambas normativas, nacen interrogantes en cuanto a los tratamientos tributarios frente a procesos de reorganización, lo cual nos lleva a analizar la normativa relacionada a la transformación de sociedades, considerando de manera particular las modificaciones introducidas por las Leyes mencionadas anteriormente.

El artículo 8° del Código Tributario indica que, *“Se entenderá por transformación de sociedades el cambio especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica”*. En este sentido, la transformación constituye una modificación esencial de la estructura social, ya que supone un cambio de la organización que originariamente había nacido, en donde conserva su propia identidad (mantiene su misma personalidad jurídica).

El presente estudio tiene como objeto establecer los criterios que la jurisprudencia administrativa ha adoptado con relación a los procesos de transformación de sociedades, específicamente en cuanto a la separación de resultados contemplada en el inciso tercero del artículo 69 del código tributario, identificando los distintos alcances a través del tiempo o los posibles cambios de criterios, mismo análisis en relación a la jurisprudencia judicial.

1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La ley N° 20.780 fue publicada en el diario oficial el 29 de septiembre del 2014, está introdujo modificaciones esenciales en la forma de tributar en nuestro país, en donde el cambio principal fue pasar de un régimen con incentivo a la reinversión a uno con enfoque en la recaudación fiscal, con lo cual, se introducen dos nuevos regímenes en nuestro sistema de tributación, el régimen atribuido (Art. 14 Letra A de la LIR) y el parcialmente integrado (Art. 14 Letra B de la LIR). Este cambio no tomó en consideración determinados efectos tributarios con relación a los procesos de transformación de sociedades, los que derivan en ambigüedades en la aplicación de las normas. En efecto, estos vacíos se vinculan con los acuerdos pactados en procesos de transformación de sociedades que inciden en las normas de incumplimiento de la letra c del N°1 del Artículo 14 D de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para mantenerse o no en el régimen 14 A o 14 B.

En este sentido, la problemática de este estudio se centrará en lo señalado en el inciso tercero del artículo 69 del Código tributario, el cual señala: *“cuando con motivo de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente queda afecto a cualquier otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados generados en cada régimen tributario solo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio”*. Cual será entonces el sustento que tuvo el legislador para establecer la separación de resultados bajo los nuevos regímenes tributarios.

1.3 DESARROLLO DEL MÉTODO

Para el desarrollo de este estudio es necesaria la utilización del método de inferencia deductiva, en consideración de que analizaremos la normativa relacionada a la transformación de sociedades y sus efectos de acuerdo a la legislación vigente, teniendo en consideración las modificaciones instruidas por la Ley 20.780 y 20.899, considerando las problemáticas que se podrían originar ante cambios de los distintos regímenes de tributación, en un proceso de transformación.

1.4 HIPÓTESIS

En consideración al planteamiento expresado en puntos anteriores, la hipótesis se debe enfocar en la pulcra validación en base a interpretaciones lógicas y sistemáticas que demuestren las posibilidades ciertas de establecer el correcto alcance de los efectos que derivan de un proceso de transformación, y que involucran un cambio de régimen, en cuanto a la separación de resultados cuando por motivos de la transformación, el contribuyente quede afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio comercial.

1.5 OBJETIVO

Este trabajo busca determinar un análisis que compare los efectos tributarios cuando las sociedades se encuentran atravesando un proceso de transformación de acuerdo a la normativa vigente, cuyo objeto es dar respuesta, a las problemáticas expuestas en el planteamiento de problema.

CAPITULO II

2.1 MARCO TEÓRICO.

2.1.1 Definición de Transformación.

El artículo 96 de la Ley N° 18.046 sobre sociedades Anónimas define como transformación: *“La transformación es el cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica”*. De dicha definición podemos apreciar que es fundamental la persistencia de la personalidad jurídica.

Este concepto ha estado presente en los diferentes procesos de reorganización empresarial, planificación y reformas tributarias implementadas en nuestro país, no obstante, hasta antes del año 1.985, no existía en la normativa tributaria una definición para Transformación, pero con la entrada en vigencia de la Ley N° 18.482, se incorpora al artículo 8° del Código Tributario un nuevo numeral que definió la transformación para efectos tributarios.

Es así como el Código Tributario, en el N° 13, de su artículo 8°, el cual señala: "Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, se entenderá: "N° 13. "Por transformación de sociedades", el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica".

De igual forma, podemos encontrar la definición o el concepto de transformación, en la Ley N° 18.046 referente a Sociedades Anónimas la cual en su artículo 96 define lo que es una transformación en donde señala: *“La transformación es el cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica”*.

El profesor Juan Feliú Segovia, permitiéndonos citarlo, define la Transformación como: “Cambio de forma que experimenta una sociedad, al pasar de una especie legal a otra diferente, en virtud de una modificación del contrato social, que la libera de las normas que la regían hasta ese momento y la somete al régimen legal correspondiente a su nuevo tipo, sin disolverla ni cambiar su identidad”.¹

De lo anterior, podemos apreciar que ambas definiciones tienen ciertas semejanzas y coinciden en el hecho de que en un proceso de transformación subsiste la personalidad jurídica, entendiéndose por ésta como la aptitud o capacidad para ser titular de derechos y obligaciones. En consecuencia, de estas definiciones podemos apreciar que, para que se dé una transformación de sociedades debe existir un cambio de la especie o tipo social que de la persona jurídica, ya sea por modificación de sus estatutos, en caso de sociedades anónimas o reforma del contrato social en el caso de las sociedades de personas, en ambos casos hay una alteración de la organización jurídica, como por ejemplo, el cambio de una sociedad de responsabilidad limitada a una sociedad anónima, en donde la premisa exige que la sociedad primitiva, sea efectivamente una sociedad, así como la empresa resultante, dejando fuera de este concepto a las personas naturales, comunidades o sociedades de hecho.

2.1.2 Reforma Tributaria.

La reforma tributaria, en su nuevo artículo 14 de la LIR, establece dos regímenes generales de tributación, en sus letras A) y B), respectivamente. La letra A) establece el régimen con imputación total del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) en los impuestos finales, también denominado régimen de renta atribuida, y la letra B) contiene el régimen con deducción parcial de crédito por IDPC en los impuestos finales, conocido también como régimen parcialmente integrado. Por su parte, el artículo 14 ter letra A, ya conocido y adaptado por muchos contribuyentes también sufrió algunas adecuaciones tras la entrada de la reforma tributaria las cuales analizaremos más adelante.

¹ Juan Feliú Segovia; “Transformación de Sociedades Anónimas”, Pag.112

A continuación, analizaremos conceptualmente cada uno de los regímenes tributarios expuestos en el párrafo anterior, los cuales en la actualidad se encuentran vigentes en su plenitud:

2.1.3 Régimen de Renta Atribuida

Este sistema busca gravar a los propietarios de las sociedades con los impuestos finales en el mismo ejercicio en que se genera la renta, en este régimen se utiliza en el 100% de los créditos en el impuesto de primera categoría al realizar la declaración del socio o accionista.

Para acogerse al sistema de renta atribuida los contribuyentes están obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa.

2.1.3.1 Requisitos Formales:

- a) **Persona Jurídica:** Para acogerse al régimen de renta atribuida los contribuyentes deberán tener una de las siguientes calidades jurídicas:
- i. Empresario Individual (EI).
 - ii. Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL).
 - iii. Establecimiento Permanente (Contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR) (EP).
 - iv. Comunidades (Co).
 - v. Sociedades por Acción (SPA).
 - vi. Sociedades de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) (SRL).
- b) **Requisitos de los propietarios:** Para optar por la renta atribuida, los empresarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa deberán corresponder a:
- i. Personas NATURALES con domicilio o residencia en Chile, y/o
 - ii. Personas sin domicilio ni residencia en el país.

De acuerdo a lo expresado, un contribuyente que se acoja al régimen de renta atribuida podrá tener entre sus propietarios sólo a personas naturales con residencia o domicilio en Chile, sólo a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile o a una combinación de ambos.

2.1.3.2 Forma y plazo para acogerse al régimen.

Respecto a la forma y plazo para acogerse al régimen de renta atribuida, debemos distinguir entre:

- a. El primer año de aplicación de dicho régimen y los años siguientes.
- b. Si se trata de contribuyentes en ejercicio o que recién inicia sus actividades.

Primer año de aplicación del régimen, aviso durante el año 2016.

Respecto a los contribuyentes que cuenten con inicio de actividades con anterioridad al 1° de junio de 2016, y que cumplan con los requisitos enunciados anteriormente en esta unidad, deben ejercer la opción de acogerse al régimen de renta atribuida entre los meses de junio a diciembre de 2016.

Respecto a los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de junio de 2016, deberán ejercer la opción de acogerse al régimen en comento en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades y hasta el término del año comercial 2016 cuando esta última será una fecha posterior, en la declaración que deban presentar dando el aviso correspondiente al SII a través del Formulario N° 4415.

Ejemplo: Si el contribuyente inicia sus actividades en el mes de diciembre de 2016, podrá presentar el aviso al SII hasta febrero de 2017.

Años siguientes de aplicación del régimen, aviso desde el 1° de enero de 2017 en adelante.

Los contribuyentes que se encuentren acogidos a los otros regímenes de tributación que establece la Ley de Impuesto a la Renta, podrán ejercer la opción desde el 1° de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, debiendo

cumplir con los requisitos señalados en los puntos anteriores.

Los contribuyentes que inicien actividades a partir del 1° de enero de 2017 deberán ejercer la opción en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, esto debería materializarse a través del Formulario N° 4415 del SII.

- Régimen por defecto

A través del inciso tercero del artículo 14 de la LIR vigente a partir del 1° de enero de 2017, el legislador contempló una norma de simplificación para los contribuyentes, respecto de ejercer la opción de acogerse al régimen de renta atribuida dando el aviso correspondiente al SII.

Conforme a lo anterior, la ley establece que los contribuyentes que se señalan a continuación:

1. Empresarios individuales.
2. Empresas individuales de responsabilidad limitada.
3. Comunidades.
4. Sociedades de personas (excluidas las en comandita por acciones).

En caso que estos contribuyentes, NO ejerzan la opción de acogerse al régimen que hemos analizado, quedarán automáticamente acogidos al régimen de renta atribuida:

Es válido recordar que los empresarios, comuneros y socios de las entidades antes enumeradas deben ser exclusivamente personas naturales con domicilio y residencia en Chile, es decir, sólo contribuyentes del IGC.

Por tanto, NO aplicará el régimen por defecto, entre otros, los siguientes contribuyentes: empresa individual de responsabilidad limitada con socio sin domicilio ni residencia en Chile, sociedades de personas con uno o todos sus socios sin domicilio ni residencia en Chile o que uno de ellos sea persona jurídica, etc.

Finalmente, los contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR y las sociedades por acción (SpA), que no ejerzan la opción, quedarán acogidas por defecto al régimen de tributación parcialmente integrado, contenido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

2.1.3.3 Tributación a nivel de la empresa

El hecho de que un contribuyente se acoja al régimen de renta atribuida no significa que vaya a cambiar la tributación a la que estaba afecta antes de la Reforma Tributaria.

De hecho, este régimen sigue aplicando en su totalidad el sistema integrado de tributación, el mecanismo de determinación de la base imponible, sigue siendo el señalado en los artículos 29 al 33 de la LIR y le aplican los mismos tributos que existían con anterioridad a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria.

No obstante, la Reforma Tributaria estableció algunas modificaciones e innovaciones que afectan a los contribuyentes que se acojan a este régimen de renta atribuida, que se mencionan a continuación:

1. La tasa del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) será de un 25%.
2. Se deben incorporar en la determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI), los retiros y dividendos afectos al Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) percibidos desde otras empresas, para que de esta forma se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos finales.
3. Se puede deducir de la RLI hasta el 50% de la misma, que se mantenga invertida en la empresa, con un tope máximo de UF 4.000. (Equivalente a \$105.391.920,- al 31.12.2016)
4. Las pérdidas tributarias no podrán ser imputadas a las utilidades acumuladas en la empresa, sino que desde el 1° de enero de 2017 dichas pérdidas se considerarán como gasto para el ejercicio siguiente (imputación "hacia adelante"), pudiendo también ser imputadas a los dividendos o retiros que se perciban de otras sociedades con la posibilidad de recuperar el crédito por IDPC asociados a los mismos.

2.1.3.4 Determinación Renta Atribuida

Por regla general, las rentas que se atribuirán al empresario, comunero, socio o accionista corresponderán a aquellas que perciba o devengue la respectiva empresa, al término del ejercicio, producto del desarrollo de su actividad económica.

No obstante, la empresa acogida al régimen de renta atribuida podría participar en la propiedad de otras empresas, las que podrían estar acogidas a otros regímenes de tributación establecidos en la LIR, las cuales distribuirán y atribuirán sus rentas, según corresponda.

Por lo antes dicho, al momento de atribuir rentas debemos distinguir entre rentas propias y rentas de terceros.

a) Rentas Propias:

Para determinar el monto de las rentas a atribuir al final de cada ejercicio la empresa deberá considerar:

1. La Renta Líquida Imponible positiva determinada al 31 de diciembre del año correspondiente.
2. Las rentas percibidas o devengadas que se encuentren exentas del IDPC, y por ende no incorporadas en la determinación de la RLI, como lo serían, por ejemplo, los beneficios distribuidos por los Fondos de Inversión Privados (F.I.P.).
3. *Las rentas percibidas a título de retiros o dividendos*, afectas a IGC o IA, provenientes de empresas en las cuales participa como comunero, socio o accionista. Es preciso señalar que estas rentas se incorporarán a la RLI del contribuyente acogido al régimen en análisis, siendo atribuidas por esa vía, de acuerdo a lo dispuesto en la letra c) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 y en el N° 5 del artículo 33, ambos de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

b) Rentas de terceros

Estas rentas corresponden a aquellas que sean atribuidas al contribuyente acogido al régimen de renta presunta, por las participaciones que pueda tener en empresas acogidas a los regímenes tributarios de la LIR que también atribuyen rentas, tales como: renta presunta, régimen simplificado contenido en la letra A) del artículo 14 ter, etc.

Estas rentas no se incorporarán a la RLI del contribuyente acogido al régimen de renta atribuida, sino que siempre se deberán atribuir a los propietarios, comuneros, socios o accionistas para su incorporación en la base imponible de los impuestos finales, afectas a IGC o IA.

2.1.3.5 Registros Régimen A.

Dado el mecanismo de tributación que plantea el régimen de renta atribuida, se hace estrictamente necesario mantener un correcto control de las rentas que han completado totalmente su tributación, a fin de evitar que éstas queden gravadas nuevamente al momento de su distribución como dividendos o retiros.

Dicho lo anterior, el legislador ha previsto que deben implementarse en forma obligatoria los siguientes registros:

a) Registro de rentas atribuidas propias (RAP).

Se registra el saldo positivo de la RLI determinada al término del ejercicio. De este registro se rebajarán, en orden cronológico en que se efectúen, las cantidades que correspondan a los conceptos precisados en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR, como por ejemplo el IDPC o las multas pagadas a las instituciones fiscales, pudiendo incluso generar dichas partidas un saldo negativo de este registro.

Un punto relevante a tener presente se refiere al hecho que los retiros efectuados o dividendos distribuidos que se imputen a este registro se considerarán para todos los

efectos de la LIR como ingresos no constitutivos de renta (INR).

b) Diferencia entre la depreciación acelerada y normal, también denominado fondo de utilidades financieras (DDAN).

Se deberá mantener el control de esta diferencia toda vez que se encuentra disponible para distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible. Cabe señalar que el saldo de las rentas de esta naturaleza existentes al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo proveniente del ejercicio anterior.

c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX).

Se anotarán las rentas exentas de los IGC o IA y los INR percibidos, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibidos a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa. Cabe señalar que el saldo de las rentas acumuladas en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo proveniente del ejercicio anterior.

d) Saldo acumulado de crédito (SAC).

En este registro se controlarán los créditos por IDPC y por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera, distinguiendo entre los que dan derecho a devolución y los que no formarán parte de este registro, por ejemplo, los créditos por IDPC que provengan de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016.

Cabe precisar que no formará parte de este registro SAC el crédito IDPC ni por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera que se deriven de la RLI de la empresa acogida al régimen de renta atribuida, toda vez que ellos serán asignados en la atribución de dicha RLI.

2.1.3.6 Reglas Atribución Rentas

Para atribuir las rentas distinguiremos entre aquellos contribuyentes acogidos al régimen en comento que están conformados por un único propietario, respecto de aquellos que están conformados por más de uno.

1. Los contribuyentes que estén conformados por sólo un propietario deberán atribuir el 100% de las rentas a dicho propietario, a fin de que éste tribute sobre tales cantidades en el año respectivo.
2. Respecto de aquellos contribuyentes que estén conformados por más de un comunero, socio o accionista, el legislador ha previsto los siguientes mecanismos de atribución:
3. Por acuerdo de los dueños la atribución de las rentas se efectuará en la forma en que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado. En este caso, se deberá dejar constancia por escrito de este acuerdo en el contrato social, estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, debiéndose, en todos los casos, informarse al SII de dicho acuerdo.
4. Según aporte al capital en caso que no aplique la regla descrita en punto anterior la atribución se efectuará en la **misma proporción** en que los socios o accionistas hayan suscrito y pagado o enterado el **capital** en la empresa. En caso que se haya enterado sólo una parte del capital, la atribución total de rentas se efectuará considerando sólo la parte realmente aportada, por lo que si un socio o accionista no ha aportado nada del capital que suscribió o se comprometió a aportar, **no se le atribuirá renta alguna**. En caso que ninguno de los socios o accionistas haya pagado el capital, es decir, este último en su totalidad sólo se encuentre suscrito, la atribución de la renta **se efectuará en la proporción en que el capital se encuentre suscrito**.

Tratándose de comuneros, la atribución de las rentas se efectuará en **proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate**.

2.1.3.7 Salida del régimen de renta atribuida

Los contribuyentes que opten por acogerse al régimen de renta atribuida deberán mantenerse en él al menos durante 5 años comerciales consecutivos, pudiendo, una vez transcurrido dicho plazo, acogerse al régimen parcialmente integrado contenido en la letra B) del artículo 14 de la LIR.

A continuación, se señalan aquellas situaciones en las cuales un contribuyente puede o debe dejar el régimen de renta atribuida:

1. Por **decisión propia** del contribuyente.
2. Por **incumplir los requisitos** de tipo jurídico de la empresa acogida a renta.
3. Por **incumplir los requisitos de composición societaria** de la empresa acogida al régimen de renta atribuida.
4. Por un proceso de **reorganización empresarial**, como la conversión o fusión de empresas.

2.1.4 Régimen Parcialmente Integrado

Este régimen, es aplicable únicamente para contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a contabilidad completa, diferenciándose del régimen descrito en puntos anteriores, en el hecho de que sus socios o accionistas, propietarios o comuneros de las respectivas empresas, quedarán gravadas sobre todas las cantidades que retiren a cualquier título, remesen o les sean distribuidas, cuando tales sumas se encuentren afectas a Impuesto Global Complementario (IGC), o Impuesto Adicional (IA), conforme a los N°(s) 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Los contribuyentes que se encuentren bajo la tributación de este régimen, tendrán derecho a utilizar como crédito contra impuestos finales (IGC o IA), el 65% del impuesto de primera categoría que hubiese pagado y deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos

legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto adicional determinado. Esta obligación de restitución no es aplicable a contribuyentes del impuesto adicional, residentes en países con los cuales Chile mantenga vigente un convenio para evitar la doble tributación.

2.1.4.1 Requisitos formales

Contribuyentes que hubiesen iniciado actividades a partir del 1° de enero de 2019 deberán ejercer la opción en el plazo de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, entendiéndose que para esto debería materializarse a través del Formulario N° 4415 del SII.

2.1.4.2 Régimen por defecto

Aquellos contribuyentes sujetos al artículo 14, que no se encuentren incluidos en la letra a) del punto 2.1.1.2 Requisitos Formales, del presente trabajo.

Es decir, quedaran en el régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, por defecto, las SpA integradas sólo por accionistas personas naturales y los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR.

2.1.4.3 Tributación a nivel de empresa

Conforme a lo expuesto en puntos anteriores, este régimen no contiene cambios en cuanto al mecanismo de determinación de la base imponible, por lo cual, se debe determinar conforme lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.

Sin embargo, las empresas que se acojan al Régimen Parcialmente Integrado deberán tener en consideración los siguientes puntos:

- c) La tasa del IDPC para el año comercial 2017 fue de 25,5% y a contar del 1° de enero de 2018 en adelante, quedarán sujetos a la tributación del 27% de manera definitiva.
- d) En este régimen de integración parcial, no se deberán incorporar a la

determinación de la RLI, los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos desde otras empresas, dado que ellos no atribuyen renta a los contribuyentes de los impuestos finales.

- e) Las pérdidas tributarias no podrán ser imputadas a las utilidades acumuladas en la empresa, sino que desde el 1° de enero de 2017 dichas pérdidas se considerarán como gasto para el ejercicio siguiente (imputación “hacia adelante”), pudiendo también ser imputadas a los dividendos o retiros que se perciban de otras sociedades con la posibilidad de recuperar el crédito por IDPC asociados a los mismos.
- f) Se puede deducir de la RLI hasta el 50% de la misma, que se mantenga invertida en la empresa, con un tope máximo de UF 4.000, no obstante, deberán efectuar un agregado en la determinación de la RLI del año siguiente o de los subsiguientes de haber invocado el beneficio, una cantidad anual equivalente al 50% del monto de los retiros, remesas o distribuciones, afectos al IGC o IA, según corresponda.

2.1.4.4 Registros Régimen B

- 1. Registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI).** Registro en donde se incluyen rentas acumuladas en la empresa que representen incrementos del capital propio tributario (CPT), y que, en caso de ser retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con Impuesto de Primera Categoría (IDPC), IGC o IA, según corresponda.

Por ende, el RAI contendrá aquellas rentas o cantidades que forman parte del CPT de la empresa y que no correspondan al capital pagado, a rentas exentas del IGC o IA, a ingresos no constitutivos de renta, ni a rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR, en consecuencia, se trata de rentas o cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, conforme a lo establecido en los N°(s) 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

- 2. Diferencia entre la depreciación acelerada y normal, también denominado fondo de utilidades financieras (DDAN).** Este registro es lo que se conocía como FUF, en donde se mantiene el control de la diferencia entre ambas depreciaciones, monto que se encuentra disponible para distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la primera categoría. Cabe señalar que el saldo de las rentas de esta naturaleza existentes al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.
- 3. Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX).** Este registro contendrá rentas exentas de los IGC o IA y los Ingresos No Renta (INR) percibidos, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibidos a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa. Los saldos que permanecen acumulados en el FUNT, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.
- 4. Saldo acumulado de crédito (SAC).** Registro en donde se controlan los créditos por IDPC e impuestos pagados por rentas de fuente extranjera, separando aquellos que dan derecho a devolución y los que no.

Es así como el registro SAC contendrá los siguientes créditos:

- 1) Acumulados hasta el 31 de diciembre de 2016.
- 2) Generados a contar del 1° de enero de 2017. Imputándose en primera instancia los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, y posteriormente se asignarán los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016.

Dichos créditos se asignarán con una tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo. La suma total de este registro originado a

contar del 1° de enero de 2017, estará compuesto por dos clases de créditos:

- Créditos que no se encuentran sujetos a la obligación de restituir.
- Créditos que poseen la obligación de restituir. En donde se imputarán en primera instancia los créditos no sujetos a la obligación de restitución. Debemos mencionar que, del saldo de créditos con obligación de restituir, deberán rebajarse a todo evento, como última imputación del año comercial respectivo, el monto de crédito que se determine sobre las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR que correspondan al ejercicio, con excepción del propio IDPC.

2.1.4.5 Salida del régimen de Integración Parcial

Una vez en este régimen, los contribuyentes deberán mantenerse en él al menos durante 5 años comerciales consecutivos, una vez transcurrido dicho plazo, podrán acogerse al régimen de renta atribuida, siempre y cuando cumplan los requisitos especiales para dichos contribuyentes, de tipo jurídico y societario. Por ende, se abandona este régimen sólo por decisión propia del contribuyente, en la medida que cumpla los requisitos de ingreso que establece el legislador para los regímenes alternativos.

2.1.4.6 Efectos de la transformación bajo los actuales regímenes tributarios.

A. Situación tributaria de las rentas y cantidades acumuladas en los registros de la sociedad que se transforma.

La transformación no altera el tratamiento tributario de las rentas o cantidades acumuladas, por cuanto el tipo jurídico de la empresa o sociedad, no es un elemento que la Ley haya considerado para determinar la tributación de estas rentas.

Por tanto, dichas cantidades se mantendrán registradas y controladas bajo la empresa o sociedad transformada, con el tratamiento tributario que corresponda, de acuerdo al régimen de tributación al que se encuentre sujeta.

B. Situación tributaria de los retiros en exceso efectuados desde la sociedad de personas que se transforma en sociedad anónima o viceversa.

Dichos retiros en exceso se encuentra regulados en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, dicha norma señala que tales retiros en exceso se afectarán con el impuesto de 40% establecido en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables debiendo imputarse en la forma indicada en la letra B), tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la letra C), si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

Lo mismo ocurre en caso que la sociedad se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

De igual forma Igual, este tratamiento tributario se aplicará sobre los retiros en exceso que existan al momento de la transformación de una sociedad anónima o de una sociedad en comandita por acciones en sociedad de personas.

2.1.5 Régimen de Tributación Simplificada

El Sistema de Tributación Simplificada es una aplicación web que permite facilitar la gestión contable y el cumplimiento tributario de las micro y pequeñas empresas que se hayan acogido al Régimen de Tributación Simplificada del artículo 14 ter de la Ley del Impuesto a la Renta. El Sistema se alimenta de las transacciones que la empresa realiza en la aplicación de Factura Electrónica del SII, más la información ingresada en los libros contables exigidos para el Régimen: Libro de Remuneraciones, Libro de Honorarios y

Otros Ingresos y Egresos.

2.1.5.1 Requisitos formales

Los requisitos formales de ingreso al régimen, se encuentran establecidos en el artículo 14 Ter letra A.- N° 1 de la LIR.

2.1.5.2 Tributación a nivel de empresa

Para el control de los ingresos y egresos a que se refiere el N° 3 de la letra A del 14 Ter, los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de la letra A y no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, deberán llevar un libro de ingresos y egresos, en el que deberán registrar tanto los ingresos percibidos como devengados que obtengan, así como los egresos pagados o adeudados.

2.1.5.3 Registros Contables

En el artículo 14 Ter letra A.- N° 3 de la LIR, se encuentra establecido la liberación de registros contables.

2.1.5.4 Salida del Régimen de Tributación Simplificada

Se encuentra determinado en el artículo 14 Ter letra A.- N° 5 y 6 de la LIR.

2.1.6 Régimen de Renta Presunta

El artículo 34 de la LIR introducido por la Ley N° 20.780, regula aquellas actividades que podrán llevar un régimen de tributación en renta presunta, quedando limitadas para la actividad agrícola, transporte y minería.

Debido a esto los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga o pasajeros, podrán optar por tributar bajo este régimen, el cual resulta más simples y con una menor carga de obligaciones accesorias.

2.1.6.1 Requisitos formales

Los requisitos formales, están establecidos en el artículo 34 N°1 de la LIR.

2.1.6.2 Tributación a nivel de empresa

Está determinado en el artículo 34 N°2 de la LIR.

2.1.6.3 Salida del Régimen de Renta Presunta.

Artículo 34 N° 4 de la LIR.

2.1.7 Normas de Armonización

Conforme a lo analizado hasta el momento, la reforma tributaria introdujo regímenes de tributación que se diferencian a la hora de definir la oportunidad en que, la rentas o cantidades obtenidas por la empresa, deben gravarse con el IGC o IA.

Es por ello que el legislador ha instruido normas que buscan armonizar dichos cambios o interacciones, regulando en la letra D), del artículo 14 de la LIR, los efectos que se producen tanto en el cambio de régimen de tributación, como a raíz de un proceso de reorganización de empresas.

2.1.7.1 Efectos del cambio de Régimen

Para un contribuyente acogido al artículo 14 letra A) de la LIR, que decida aplicar las disposiciones del artículo 14 letra B) de la Ley de Impuesto a la Renta, se indica que deberá mantener, a contar del primer día en que se encuentren sujetos a las nuevas disposiciones, el registro y control de las cantidades anotadas en los registros que mantenían al término del ejercicio anterior al cambio de régimen.

Para el caso contrario, en donde un contribuyente acogido a la tributación del artículo 14 letra B) de la LIR, opte por acogerse a las disposiciones establecidas en el artículo 14 letra A) de la misma ley, deberán aplicarse las disposiciones del número 2 del artículo 38 bis de la LIR.

2.1.7.2 Efectos de la Transformación de sociedades acogidas al Artículo 14 letra A)

De lo estipulado en el artículo 14 letra D) de la LIR, podemos observar que no se mencionan los efectos producidos por un proceso de transformación de sociedades acogidas al artículo 14 letra A), sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos mediante su Circular 68 del año 2015, referente a los efectos asociados a un proceso de transformación, señala: “Si la sociedad que se transforma, está sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar, a lo menos, el plazo de permanencia que establece el inciso 5° del mismo artículo”.²

2.1.7.3 Efectos de la Transformación de sociedades acogidas al Artículo 14 letra B)

De igual forma y respecto de lo señalado en el punto anterior, el artículo 14 letra D) de la LIR, no hace alusión a los efectos que se producen debido a un proceso de transformación de sociedades acogidas al artículo 14 letra B).

En tanto la circular 68 Circular 68 del año 2015, se remite al mismo inciso 5° del Artículo 14.

² Circular N° 68 del 23 de julio de 2015

2.1.8 Separación de resultados en un proceso de Transformación

El artículo 69 del Código Tributario, establece lo siguiente en su inciso tercero:

“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 sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio”

El término quedar afecto a otro régimen tributario, que menciona la citada disposición, para estos efectos se entiende como la situación en que producto de una transformación de una sociedad, el nuevo tipo social queda obligado a determinar su renta efectiva en una forma distinta de como lo hacía con anterioridad a su reorganización.

El Servicio de Impuestos Internos, a través de Circular N° 15, de fecha 30 de enero de 1986, señaló lo siguiente: “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” ³.

Además indica lo siguiente en relación a las transformaciones: “En consecuencia, por transformación de sociedades debe entenderse la variación o alteración de la organización jurídica de la sociedad en otra de las clases de sociedades contempladas en nuestra legislación, como ocurre con el paso de una sociedad colectiva a una de responsabilidad limitada, de sociedad anónima a una de responsabilidad limitada o colectiva etc. sin otra limitación que la empresa original o primitiva sea una sociedad y que la empresa transformada o resultante sea también una sociedad.

³ Circular N° 15 del 30 de enero de 1986

De acuerdo a lo anterior, esta definición no comprende los casos en que la empresa primitiva o la resultante de la transformación sea una persona natural, una comunidad o una sociedad de hecho.”

Indica que siempre que dicha transformación se realice en un mismo período, se deberá practicar un balance por el tiempo transcurrido desde el 1º de enero hasta el día que ocurra la transformación, y otro balance que abarque el lapso comprendido entre la última fecha señalada y hasta el 31 de diciembre del mismo año.

CAPITULO III

3.1 DESARROLLO

3.1.1 Separación de Resultados

Conforme a lo señalado en el artículo 69 del Código tributario, *“cuando con motivo de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, en el caso que un contribuyente quede afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberá separar los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio”*.⁴

Como se señaló en puntos anteriores, la transformación es un tipo de reorganización empresarial, en donde se pasa de una especie social a otra, produciéndose un cambio, lo cual, puede traer como consecuencia para la sociedad, pasar de un régimen tributario a otro. El artículo 69 del Código Tributario así lo establece e indica que cuando suceda este cambio de régimen, producto de una transformación, deberán separarse los resultados tributarios del régimen que está siendo aplicado hasta la fecha de la transformación y el nuevo régimen que se aplicara desde esa misma fecha, producto de la transformación.

Por medio del análisis de cada uno de los regímenes de tributación vigentes, estableceremos la aplicabilidad de la separación de resultados, después de la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y 20.899.

⁴ Inciso 3°, Artículo 69, Decreto Ley N° 830, Código Tributario

3.1.2 Régimen de Renta Atribuida y Parcialmente Integrado, artículos 14 letra A y 14 letra B de la LIR

Con la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, comenzaron a regir los nuevos artículos 14 A) y 14 B) en la LIR, los que establecen un régimen de tributación sobre renta atribuida, y, otro, régimen de tributación parcialmente integrado. En el mismo artículo se establece la modalidad para optar a uno u otro régimen, señalados en puntos anteriores.

De acuerdo al inciso 5º del artículo 14 de la LIR, “Los contribuyentes deberán mantenerse en el régimen de tributación que les corresponda, durante a lo menos cinco años comerciales consecutivos. Transcurrido dicho periodo, podrán cambiarse al régimen alternativo de este artículo, según corresponda, debiendo mantenerse en el nuevo régimen por el que opten a lo menos durante cinco años comerciales consecutivos. En este último caso, los contribuyentes deberán ejercer la nueva opción dentro de los tres últimos meses del año comercial anterior a aquel en que ingresen al nuevo régimen, y así sucesivamente”. De lo anterior podemos señalar que, un contribuyente que opta por uno de los regímenes del artículo 14 de la LIR, estará obligado a mantener dicha tributación por cinco años comerciales consecutivos, independiente si fue objeto de una transformación.

En referencia a esto último, debemos considerar que uno de los requisitos de la transformación es que debe subsistir el contribuyente, por lo cual no nace otro, es el mismo contribuyente, ahora transformado, quien optó por tributar conforme el artículo 14 A) o 14 B), lo cual nos indica que debe respetar el plazo de cinco años comerciales consecutivos.

Entonces, si el contribuyente deja de cumplir con los requisitos necesarios para mantenerse en uno u otro régimen, para el caso de “Régimen Atribuido”, se debe abandonar el régimen a contar del mismo ejercicio en que se verifique el incumplimiento, debiendo dar aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril

del ejercicio comercial siguiente. Esto sucede cuando una Sociedad de Personas se transforma en una Sociedad Anónima.

En cambio, para el régimen “Parcialmente Integrado”, no existe requisito que obligue a retirarse del régimen, razón por la cual deberá permanecer al menos 5 años en él, tal como se señaló anteriormente. En el caso que un contribuyente Sociedad Anónima se transforme en una Sociedad de Personas.

En base a lo expuesto anteriormente, podemos señalar que no se da el caso de aplicabilidad de la norma establecida en el artículo 69 inciso tercero del Código tributario, puesto que el contribuyente no se ve afectado por dos formas tributarias en un mismo ejercicio.

3.1.3 Contribuyentes acogidos a Tributación Simplificada, Artículo 14 Ter A) de la LIR

Las modificaciones realizadas al artículo 14 Ter, que quedan reflejadas en el artículo 14 Ter letra A, exige un periodo de permanencia en el régimen simplificado de al menos 3 años comerciales consecutivos completos, no obstante en un proceso de transformación de sociedades, en el cual se produzca un incumplimiento respecto de los requisitos establecidos en el inciso 1° de la letra A, del artículo 14 ter, de la LIR, vale decir, que el contribuyente no sea del tipo jurídico indicado en dicha norma, se considerará que han abandonado el régimen simplificado desde el 1° de enero del mismo año comercial del incumplimiento y se han incorporado al régimen establecido en la letra B), del artículo 14, de la LIR, a contar de igual fecha, debiendo dar aviso al Servicio de tal circunstancia entre el 1° de enero y 30 de abril del año calendario siguiente.

En consecuencia, si el contribuyente en un proceso de transformación, deja de cumplir con alguno de los requisitos para mantenerse en él, cambiara de régimen del artículo 14

ter (antes de reforma), lo cual debe hacer a contar del 1° de enero del año comercial siguiente al incumplimiento, y en el caso del artículo 14 Ter letra A (después de reforma) el cambio se realiza a contar del 1° de enero del año en que incurre con el incumplimiento.

En base a lo analizado anteriormente, es posible demostrar que en el evento de que en el mismo ejercicio proceda a transformar su tipo social, no será procedente aplicar la separación de resultados que indica el artículo 69 del Código Tributario.

3.1.4 Renta Presunta, artículo 34 de la LIR.

La Ley No 20.780, introdujo un nuevo artículo 34 en la LIR, el cual regula aquellas actividades que podrán llevar un régimen de tributación en renta presunta, quedando limitadas para la actividad agrícola, de transporte y minería.

Lo anterior ya que el inciso cuarto del N° 1 del artículo 34, entre otros requisitos, señala: *“sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales”.*

Por lo tanto, en el caso que un contribuyente Sociedad de personas, acogido al régimen de renta presunta, se transforma en una sociedad anónima, ¿podría darse la separación de resultados a que se refiere el artículo 69 del Código Tributario?

En conformidad a lo señalado en el inciso primero del N° 4 del artículo 34: “Los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en este artículo, deban abandonar el régimen de renta presunta, lo harán a contar del primero de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento,

sujetándose en todo a las normas comunes de esta ley. En tal caso, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14, dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos, en la forma que establecen las normas referidas, o bien podrán optar por el régimen del artículo 14 ter letra A), siempre que cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición.” Pero de acuerdo a lo establecido en la Circular 49 del año 2016, se debe identificar el tipo de incumplimiento, y en el caso que se transgredan los requisitos señalados en el párrafo cuarto, del N°1, del artículo 34, de la LIR, es decir, tipo jurídico, como sucede en un proceso de transformación, se considerará que han abandonado el régimen desde el 1° de enero del año comercial del incumplimiento, y que se han incorporado al régimen de la letra B), del artículo 14, de la LIR, debiendo dar aviso entre el 1° de enero al 30 de abril del año comercial siguiente.

De acuerdo a lo señalado en los párrafos anteriores, es posible determinar que no procederá la separación de resultados que establece el artículo 69 del Código Tributario, atendido a que el nuevo régimen lo asumirá a partir del 1° de enero del mismo año del incumplimiento.

3.1.5 Modificaciones conforme a la Ley N° 21.210.

Referente a la aprobación reciente de la Ley N° 21.210, que Moderniza la Legislación Tributaria, publicada el 24 de febrero de 2020, si bien esta modifica gran parte del Artículo 69 del Código Tributario, el inciso 3 del mismo solo sufre una leve modificación, indicando:

*“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 sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio”.*

Como se puede apreciar, la modificación introducida por esta Ley N° 21.210 al inciso tercero, es referente a la eliminación de la palabra “social”, permaneciendo igual el resto de los párrafos, lo que nos indica que la norma sigue considerando la posibilidad de realizar una separación de resultados en los casos que indica.

3.1.6 Transformación en sociedad de profesionales de segunda categoría

Respecto de las sociedades de profesionales, debemos recordar que estas son calificadas en la segunda categoría del artículo 42 N° 2 de la LIR, por ende, las rentas obtenidas por estas sociedades, que se dediquen exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios, tributarán bajo las normas de esta categoría de contribuyentes, pudiendo también estas sociedades contratar los servicios de otros profesionales de su misma especialidad, o de otras que sean a fines o complementarias.

Para nuestro análisis, es importante tener en consideración los requisitos a cumplir por los contribuyentes que quieren formar una sociedad de profesionales, además de las obligaciones tributarias y forma de tributar de las mismas.

a) Requisitos más relevantes para constituirse como sociedad de profesionales:

- Ser una sociedad de personas, en donde todos sus socios deben ser profesionales.
- Pueden estar compuestas por una o más sociedades de personas, pero esta debe tratarse exclusivamente de sociedades de profesionales.
- Sus socios deben tener la aptitud o el título que los acredite y habilite para

ejerger la profesión a la cual están dedicados.

- El objeto específico debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- Todos los socios deben prestar los mismos servicios, es decir, estar relacionados con la misma profesión o ser semejantes.
- Si dentro de sus socios esta una sociedad de profesionales, esta debe prestar los mismos servicios (giro) que la sociedad a la cual es socia.
- LA determinación de renta será en base a contabilidad completa.
- Están sometidas a retención del 10% según el art.74 nº 2 o efectuar pagos provisionales mensuales
- Están obligadas a presentar declaraciones anuales

b) Tributación que las afecta:

En conformidad con el artículo 42 N°2 de la Ley de la Renta, los ingresos obtenidos por este tipo de sociedades quedan clasificados como rentas de la Segunda Categoría, afectas a Impuesto Global Complementario, siempre que se dediquen exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que ayuden a la prestación del servicio profesionales. Los contribuyentes de segunda categoría a los cuales se refiere este artículo son aquellos que obtienen rentas de trabajos de forma independiente, es decir, sin un vínculo de dependencia con un empleador. Asimismo, aquellas sociedades de profesionales que, además, de prestar servicios o asesorías de profesionales, se dedican también a realizar labores de capacitación, cualquiera sea ésta, dichas labores deben ser complementarias o accesorias a las asesorías propiamente tales.

c) Base imponible y obligación de declarar impuestos:

Este tipo de sociedades están obligadas a llevar contabilidad completa ⁵, considerando sus ingresos brutos anuales, efectivamente percibidos, menos sus gastos pagados durante el año comercial.

En consecuencia, a los ingresos brutos percibidos en retribución a los servicios y asesorías profesionales prestadas, se les deducirán los gastos necesarios para producir la renta, efectivamente pagados (art. 31 LIR), ambos conceptos deben ser actualizados conforme a la variación de IPC según el artículo 51 de la LIR, desde la fecha de obtención de los ingresos y desembolso de gastos, hasta el término del ejercicio.

Respecto de los ingresos brutos, estos estarán formados por la totalidad de las cantidades percibidas en retribución por los servicios prestados, tanto en las sociedades de profesionales, como para los profesionales independientes, ingresos que reciben el nombre de honorarios.

En relación a los gastos, estos pueden ser deducidos de la renta líquida imponible, siempre y cuando estos gastos hayan sido efectivamente pagados durante el ejercicio comercial, por lo tanto, los gastos que hayan incurrido durante el periodo, pero que hasta el cierre del ejercicio solo se encuentran devengados, no pagados, no son aceptados como deducción de ese periodo comercial.

De igual forma, este tipo de sociedades están obligadas a presentar una declaración anual de impuestos, sin embargo, ellas no tienen ninguna obligación

⁵ Artículo 68, letra b), Decreto Ley N° 824, Ley de la Renta.

tributaria que cumplir, debido a que las rentas que obtienen sólo se encuentran afectas al impuesto global complementario, obstante, de igual forma quedaran sometidas a presentar el Formulario N°22 de declaración de Impuestos Anuales a la Renta en el mes de abril, del año correspondiente, en donde deberán declarar únicamente las retenciones y/o pagos provisionales mensuales obligatorios a que estuvieron sujetas durante el ejercicio conforme con los artículos 74° N°2 (Retención de Impuesto) y 84° letra b) (PPM) respectivamente, de la Ley sobre Impuesto a la Renta ⁶.

En consecuencia, al encontrarse las sociedades sin obligación tributaria, todas las retenciones y pagos provisionales mensuales generan un remanente a favor de la sociedad, el cual tiene derecho a devolución y también es posible ponerlos a disposición de sus socios.

Es importante tener presente que, las sociedades de profesionales tienen la opción de declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, sujetándose a sus disposiciones para todos los efectos de la Ley de la Renta.

De lo expuesto en los puntos anteriores, podemos apreciar que este tipo de contribuyentes, si bien está obligado a llevar contabilidad completa, con todos los auxiliares contables que esto implica, y a declarar impuestos por intermedio del Formulario 22 de declaración anual de impuesto a la renta, no estará afecto a tributar con impuesto de primera categoría, si no más bien se afectaran con la tributación de segunda categoría , grabándolos con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, conforme lo señala la Circular N° 21 del 23 de abril de 1991.

⁶ Circular N° 21 del 23 de abril de 1991.

Entonces bien, que pasara si una sociedad de profesionales, con tributación conforme al artículo 42 N° 2 de la LIR, se transformase en un mismo año comercial, en una sociedad anónima, persona jurídica afecta a la tributación de primera categoría bajo contabilidad completa. ¿Aplicara en este caso lo establecido por el artículo 69 en su inciso tercero?

3.1.6.1 Análisis de la transformación

Basándonos en lo indicado por el inciso 3° del artículo 69 del Código Tributario, cuando con motivo de la transformación de una sociedad, el contribuyente quede afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados de cada régimen. Entonces, para el caso de una sociedad de profesionales que tribute en segunda categoría, la cual decidiera transformarse en una sociedad anónima con tributación en primera categoría, aplicaría la normativa señala en cuanto a la separación de resultados, lo vemos a continuación.

Como señalamos, este tipo de sociedades encuentran reguladas en el artículo 42 N° 2 de la LIR. Estos contribuyentes determinan sus rentas en base a contabilidad completa, considerando ingresos percibidos y gastos pagados, estos últimos regulados en virtud del artículo 31 de la LIR. Estos contribuyentes no tienen obligación tributaria por las rentas que obtienen, sino que son los profesionales que la componen quienes se encuentran afectados por ellas al impuesto Global Complementario o Adicional, según sea el caso.

Bajo este sistema, es posible que sus socios decidan realizar una transformación de la sociedad, pasando de ser una sociedad de profesionales a una sociedad anónima, en donde esta sociedad anónima, además, tenga como tercer socio a una sociedad persona jurídica.

En el escenario descrito en el párrafo anterior, la sociedad quedará sometida a todas las regulaciones tributarias que afectan a una sociedad anónima, por lo cual, una vez aplicada la transformación, esta deberá determinar una renta líquida imponible en conformidad a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, afectándose con impuesto de Primera Categoría, obligándose de igual forma a llevar contabilidad completa, determinación de Capital Propio para fines tributarios y registros empresariales, en conformidad al artículo 14 letra B, de la LIR.

Para el caso de los socios, estos seguirán estando afectos a impuesto Global Complementario o Adicional, sobre la base de dividendos percibidos, bajo la forma de sociedad anónima, el régimen semi integrado ⁷.

Por lo cual, con motivo de la transformación, la sociedad deberá realizar una separación de los resultados del ejercicio en los términos del inciso tercero del artículo 69 del Código Tributario. Esto ya que según señala este inciso, la sociedad quedaría afecta a otro régimen tributario, por lo que se entiende que, producto de la transformación efectuada, el nuevo tipo social queda obligado a determinar su renta efectiva de una forma diferente de cómo lo venía realizando antes de la transformación y más aún, si se verá afecta a un impuesto de una categoría distinta.

En consecuencia, desde el primero de enero del año correspondiente y hasta la fecha de la transformación, determinará una base afecta al impuesto Global Complementario sobre la cual tributarán los profesionales propietarios, y a partir de la fecha de la transformación y hasta el 31 de diciembre del año correspondiente, deberá determinar una base imponible afecta al impuesto de Primera Categoría, que en este caso afectará a la sociedad.

⁷ Artículo 14 letra B, Ley de Impuesto a La Renta.

Es importante señalar que la característica de mantera la personalidad jurídica, en un proceso de transformación, permite establecer que la sociedad no se encuentra obligada a dar aviso de término de giro, en los términos del artículo 69 del Código Tributario, ya que es el mismo contribuyente que sigue desarrollando su actividad. Asimismo, continúa siendo responsable de todas sus obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la transformación.

a) Ejemplo de transformación, de una sociedad de profesionales afecta a la tributación del artículo 42 N°2, en una sociedad anónima.

Consideremos para este ejemplo, que la sociedad de profesionales se compone por dos socios, con los siguientes antecedentes:

- Sebastián (Abogado), con un aporte de capital de \$500.000.-
- Nelson (Auditor), con un aporte de \$500.000.-

La sociedad fue creada en el año 2015, tributando bajo la segunda categoría del N° 2 del artículo 42 de la Ley de la Renta.

Durante el transcurso del año comercial 2019, los socios deciden transformarse en una sociedad anónima, pasando desde el 01 de abril de 2019, a ser sociedad anónima que tributa bajo el régimen del artículo 14 B) de la Ley de la Renta, tributando en primera categoría y sus socios a tributar bajo la modalidad de distribución de dividendos, en su calidad ahora de accionistas.

Para nuestro ejemplo y una correcta visualización, se considera aislar los efectos tributarios, desde el punto de vista de la separación de resultados, siendo sociedad de profesionales

a. Base Imponible, sociedad de profesionales.

Al 31 de marzo de 2019, la sociedad de profesionales presentaba los siguientes antecedentes contables, según balance y estado de resultados:

CUENTA CONTABLE	ACTIVO	PASIVO	PÉRDIDA	GANANCIA
Caja	20.132.942	-	-	-
Equipos	732.755	-	-	-
Útiles	431.363	-	-	-
Muebles	1.555.940	-	-	-
Retenciones	2.550.000	-	-	-
PPM	975.000	-	-	-
Cuenta Corriente Socio Sebastián	3.000.000	-	-	-
Cuenta Corriente Socio Nelson	3.000.000	-	-	-
Prestamos Bancarios	-	3.483.274	-	-
Capital	-	1.000.000	-	-
Ingresos del Giro	-	-	-	36.000.000
Gastos Generales	-	-	2.077.000	-
Pagos Previsionales	-	-	606.000	-
Arriendos	-	-	1.050.000	-
Gastos de Oficina	-	-	76.000	-
Remuneraciones	-	-	4.028.000	-
Interesas Bancarios	-	-	78.332	-
Depreciación	-	-	119.942	-
Multas Fiscales	-	-	70.000	-
Sub-Total	32.378.000	4.483.274	8.105.274	36.000.000
Utilidad del Ejercicio	-	27.894.726	27.894.726	-
Total	32.378.000	32.378.000	36.000.000	36.000.000

Conforme a lo señalado en puntos anteriores, hasta el 31 de diciembre de marzo de 2019, la sociedad de profesionales deberá determinar su resultado considerando ingresos brutos percibidos por servicios profesionales, menos los gastos necesarios para producir la renta, en conformidad al artículo 31 de la LIR, ambos conceptos actualizados por la variación del IPC, desde la fecha de obtención de los ingresos y gastos, hasta el término del ejercicio, lo cual se detalla a continuación:

INGRESOS Y GASTOS DEL PERIODO AÑO 2019						
MES	DETALLE	MONTO INGRESO	MONTO GASTO	FACTOR	INGRESO ACTUALIZADO	GASTO ACTUALIZADO
Enero	Honorarios Brutos con retención	5.000.000	-	1,029	5.145.000	-
	Honorarios Brutos sin retención	3.500.000	-	1,029	3.601.500	-
	Gastos generales	-	692.333	1,029	-	712.411
	Arriendos	-	350.000	1,029	-	360.150
	Gastos oficina	-	25.333	1,029	-	26.068
	Remuneración administrativo	-	400.000	1,029	-	411.600
Febrero	Interesas Bancarios	-	26.111	1,029	-	26.868
	Honorarios Brutos con retención	6.000.000	-	1,028	6.168.000	-
	Honorarios Brutos sin retención	3.500.000	-	1,028	3.598.000	-
	Gastos generales	-	692.333	1,028	-	711.719
	Pagos Previsionales	-	303.000	1,028	-	311.484
	Arriendos	-	350.000	1,028	-	359.800
Marzo	Gastos oficina	-	25.333	1,028	-	26.043
	Remuneración administrativo	-	400.000	1,028	-	411.200
	Interesas Bancarios	-	26.111	1,028	-	26.842
	Honorarios Brutos con retención	14.500.000	-	1,027	14.891.500	-
	Honorarios Brutos sin retención	3.500.000	-	1,027	3.594.500	-
	Gastos generales	-	692.333	1,027	-	711.026
	Pagos Previsionales	-	303.000	1,027	-	311.181
	Arriendos	-	350.000	1,027	-	359.450
	Gastos oficina	-	25.333	1,027	-	26.017
	Remuneración administrativo	-	400.000	1,027	-	410.800
	Interesas Bancarios	-	26.111	1,027	-	26.816
	Depreciación	-	119.942	1,027	-	123.180
		36.000.000	5.207.274		36.998.500	5.352.655
					<i>CM</i>	
					998.500	145.381

Actualizados los ingresos y gastos conforme al detalle de la tabla anterior, la base imponible determinada para la sociedad de profesionales, será la siguiente:

Base Imponible	
	\$
Ingresos Actualizados	36.998.500
(-) Gastos Pagados Actualizados	-5.352.655
Base Imponible	31.645.845
Impuesto Renta	-
Pagos Provisionales	-975.000
Retenciones	-2.550.000
Saldo a favor	-3.525.000

Podemos observar que la base imponible determinada asciende a \$31.645.845, la cual recordemos no está afecta a impuesto de primera categoría, por lo cual, esta será distribuida a sus socios para efecto de cumplir con la tributación correspondiente en sus globales complementarios.

b. PPM puesto disposición de los socios.

Por otra parte, la sociedad dispone de pagos provisionales totales a su favor, por un total de \$3.525.000, los cuales puede poner a disposición de sus socios.

Para nuestro ejemplo, supondremos que la puesta a disposición, en total, fue por un monto de \$735.840, distribuyéndose en un 50% de este monto total a cada socio. Estos PPM se pondrán a disposición de los socios mediante la declaración jurada N° 1837, Declaración Jurada anual sobre créditos y ppm puestos a disposición de los socios o comuneros.



Declaración Jurada anual sobre créditos y ppm puestos a disposición de los socios y comuneros.

FOLIO F1837

Sección A: IDENTIFICACIÓN DEL DECLARANTE	
ROL UNICO TRIBUTARIO (C38)	NOMBRE O RAZÓN SOCIAL
DOMICILIO POSTAL	COMUNA
CORREO ELECTRÓNICO	FAX TELEFONO

Sección B: DATOS DE LOS INFORMADOS (Socios y comuneros que reciben créditos y PPM puestos a disposición)		
N°	RUT DEL SOCIO O COMUNERO	MONTO CRÉDITO O PPM PUESTO A DISPOSICIÓN
C1	C2	C3

CUADRO RESUMEN FINAL DE LA DECLARACION	
MONTO CRÉDITO O PPM PUESTO A DISPOSICIÓN	TOTAL DE CASOS INFORMADOS
C4	C5

DECLARO BAJO JURAMENTO QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN EL PRESENTE DOCUMENTO SON LA EXPRESION FIEL DE LA VERDAD, POR LO QUE ASUMO LA RESPONSABILIDAD CORRESPONDIENTE

RUT REPRESENTANTE LEGAL

c. Formulario 22 de declaración anual de impuestos, sociedad de profesionales.

Siguiendo con nuestro ejemplo, y aislando la declaración de renta para una mejor visualización frente a la separación de resultados, el formulario 22, por los resultados de la sociedad de profesionales se conformaría como sigue:

Anverso:

DEDUCCIONES A LOS IMPUESTOS								
78	73	Pago previsional, según art. 84 LIR	36	975.000	Crédito fiscal AFP, según art. 83 D.L. N° 3.500 de 1990	848	975.000	
79	74	Crédito por gastos de capacitación, según Ley N° 18.518	82		Crédito por desembolsos directos por trababilidad (art. 60 párrafo Código Tributario)	1123	1125	
80	75	Crédito empresa constructora	83		Crédito por reintegro de prejuicio, según art. 1 Ley N° 18.384	173	612	
81	76	Rotaciones por rotura de director en Eless 9 (Rescisión W)	198	2.550.000	Mayor rotación por avales, pasiones y otras rotas similares declaradas en línea 53 código 809	54	2.550.000	
82	77	Rotaciones por rotura de director en Eless 9 y/o 11 (código 76)	832		Rotaciones por rotura de director en Eless 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 81 y 82	833	834	
83	78	PPSA de derecho a devolución, según art. 31 N° 3 (arts. 20 N° 11 letra y) y 41 A letra E N° 1 LR)	912		PPSA con derecho a devolución, según art. 31 N° 3 LR	167	747	
84	79	Plazamiento de crédito por reintegro del RUC y/o por otros usos positivos, proveniente de línea 49 y/o 41	119		Reintegro de crédito por DPC proveniente de línea 42 y/o 43	116	757	
85	80	Crédito presuntos a disposición de los socios por la sociedad respectiva, según instrucciones	58		Crédito por sistemas rotura técnicos, según Ley N° 20.065	870	871	
86	81	Pago previsional correspondiente, según art. 13 Ley N° 18.765	181		Rotaciones sobre intereses, según art. 14 N° 1 LR	881	882	
87	82	Cargo por cotizaciones previsionales, según arts. 83 y 89 de D.L. N° 3.500 de 1990					900	
88	83	RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL IMPUESTO RENTA (Si el resultado es negativo o cero, deberá declarar por Internet).						305 - 3.525.000 =

RÓL UNICO TRIBUTARIO		PRIMER APELLIDO O RAZÓN SOCIAL	SEGUNDO APELLIDO	NOMBRES
01	02	03	04	05

93	84	SALDO A FAVOR.	85	- 3.525.000	+	85	Impuesto Aduanado.	90		+
94	85	Menos : saldo puesto a disposición de los socios	86	735.840	+	86	Reajuste Art. 72 línea 85 %	91		
95	DEVOLUCIÓN SOLICITADA					87	TOTAL A PAGAR (Líneas 85 y 86)	91		=
96	88	Monto	87	- 2.789.160	=	RECARGOS POR DECLARACIÓN FUERA DE PLAZO				
97						88	PIAS: Reajustes declaración fuera de plazo.	92		+

Reverso:

RECUADRO N° 1 : HONORARIOS	Rentas de 2a Categoría		Renta Actualizada	Impuesto Retenido Actualizado	
	461	Honorarios anuales con retención	26.204.500	492	2.550.000
	545	Honorarios anuales sin retención	10.794.000	-	
	856	Incremento por impuestos pagados o retenidos en el exterior			
	547	Total Ingresos brutos	36.998.500	-	
	617	Participación en soc. de profesionales de 2ª Categoría			
	770	Monto ahorro previsional voluntario, según art. 42 bis inc. 1º LIR			
	872	Gastos por donaciones para fines sociales, según art. 1º bis Ley N° 19.885			
	465	Gastos efectivos (solo rebajables del código 547)	- 5.352.655	-	
	494	Gastos presuntos: 30% sobre el código 547, con tope 15 UTA			
850	Rebaja por presunción de asignación de zona D.L. N° 889 de 1975				
467	Total Honorarios				
479	Total Remuneraciones directores S.A.		491		
618	Total rentas y retenciones	31.645.845	619	2.550.000	
	Participaciones en ingresos brutos en soc. de profesionales de 2ª Categoría	(Trasladar a línea 8 sólo, personas naturales)		(Trasladar línea 76, código 198)	

d. Obligación de informar al Servicio de Impuestos Internos

Si bien la sociedad no está obligada a efectuar termino de giro, en base a lo señalado anteriormente en este estudio, de igual forma está obligada a informar al Servicio de Impuestos Internos, mediante el formulario N° 3239 “Formulario de Modificación y Actualización de Información”, la transformación llevada a cabo, acompañando una copia de la escritura pública autorizada, publicada e inscrita, cuando proceda, en la que conste la transformación de la sociedad.⁸

Sii online
www.sii.cl
Facilitando el cumplimiento tributario

Formulario de Modificación y Actualización de la Información
(LLENAR A MÁQUINA CON LETRA IMPRENTA) - USE CALCO

F 3239

ROL UNICO TRIBUTARIO

ORIGINAL: SII

TIPO DE MODIFICACIÓN (MARQUE CON UNA "X")

RAZÓN SOCIAL	NÚMERO DE CÉDULAS RUT (3,6,9,...)	SUCURSALES	REPRESENTANTES	FUSIÓN SOCIEDAD	TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD <input checked="" type="checkbox"/>
DOMICILIO	E-MAIL	DOMICILIO POSTAL DOM. URBANO PARA NOTIF.	AUMENTO DE CAPITAL	ABSORCIÓN DE SOCIEDADES	DIVISIÓN DE SOCIEDADES
GIRO	ART. 14 TER LIR	SOCIOS	DISMINUCIÓN DE CAPITAL	APORTE ACTIVO Y PASIVO A OTRA SOC.	CONVERSIÓN PERSONA EN SOCIED.

IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

RAZÓN SOCIAL ACTUAL O APELLIDO PATERNO APELLIDO MATERNO NOMBRES

CAMBIO DE RAZÓN SOCIAL O DOMICILIO

NUEVA RAZÓN SOCIAL

CALLE NUMERO DEPTO./OF./LOCAL BLOCK POBLACIÓN / VILLA

COMUNA CIUDAD REGIÓN TELÉFONO FAX

SÓLO PARA CONTRIBUYENTES AFECTOS A IMPUESTOS DE PRIMERA CATEGORÍA

ROL AVALÚO PROPIEDAD	RUT PROPIETARIO	EN QUÉ CALIDAD SE OCUPA EL DOMICILIO			Monto arriendo mes (miles \$)
		Calido a contribuyente o socio	Propio del contribuyente o socio	Arrendado por contribuyente o socio	

CAMBIO / AMPLIACIÓN DE GIRO (MARQUE A: AGREGA, E: ELIMINA. EN CASO DE MÁS GIROS, ADJUNTE FORMULARIO 4416, ADEMÁS SELECCIONE SI LA ACTIVIDAD ES P: PRINCIPAL O S: SECUNDARIA)

CÓDIGO ACTIVIDAD DESCRIPCIÓN DEL GIRO, ACTIVIDAD O PROFESIÓN

e. Tributación de los socios

Si quisiéramos aislar la tributación de los socios, considerando los resultados obtenidos por la sociedad hasta el 31 de marzo de 2019, sus bases imponibles e impuestos correspondientes, serian como sigue:

⁸ Resolución Exenta N° 55 del 30 de septiembre de 2003

Socios tributación

Sebastián

Base Art. 42 N°2	15.822.923
Sueldos	1.414.000
Total Ingresos	17.236.923
IGC antes de rebaja (factor 0,04)	689.477
Rebaja	-321.557,04
IGC	367.920
PPM (puesto a disposición)	-367.920
A pagar	-

Nelson:

Base Art. 42 N°2	15.822.923
Sueldos	1.414.000
Total Ingresos	17.236.923
IGC antes de rebaja (factor 0,04)	689.477
Rebaja	-321.557,04
IGC	367.920
PPM (puesto a disposición)	-367.920
A pagar	-

Tabla de cálculo del Impuesto Global Complementario vigente para el Año Tributario 2020 para contribuyentes del artículo 52 de la LIR ⬆

RENDA IMPONIBLE ANUAL		FACTOR	CANTIDAD A REBAJAR
DESDE	HASTA		
\$ 0,00	\$ 8.038.926,00	Exento	\$ 0,00
\$ 8.038.926,01	\$17.864.280,00	0,04	\$ 321.557,04
\$17.864.280,01	\$29.773.800,00	0,08	\$ 1.036.128,24
\$29.773.800,01	\$41.683.320,00	0,135	\$ 2.673.687,24
\$41.683.320,01	\$53.592.840,00	0,23	\$ 6.633.602,64
\$53.592.840,01	\$71.457.120,00	0,304	\$10.599.472,80
\$71.457.120,01	y más	0,35	\$13.886.500,32

A modo de ejemplo y para mejor visualización, el formulario 22 de declaración de renta de uno de los socios, considerando que las tributaciones son similares, para nuestro ejemplo, sería como sigue (el formulario se recortó para efectos de visualización):

Anverso:

BASE IMPONIBLE IUSC O GLOBAL COMPLEMENTARIO O AINCL		RENTAS EFECTIVAS DE FUENTE INM		RENTAS EFECTIVAS DE FUENTE INM		RENTAS EFECTIVAS DE FUENTE INM		RENTAS EFECTIVAS DE FUENTE INM	
8	Rentas percibidas de los Arts. 42 N° 2 (Honorarios) y 46 (Rem. Directores S.A.) LIR, según Recuadro N° 1					110	15.822.923	+	
9	Rentas de capitales mobiliarios (Art. 20 N° 2 LIR), mayor valor en rescate de cuotas Fondos Mutuos y enajenación de acciones y derechos sociales (Art. 17 N° 8 LIR) y Rentas de ELD (Art. 42 ter y quater LIR)			605		155		+	
10	Rentas exentas del Impuesto Global Complementario (Art. 54 N° 3 LIR)	1105				606		+	
11	Otras Rentas de fuente chilena afectas al IGC ó IA (según instrucciones).			1031		1032		+	
12	Otras Rentas de fuente extranjera afectas al IGC ó IA (según instrucciones).			1103		1104		+	
13	Sueldos, pensiones y otras rentas similares de fuente nacional	1096				1030	1.414.000	+	
14	Incremento por IDPC, según Arts. 54 N° 1 y 62 LIR	153				748		+	
15	Impuesto Territorial pagado en el año 2017, según Art. 55 letra a)	166				307		-	
16	Pérdida en operaciones de capitales mobiliarios y ganancias de capital según líneas 2, 3, 10 y 11 (Arts. 54 N° 1 y 62 LIR)					169		-	
17	SUB TOTAL (Si declara Impuesto Adicional trasladar a línea 64 o 65)					158		=	
18	Cotizaciones previsionales correspondientes al empresario o socio (Art. 55 letra b) LIR					111		=	
19	Intereses pagados por créditos con garantía hipotecaria, según Art. 55 bis LIR	750				740		-	
20	20% Cuotas Fdos. Inversión adquiridas antes del 04.06.93, según Art. 6 T. Ley N° 19.247	822				765		-	
21	BASE IMPONIBLE ANUAL DE IUSC o IGC (Registre sólo si diferencia es positiva).					170	17.236.923	=	
22	IGC o IUSC, según tabla (Art 47 ó Art. 52 ó 52 bis LIR)			157	367.920			+	
23	IGC sobre intereses y otros rendimientos, según art. 54 bis LIR			1017				+	
24	Requidación IGC por ganancias de capital según Art. 17 N° 8 letras a) literal (v), b), c) y d) LIR			1033				+	
25	Requidación IGC por término de giro empresas Régimen Art. 14 letra A) ó 14 ter letra A), según ART. 30 bis N° 3 LIR			1034				+	
26	Débito fiscal por ahorro neto negativo (Recuadro N° 6), según Art. 3° Transitorio Numeral V) Ley N° 20.780. (Ex. Art. 57 bis LIR)			201				+	
BASE IMPONIBLE IUSC O GLOBAL COMPLEMENTARIO O AINCL									
39	Crédito al IUSC por impuestos pagados o retenidos en el exterior, según arts. 41A Letra D y 41C N° 3 LIR			1018				-	
40	Crédito al IGC o IUSC por IUSC, según art. 56 N° 2 LIR			162				-	
41	Crédito al IGC o IUSC por ahorro neto positivo (Recuadro N° 6), según art. 3° Transitorio Numeral V) Ley N° 20.780. (Ex. Art. 57 bis LIR)			174				-	
42	Crédito al IGC o IUSC por IDPC con derecho a devolución, según Art. 56 N° 3 LIR			610				-	
43	Crédito al IGC o IUSC por IDPC con derecho a devolución, por requidación IGC por término de giro, según línea 25			1107				-	
44	Crédito al IGC o IUSC por impuestos pagados o retenidos en el exterior, según arts. 41A letras A y D y 41C LIR			746				-	
45	Crédito al IGC por donaciones al Fondo Nacional de Reconstrucción, según arts. 5 y 3 Ley N° 20.444			866				-	
46	Crédito al IGC o IUSC por donaciones para fines culturales, según art. 8 Ley N° 18.985			607				-	
47	IGC O IUSC, DÉBITO FISCAL Y/O TASA ADICIONAL DETERMINADO			304	367.920			=	
48	IMPUESTOS					31	367.920	+	
49	IDPC de empresas acogidas al régimen de renta atribuida, según art. 14 letra A) LIR y de entidades sin vinculación con propietarios afectos al IGC o IA	18				19		+	
50	IDPC de empresas acogidas al régimen semintegrado, según art. 14 letra B) LIR	1109				1111		+	
51	IDPC sobre rentas efectivas determinadas sin contabilidad completa	1037				1038		+	
52	IDPC contribuyentes acogidos al régimen del art. 14 Ter letra A) LIR	963				964		+	
53	Pago Voluntario a título de IDPC, según art. 14 letra A) N° 5 y letra B) N° 3 LIR	1040					1041	+	
54	Diferencia de créditos por IDPC en forma indebida o en exceso, según art. 14 letra F) N° 2 LIR						1042	+	
55	Impuesto Específico a la Actividad Minera, según art. 64 bis LIR	824					825	+	
56	IDPC sobre rentas presuntas, según art. 34 LIR	187					189	+	
BASE IMPONIBLE IUSC O GLOBAL COMPLEMENTARIO O AINCL									
79	Resumen de crédito por requidación del IUSC y/o por ahorro neto positivo, previsto de líneas 40 y 41	119				116		-	
80	Créditos prestos a disposición de los socios por la sociedad registradora, según instrucciones	58	367.920			670		-	367.920
81	Pago Provisional a portadores, según art. 19 Ley N° 16.169	181				881		-	
82	Cargo por cotizaciones previsionales, según arts. 69 y 69 bis D.L. N° 3.500 de 1980					900		+	
83	RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL IMPUESTO RENTA (Si el resultado es negativo o cero, deberá declarar por Internet).					304	-	=	
ROL UNICO TRIBUTARIO									
03									
PRIMER APELLIDO O RAZÓN SOCIAL									
02									
SEGUNDO APELLIDO									
03									
NOMBRES									
5									
IMPUESTO A PAGAR									
84	SALDO A FAVOR.	85	-	+		85	Impuesto Adeudado.	90	+
85	Menos: saldo puesto a disposición de los socios	86	-	+		86	Reajuste Art. 72 línea 85 y 86	39	+
DEVOLUCIÓN SOLICITADA									
87		87	-	=		87	TOTAL A PAGAR (Líneas 85 y 86)	91	=
RECARGOS POR DECLARACIÓN FUERA DE PLAZO									
88	Monto	87	-	=					

Reverso:

RECUADRO N° 1 : HONORARIOS	Rentas de 2a Categoría		Renta Actualizada	Impuesto Retenido Actualizado		
	Honorarios anuales con retención	461	-	492	-	+
	Honorarios anuales sin retención	545	-			+
	Incremento por impuestos pagados o retenidos en el exterior	856				+
	Total ingresos brutos	547	-			=
	Participación en soc. de profesionales de 2ª Categoría	617	15.822.923	-		+
	Monto ahorro previsional voluntario, según art. 42 bis inc. 1º LIR	770				-
	Gastos por donaciones para fines sociales, según art. 1º bis Ley N° 19.885	872				-
	Gastos efectivos (solo rebajables del código 547)	465	-			-
	Gastos presuntos: 30% sobre el código 547, con tope 15 UTA	494				-
	Rebaja por presunción de asignación de zona D.L. N° 889 de 1975	850				-
	Total Honorarios	467				=
	Total Remuneraciones directores S.A.	479		491		+
	Total rentas y retenciones	618	15.822.923	619	-	=
	Participaciones en ingresos brutos en soc. de profesionales de 2ª Categoría		(Trasladar a línea 8 sólo, personas naturales)	(Trasladar línea 76, código 198)		
896						

f. Resultados, posterior a la transformación.

Como se indicó, a partir del 01 de abril del 2019, la sociedad ya transformada, tributara siendo sociedades anónimas, afectándose con la tributación del artículo 14 Letra B) de la LIR, régimen parcialmente integrado, con todo lo que esto conlleva en base a lo analizado en la primera parte de este estudio.

Es decir, llevará contabilidad completa y estará obligada a determinar su base imponible en conformidad a lo dispuesto por los artículos 29 al 33 de la LIR, afectándose con impuestos de primera categoría, con tasa del 27%.

Sus accionistas, tributarán bajo la modalidad de distribución de dividendo, afectándose estos ingresos con el impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

3.1.7 Conclusión

De conformidad con lo analizado en nuestro estudio, considerando cada uno de los Regímenes de Tributación Vigentes, en base a las modificaciones incorporadas por la Ley 20.780 y 20.889, además de la reciente Ley N° 21.210, que Moderniza la Legislación Tributaria, publicada el 24 de febrero de 2020, podemos afirmar que en un proceso de Transformación de sociedades, si es aplicable la separación de Resultados que el legislador señala en el artículo 69 Inciso 3° del Código Tributario, en base al análisis llevado a cabo en puntos anteriores, puesto que dicho proceso de reorganización, aplicado en una sociedad de profesionales que tributa bajo la segunda categoría, en conformidad al artículo 42 N° 2 de la Ley de Impuesto a La Renta, la cual decide transformarse en una sociedad anónima, esta deberá realizar una separación de los resultados del ejercicio en los términos del inciso tercero del artículo 69 del Código Tributario. Puesto que la sociedad quedaría afecta a un régimen tributario distinto, afectándose en este caso la empresa, con impuesto de primera categoría, bajo lo indicado por el Art. 14 letra B) de la LIR.

4.1 BIBLIOGRAFÍA

- Faúndez Ugalde A. 2013, “Reorganización Empresarial, derecho tributario y tributación Interna”, 2° edición. Santiago, Legal Publishing.
- Faúndez Ugalde A. 2015, “La Transformación de sociedades: efectos frente a la Reforma Tributaria 2014”, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.
- Calderón Torres P. 2016, “Régimen de tributación Artículo 14 Ter letra A) 2017”, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.
- Ley N° 18.046 Sobre Sociedades Anónimas.
- Ley N° 20.780 “Reforma Tributaria”
- Ley N° 20.899 “Simplificación de la Reforma”
- Circular N° 21 del 23 de abril de 1991
- Circular N° 49 del 14 de julio de 2016, SII.
- Circular No 44 del 14 de julio de 2016, SII.
- Resolución Exenta N° 55 del 30 de septiembre de 2003
- Ley N° 21.210 “Moderniza la Legislación Tributaria”