



“Efectos legales y tributarios en la Reorganización de Empresas”

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE

MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

PARTE I

Alumno: Nicolás Espinoza Carrasco

Profesor Guía: Gonzalo Polanco Zamora

Santiago, marzo 2022

INDICE

Resumen Ejecutivo.....	7
1. Introducción	9
1.1. Planteamiento del problema	10
1.2. Objetivo General	12
1.3. Objetivos Específicos	13
1.4. Hipótesis	13
1.5. Metodología del trabajo	14
2. Marco Teórico	15
2.1 La institución de la Fusión	15
2.1.1 Tipos de Fusiones	15
2.1.2 Requisitos y Formalidades	15
2.2 Regímenes Generales de tributación vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019	17
2.2.1 Régimen de Renta Atribuida	17
2.2.2 Régimen Parcialmente Integrado	19
2.3 Régimen General de Tributación vigente desde el 01 de enero de 2020	20
2.4 Nuevos Regímenes de tributación para empresas del segmento Pyme	21
2.4.1 Régimen Propyme General	21
2.4.2 Régimen Propyme Transparente	23
2.5 Régimen de Renta Presunta	24
2.6 Normas de relación	26
2.7 Normas de armonización sobre fusiones de empresas de distinto régimen	28
2.7.1 Normas de armonización sobre fusión vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019	28
2.7.2 Normas de armonización sobre fusión vigentes desde el 01 de enero de 2020.....	30

2.8 Goodwill y Badwill Tributario.....	30
3. Desarrollo	31
3.1 Fusión entre empresas de distinto régimen tributario.	33
3.1.1 Fusión de una o más empresas acogidas al régimen general de tributación, con una o más empresas acogidas al régimen propyme general.	34
3.1.2 Caso inverso en donde la empresa acogida al régimen propyme general absorbe a la sociedad acogida al régimen general de tributación.....	35
3.1.3 Normas sobre Goodwill y Badwill en el escenario que una sociedad del régimen general de tributación absorba o se fusione con otra del régimen propyme general.	36
3.2.1 Fusión de una o más empresas acogidas al régimen general de tributación, con una o más empresas acogidas al régimen propyme transparente.	38
3.2.2 Caso inverso en donde la empresa acogida al régimen propyme transparente absorbe a la sociedad acogida al régimen general de tributación.	39
3.2.3 Normas sobre Goodwill y Badwill en el escenario que una sociedad del régimen general de tributación absorba o se fusione con otra del régimen propyme transparente.....	39
3.3.1 Fusión de una o más empresas acogidas al régimen general de tributación, con una o más empresas acogidas al régimen de renta presunta.	40
3.3.2 Caso inverso en donde la empresa acogida al régimen de renta presunta absorbe a la sociedad acogida al régimen general de tributación.	41
3.3.3 Normas sobre Goodwill y Badwill en el escenario que una sociedad del régimen general de tributación absorba o se fusione con otra del régimen de renta presunta.....	42
4. Conclusiones	43
Bibliografía.....	46

ABREVIATURAS

LIR : Ley sobre Impuesto a la Renta – Decreto Ley número 824.

CT : Código Tributario – Decreto Ley número 830.

IGC : Impuesto global complementario.

IA : Impuesto adicional.

SII : Servicio de Impuestos Internos.

RLI : Renta Liquida Imponible.

CPT : Capital Propio Tributario.

FUT : Fondo de Utilidades Tributarias.

RRE : Registros de Rentas Empresariales.

PPM : Pagos Provisionales Mensuales.

ITE : Impuesto de Timbres y Estampillas.

RAP : Rentas Atribuidas Propias.

RAI : Rentas Afectas a Impuestos.

DDAN : Diferencia de Depreciación Acelerada y Normal.

REX : Rentas Exentas de Impuestos.

SAC : Saldo Acumulado de Créditos.

STUT : Saldo Total de Utilidades Tributarias.

INDICE DE ILUSTRACIONES Y TABLAS

Figura número 1 : Ejemplo de fusión impropia. Elaboración propia.

Figura número 2 : Ejemplo de fusión por creación. Elaboración propia.

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS

Mis agradecimientos son en especial para mi familia, mis padres y mi pareja que me apoyaron durante este proceso de dos años de formación profesional, por su aliento constante y apoyo incondicional.

Además, agradezco todos los consejos de quienes en la actualidad forman parte de mi núcleo laboral, ya que su guía me permitirá cada día ser un mejor profesional de los impuestos. También gracias a la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, por la oportunidad y a sus profesores y administrativos que la componen.

Por último, dedico este trabajo a todos los profesionales del área de los impuestos, y espero que esta investigación pueda contribuir en sus labores profesionales, y en generar debate ante constantes escenarios de reforma tributaria en nuestro país.

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo de investigación tuvo como propósito revisar las nuevas normas de armonización de regímenes, producto de la modificación introducida por la Ley N°21.210 sobre Modernización Tributaria en el año 2020, y específicamente revisar si la norma actual permite llevar a cabo procesos de fusión de sociedades que tributan en distintos regímenes, entre los cuales podemos mencionar el régimen general de tributación, el régimen de renta presunta y los nuevos regímenes propyme (general y transparente). Lo anterior desarrollado bajo un método de investigación comparativo entre dicha norma y la vigente hasta el 31 de diciembre de 2019.

Por lo tanto, de la lectura de este trabajo conocerá las principales características de los regímenes generales de tributación vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019, el nuevo régimen general semi integrado vigente desde el 01 de enero de 2020, los nuevos regímenes propyme, el régimen de renta presunta, y por supuesto un análisis de las normas de armonización. Además, las normas de relación contempladas en el nuevo número 17 del artículo 8 del Código Tributario y normas relativas a goodwill o badwill, sobre el caso de fusiones impropias.

Luego, podrá revisar los efectos que contempla la LIR como consecuencia de fusiones entre empresas heterogéneas en términos de su régimen tributario, en las distintas combinaciones plateadas en este trabajo, complementado además con jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos.

Por último, y dentro del propósito de este trabajo conocerá la opinión de su autor referente a si la actual normativa consiguió dar mayor certeza jurídica al sistema tributario chileno, objetivo que se desprende del mensaje presidencial de la norma en cuestión; en base a la comparación de normas y similitudes con otras y otros elementos que carecen a la fecha de una interpretación de parte del organismo fiscalizador.

ABSTRACT

The purpose of this research work was to review the new rules for harmonization of regimes, product of the modification introduced by Law No. 21,210 on Tax Modernization in the 2020 year, and specifically to review if the current rule allows to carry out merger processes of companies that are taxed under different regimes, among which we can mention the general taxation regime, the presumed income regime and the new propyme regimes (general and transparent). The foregoing developed under a comparative research method between said standard and the one in force until December 31, 2019.

Therefore, from reading this work, you will know the main characteristics of the general tax regimes in force until December 31, 2019, the new semi-integrated general regime in force since January 1, 2020, the new propyme regimes, the presumed income regime, and of course an analysis of the harmonization rules. In addition, the relationship rules contemplated in the new number 17 of article 8 of the Tax Code and rules relating to goodwill or badwill, in the case of improper mergers.

Then, you will be able to review the effects that the LIR contemplates as a consequence of mergers between heterogeneous companies in terms of their tax regime, in the different combinations shown in this work, also complemented with administrative jurisprudence of the Internal Revenue Service.

Finally, and within the purpose of this work, you will know the opinion of its author regarding whether the current regulations managed to give greater legal certainty to the Chilean tax system, an objective that emerges from the presidential message of the regulation in question; based on the comparison of norms and similarities with others and other elements that lack an interpretation on the part of the supervisory body to date.

1. Introducción

La reforma tributaria introducida por la ley 20.780 del 29 de septiembre de 2014 y modificada por la ley 20.899 del 08 de febrero de 2016, introdujeron en su conjunto importantes cambios en nuestro sistema tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, entre ellos y quizás uno de los más importantes a mi juicio fue la coexistencia de dos regímenes generales de tributación, un hito del sistema tributario chileno. Uno de ellos correspondió al régimen de renta atribuida, normado en la letra A) del artículo 14 de la LIR, y que establecía una tributación completa entre el impuesto corporativo (IDPC) y los impuestos finales (IGC o IA, respectivamente) en el mismo ejercicio que las rentas fueras generadas por el contribuyente afecto a IDPC, independiente si fueran o no retiradas por los socios y/o accionistas, manteniendo así como beneficio que el IDPC pagado por la sociedad constituiría un crédito en su totalidad contra los impuestos finales, como era en el régimen vigente hasta el año 2014, es decir una integración total del sistema. El segundo régimen general de tributación quedó normado en la letra B) del mismo artículo 14, denominado como el régimen parcialmente integrado o semi integrado, y que por una parte era más caro a nivel de impuesto corporativo, ya que su tasa era de un 27% (dos puntos más que su régimen paralelo), pero manteniendo respecto del régimen vigente hasta el 2014 que la tributación con impuestos finales se daría solo si las rentas eran distribuidas y/o retiradas, momento en el cual el contribuyente de impuestos finales debía restituir un 35% del IDPC otorgado por la sociedad a título de restitución, con determinadas excepciones.

Además, se establecieron normas que establecían los lineamientos a seguir en caso de cambios de régimen producidos por ejemplo en los casos de reorganización de empresas, y que fueron denominados por el legislador como normas de armonización, las cuales quedaron establecidas en la letra D) del artículo 14 de la LIR.

A su vez, el SII dio las instrucciones y profundizó al respecto de estos nuevos regímenes generales de tributación y además de las normas de armonización, mediante la Circular número 49 del 14 de julio de 2016.

No obstante, estos dos regímenes solo fueron parte de nuestro sistema tributario por 3 años, ya que la ley 21.210 publicada el 24 de febrero del año 2020 trajo consigo un nuevo y único régimen general de tributación, eliminando el régimen de renta atribuida y estableciendo un nuevo y reformado sistema parcialmente integrado, que conserva mucho de los elementos del régimen anterior y cuya vigencia era a contar del mismo año de su publicación, es decir del 01 de enero

del año 2020. Además, la norma eliminó el régimen establecido en el artículo 14 ter de la LIR para las pymes, pero creando al mismo tiempo dos nuevos regímenes para este segmento de contribuyentes, en los cuales también se conservan algunos elementos del régimen anterior. Estos dos nuevos regímenes corresponden al régimen propyme general establecido en el número 3 de la letra D) del nuevo artículo 14 de la LIR, y un régimen propyme transparente establecido en el número 8 de la misma letra D) del artículo 14, en donde se establece una exención del IDPC para estos contribuyentes, gravando así las rentas solo con impuestos finales, opción que por cierto existía en el régimen del artículo 14 ter, pero solo como una opción para el contribuyente.

Por consiguiente, producto de los cambios introducidos por la ley 21.210 ya indicados, tuvieron como consecuencia que el legislador modificara las normas de armonización y adecuarlas así a los nuevos regímenes propuestos. Las nuevas normas de armonización quedaron establecidas en la letra C) del nuevo artículo 14 de la LIR.

Entre los propósitos que produjeron que nuevamente se reformara nuestro sistema tributario, y los cuales fueron comentados en el mensaje presidencial¹ del año 2018 y que se convertiría posteriormente en la ley 21.210, entre otros era dar más simplicidad a nuestro sistema tributario, y por otra parte dar mayor certeza jurídica a los contribuyentes.

Por último, el SII dio las instrucciones de los nuevos regímenes de tributación para las empresas del segmento pyme mediante la Circular número 62 del 24 de septiembre de 2020, y respecto del nuevo régimen general de tributación y las nuevas normas de armonización mediante la Circular número 73 del 22 de diciembre de 2020.

1.1. Planteamiento del problema

Producto de los importantes cambios introducidos por la ley 21.210 del año 2020, cabe la legítima pregunta acerca de si es posible bajo los nuevos regímenes de tributación y sus correspondientes requisitos y en el contexto de las normas de armonización, llevar a cabo un proceso de fusión entre empresas que tributen en distintos regímenes de tributación, pero en los casos en que al menos que una de las empresas que participa del proceso tribute bajo las normas del régimen general de tributación establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, es decir que dicha empresa podría ser tanto la empresa absorbida como la absorbente de la fusión. En este caso se

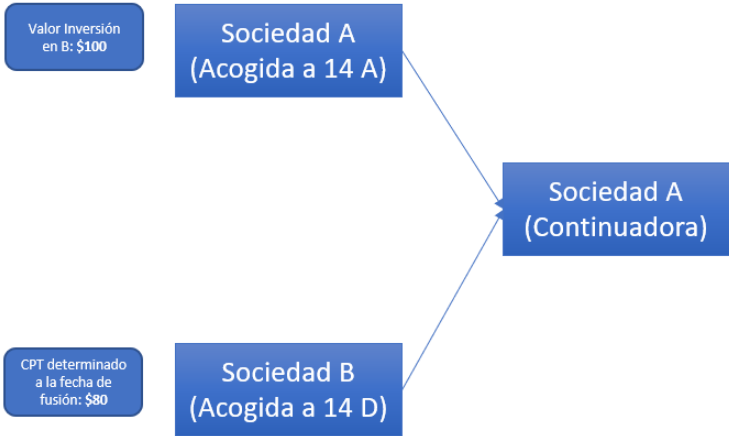
¹ Mensaje presidencial Ley 21.210 número 107-366 de fecha 23 de agosto de 2018.

revisarán los casos de fusiones entre los últimos contribuyentes, con otros que tributen bajo las normas del número 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR (régimen propyme general), bajo las normas del número 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR (régimen propyme transparente), o bien bajo las normas de artículo 34 de la LIR (régimen de renta presunta).

Es necesario revisar las nuevas normas de armonización para ver si estas contemplan la posibilidad de llevar a cabo un proceso de fusión de estas características, y si la norma da cuenta de todos los efectos tributarios y otras obligaciones a tener en cuenta, para así poder concluir si estas normas se apegan al espíritu de esta ley, es decir si dichas normas otorgan la debida certeza jurídica al contribuyente en la implementación de un proceso de fusión.

Por otra parte, otro punto a analizar en los procesos de fusión dice relación con los casos en que la empresa absorbente o continuadora de un proceso de fusión de empresas haya tenido un valor invertido total o parcial sobre la empresa absorbida o disuelta. A modo de ejemplo, proponemos el siguiente caso:

Figura 1: Ejemplo de fusión impropia

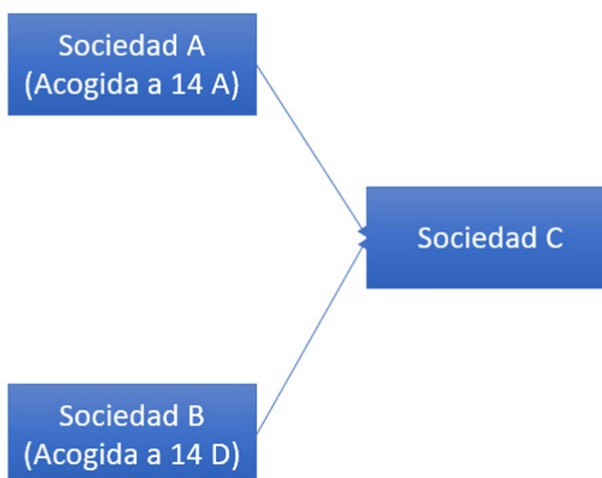


En este ejemplo, la sociedad A y que tributa bajo las normas del régimen general de tributación establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, adquiere el 100% de las acciones o derechos sociales de la sociedad B que tributa bajo las normas del régimen propyme general (es decir el establecido en el número 3 de la letra D del artículo 14 de la LIR), por ende, la sociedad A se convertirá en la continuadora legal de la sociedad B, producto de la disolución de esta última. De acuerdo con el ejemplo, la sociedad A tenía un valor invertido sobre la sociedad B de \$100, no obstante, el CPT de la sociedad B determinado a la fecha de la fusión asciende a \$80. Por lo

anterior, cabe preguntar que si respecto de la diferencia entre el valor invertido en la sociedad B versus el CPT absorbido (que en este caso es de \$20), si resultan o no aplicables las normas respecto a goodwill tributario, establecido en el número 9 del artículo 31 de la LIR, o si en el mismo ejemplo el CPT absorbido fuera de \$120, si resultan aplicables las normas del artículo 15 de la LIR, relativas a badwill tributario.

A continuación, un segundo ejemplo:

Figura 2: Ejemplo de fusión por creación.



En este ejemplo, la sociedad A que tributa bajo las normas del régimen general de tributación se pretende fusionar con la sociedad B acogida al régimen propyme general, en la constitución de una nueva sociedad (Sociedad C) que reunirá ambos patrimonios, produciéndose por tal razón la disolución de las sociedades A y B en este acto. En este tipo de fusión, en conjunto con determinar si es posible llevar a cabo una fusión de sociedades de tributan en distinto régimen en el contexto de las normas de armonización, es determinar si la norma establece que régimen tributario debe adoptar la sociedad C, o si queda a libre adopción de acuerdo con los cumplimientos generales de cada régimen.

1.2. Objetivo General

El objetivo general de este trabajo será determinar si las normas de armonización vigentes en otorgan certeza jurídica a los contribuyentes de cara a la implementación de un proceso de fusión en donde intervienen sociedades que tributan en distintos regímenes de tributación, pero

específicamente en los casos en que al menos una de ellas tributa bajo las normas del régimen general de tributación establecido en la letra A del artículo 14 de la LIR. Además, determinar si la normativa tributaria trata la diferencia que puede darse en los procesos de fusión cuando existe un valor invertido sobre la sociedad absorbente, y que bajo normas generales podría constituir un goodwill o badwill tributario.

Por otra parte, determinar si las normas de armonización exigen ciertas formalidades que deban ser consideradas al momento del perfeccionamiento jurídico de una fusión, así como por ejemplo acuerdos que deban constar en la respectiva escritura de fusión.

1.3. Objetivos Específicos

Los objetivos específicos de este trabajo comprenden un análisis del régimen general de tributación vigente desde el 01 de enero de 2020 y de los dos regímenes generales vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019 introducidos por las leyes 20.780 del año 2014 y 20.899 del año 2016, enfocado únicamente en conocer sus principales características y requisitos. Además, un análisis de las mismas características sobre los nuevos regímenes para las empresas del segmento propyme y el régimen de renta presunta.

También, una revisión de los tipos de fusiones que contempla nuestro ordenamiento jurídico y como se perfeccionan cada una de ellas.

Por último, una revisión de las normas vigentes sobre goodwill y/o badwill tributario, establecidos en el número 9 del artículo 31 de la LIR y el artículo 15 de la LIR respectivamente, y de jurisprudencia administrativa del SII relacionada con estos conceptos.

1.4. Hipótesis

La hipótesis de este trabajo es dar respuesta a las siguientes preguntas:

1.- ¿La normativa tributaria actual permite llevar a cabo una fusión entre una sociedad acogida al régimen general de tributación (Art. 14 letra A – LIR) con una sociedad de otro régimen tributario (propyme general, propyme transparente o renta presunta) y cuáles son los efectos tributarios a tener en consideración bajo las normas de la LIR?

2.- ¿Resultan aplicables las normas relativas al goodwill y badwill tributario en fusiones de sociedades de distinto régimen cuando la sociedad absorbente o continuadora tributa en el régimen general, respecto de la posible diferencia entre el valor invertido y el CPT absorbido?

3.- ¿Cuáles son las consideraciones en términos jurídicos que se deben tener en cuenta a la hora del perfeccionamiento jurídico de una fusión?

1.5. Metodología del trabajo

Para el desarrollo de este tema utilizaremos el método Comparativo, por cuanto analizaremos los procesos de fusión bajo la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2019 con sus respectivas normas de armonización; para así compararlas valga la redundancia con las actuales normas de armonización modificadas por la Ley 21.210 y así dar respuestas a las preguntas planteadas como hipótesis de este trabajo, es decir acerca si es posible llevar a cabo un proceso de fusión de sociedades de distinto régimen tributario bajo las normas de armonización, y si la norma contempla y trata todos los efectos tributarios que derivan de un proceso de estas características, para concluir con esto último si la actual norma (post ley 21.210) cumple con su propósito de dar mayor certeza jurídica a los contribuyentes. Por último, determinar si la actual normativa nuevamente en comparación con la anterior exige requisitos en términos legales, que deban considerarse al momento del perfeccionamiento del acto jurídico de fusión.

2. Marco Teórico

2.1 La institución de la Fusión

De acuerdo con el artículo 99 de la ley 18.046 sobre sociedades anónimas 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.

2.1.1 Tipos de Fusiones

Podemos distinguir los siguientes tipos de fusiones en nuestro ordenamiento jurídico:

- a) **Fusión por creación** : Fusión que está tratada por el artículo 99 de la ley 18.046 y que consiste en la reunión de dos o más sociedades o patrimonios en la constitución de una nueva sociedad, produciéndose la disolución de las primeras.

- b) **Fusión por incorporación** : Fusión que también está tratada por el artículo 99 de la ley 18.046 y que consiste en la reunión de dos o más sociedades o patrimonios en una sociedad ya existente, la cual mantiene su personalidad jurídica, y las demás se disuelven.

- c) **Fusión impropia** : Este tipo de fusión se reconoce desde el punto de vista formal, y es aquella que se produce cuando la totalidad de las acciones o derechos sociales quedan radicados en una sola persona, produciéndose así la disolución por el solo ministerio de la ley. En el número 2 del artículo 103 de la ley 18.046 se ha establecido su regulación, como fundamento de una confusión de patrimonios entre la sociedad y el adquirente.

2.1.2 Requisitos y Formalidades

Las formalidades dependerán del tipo jurídico de las sociedades, debiendo distinguir entre:

- a) **Sociedades Anónimas** : Para el caso de las fusiones por creación y por incorporación de acuerdo con lo dispuesto en el número 2 del artículo 57 de la ley 18.046, los

acuerdos deberán ser discutidos en junta extraordinaria de accionistas, con presencia de un notario público en su facultad de ministro de fe, y para su aprobación los acuerdos deberán contar con votos conformes de al menos dos tercios de las acciones emitidas con derecho a voto de acuerdo con el número 1 del artículo 67 del mismo cuerpo legal citado.

Por otra parte, y de acuerdo con el artículo 155 del reglamento de sociedades anónimas, en una fecha que no sea posterior al primer aviso de citación de junta extraordinaria de accionistas, y hasta el mismo día de su celebración se deberá poner a disposición de los accionistas y de los socios o accionistas de las demás sociedades que participan en dicho proceso de fusión los siguientes antecedentes: i) una minuta sobre el acuerdo de fusión en y la relación de canje de acciones, ii) los balances auditados y iii) un informe pericial donde deberá estar incluido el balance pro forma, los que en todo caso podrían no ser necesarios si la fusión es acordada en forma unánime por todos los socios o accionistas de las sociedades que participan. Finalmente, la minuta sobre el acuerdo de fusión será reducida a escritura pública constituyendo este el momento en que se materializa la fusión de acuerdo con el artículo 158 del reglamento de sociedades anónimas, pudiendo dicha acta ser reducida en un único documento para todas las sociedades que se fusionan, o mediante documentos separados. De optar por lo primero solo se realizará un extracto donde conste de las sociedades absorbidas y la continuadora, o de la que nace en el caso de la fusión por creación.

Ahora bien, en el caso de las fusiones impropias y de conformidad con el artículo 108 de la ley 18.046, el directorio deberá consignar los hechos mediante escritura pública dentro del plazo de 30 días, debiendo además publicar e inscribir un extracto de dicha escritura.

- b) **Sociedades de Personas** : Ante la inexistencia de regulación especial para este tipo de sociedades, se deberá cumplir con las formalidades generales para la modificación de los estatutos. Así es como el artículo 3 de la ley 3.918 dispone que las modificaciones a los estatutos deben ser mediante escritura pública, debiendo publicar e inscribir un extracto de esta. Además, en lo que resulten aplicables se deben cumplir los requisitos señalados en la letra a) anterior, tanto para fusiones propias (creación o incorporación) como fusiones impropias.

2.2 Regímenes Generales de tributación vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019

A continuación, revisaremos las principales características y requisitos de los dos regímenes de tributación vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019.

2.2.1 Régimen de Renta Atribuida

Este régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, correspondió a uno de los regímenes generales de tributación creados por la ley 20.780 del año 2014, pero el cual no entraría en vigencia sino hasta el 01 de enero de 2017², manteniéndose así el régimen general sobre la base de retiros, remesas o distribuciones y el control de las rentas acumuladas a través del FUT hasta el 31 de diciembre de 2016. Este régimen sería modificado y simplificado por la ley 20.899 del año 2016, antes de su entrada en vigencia.

Dicho sistema planteo que las rentas generadas por la empresa tributarán tanto con el IDPC fijando para ello una tasa de un 25% aplicada sobre la RLI, como con los impuestos finales³ (IGC o IA, según correspondiera) en el mismo ejercicio, independiente de si las rentas eran o no retiradas por los contribuyentes afectos a estos últimos impuestos, manteniendo el elemento “integración” del régimen general anterior, ya que el IDPC pagado constituía crédito en su totalidad contra los impuestos finales. Inclusive dentro de las rentas que debían atribuirse, debían incluirse también las recibidas desde otras sociedades a título de retiros o distribuciones efectivas. La atribución debía ser de acuerdo con lo indicado en los estatutos, o de acuerdo con los porcentajes en que fue aportado el capital como norma residual.

Dentro de los requisitos que debían cumplirse para que un contribuyente pudiera optar por tributar sus rentas bajo este régimen, se encontraban:

- a) **Tipo jurídico** : Los contribuyentes debían estar constituidos únicamente como Empresario Individual, Empresario Individual de Responsabilidad Limitada, Establecimiento Permanente (contribuyente del artículo 58 de la LIR), Comunidad, Sociedad por Acciones o Sociedad de Personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones).

² De acuerdo con el artículo primero transitorio de la Ley 20.780 de 2014.

³ Esta definición de “Impuestos Finales” fue incorporada por la Ley 21.210, quedando bajo el número 11 del artículo 2 de la LIR.

b) **Propietarios** : Debían corresponder en todo momento a personas naturales⁴, independiente que fueran o no domiciliados o residentes en Chile.

Este régimen excluyó la posibilidad de que por ejemplo una sociedad anónima (abierta o cerrada) pudiera optar por este régimen, inclusive si estuviera conformada en todo momento por personas naturales, las cuales solo tenían la posibilidad de tributar sus rentas bajo las normas del régimen parcialmente integrado, del cual hablaremos en el apartado 2.2.2

Además, la norma exigió como requisito para optar por este régimen, que la voluntad o intención por acogerse al régimen se materializara mediante un escrito, el cual debía contar con las siguientes características de acuerdo con el tipo jurídico del contribuyente:

- a) Los Empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del número 1 del artículo 58 de la LIR, sólo requerirán de la declaración suscrita por el contribuyente, sin ninguna formalidad legal adicional.
- b) En el caso de las comunidades, la declaración deberá estar suscrita por todos los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad la opción.
- c) Tratándose de las sociedades de personas, excluidas las comanditas por acción, y las sociedades por acciones, la declaración debe ser suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo unánime de todos los socios o accionistas.

Respecto de la oportunidad en que debía declararse la intención de acogerse al régimen, correspondía entre el 01 de enero y el 30 de abril de cada año, quedando acogidos respecto del mismo año que se ejercía dicha opción, o en los casos de inicio de actividades, el contribuyente tenía un plazo de dos meses contados desde dicho aviso para optar por este régimen.

Una vez que el contribuyente haya optado por este régimen, debía permanecer por un mínimo de 5 años tributarios consecutivos en dicho régimen con excepción si dejaba de cumplir los requisitos, en cuyo caso debía abandonar dicho régimen desde el 01 de enero del año siguiente al del incumplimiento. Ahora bien, si el incumplimiento se producía por cambio en el tipo jurídico, por ejemplo, por transformación a una sociedad anónima, debía abandonar el régimen en el mismo año del incumplimiento, de acuerdo con la letra c) del número 1 de la letra D) del artículo 14 de la

⁴ El SII mediante la Circular 49 del año 2016 interpretó que un empresario individual podía ser socio o accionista de una sociedad acogida al régimen de renta atribuida.

LIR, entendiéndose para este caso que el contribuyente debía tributar bajo las normas del régimen parcialmente integrado desde el 01 de enero del mismo año.

Respecto de los registros que debía llevar este régimen, se encontraban el RAP, DDAN, REX, SAC y STUT.

2.2.2 Régimen Parcialmente Integrado

Este régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, correspondió al segundo régimen general de tributación creado por la ley 20.780 del año 2014, como alternativa al régimen de renta atribuida que acabamos de revisar y con la misma fecha de entrada en vigencia, es decir el 01 de enero de 2017.

Este régimen estableció una tasa de IDPC de un 27% a aplicarse sobre la determinación de la RLI, con excepción del primer año cuya tasa fue de un 25,5%. A diferencia de su régimen alternativo, este régimen mantiene respecto del régimen general anterior y vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, la característica que la tributación con impuestos finales se dará solo si las rentas son retiradas, distribuidas o remesadas, según corresponda, pero momento en el cual respecto del crédito otorgado por IDPC, procedía una restitución de un 35% de dicho crédito a favor del fisco.

Cualquier contribuyente, independiente de su tipo jurídico o composición societaria podía optar por este régimen de tributación, inclusive si cumplía con los requisitos del régimen de renta atribuida.

Para la adopción de este régimen también se debía cumplir con el requisito acerca de la existencia de un acuerdo por escrito, aplicando las mismas reglas que revisamos en el apartado 2.2.1 anterior.

También y al igual que su régimen alternativo aplican las mismas reglas acerca de la permanencia mínima de 5 años en régimen y los plazos para ejercer la opción por tributar bajo sus normas.

Respecto de los registros que debía llevar este régimen, se encontraban el RAI, DDAN, REX, SAC y STUT.

2.3 Régimen General de Tributación vigente desde el 01 de enero de 2020

Después de tres años de un sistema tributario en base a dos regímenes generales de tributación, la ley 21.210 del año 2020 y con el propósito de dar simpleza a nuestro sistema de tributación, eliminó el régimen de renta atribuida establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, y creó un nuevo régimen parcialmente integrado⁵, pero que conserva muchos de los elementos del régimen parcialmente anterior, como por ejemplo los registros de rentas empresariales (RRE) que debe controlar. Dentro de los cambios propuestos por el nuevo régimen se encuentra por ejemplo el hecho de que las imputaciones a los RRE producto de retiros, remesas o distribuciones de utilidades será solo al 31 de diciembre de cada año. Además, la norma buscó corregir algunos elementos del régimen anterior, así es como ahora el REX negativo tiene impacto en la determinación del RAI, y el orden de imputación de los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016. Estos cambios que acabamos de comentar no serán detallados en mayor profundidad en este trabajo, no siendo relevantes para el desarrollo y conclusión de este.

Sigue siendo un régimen en el que no es relevante el tipo jurídico y la composición societaria de la empresa que desea optar por el régimen.

Además, se mantienen elementos como la tasa de IDPC que sigue siendo de un 27% sobre la base imponible (RLI) y la restitución de un 35% que debe efectuar el socio o accionista al momento que efectúe retiros o perciba dividendos, afectos a impuestos finales. También se mantienen las fechas en que se debe ejercer la opción de ingreso al régimen.

Una diferencia importante respecto del régimen parcialmente integrado anterior dice relación con que desde ahora no existe un tiempo mínimo de permanencia y ningún otro requisito o condición para el ingreso, constituyendo estos elementos puntos muy importantes y que serán determinantes en el desarrollo y conclusión de este trabajo.

⁵ Si bien la Ley 21.210 fue publicada el 24 de febrero de 2020, el nuevo régimen parcialmente integrado tiene vigencia desde el 01 de enero de 2020, de acuerdo con el artículo octavo transitorio de dicho cuerpo legal.

2.4 Nuevos Regímenes de tributación para empresas del segmento Pyme

Como ya habíamos comentado, la Ley 21.210 derogó el régimen contemplado en el artículo 14 ter para pymes, pero creo dos nuevos regímenes para este segmento de contribuyentes, ambos contemplados en la actual letra D) del artículo 14 de la LIR, y que revisaremos a continuación.

2.4.1 Régimen Propyme General

Este régimen el cual esta normado en el número 3 de la letra D) del artículo 14, y que al igual que el caso anterior, este régimen mantiene muchos de los elementos del derogado artículo 14 ter, entre ellos que estos contribuyentes determinaran su base imponible en base de ingresos percibidos menos gastos pagados, es decir su tributación será de acuerdo con sus flujos.

Si representa un cambio importante respecto del régimen anterior, el hecho que ahora estos contribuyentes deben llevar un balance el que en todo caso no tendrá un impacto en la determinación de su base imponible. Ahora bien, lo anterior es sin perjuicio que estos contribuyentes puedan optar por llevar una contabilidad simplificada, lo cual deberá ser manifestado en el momento de optar por el régimen.

Además, se mantienen elementos tales como que no tienen la obligación de practicar inventarios, constituyendo tanto el activo realizable como el inmovilizado, un gasto del periodo en el que sean efectivamente pagados. Así también, queda liberada de aplicar la corrección monetaria del artículo 41⁶.

Respecto a la tasa de IDPC es de un 25%⁷ determinado sobre la base imponible (ingresos menos gastos), pero que transitoriamente fue reducida a un 10%⁸ por ley 21.256, como medida de reactivación económica producto de la pandemia del COVID-19. Así también, aplicaran una tasa de PPM equivalente a un 0,5% de los ingresos brutos en casos que sus ingresos sean superiores a 50.000 UF, o en caso contrario de un 0,25%, tasas rebajadas a un 0,25% y 0,13% respectivamente por la misma ley 21.256.

⁶ La única excepción de aplicación de corrección monetaria para estos contribuyentes dice relación con la que afecta a los PPM pagados, de acuerdo con los ejercicios de la Circular 62 del año 2020, del SII.

⁷ De acuerdo con el artículo 20 de la LIR.

⁸ Tasa de IDPC reducida a un 10% por los años comerciales 2020, 2021 y 2022, de acuerdo con el artículo 1 de la Ley 21.256. Tasa de PPM reducida a la mitad por el mismo periodo.

Respecto a la obligación de llevar registros empresariales, solo deben controlar el registro RAI, REX y SAC, de los cuales se pueden eximir en la medida de que el contribuyente no reciba o genere rentas que deban ser controladas en el registro REX.

Para optar por este régimen, el contribuyente debe manifestar su opción entre el 01 de enero y el 30 de abril respecto del mismo año que desea ingresar al régimen. Los requisitos que deben cumplir los contribuyentes tanto para optar como para mantenerse en este régimen son los siguientes:

- a) Que el capital efectivo al momento del inicio de actividades no exceda de 85.000 UF, a su valor del primer día del mes de inicio de actividades.
- b) Que el promedio anual de sus ingresos más en de sus empresas relacionadas no exceda en los tres años anteriores al ingreso al régimen una cantidad equivalente a 75.000 UF y dicho promedio se mantenga mientras se encuentren acogidos a este régimen. Revisaremos en el apartado 2.6 siguiente, cuáles son las normas para considerar una empresa como relacionada para efectos de este cálculo.
- c) Una vez ingresado al régimen propyme, el cálculo de las 75.000 UF será solo considerando los años en que se encuentre acogido a dicho régimen.
- d) El límite de ingresos de 75.000 UF podrá ser superado solo una vez, pero en ningún caso dicho monto debe superar las 85.000 UF.
- e) El 35% de los ingresos no debe provenir de las siguientes actividades: i) Ingresos provenientes de las actividades descritas en los números 1 y 2, del artículo 20 de la LIR, ii) La participación en contratos de asociación o cuentas en participación, y iii) De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

En el caso de dejar de cumplir con alguno de los requisitos, el contribuyente debe abandonar el régimen desde el 01 de enero del año siguiente al del incumplimiento.

Un elemento novedoso fue que las empresas acogidas a este régimen deberán determinar un capital propio simplificado, el cual será determinado de la diferencia entre: i) el valor del capital aportado formalizado, más las bases imponibles del impuesto de primera categoría y más las

rentas percibidas desde otras sociedades, y ii) el valor de las disminuciones de capital, de las pérdidas, de las partidas afectas al inciso segundo del artículo 21 de la LIR y de las partidas del inciso primero del mismo artículo 21 que no resulten gravadas con el IU del 40%⁹, y de los retiros o distribuciones efectuadas por los propietarios.

A igual que el régimen general de tributación, podemos indicar que no existen restricciones relativas a tipo jurídico y composición societaria.

2.4.2 Régimen Propyme Transparente

Este régimen está normado en el número 8 de la misma letra D) del artículo 14 de la LIR, así como su régimen alternativo, y que revisamos en el apartado anterior.

A diferencia del régimen propyme general, este régimen no grava las rentas con IDPC, sino que solo con los impuestos finales en el mismo año en que se generan las rentas, ya que las sociedades que opten por este régimen no deberán llevar registros de rentas empresariales (RRE), lo que tiene como consecuencia además que todas las rentas que generen o reciban serán afectas, aunque pudieran ser calificadas como rentas exentas (REX) o ingresos no renta (INR).

Las empresas acogidas a este régimen llevarán una contabilidad simplificada, pero podrán manifestar su voluntad de llevar una contabilidad completa, la que en todo caso no tendrá impacto alguno en la forma en que se determina la base imponible, la que será en base a ingresos percibidos menos gastos pagados. Tampoco deberán practicar inventarios, ni aplicar reglas de corrección monetaria¹⁰.

Respecto a los requisitos de ingreso y de permanencia se encuentran los mismos que revisamos en el apartado 2.4.1 anterior, pero se suma que la composición societaria debe ser en todo momento por contribuyentes de impuestos finales. Lo mismo respecto al momento en que se debe ejercer la opción por ingresar al régimen.

Determinarán un CPT simplificado de acuerdo con las mismas instrucciones del apartado 2.4.1 anterior, pero debiendo solo determinarlo si sus ingresos exceden las 50.000 UF.

⁹ Este punto es de acuerdo con las instrucciones del SII dadas mediante la Circular número 62 del año 2020.

¹⁰ La única excepción de aplicación de corrección monetaria para estos contribuyentes dice relación con la que afecta a los PPM pagados, de acuerdo con los ejercicios de la Circular 62 del año 2020, del SII.

Respecto de los pagos de PPM, y aun estando exento de IDPC pagarán con una tasa de un 0,5% cuando sus ingresos del año anterior hayan superado las 50.000 UF, y en caso contrario y el primer año de ingreso, dicha tasa será de un 0,2%, rebajadas a 0,25% y 0,1% respectivamente y de manera transitoria¹¹ por la ley 21.256. El PPM será asignado igual que la base imponible de acuerdo con los porcentajes en que se hayan acordado repartir las utilidades a los propietarios, o de acuerdo con los porcentajes de participación en el capital, como norma residual.

2.5 Régimen de Renta Presunta

A pesar de que este régimen no sufrió cambios en su estructura con la última reforma tributaria, y solo se ajustó la referencia sobre las normas de relación, las cuales revisaremos en el apartado 2.6, hablaremos de las principales características de este régimen que hemos incluido en el alcance de este trabajo.

El régimen de renta presunta se encuentra normado en el artículo 34 de la LIR, y está enfocado en tres actividades económicas, las cuales son la actividad agrícola, minería y transporte (carga o pasajeros).

Es un régimen exclusivo para personas naturales (incluso si está constituido como EI), o para sociedades que estén conformadas en todo momento por personas naturales, entre ellas: i) Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL), ii) Comunidades, iii) Cooperativas, iv) Sociedades de Personas y v) Sociedades por acciones.

Tal como su nombre lo indica, estos contribuyentes podrán optar por tributar por una base presunta el IDPC, con una tasa de un 25%¹², siempre cuando los ingresos en conjunto con el de sus empresas relacionadas que desarrollen o no la misma actividad por la cual se acogen al régimen de presunción: i) Actividad Agrícola: 9000 UF netas anuales, ii) Actividad Transporte: 5000 UF netas anuales y iii) Actividad Minera: 17.000 UF netas anuales.

La base de presunción para cada actividad es la siguiente:

- a) Actividad Agrícola: 10% del avalúo vigente al 01 de enero del año que deben pagarse los impuestos, de los predios.

¹¹ La tasa de PPM reducida transitoriamente a la mitad, artículo 1 de la Ley 21.256.

¹² De acuerdo con el artículo 20 de la LIR.

- b) Actividad Transporte: 10% del valor corriente en plaza (valor de tasación fiscal publicado por el SII) vigente al 01 de enero del año que deben pagarse los impuestos, del vehículo incluido su remolque, acoplado o carro similar respectivamente.
- c) Actividad Minera: Será de acuerdo con los siguientes tramos: i) 4% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo no excede de 309,56 centavos de dólar, ii) 6% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 309,56 centavos de dólar y no sobrepasa de 328,38 centavos de dólar; iii) 10% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 328,38 centavos de dólar y no sobrepasa de 375,27 centavos de dólar, iv) 15% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 375,27 centavos de dólar y no sobrepasa de 422,25 centavos de dólar, y v) 20% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 422,25 centavos de dólar.

Las empresas acogidas al este régimen no deberán llevar registros de rentas empresariales (RRE), por lo cual la renta presunta se entenderá retirada o distribuida de acuerdo con los porcentajes de participación sobre las utilidades, de acuerdo a lo dispuesto en el número 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

La opción para adoptar este régimen debe ejercerse entre el 01 de enero y el 30 de abril respecto del mismo año que desea ingresar y en caso de incumplimiento de requisitos debe abandonar el régimen desde el 01 de enero del año siguiente, con excepción del derivado de un cambio de tipo jurídico incompatible (por ejemplo: una transformación a sociedad anónima) o relativo a su composición societaria (por ejemplo: con el ingreso de un socio o accionista persona jurídica) en cuyo caso se entenderá que desde el 01 de enero del mismo año de dicho incumplimiento, la empresa se encuentra acogida a las normas del régimen general de tributación, establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, debiendo dar aviso entre el 01 de enero y el 30 de abril del año siguiente.

2.6 Normas de relación

Sin lugar a duda la Ley 21.210 introdujo una simpleza a nivel de estas normas, las que estaban dentro de la LIR en muchos artículos en donde debían ser aplicadas, y desde ahora están en el nuevo número 17 del artículo 8 del Código Tributario (CT).

Acabamos de mencionar en los apartados anteriores en donde explicamos las características de los regímenes propyme y el régimen de renta presunta, que para determinar los ingresos anuales y así determinar si cumpla con uno de los requisitos de ingreso y/o permanencia en dichos regímenes, debíamos considerar tanto los ingresos propios como los de mis relacionados, por lo cual surge la pregunta ¿Quiénes son mis relacionados para estos efectos?

Si bien la norma lo indicaba en los mismos artículos que dicha situación constituía un requisito de ingreso y/o permanencia, existían algunas referencias cruzadas, que dificultaban el análisis. Pues bien, desde ahora todos los artículos y especialmente los que forman parte de nuestro trabajo, hacen referencia a este nuevo número 17 que se agregó en el artículo 8 del CT. En conclusión, mis relacionados para efectos del cómputo de ingresos anuales a considerar para evaluar el cumplimiento de dicho requisito para el ingreso y/o permanencia en los regímenes de tributación propyme o de renta presunta, son:

a) El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.

Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

b) Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.

c) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean,

directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

- d) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.”
- e) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo con los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí.
- f) Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N°18.046 (Ley sobre Sociedades Anónimas).

Respecto al ingreso a computar de las empresas relacionadas, deberá ser en todo caso de manera proporcional de acuerdo con el porcentaje de participación, con excepción si posee más del 50%, en cuyo caso se entiende que la entidad es controlada, por lo tanto, se debe computar el 100% de los ingresos de dicha entidad.

Por último, cabe destacar que, en la aplicación de las normas de relación, la Circular 62 del año 2020 del SII ha indicado que procede su análisis tanto “aguas arriba”¹³ es decir las empresas propietarias de la entidad que se está evaluando y “aguas abajo” es decir las empresas receptoras de una inversión efectuada por la entidad evaluada.

¹³ Los conceptos entre comillas “aguas arriba” y “aguas abajo” son textuales de la Circular número 62 del año 2020 del SII.

2.7 Normas de armonización sobre fusiones de empresas de distinto régimen

De acuerdo con nuestro planteamiento inicial, indicamos que las normas de armonización instauradas por la ley 20.780 del año 2014 y luego modificadas por la ley 20.899 del año 2016, vienen siendo normas que buscan de cierta manera homologar los distintos regímenes de tributación existentes en nuestro sistema tributario, así por ejemplo en los casos de una fusión de empresas acogidas a distintos regímenes de tributación, es necesario conocer cuál será el régimen que prevalecerá y que sucederá con los registros y/o determinaciones de las empresas que resultan disueltas.

Pues bien, a continuación, revisaremos las normas vigentes desde el 01 de enero de 2020 y las vigentes al 31 de diciembre de 2019, para así dar respuesta a la hipótesis de este trabajo.

2.7.1 Normas de armonización sobre fusión vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019

Estas normas contenidas en la letra D) del artículo 14 de la LIR, establecía lo siguiente en el caso de fusiones de empresas de distinto régimen:

- a) Fusión de empresa acogida al régimen de renta atribuida (Continuadora) con sociedad del régimen parcialmente integrado (Disuelta): Procedía el pago de los impuestos adeudados por las rentas generadas en el año de la fusión y hasta la fecha de la fusión. Por otra parte, la sociedad disuelta debía aplicar las normas sobre termino de giro contenidas en el artículo 38 bis de la LIR, respecto de las utilidades retenidas, toda vez que la empresa absorbente no debe controlar el registro RAI.
- b) Fusión de empresa acogida al régimen parcialmente integrado (Continuadora) con sociedad del régimen de renta atribuida (Disuelta): Procedía el pago de los impuestos adeudados por las rentas generadas en el año de la fusión y hasta la fecha de la fusión. Además, la sociedad continuadora debe incorporar los saldos de los registros de la sociedad disuelta (RAP, DDAN, REX y SAC) en sus propios registros en forma lineal, con excepción del registro RAP que debe ser incorporado al registro REX de la sociedad continuadora.
- c) Fusión por creación entre una sociedad del régimen de renta atribuida (Disuelta) y otra sociedad del régimen parcialmente integrado (Disuelta): La sociedad que nace puede optar

por tributar en cualquiera de los dos regímenes generales, de acuerdo con el cumplimiento de los requisitos generales de cada uno de ellos. Si la sociedad continuadora opta por el régimen de renta atribuida, procederá que la sociedad que tributa en el régimen parcialmente integrado aplique las normas de termino de giro contenidas en el artículo 38 bis de la LIR.

- d) Fusión entre una sociedad del régimen general (Renta Atribuida o Parcialmente Integrado) (Continuadora) con una sociedad del régimen 14 ter (Disuelta): La sociedad disuelta deberá practicar un inventario inicial de acuerdo con las normas de la letra c) del número 6 del artículo 14 ter, valorizando para ello las siguientes partidas: i) Existencias a su costo de reposición, ii) Activo fijo a su valor actualizado, considerando para ello las normas contenidas en el número 5 del artículo 31 de la LIR (Depreciación) y del número 2 del artículo 41 de la LIR (Corrección Monetaria), y iii) demás activos a su valor de costo, de acuerdo con las reglas de la LIR.

La diferencia positiva entre los valores de los puntos i), ii) y iii) descontada la pérdida tributaria determinada en el último periodo, constituirá un ingreso diferido que deberá imputarse en partes iguales en los 3 años siguientes desde aquel que se produce el cambio de régimen. En caso de resultar una pérdida, en ningún caso podrá ser utilizada por la empresa continuadora.

Además, la diferencia entre i) CPT determinado por la empresa absorbida, ii) el monto del ingreso diferido, y iii) el valor del capital aportado en forma efectiva a la empresa, considerando sus aumentos y disminuciones, todos estos corregidos monetariamente; debe ser incorporada al registro REX de la sociedad continuadora.

- e) Fusión entre una sociedad del régimen general (Renta Atribuida o Parcialmente Integrado) (Continuadora) con una sociedad del régimen de renta presunta (Disuelta): La sociedad que tributa en el régimen de renta presunta deberá practicar un inventario inicial, aplicando las mismas reglas de valorización¹⁴ indicadas en la letra d) anterior, debiendo este valor registrarse en la sociedad continuadora.

¹⁴ Estas normas de valorización pueden ser revisadas con mayor detalle en la Circular 37 del año 2015, del SII.

2.7.2 Normas de armonización sobre fusión vigentes desde el 01 de enero de 2020

Estas normas, contenidas en la nueva letra C) del artículo 14 de la LIR, establecen lo siguiente en el caso de fusiones de empresas de distinto régimen:

- a) Fusión entre una empresa acogida al régimen parcialmente integrado (Continuadora) con una empresa acogida al régimen propyme general o transparente (Disuelta): La sociedad disuelta deberá determinar a la fecha de la fusión un inventario inicial considerando todos sus activos y pasivos a valor tributario, considerando una depreciación normal y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 para determinar un CPT al momento de la fusión, el que se entenderá aportado por los nuevos accionistas como un aumento efectivo de capital.

- b) Fusión entre una empresa acogida al régimen parcialmente integrado (Continuadora) con una empresa acogida al régimen de renta presunta (Disuelta): Deberán determinar un inventario inicial de los activos y pasivos, de acuerdo con las siguientes reglas: i) Los terrenos a su costo corregido o avalúo fiscal, a elección del contribuyente, ii) Los bienes del activo fijo a su valor de adquisición acreditado con documentación, aplicando normas de depreciación y de corrección monetaria, iii) Las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él, a su costo de reposición, considerando su estado, calidad, duración y su relación con bienes similares existentes en la misma zona, iv) Los demás bienes del activo, a su valor de adquisición o costo acreditado, actualizado por corrección monetaria, de acuerdo con el artículo 41, v) Los pasivos a su monto exigible, documentado y actualizado por normas de corrección monetaria, y vi) Los pasivos por operaciones de crédito y dinero, solo si se pagó oportunamente el ITE, a menos que se encuentre exento.

2.8 Goodwill y Badwill Tributario

El goodwill tributario corresponde a la diferencia que se determina cuando el valor invertido por la sociedad absorbente de un proceso de fusión en acciones o derechos sociales de la empresa absorbida es mayor al valor total o proporcional del CPT determinado por esta última a la fecha de fusión. Por el contrario, estamos en presencia de un badwill tributario, cuando la situación es al revés, o sea cuando el valor invertido en acciones o derechos sociales es menor al CPT de la

sociedad que se disuelve.

El badwill tributario está normado en el artículo 15 de la LIR, y establece que la diferencia entre el CPT absorbido y el valor invertido, deberá ser imputado en primer término a los activos no monetarios recibidos en la fusión, siempre que el costo tributario de estos últimos sea superior a su valor corriente en plaza, es decir al valor que se cobraría en convenciones de similar naturaleza, y hasta su valor corriente, pero bajo un criterio de asignación proporcional entre todos los activos no monetarios, y respecto de la cantidad que no logre ser asignada se considerará como un ingreso diferido que debe ser imputado a sus demás ingresos afectos al IDPC por un periodo de 10 años consecutivos, incorporando como mínimo una décima parte en cada año, hasta su total imputación.

A su vez, el goodwill tributario está normado en el número 9 del artículo 31 de la LIR, y establece que la diferencia entre los mismos conceptos, deberá ser imputado también en primer término a los activos no monetarios recibidos en la fusión, siempre que el costo tributario de estos activos sea inferior a su valor corriente en plaza, y hasta su valor corriente, pero bajo un criterio proporcional entre todos los activos no monetarios, y la cantidad que no logre ser asignada, será considerada como un activo no amortizable que solo podrá ser castigada al momento del término de giro de la sociedad. Cabe señalar que esta cantidad debe ser controlada en el CPT, aplicando las normas de corrección monetaria del artículo 41, contrario al badwill¹⁵ que no debe ser controlado en el CPT.

¹⁵ De acuerdo con la Circular número 13 del año 2014, del SII.

3. Desarrollo

En la hipótesis de esta investigación indicamos que este trabajo busca dar las respuestas a las siguientes preguntas que se han planteado:

- 1.- ¿La normativa tributaria actual permite llevar a cabo una fusión entre una sociedad acogida al régimen general de tributación (Art. 14 letra A – LIR) con una sociedad de otro régimen tributario (propyme general, propyme transparente o renta presunta) y cuáles son los efectos tributarios que tener en consideración bajo las normas de la LIR?
- 2.- ¿Resultan aplicables las normas relativas al goodwill y badwill tributario en fusiones de sociedades de distinto régimen cuando la sociedad absorbente o continuadora tributa en el régimen general, respecto de la posible diferencia entre el valor invertido y el CPT absorbido?
- 3.- ¿Cuáles son las consideraciones en términos jurídicos que se deben tener en cuenta a la hora del perfeccionamiento jurídico de una fusión?

Al mismo tiempo también indicamos que el método de investigación Comparativo. Es decir, contrastando la norma actual y vigente desde el 01 de enero de 2021 por la modificación introducida por la Ley N°21.210, con las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019. Lo anterior respecto de los detalles que pudieran no estar del todo claros en la actual norma y que hayan sido tratados con las normas precedentes a la actual Ley N°21.210. Por último, lo anterior nos permitirá concluir si la norma actual cumple con los objetivos planteados en un inicio, entre los cuales podemos encontrar el dar certeza jurídica al sistema tributario. Por lo tanto, cuando el lector del presente documento complete su lectura, podrá conocer la opinión sustentada de su autor.

3.1 Fusión entre empresas de distinto régimen tributario.

En primer lugar y antes de analizar cada una de las posibilidades planteadas entre fusiones de empresas, es necesario indicar que de acuerdo a la sección dos del presente informe, podemos concluir que no existe una restricción expresa que establezca la Ley N°18.046 sobre sociedades anónimas que impidan llevar a cabo una fusión entre sociedades que están acogidas a diferentes regímenes de tributación, siendo solo relevante que se cumplan a cabalidad las exigencias establecidas en el artículo 96 de la citada ley.

Otra tesis que afirma lo anterior es hacernos la siguiente pregunta ¿Cuáles son las diferencias entre los estatutos sociales de una sociedad acogida al régimen general con otra sociedad acogida al régimen propyme o al régimen de renta presunta?, y una de las respuestas podría ser que no existen diferencias. Más aún, podrían existir dos sociedades con idénticos estatutos sociales y estar acogidas a distintos regímenes de tributación, dado que como revisamos los requisitos que establece cada uno de los regímenes tributarios vigentes están relacionados con elementos como por ejemplo su composición societaria o su capital efectivo, y que inciden en la opción que puede adoptar el contribuyente. Pero en términos jurídicos la constitución de una sociedad no tiene relación con el régimen tributario, sin perjuicio de como también indicamos, existen ciertos regímenes como por ejemplo el de renta presunta al que no podrá acogerse una sociedad anónima, o casos como establecía la norma vigente al 31 de diciembre de 2019, donde debía quedar establecido en los estatutos el régimen que los socios y/o accionistas acordaban. Lo anterior en el caso de las sociedades que se acogían al régimen de renta atribuida.

Producto de todo lo anterior es que ahondaremos en conocer si la norma tributaria trató los efectos de manera clara y específica, y que surgen de la combinación de sociedades que aplican distintas normas tributarias. Por lo tanto, es natural y lógico que se dé una serie de efectos tributarios y que deban ser conocidos antes de llevar a cabo un proceso de fusión bajo dichas circunstancias.

3.1.1 Fusión de una o más empresas acogidas al régimen general de tributación, con una o más empresas acogidas al régimen propyme general.

Para comenzar, pudimos revisar previamente que existen diferencias entre las normas generales de tributación establecidas en la letra A) del artículo 14 de la LIR, y las establecidas en la letra D) del mismo artículo, pero a su vez también existen coincidencias.

Quizás la principal diferencia dice relación con la forma en que se determinan la renta afecta al IDPC, donde la sociedad acogida al régimen general de tributación determinará una base imponible (RLI) de acuerdo con las instrucciones establecidas en los artículos 29, 30, 31, 32 y 33 de la LIR, y en el caso de la sociedad acogida al régimen propyme su base imponible corresponde a la diferencia entre sus ingresos percibidos y los gastos pagados.

Como punto de coincidencia, encontramos que ambas sociedades deben controlar los mismos RRE, con la única excepción del DDAN, el cual no aplica respecto de la sociedad acogida al régimen propyme, toda vez que no aplica las normas de depreciación, considerando los bienes susceptibles de ser clasificados como activo fijo como un gasto del periodo que sean pagados. Lo anterior es sin perjuicio de que el contribuyente acogido al régimen propyme general se puede eximir de controlar el registro REX si no genera o percibe rentas susceptibles de ser registradas en él, y en el caso del RAI de aplicar reglas distintas para determinar su CPT.

Cabe señalar que en el caso de fusiones bajo estas circunstancias la normativa tributaria actual indicó en la letra a) del número 2 de la letra C) del artículo 14 de la LIR que cuando una sociedad acogida al régimen general de tributación absorba a una o más sociedades acogidas a las normas del régimen propyme general establecido en el número 3 de la letra D) del mismo artículo, es que las últimas deberán preparar un inventario inicial, considerando sus activos y pasivos a valor tributario, debiendo reprocessar su activo inmovilizado aplicando una depreciación normal y las normas de corrección monetaria de acuerdo al artículo 31 y 41 de la LIR respectivamente. El capital propio determinado constituirá un aumento de capital efectivo en la empresa absorbente.

Respecto a la asignación de los registros, estos se entienden incorporados a la empresa continuadora a la fecha de la fusión y posteriormente deberán ser reajustados por la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior de la fusión y el último día del mes anterior al término del ejercicio.

Por último, y tal como indicamos en el apartado 2.1.2 en lo relativo a la existencia de balances pro

forma de fusión, implica que en la circunstancia de que la empresa acogida al régimen propyme haya optado por llevar contabilidad simplificada, deberá reconstituir o construir un balance bajo normas generales de contabilidad para que así sea homologable y/o comparable con el balance de la sociedad acogida al régimen general de tributación, y pueda ser aprobado en la junta de accionistas.

3.1.2 Caso inverso en donde la empresa acogida al régimen propyme general absorbe a la sociedad acogida al régimen general de tributación.

Cabe destacar que, así como la norma indicó cuales son los efectos cuando la empresa del régimen general absorbe a una sociedad acogida al régimen propyme general, también contempló los efectos cuando sea la sociedad acogida al régimen propyme general la absorbente o continuadora de un proceso de fusión. Lo anterior quedó establecido en la letra c) del número 2 de la letra C) del artículo 14 de la LIR, que establece que, en estos casos, es decir cuando resulte disuelta la sociedad que tributa en base al régimen general, la sociedad continuadora que tributa bajo las normas del régimen propyme general deberá incorporarse al régimen general de tributación contenido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, a contar desde el primer día del mismo ejercicio en que ocurre la fusión, es decir con efecto retroactivo.

Por lo anterior, la misma norma continua e indica que la empresa absorbente deberá aplicar las normas de las letras a) y b) del número 2 de la letra C) del artículo 14 de la LIR, es decir lo relativo a preparar un inventario inicial de activos y pasivos y la aplicación de depreciación normal del activo inmovilizado, no aplicando en este caso tampoco las normas relativas al cambio de régimen contenidas en el número 7 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, sobre retiro o exclusión del régimen propyme. No obstante, parecieran idénticas las normas del número 7 de la letra D) con las establecidas dentro de las normas de armonización, éstas últimas son más acotadas que las anteriores, y existe una diferencia importante con los bienes raíces, donde dentro del número 7 existe una instrucción expresa de valorizar en \$1, por lo que pareciera que existe normas distintas cuando la exclusión del régimen es producto de una fusión, dado que no hay referencia expresa al número 7 de la letra D), como si ocurre en las normas de renta presunta que revisaremos más adelante.

A su vez, la empresa continuadora debe aplicar las normas contenidas en la letra b) del número 1 de la letra C) del artículo 14 de la LIR, es decir debe incorporar a sus registros de rentas los saldos

determinados por las empresas absorbidas.

3.1.3 Normas sobre Goodwill y Badwill en el escenario que una sociedad del régimen general de tributación absorba o se fusione con otra del régimen propyme general.

En el apartado 2.8 anterior hablamos en detalle sobre la determinación de un goodwill o badwill tributario e indicamos que dichos conceptos nacen producto de diferencia existente entre el valor invertido en una sociedad versus el capital propio tributario absorbido producto de una fusión de ambas empresas, y que cuando la diferencia sea positiva corresponderá a un goodwill tributario y viceversa.

Antes de concluir si resultan aplicables estas normas, debemos revisar si una sociedad acogida al régimen general de tributación puede invertir en una sociedad y que esta última pueda optar por el régimen propyme general, y viceversa.

En el primer caso sería factible que una sociedad acogida al régimen general invierta en una sociedad acogida al régimen general, distinguiendo:

- i) Si la sociedad acogida al régimen general adquiere la participación en una sociedad acogida al régimen propyme general de tributación ya existente, se deberá evaluar la permanencia de la sociedad en el régimen propyme general, en lo relativo a la suma de ingresos por la aplicación de las normas de relación.
- ii) Si la sociedad acogida al régimen general constituye una sociedad y que a su vez pretende que esta última se acoja a las normas del régimen propyme general, también se deberá evaluar el ingreso de esta última sociedad al régimen en lo relativo a la suma de ingresos y el capital efectivo, lo que deberá ser al inicio y para su permanencia.

Ahora en el caso contrario también sería factible que una sociedad acogida al régimen propyme general invierta en una sociedad acogida a las normas del régimen general, distinguiendo:

- i) Si la sociedad acogida al régimen propyme adquiere la participación en una sociedad

acogida al régimen general de tributación ya existente, se deberá evaluar la permanencia de la primera sociedad en el régimen propyme general, en lo relativo a la suma de ingresos por la aplicación de las normas de relación y también respecto al límite del 35% de ingresos proveniente de la tenencia de los títulos (acciones y/o derechos sociales).

- ii) Si la sociedad acogida al régimen propyme constituye una sociedad y que a su vez pretende que esta última se acoja a las normas del régimen general, se deberá evaluar la permanencia de la primera sociedad en lo relativo a que sus ingresos no deberán provenir en más de un 35% de dichos títulos (acciones y/o derechos sociales) y desde el ejercicio siguiente en lo relativo a los ingresos. A su vez, al momento de la constitución de la sociedad, esta no deberá contar con un capital efectivo mayor a 85.000 UF.

Pues bien, como acabamos de revisar es posible que una sociedad acogida al régimen general pueda invertir en una sociedad acogida al régimen propyme general y viceversa, pero bajo ciertas circunstancias. Por lo tanto, en una fusión donde la empresa continuadora tribute bajo las normas del régimen general y una o más empresas al régimen propyme general, perfectamente resultan aplicables las normas sobre goodwill o badwill, toda vez que la sociedad absorbida deberá determinar un capital propio tributario aplicando las normas generales de la LIR. Por ende, resultaría perfectamente comparable el valor invertido de la sociedad absorbente dado que esta sociedad también aplica las normas generales.

En caso de que producto de la fusión sea la sociedad del régimen propyme general la absorbente de la reorganización de una o más empresas del régimen general de tributación, también resultarían aplicables las normas sobre goodwill o badwill, debido a que la empresa absorbente deberá aplicar las normas contenidas en las letras a) y b) del número 2 de la letra C) del artículo 14 de la LIR, es decir deberá determinar un inventario inicial bajo las normas generales de la LIR y más aún deberá adoptar el régimen general. Por lo tanto, nuevamente esta determinación ocupa las mismas normas con la que fue determinado el CPT de las sociedades absorbidas.

3.2.1 Fusión de una o más empresas acogidas al régimen general de tributación, con una o más empresas acogidas al régimen propyme transparente.

Es este caso y a diferencia de lo último que acabamos de revisar, existen más diferencias que similitudes entre la norma general de la LIR y las establecidas en el número 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

Respecto del régimen general, y tal como ya indicamos estos contribuyentes aplicarán las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR para así determinar una base imponible afecta al IDPC, mientras que en régimen propyme transparente determina su base imponible como la diferencia que resulta de los ingresos percibidos y los gastos pagados, pero la cual no se grava con IDPC sino únicamente con los impuestos finales, es por ello que uno de los requisitos de este régimen es que en todo momento estén compuestos por personas naturales.

Ahora bien, como la fusión de dos o más sociedades no supone necesariamente que una de ellas sea dueña de la otra, así por ejemplo en los casos de fusiones propias (fusión por incorporación o creación), es que la norma también contempla los efectos de una fusión entre una sociedad acogida al régimen general con otra sociedad acogida al régimen propyme transparente, aplicando exactamente las mismas normas que el caso anterior, es decir que la sociedad absorbida y acogida al régimen propyme transparente deberá determinar un inventario inicial de activos y pasivos a valor tributario y deberá recalcular el valor residual de activos aplicando las normas de depreciación normal, contenidas en el inciso primero del número 5 del artículo 31 de la LIR.

No obstante, y a diferencia del caso anterior, en este caso los activos representativos del capital y las utilidades quedan libres de los tributos de la LIR.

Además, la empresa continuadora deberá considerar el CPT absorbido como capital efectivamente pagado, en la determinación del RAI.

Por último, y tal como indicamos en el apartado 2.1.2 en lo relativo a la existencia de balances pro forma de fusión, implica que en la circunstancia de que la empresa acogida al régimen propyme haya optado por llevar contabilidad simplificada, deberá reconstituir o construir un balance bajo normas generales de contabilidad para que así sea homologable y/o comparable con el balance de la sociedad acogida al régimen general de tributación, y pueda ser aprobado en la junta de accionistas.

3.2.2 Caso inverso en donde la empresa acogida al régimen propyme transparente absorbe a la sociedad acogida al régimen general de tributación.

Así como la norma contempló los efectos en los casos en que la sociedad absorbente tribute sus rentas bajo las normas generales de la LIR, también contempló el caso inverso, es decir cuando la sociedad acogida al régimen de transparencia sea la continuadora de un proceso de fusión. En este caso la norma nuevamente replica la misma instrucción que ya revisamos en el caso del régimen propyme general, es decir la primera sociedad deberá efectuar un inventario inicial de activos y pasivos y adoptar las normas del régimen general desde el primer día del inicio del mismo ejercicio en que ocurre y se materializa la respectiva fusión.

Además, la sociedad continuadora deberá incorporar a sus RRE los saldos de la o las empresas absorbidas.

3.2.3 Normas sobre Goodwill y Badwill en el escenario que una sociedad del régimen general de tributación absorba o se fusione con otra del régimen propyme transparente.

En este caso nuevamente recapitularemos lo visto hasta este momento, y analizaremos en primer lugar si es posible que una empresa acogida al régimen general pueda tener una inversión sobre una empresa acogida al régimen propyme transparente, y viceversa.

En el primer caso, y debido a que uno de los requisitos para optar a una sociedad sea que esté compuesta únicamente por contribuyentes de impuestos finales, es que es imposible que esta situación se diera, y si así fuera, que una empresa acogida al régimen general de tributación adquiriera una sociedad acogida al régimen de transparencia fiscal, esta última empresa debería abandonar el régimen por incumplimiento de los requisitos, con efecto retroactivo desde el primer día del ejercicio comercial de dicho incumplimiento.

En el caso contrario, una empresa acogida al régimen propyme transparente podría adquirir y/o constituir una sociedad acogida al régimen general, y mantener su régimen tributario, no obstante, debe evaluar su permanencia en el régimen de transparencia de acuerdo con el nivel de ingresos, los cuales no podrán superar las 75.000 UF en su conjunto por aplicación de las normas de relación, y el límite de ingresos de un 35% derivados de la tenencia de las acciones y/o derechos sociales.

Por lo tanto, como en el primer escenario no es posible que una sociedad acogida al régimen general invierta en una sociedad acogida al régimen de transparencia, y esta última mantenga su régimen, es que no resultan aplicables las normas sobre goodwill o badwill, ya que en definitiva no es posible dicha figura o estructura. Ahora bien, en la circunstancia que dichas acciones y/o derechos sociales hayan sido asignados por una persona natural a su empresa individual, es posible mantener el régimen de transparencia fiscal, no obstante el EI será transparente a las asignaciones de las bases imponibles afectas a IGC, pero aún en esta posibilidad en la que pareciera que el propietario de los títulos no es un contribuyente de impuestos finales, dado que el EI es contribuyente de IDPC, no es posible que exista un goodwill o badwill y mucho menos una fusión entre el EI y una sociedad acogida al régimen de transparencia, toda vez que el EI no es una empresa o un ente con personalidad jurídica, siendo solo una ficción para efectos tributarios.

Respecto del escenario inverso, si una sociedad acogida al régimen de transparencia fiscal absorbe a una o más sociedades acogidas al régimen general de tributación, la primera sociedad deberá preparar un inventario inicial de sus activos y pasivos, por lo tanto a igual que el caso de las empresas acogidas al régimen propyme general, la sociedad realiza dicho inventario con aplicación de las normas generales de la LIR y deberá aportar el régimen general de tributación desde el primer día del año del incumplimiento, por lo tanto el CPT determinado resulta comparable con el valor tributario de la inversión, y respecto de la diferencia se deberán determinar las normas sobre goodwill y/o badwill tributario.

3.3.1 Fusión de una o más empresas acogidas al régimen general de tributación, con una o más empresas acogidas al régimen de renta presunta.

En este caso resulta similar el comentario efectuado en el régimen propyme transparente, dado que acá también existen diferencias importantes en la forma de la determinación de la base imponible.

En el primer régimen como hemos indicado a lo largo de esta investigación, determina una RLI en base a resultados efectivos, mientras que el régimen de renta presunta y tal como su nombre lo indica presume una renta que será gravada con en IDPC y luego con impuestos finales en el mismo periodo tributario. Dichas presunciones se basan por ejemplo como vimos anteriormente en un porcentaje determinado sobre el valor fiscal de vehículos o terrenos.

A pesar de lo anterior, la norma si da instrucciones en caso de que una empresa acogida al régimen general absorba a otra del régimen de renta presunta, indicando en la letra b) del número 2 de la letra C) del artículo 14 de la LIR que la empresa acogida al régimen de renta presunta deberá efectuar un inventario de activos y pasivos a valor tributario, aplicando para ello las normas contenidas en el artículo 34. Sobre el CPT determinado, esta cantidad representa un aumento de capital efectivo en la empresa absorbente.

Cabe señalar que a pesar de que lo dicho en el párrafo anterior sobre la determinación de un inventario inicial resulta semejante a lo ya revisado sobre los regímenes propyme general y transparente respectivamente, no lo es tanto respecto a lo que comentamos sobre la referencia a la norma. En este caso existe una referencia explícita al artículo que regula las rentas presuntas, pero en los dos casos anteriores las instrucciones son dadas dentro de las normas de armonización de regímenes y como habíamos indicado, son distintas a las normas de exclusión.

Por último, y tal como indicamos en el apartado 2.1.2 en lo relativo a la existencia de balances pro forma de fusión, implica que en la medida de que la empresa acogida al régimen de renta presunta carezca de un balance por no encontrarse obligada, deberá reconstituir o construir un balance bajo normas generales de contabilidad para que así sea homologable y/o comparable con el balance de la sociedad acogida al régimen general de tributación, y pueda ser aprobado en la junta de accionistas.

3.3.2 Caso inverso en donde la empresa acogida al régimen de renta presunta absorbe a la sociedad acogida al régimen general de tributación.

Así como la norma contempló los efectos en los casos en que la sociedad absorbente tribute sus rentas bajo las normas generales de la LIR, también contempló el caso inverso, cuando la sociedad acogida al régimen de renta presunta sea la continuadora de un proceso de fusión. En este caso la norma nuevamente replica la misma instrucción que ya revisamos en el caso del régimen propyme general y transparente, es decir la primera sociedad deberá efectuar un inventario inicial de activos y pasivos y adoptar las normas del régimen general desde el primer día del inicio del mismo ejercicio en que ocurre y se materializa la respectiva fusión.

Además, la sociedad continuadora deberá incorporar a sus RRE los saldos de la o las empresas absorbidas.

3.3.3 Normas sobre Goodwill y Badwill en el escenario que una sociedad del régimen general de tributación absorba o se fusione con otra del régimen de renta presunta.

En este caso nuevamente recapitularemos lo visto hasta este momento, y analizaremos en primer lugar si es posible que una empresa acogida al régimen general pueda tener una inversión sobre una empresa acogida al régimen de renta presunta y viceversa.

En el primer caso, encontramos una situación similar a la revisada con el régimen de transparencia, es decir que dentro de los requisitos para acogerse al régimen de renta presunta se encuentra que la sociedad debe estar compuesta por todo momento por personas naturales. Por lo anterior, si una sociedad acogida al régimen general adquiere la participación de una sociedad de renta presunta, provocaría que esta última deba abandonar el régimen el mismo año del incumplimiento, aplicando las normas del régimen general desde el primer día del mismo año.

En el segundo caso, existe una posibilidad que una sociedad acogida al régimen de renta presunta mantenga una inversión en acciones y/o derechos sociales, siempre cuando los ingresos derivados de dicha inversión no representen más de un 10% de los ingresos brutos totales.

Por lo tanto, y dado que las normas de armonización indican que, si la empresa absorbente es la acogida al régimen de renta presunta, y se instruye a efectuar un inventario inicial de activos y pasivos a valores tributarios aplicando las normas generales de la LIR, es que este valor representativo del CPT de la sociedad sea comparado con el valor tributario de la inversión, y que, respecto de la diferencia resultante, se apliquen las normas sobre goodwill o badwill tributario.

4. Conclusiones

De acuerdo a todo lo investigado y que pudo ser revisado a lo largo del presente informe, podemos concluir en primer término y de acuerdo a la primera pregunta de la hipótesis, que la actual normativa tributaria y en especial las nuevas normas de armonización tratan los efectos que implican llevar una fusión entre dos o más entes jurídicos, pero en donde al menos uno de ellos tributa bajo las normas generales de la LIR, y el efecto principal y común es que las empresas acogidas a los regímenes propyme general, propyme transparente o régimen de renta presunta deberán efectuar un inventario inicial de activos y pasivos a valores tributarios, dado que el régimen tributario que prevalecerá será siempre el régimen general, independiente si la empresa continuadora no es la acogida a dicho régimen, en donde en este último caso el contribuyente deberá dar aviso de cambio de régimen al SII y adoptar dichas normas con efecto retroactivo desde el primer día del ejercicio comercial en que ocurre la fusión.

Sin embargo, en la presente investigación hemos detectado dos puntos que de los cuales existen ciertas contradicciones de la norma, y por lo tanto estos dos puntos le restarían certeza jurídica a la norma, en contrario al espíritu de esta, sin perjuicio de que la norma administrativa corrige y complementa a la ley.

El primer punto dice relación con las instrucciones para llevar a cabo el inventario inicial en el caso de los regímenes propyme general y transparente dado que existe una instrucción dentro de las normas de armonización (letra a) del número 2 de la letra C) del artículo 14 de la LIR) como otra dentro de la letra D) del artículo 14 de la LIR, y que difieren entre sí. Mientras la primera instrucción se acota a indicar que en caso de los activos fijos deberán ser valorizados al monto que resulte de la aplicación de una depreciación normal sobre el monto de adquisición, la segunda norma da una instrucción más detallada en la que si bien comienza de la misma manera, es decir aplicando depreciación tributaria normal, señala además de manera expresa que los bienes raíces deberán mantenerse valorizados en \$1. A su vez la circular 62 del año 2020 del SII, específicamente en su apartado 1.11.2.2 al respecto indica que los contribuyentes en principio deberán mantener valorizados los activos en \$1 pudiendo ser valorizados a su valor neto de adquisición depreciado en plazo de vida útil normal, y respecto de los bienes raíces, se da la instrucción de mantener valorizados en \$1. En resumen, existe un error en dar instrucciones en las mismas normas de armonización, en vez de que esta última mejor haga referencia a las normas contenidas en el número 7 de la letra D) del artículo 14.

El segundo punto dice relación con que, de acuerdo con la ley, específicamente la letra a) del número 2 de la letra C) del artículo 14 de la LIR, se indica que el CPT determinado como diferencia de los activos y pasivos a valor tributario, producto del cálculo del inventario inicial, constituye un aumento de capital efectivo aportado por los nuevos propietarios en la empresa continuadora. Pues bien, acá se produjo un error en la norma, dado que esta instrucción solo debió ser respecto del contribuyente acogido al régimen propyme transparente, dado que el contribuyente acogido al régimen propyme general en principio es un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa y, además está obligado a llevar RRE. Ahora bien, la circular 73 del año 2020 del SII indicó que dicha instrucción acerca de considerar como el CPT como capital aportado, es solo respecto de los contribuyentes acogido al régimen propyme transparente, de acuerdo con el apartado 5.3.1.

Para continuar, y respecto de la segunda pregunta formulada en la hipótesis de este trabajo, y toda vez que las normas relativas a las determinaciones de inventarios iniciales de activos y pasivos son tomando como base las normas generales de la LIR, este trabajo concluyó que resultan aplicables las normas de goodwill y/o badwill, respecto de las diferencias que pudieran producirse entre el valor invertido y el CPT absorbido, dado que se estarían comparando cifras homogéneas normativamente hablando. Ahora bien, dado que se analizó que por ejemplo una empresa acogida al régimen de transparencia podría tener una inversión en una sociedad acogida al régimen general, esto no quiere decir que esta sea una alternativa atractiva en términos económicos-tributarios, solo fueron analizadas en el contexto de que podrían darse situaciones como estas, pero que probablemente corresponda a una masa de contribuyentes marginal, dentro del universo de contribuyentes locales.

Por último, y respecto de la tercera y última pregunta de la hipótesis, acerca de las consideraciones en términos jurídicos, encontramos que los contribuyentes que no llevan contabilidad quedan obligado al momento de fusionarse a practicar un inventario inicial, ello sumado a la obligación de presentar un balance proforma para su aprobación en junta de accionistas. Por lo anterior, es importante mencionar que a pesar de que un contribuyente pueda no estar obligado a llevar contabilidad, no quiere decir que sea un error llevar una contabilidad de manera voluntaria, mientras eso no altere la determinación de su base imponible afecta a IDPC. Sabemos que llevar una contabilidad tiene un costo asociado, no obstante, ese costo presente podría ahorrar un futuro derivado de la reconstitución de una contabilidad si han existido por ejemplo varios años de operación, con todas las complejidades que ello pueda tener. Por otra parte, recordemos que existen topes que controlar para permanencia en los regímenes, e incluso otras materias como

por ejemplo la justificación de inversiones y/o variables económicas y de gestión de una empresa, que sumada a la investigada y analizada en este trabajo, se simplifica su cumplimiento o ejecución según corresponda, de llevar un balance a pesar de no estar obligado.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Código Tributario DL 830, versión actualizada de la biblioteca del congreso nacional.
- 2.- Ley de la Renta DL 824, versión actualizada de la biblioteca del congreso nacional.
- 3.- Circular N°49 del año 2016 del año 2016, del Servicio de Impuestos Internos.
- 4.- Circulares N°62 y N°73 del año 2020, del Servicio de Impuestos Internos.
- 5.- Libro tributación en las reorganizaciones empresariales del Sr. Antonio Faundez, edición año 2021 de la editorial Tirant Lo Blanch.