



UNIVERSIDAD
Finis Terrae

UNIVERSIDAD FINIS TERRAE
FACULTAD DE ECONOMIA Y NEGOCIOS
MAGISTER EN GESTIÓN TRIBUTARIA

EL PROCESO DE DIVISIÓN EN UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y LAS NORMAS ANTIELUSIVAS

MYRIAM HERNANDEZ HENRIQUEZ
ALAN VARGAS OLIVARES
OCTAVIO GUAJARDO VASQUEZ
JONATHAN FARIAS ACEVEDO

Tesina presentada a la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad Finis
Terrae, para optar al grado de Magister en Gestión Tributaria

Profesor Guía: Elías Casanova Cabrera

Santiago, Chile

2020

DEDICATORIA, AGRADECIMIENTOS

Octavio Guajardo V. - Myriam Hernández H.- Alan Vargas O. – Jonathan Farias A.

Queremos comenzar agradeciendo a todos y cada uno de los integrantes de este equipo por la entrega y el compromiso entregado no solo en esta tesina, sino desde que iniciamos juntos este curso. Gracias a todos por todo el tiempo y esfuerzo invertidos a lo largo del proceso de creación de esta tesina.

Agradecemos también a nuestro profesor guía, el Sr. Elías Casanova Cabrera por su completo apoyo y dedicación, así como también el orientarnos con la única finalidad de alcanzar nuestro objetivo. Gracias por su paciencia y conocimientos que nos hizo entrega durante este tiempo compartido.

Jonathan Farías Acevedo

El hecho de haber obtenido este logro es parte no tan solo del trabajo duro realizado durante estos años, sino que también es parte de un apoyo familiar permanente, es por esto que quiero partir agradeciendo a mi padre Manuel Farias Espinoza, a mi madre Margarita Acevedo Yañez, a mi hermana Nicol y mi hermano Cristopher por darme fuerzas e inculcarme el esfuerzo y perseverancia. Además a mi suegro Rolando Aravena, a mi suegra María Cabello por ver a nuestro bello cuando tuvimos que viajar a Santiago y cuidar de él.

Gracias a mi señora Ivonne Maricela Aravena Cabello por estar conmigo en esta aventura viajando una vez por mes a Santiago a la universidad, estudiando, compartiendo, siempre me apoyo en todo, también gracia a nuestro Máximo por comprender y darnos amor y cariño y finalmente gracias a nuestro angelito maravilloso Bastián que desde el cielo está con nosotros. LOS AMO

INDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPITULO 1.....	7
1. GENERALIDADES	7
1.1. Definición del problema a investigar	7
1.2. Objetivo General	7
1.3. Objetivos Específicos	7
1.4. Metodología a Utilizar	8
1.4.1. Tipo de Investigación	8
1.4.2. Diseño de la Investigación	8
CAPITULO 2.....	9
2. REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL	9
2.1. Marco Teórico.	9
2.1.1. Concepto empresa.	9
2.1.2. Concepto de reorganización empresarial.....	10
2.1.3. Legítima razón de negocios.	10
2.1.4. Facultad de tasación S.I.I.	11
2.1.5. Principio de neutralidad tributaria.	14
2.1.6. Responsabilidad del profesional que planifica.	15
2.1.7. Elección de régimen tributario.	16
2.1.8. Formas de reorganizarse.	20
2.1.9. Normas Antielusivas.	23
CAPITULO 3.....	34
3. LA DIVISIÓN DE SOCIEDADES	34
3.1. Naturaleza jurídica.	35
3.2. Normas que regulan la división de sociedades.....	35
3.3. Tipos de división de sociedades.....	38
3.3.1. División Parcial.	38
3.3.2. División por Absorción.	39
3.4. Normativa sobre la tasación en la división de sociedades.....	39
3.5. Efectos de la división.....	40
3.5.1. Disminución de capital de la sociedad que se divide.	40
3.5.2. Distribución de activos, pasivos y patrimonio en la sociedad dividida.....	41
3.5.3. Situación de la depreciación de los bienes del activo fijo.....	41
3.5.4. División de sociedades con patrimonio negativo.	42
CAPITULO 4:	43
4. IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE LA DIVISIÓN PARA LAS SOCIEDADES DIVIDAS Y LAS CREADAS.....	43
4.1. Efectos tributarios frente al Código Tributario	43
4.1.1. Procedimiento de inicio de actividades y modificaciones.	45
4.1.2. Disminución de capital.....	48

4.1.3.	Facultad de tasación.....	49
4.2.	Efectos tributarios frente a la Ley de la Renta.....	50
4.2.1.	Saldos acumulados en los registros de rentas empresariales.....	50
4.2.2.	Créditos personalísimos contra el impuesto de primera categoría.....	54
4.2.3.	Pérdida tributaria.....	55
4.2.4.	Situación de los activos y pasivos asignados.....	57
4.2.5.	Pago voluntario de impuesto de primera categoría.....	58
4.2.6.	Control de Registros de Rentas Empresariales.....	59
4.3.	Efectos tributarios frente a la Ley del IVA.....	64
4.3.1.	Hecho gravado.....	64
4.3.2.	Remanente de crédito fiscal IVA en la sociedad que se divide.....	66
4.3.3.	Crédito fiscal del 27 bis.....	67
4.4.	Efectos tributarios para los propietarios.....	68
4.4.1.	Efectos tributarios para los propietarios.....	68
CAPITULO 5:		71
5. NORMA ANTIELUSIVA EN LAS DIVISIONES DE SOCIEDADES		71
5.1.	Medidas antielusión y su importancia.....	71
5.2.	Legítima razón de negocios.....	73
5.3.	Relación entre la cláusula antielusión y la facultad de tasación	75
CAPITULO 6:		81
6.1.	Caso 1:.....	81
6.2.	Caso 2:.....	88
CONCLUSIONES		95
BIBLIOGRAFÍA		98

INTRODUCCIÓN

En un mundo globalizado y en constante cambio son variados los motivos que llevan a las organizaciones a tomar decisiones de reorganización, comúnmente estas decisiones se basan en fines estratégicos y de optimización.

Las reorganizaciones en esencia buscan optimizar la administración y gestión de los negocios basándose en razones de índole económica y administrativa en ningún caso debe tener como objetivo principal la reducción de la carga impositiva, sin embargo, como se abordara en el desarrollo del presente estudio es una situación que puede ocurrir y donde juegan un rol relevante las normas antielusivas, herramientas que buscan evitar el abuso de la normativa y evitar la simulación de actos que pretendan disminuir la carga tributaria de manera intencionada.

Es por este motivo que en el presente estudio se considera relevante abordar las normas antielusivas y su directa relación con las divisiones como acto de reorganización societaria dando a entender sus implicancias, cuáles deben ser las precauciones que deben considerar las entidades que decidan reorganizarse y las consecuencias que puede tener el incumplimiento de la ley.

En nuestra legislación tributaria tiene diversos aspectos relevantes a considerar, es fundamental para esto el examinar y descubrir las consecuencias tributarias que puede traer para la sociedad y socios en una reorganización empresarial a partir de los cambios introducidos por las leyes 20.780 del 2014, 20.899 de 2016 y 21.210 de 2020.

De igual manera resulta esencial considerar la jurisprudencia administrativa entregada por el Servicio de Impuestos Internos en relación con la división de sociedades y la Ley de Sociedades Anónimas.

La información recopilada y entregada en la siguiente investigación se encuentra basada en un método exploratorio y descriptivo teniendo en consideración las últimas modificaciones introducidas en el D.L. n° 824 Ley de Impuesto a la Renta, D.L. 830 Código Tributario, D.L. 825 Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios y los cambios incorporados en la ley 21.210, las cuales pueden incidir en el proceso de división.

Resultan ser aspectos a considerar producto de las normas antielusivas establecidas en la ley algunos conceptos clave como pueden ser: La legítima razón de negocios, el principio de neutralidad tributaria, economía de opción y la reorganización empresarial, donde encontraremos de igual manera con conceptos como lo son la simulación, elusión, abuso y evasión.

Y para finalizar se establecerán casos prácticos en los que se involucren el cumplimiento tributario vigente, teniendo en cuenta la normativa anti-elusiva, donde estableceremos los objetivos empresariales de los casos presentados y desarrollados.

CAPITULO 1

1. GENERALIDADES

1.1. Definición del problema a investigar

Las Reorganizaciones empresariales son decisiones estratégicas muy comunes que persiguen la eficiencia y optimización de los negocios. En este sentido la presente tesina aborda la División societaria como proceso de reorganización, los diversos aspectos relevantes a considerar en materia tributaria y la importancia que juegan hoy las normas antielusivas evitando el abuso de la normativa y la simulación de actos que lleven a disminuir la carga impositiva de manera intencionada.

1.2. Objetivo General

Analizar los efectos tributarios de la división de sociedades en una reorganización empresarial desde el punto de vista de la norma antielusiva, mostrando todos aquellos aspectos a tener en cuenta para evitar caer en un incumplimiento de la ley.

1.3. Objetivos Específicos

- a) Analizar y describir los efectos tributarios en la división de sociedades en una reorganización empresarial a partir de las modificaciones que introdujo las leyes 20.780 de 2014, 20.899 de 2016 y 21.210 de 2020.
- b) Analizar y describir los efectos tributarios de la norma antielusiva en una división en una reorganización empresarial, a partir de las modificaciones que introdujo las leyes 20.780 de 2014, 20.899 de 2016 y 21.210 de 2020.
- c) Describir el proceso para realizar una división de sociedades.
- d) Analizar Jurisprudencia Administrativa emanada del Servicio de Impuestos Internos relacionados con la división de sociedades.

- e) Establecer casos prácticos que involucren el cumplimiento tributario vigente, teniendo en cuenta la normativa antielusiva.

1.4. Metodología a Utilizar

1.4.1. Tipo de Investigación

Esta tesina se basará en un método exploratorio y descriptivo, debido a que se debe analizar la evolución de la tributación de la división de sociedades a partir de las leyes 20.780, 20.899 y 21.210.

1.4.2. Diseño de la Investigación

Sólo se considerará un método no experimental, debido a que sólo se observarán las normas establecidas en el D.L. 824, D.L. 825 y D.L. 830, además de las Leyes 20.780, 20.899 y 21.210 más la jurisprudencia administrativa, las cuales se analizarán sus efectos en el proceso de división.

CAPITULO 2

2. REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

2.1. Marco Teórico.

2.1.1. Concepto empresa.

Desde tiempos inmemoriales el concepto de empresa se relaciona con la o las acciones necesarias para llevar a cabo un proyecto. Bien es sabido que los Reyes de España en el pasado financiaron la “Empresa” de Cristóbal Colón de descubrir un nuevo mundo. Según la RAE¹ empresa puede significar “Acción o tarea que entraña dificultad y cuya ejecución requiere decisión y esfuerzo ...” lo que refuerza la primera definición en cuanto a que se trata de un conjunto de acciones, pero además le agrega el componente de “dificultad” o riesgo para llevar a cabo un proyecto. Indica también que empresa es una “Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos” más bien un acercamiento al lado comercial en la que se involucran el esfuerzo y el capital con el fin de obtener utilidades. En nuestra legislación comercial, no existe una definición clara que pudiera ser utilizada como referente o guía, que hable, por ejemplo, de activos y pasivos. A partir de la ley 21.210 el legislador incorporó en un par de líneas lo que pareciera un concepto que dice textual “la empresa individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, los contribuyentes del art. 38, las comunidades, las sociedades de personas, sociedades por acciones y sociedades anónimas, según corresponda”² haciendo alusión más bien a la naturaleza jurídica de tal institución.

La legislación laboral entrega la siguiente definición: “Para los efectos de la legislación laboral y de seguridad social, se entiende por empresa toda organización de medios personales, materiales e inmateriales ordenados bajo la dirección de un empleador, para el

¹ Diccionario de la lengua de la Real Academia Española.

² Nuevo Art. 14 H letra a) L.I.R.

logro de fines económicos, sociales, culturales o benéficos, dotada de una individualidad legal determinada”³, pero ésta definición es claramente laboral vista desde la óptica de los derechos y obligaciones que circulan entre empleador y empleado.

Pero visto desde el punto de vista de un contribuyente común que aporta a este proyecto trabajo y capital para elaborar un producto o prestar un servicio y obtener de éste ganancias ¿Qué significará empresa para él?

Podemos proponer una definición más completa indicando que una empresa es una unidad económica, compuesta por elementos humanos, activos, pasivos, que involucra recursos y cuyo objetivo es obtener ganancias a través de las actividades que realiza.

2.1.2. Concepto de reorganización empresarial.

Según la RAE define reorganizar como “Volver a organizar algo” y como “Organizar algo de manera distinta y de forma que resulte más eficaz”. La segunda definición, pudiera resultar en realidad más concordante con la materia de estudio, en el entendido de que algo que ya estaba organizado de una manera lo volveremos más eficaz al ordenarlo de manera diferente.

Entonces que podemos decir que la reorganización es la modificación de la organización de una empresa, es decir, es la variación del conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento, con el fin último de ser más eficientes, adaptarse a las condiciones de los mercados en los que participa, optimizar procesos, etc.

2.1.3. Legítima razón de negocios.

³ Artículo 3 del Código del Trabajo.

Si bien este concepto no se encuentra definido en nuestra legislación, fue incorporada en los incisos cuarto y quinto del artículo 64 del Código Tributario por el artículo 17 de la Ley 19.705⁴, apuntando principalmente al alcance e importancia de la legítima razón de negocios en aquellos procesos de reorganización empresarial con anterioridad a esta modificación no se contemplaba dicha observación en la ley.

Antes de la dictación de la ley mencionada en el párrafo anterior ya en el año 1996 el Servicio de Impuesto Interno dictó la Circular 68 donde se indicó lo siguientes: “existe reorganización para los efectos anteriores, cuando sea evidente una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida”⁵. Sin duda esta fue la primera vez que se empieza a dar una explicación de este concepto en materia tributaria.

La legítima razón de negocios responde a la intención de la empresa no de obtener ventajas tributarias si no que lograr ordenamiento y eficiencia, de esto da cuenta la circular 45 del 2001 mencionando que “se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos”⁶, lo que no debería corresponderse con obtener una utilidad o pérdida al momento de reordenar la empresa.

2.1.4. Facultad de tasación S.I.I.

Podemos indicar que la Tasación se trata de una medida antiabuso que se manifiesta como un mecanismo de control ejercido por la autoridad administrativa en base a las facultades que la ley le otorga de recalcular a fin de comprobar la veracidad y exactitud de los valores que

⁴ Ley 19.705 del 14 de diciembre del 2000 la cual Regula las Ofertas Públicas de Adquisición de Acciones (OPAS) y Establece Régimen de Gobiernos Corporativos.

⁵ Párrafo final, Circular 68 del 28 de Noviembre de 1996.

⁶ Número 2, letra d), Circular 45 del 16 de Julio del 2001

se asignan a los bienes y operaciones, esto es con los antecedentes que tenga en su poder, velar por el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias realizadas por los contribuyentes.

La Tasación está establecida en el artículo 64 del Código Tributario en sus incisos primero y segundo, nos indica lo siguiente:

“El Servicio podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso de que el contribuyente no concurriera a la citación que se le hiciera de acuerdo con el artículo 63° o no contestare o no cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.”

“Asimismo, el Servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2° del artículo 21 y del artículo 22”. Los mencionados apartados pertenecen al Código Tributario.

En base al inciso primero y segundo descritos en los párrafos precedentes podemos indicar que esta facultad procede en los siguientes casos:

- Cuando las declaraciones, documentos, libros u otros antecedentes, presentados por el contribuyente, no sean estimados como fidedignos por el Servicio de Impuestos Internos⁷.
- Cuando el contribuyente no presente una declaración estando obligado a hacerlo, antes de proceder a la fijación de los impuestos que adeude, se debe citar y tasar⁸.
- Cuando el contribuyente no concurre a la citación, o no contestare o no cumpliere las exigencias que se le formulen, el SII, puede tasar la base imponible⁹.

El inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario indica lo siguiente:

⁷ Inciso 2° Artículo 21 e inciso 2° Artículo 64 del Código Tributario

⁸ Artículo 22 e inciso 2° Artículo 64 del Código Tributario.

⁹ Inciso 1° del Artículo 64 del Código Tributario.

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

Podemos indicar que la facultad de tasación esta es regulada a partir del inciso tercero, donde se le permite impugnar el valor que se haya asignado en enajenaciones o servicios prestado ya que a juicio de ente fiscal su valor es notoriamente inferior al corriente en plaza.

Según el profesor Gonzalo Vergara Quezada nos indica¹⁰ que surgen dos problemas ¿qué es notoriamente inferior? y ¿cuál es el valor corriente en plaza?, como no existe una respuesta a estas preguntas en la ley, se entiende que estamos ante conceptos jurídicos indeterminados. Al respecto, en nuestro medio se ha sostenido¹¹ que estos conceptos jurídicos indeterminado servirían para que la norma se adapte a los casos futuros.

En definitiva, de la apreciación de quien ejerza la facultad de tasar, y luego lo quedarán sujeto sala apreciación de quien deba controlar el acto administrativo en que se ejerce esta facultad, conociendo de los recursos administrativos y judiciales que se puedan interponer¹².

El inciso final del artículo 64 del Código Tributario indica lo siguiente:

¹⁰ Página 70, Revista de Estudios Tributarios N° 18 del 2017, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

¹¹ Cordero Q., Eduardo. Sanciones administrativas y mercados regulados. Revista de derecho (Valdivia) 26(1): 119-144, 2013. Valdivia, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile.

¹² Bermúdez S., Jorge. Discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados en la actuación pública. Revista de Derecho Administrativo 7: 3-26, 2012

En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del Libro Tercero.

La norma nos indica que no es necesario citar al contribuyente en base al artículo 63 del Código Tributario para que el Servicio de Impuesto Internos puede tasar.

El Servicio de Impuestos Internos también debiera probar la veracidad de la valoración que indica en caso de acudir al Tribunal Tributario y Aduanero debido a la modificación que genero la Ley 21.210 al inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario el cual nos indica lo siguiente “El término probatorio será de veinte días y dentro de él se deberá rendir toda la prueba. El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”, con esto el ente fiscalizador no podrá asilarse tan solo con lo que indica el artículo 21 cargando la prueba al contribuyente.

2.1.5. Principio de neutralidad tributaria.

En un contexto comercial en el que los tributos afectan las decisiones de los contribuyentes, el régimen de neutralidad tributaria¹³ en el proceso de reorganización empresarial debe ser considerado como fundamental y de él se desprende que cualquier operación de éstas características no puede y no debe generar una mayor o menor carga tributaria, no se debe distorsionar o erosionar la base imponible, no debe generar beneficios económicos de ningún tipo o en su defecto propiciar conductas evasivas o elusivas porque en rigor lo que estamos

¹³ Página 05, Oficio N° 2401 del 06 de noviembre del 2017

haciendo es reordenando nuestro negocio y que se corresponde con el fin último de que nuestra legítima razón de negocios es obtener una optimización en todas sus áreas.

2.1.6. Responsabilidad del profesional que planifica.

El antiguo Art. 100 del Código Tributario en su inciso primero nos indica “El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos doloso será sancionado con multa de una a diez unidades tributarias anuales y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción [...]” y a su vez lo libera de dichas sanciones si es que el contribuyente “[...] al término de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedignos”. Claro está que un contribuyente acude a un profesional del área porque no tiene el conocimiento que se requiere para confeccionar un balance o presentar una declaración jurada, entonces en este punto podríamos preguntarnos si en realidad la ley sanciona o no al profesional y en qué casos puntuales sucede esto, porque según lo que indica basta con que el contribuyente firme las declaraciones y libere de cualquier responsabilidad a la persona que finalmente ejecutó el trabajo, entonces estamos frente a una norma ambigua.

A raíz de esto el Art. 100 bis del Código Tributario incorporado por la ley 20.780 se hace cargo y limita la acción del planificador en cuanto a las figuras de ABUSO y SIMULACIÓN, norma que fue complementada con el inciso tercero a través de la ley 20.899. Ésta norma funciona por cierto como una medida antielusiva del tipo preventiva, en la cual se marcan los límites del planificador.

Esta artículo 100 bis en su inciso primero otorga responsabilidad tanto al contribuyente como al planificador, es decir, ambos deben responder frente a la ley en cuanto a que “[...]Con excepción el contribuyente, que se regirá por lo dispuesto en los artículos 4° bis y siguientes, la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los

actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales, salvo que exista reiteración respecto del mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa no podrá superar las 250 unidades tributarias anuales, considerando el número de casos, cuantía de todos los impuestos eludidos y las circunstancias modificatorias de responsabilidad descritas en los artículos 110, 111 y 112.¹⁴»

Se entiende por ABUSO¹⁵ aquellas acciones cuya consecuencia sea evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, se disminuya la base imponible o la obligación tributaria o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación.

Existe SIMULACIÓN¹⁶ para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o su data de nacimiento.

2.1.7. Elección de régimen tributario.

A partir de la entrada en vigencia del nuevo Art. 14 de la LIR esto es el 01/01/2020 el legislador busca propiciar el cumplimiento a través de la simplificación del Sistema Tributario. Estos son los regímenes a los que tendrá que optar a partir de la fecha ya indicada:

¹⁴ Incluye modificación del inciso primero, número 35 del Artículo 1° de la Ley 21.210

¹⁵ Inciso primero artículo 4 ter del Código Tributario.

¹⁶ Artículo 4 quáter Código Tributario.

Detalles	Régimen General
Descripción general	Régimen de tributación enfocado en las grandes empresas, determinan su renta líquida imponible según las normas generales contenidas en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estando obligados a llevar contabilidad completa. Estas empresas se afectan con el IDPC con tasa del 27% y sus propietarios tributarán en base a retiros, remesas o distribuciones efectivas, con imputación parcial (65%) del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales que les afecten.
A quién está dirigido	Todos los contribuyentes cuyos ingresos del giro y capital, no les permita ser clasificados como Pyme.
Requisitos	No existen requisitos para acogerse a este régimen, pueden optar todos los contribuyentes.
Beneficios y características	<ol style="list-style-type: none"> 1. Liberación de llevar registros cuando no generen o perciban rentas que deban controlarse en el registro REX. 2. Determinación de la situación tributaria de retiro, remesas o distribuciones al término del ejercicio. 3. Aplica rebaja a la base imponible del IDPC por incentivo a la inversión (50% de la RLI con tope UF 5.000). 4. La empresa puede anticipar a sus propietarios el crédito por impuesto de primera categoría (IDPC Voluntario)
Tipo de contabilidad	Completa
Tributación	<p>La empresa está afecta al IDPC sobre una base imponible determinada en base a las reglas generales contenidas en los art. 29 al 33 de la LIR.</p> <p>Los propietarios se afectarán con sus impuestos personales en base a los retiros, remesas o distribuciones efectivos, con imputación parcial (65%) del crédito por IDPC.</p>
Tasa de I.D.P.C.	Tasa de 27%
Tasa PPM	Estos contribuyentes determinan año a año una tasa variable de PPM.
Registros	RAI, DDAN, REX y SAC. Existe la posibilidad de llevar solo el registro SAC cuando no se mantienen rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX.

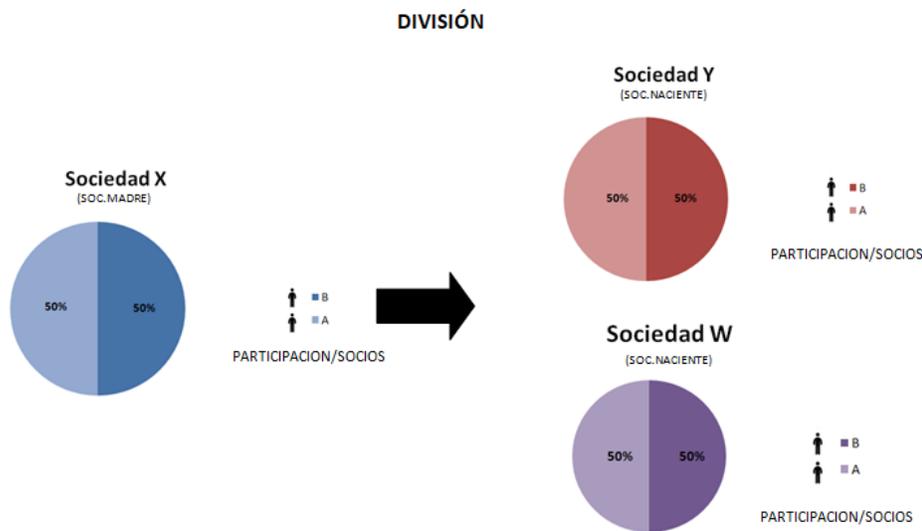
Observaciones	Propyme General
Descripción general	Régimen Tributario enfocado en micro, pequeños y medianos contribuyentes (Pyme), que determina su resultado tributario, como norma general, en base a ingresos percibidos y gastos pagados, estando obligados a llevar contabilidad completa con la posibilidad de optar a una simplificada. Están afectos al Impuesto de Primera Categoría (IDPC) con tasa del 10% y sus propietarios tributarán en base a retiros, remesas o distribuciones efectivas, con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales que les afecten, salvo para aquellos propietarios que sean contribuyentes del IDPC y no estén acogidos al régimen Pro Pyme.”
A quién está dirigido	Micro, pequeños y medianos contribuyentes (Pyme).
Requisitos	El promedio de los ingresos brutos en los últimos tres años no puede exceder de 75.000 UF, el cual puede excederse por una vez, y, en ningún caso, en un ejercicio los ingresos pueden exceder de 85.000 UF. Este promedio incluye ingresos de sus relacionados. Al momento del inicio de actividades su capital efectivo no debe exceder de 85.000 UF. Tiene tope de 35% del ingreso de ciertas rentas: - Rentas de N° 1 y 2 del art. 20 LIR (excepto Bienes Raíces Agrícolas). - Contratos de cuentas en participación - Derechos sociales, acciones o cuotas de fondos de inversión.
Beneficios y características	1. Propuesta de declaración del SII a la empresa, en base a información del Registro de Compras y Ventas (RCV) complementable por el contribuyente. 2. No aplica corrección monetaria. 3. Sus existencias o insumos existentes al término del año se reconocen como gasto. 4. Aplica depreciación instantánea de su activo fijo. 5. Determina base imponible simplificada, según ingresos percibidos y gastos pagados (salvo en caso de operaciones con empresas relacionadas). 6. Está liberada de mantener los registros de rentas empresariales (RRE), siempre que no genere o perciba rentas a controlar en el registro REX. 7. En caso de generar o percibir rentas a controlar en el registro REX. Y continuar con la liberación de llevar los RRE, puede emitir Documentos Tributarios Electrónicos que den cuenta de los movimientos patrimoniales. 8. No aplica orden de imputación para retiros, remesas o distribuciones de utilidades a sus propietarios, en la medida que no genere o perciba rentas a controlar en el registro REX. 9. Aplica tasa del ejercicio para asignar el crédito por IDPC. 10. Determina un Capital Propio Tributario simplificado. 11. Utiliza tasas fijas de PPM. 12. Puede acceder a un informe de situación tributaria que le permitirá tener acceso al sistema bancario para obtener financiamiento. 13. Aplica rebaja a la base imponible del IDPC por incentivo a la inversión (50% de la RLI con tope UF 5.000). 14. En contra del IDPC que determine la empresa aplican todos los créditos contenidos en la LIR y en otras leyes. 15. Situación tributaria de retiros, remesas y distribuciones se determina al término del ejercicio.
Tipo de contabilidad	Están obligados a llevar contabilidad completa, con la opción de una simplificada. El hecho de llevar contabilidad completa o simplificada en ningún caso altera el régimen tributario Pro Pyme.
Tributación	La empresa está afecta al IDPC sobre una base imponible determinada, como regla general, según sus ingresos percibidos menos los gastos pagados. Los propietarios se afectarán con sus impuestos personales en base a los retiros, remesas o distribuciones efectivos, con imputación total del crédito por IDPC, salvo en el caso de propietarios que sean contribuyentes del IDPC y no esté acogido al régimen Pro Pyme.
Tasa del I.D.P.C.	Tasa del 25% (Tasa 10% Ley 21.256 años comerciales 2020, 2021 y 2022)
Tasa PPM	* En el año de inicio del 0,25%. * Si los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50.000 UF es de 0,25%. * Si los ingresos brutos del giro del año anterior exceden de 50.000 UF es de 0,5%.
Registros	LLevan registro de rentas empresariales en la medida que posean o perciban rentas que deban ingresar al registro de Rentas Exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX) y que no se acojan al Documento Tributario Electrónico (DTE) donde deberá informar sus movimientos patrimoniales.

Observaciones	Propyme Transparente
Descripción general	Régimen Tributario enfocado en micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes), cuyos propietarios son contribuyentes de impuestos finales (personas naturales con o sin domicilio ni residencia en Chile o bien, personas jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile), determina su resultado tributario, como norma general, en base a ingresos percibidos y gastos pagados, estando liberada de llevar contabilidad completa con la posibilidad de optar por llevar contabilidad completa. En este caso la empresa Pyme quedará liberada del Impuesto de Primera Categoría y sus propietarios deberán tributar con sus impuestos finales en base al resultado tributario determinado por la empresa en el mismo año en que éste se genere.”
A quién está dirigido	Micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes), cuyos propietarios son contribuyentes de <u>impuestos finales (Impuesto Global Complementario –Impuesto Adicional)</u> .
Requisitos	Debe cumplir todas las condiciones del Régimen Pro Pyme. Los propietarios deben ser personas naturales con o sin domicilio o residencia en Chile, o bien personas jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, es decir, contribuyentes de impuestos finales (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional). Las empresas deben informar al SII que quieren acogerse a este régimen, según éste instruya mediante resolución. Los contribuyentes acogidos al Régimen 14ter al 31 de diciembre de 2019, pasan de pleno derecho al Régimen ProPyme transparente si cumplen los requisitos de este último
Beneficios y características	<ol style="list-style-type: none"> 1. Propuesta de declaración del SII a la empresa, en base a información del Registro de Compras y Ventas (RCV) complementable por el contribuyente. 2. No aplica corrección monetaria, no practica inventarios. 3. Sus existencias o insumos existentes al término del año se reconocen como gasto. 4. Aplica depreciación instantánea de su activo fijo. 5. Determina base imponible simplificada, según ingresos percibidos y gastos pagados (salvo en caso de operaciones con empresas relacionadas). Incluye retiros o dividendos percibidos por participación en otras empresas. 6. Está liberada de mantener los registros de rentas empresariales (RRE). 7. Determina un Capital Propio Tributario simplificado (contribuyentes con ingresos superiores a UF 50.000). 8. Utiliza tasas fijas de PPM. 9. Puede acceder a un informe de situación tributaria que le permitirá tener acceso al sistema bancario para obtener financiamiento. 10. En contra de los impuestos finales que afectan a los propietarios aplican el crédito del art. 33 bis de la LIR y los asociados a los retiros y dividendos percibidos (además aplica el <u>crédito por IDPC asociado al ingreso diferido proveniente de un cambio de régimen</u>)
Tipo de contabilidad	Queda liberada para efectos tributarios de llevar contabilidad completa. Para el control de sus ingresos y egresos utilizarán el Registro de Compras y Ventas, salvo quienes no se encuentren obligados a llevar ese registro que llevan un registro de ingreso y egreso. Deben llevar un libro de caja. Pueden llevar contabilidad completa sin que se altere la forma de tributación de su resultado.
Tributación	La empresa está liberada el IDPC. Los propietarios deberán tributar con sus impuestos finales en base al resultado tributario (positivo) determinado por la empresa en el mismo ejercicio en que se genere, en base al porcentaje de participación en las utilidades o el capital, según corresponda.
Tasa de I.D.PC.	Al estar la empresa liberada del IDPC, no le aplica una tasa de dicho tributo.
Tasa PPM	Es de 0,2% en la medida que los ingresos brutos, no excedan de 50.000 UF. En el año de inicio del 0,2%. Si los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50.000 UF es de 0,2%. Si los ingresos brutos del giro del año anterior exceden de 50.000 UF es de 0,5%.
Registros	No llevan registros empresariales.

2.1.8. Formas de reorganizarse.

División (Art. 94)¹⁷: La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.

Tal es el caso de una sociedad que particiona su patrimonio en dos o más bloques, creando una nueva sociedad en la que subsisten los mismos miembros con los mismos porcentajes de participación. Esta acción no requiere efectuar término de giro pues la Matriz no se extingue por el mero nacimiento de una nueva, si se requiere efectuar el inicio de actividades de la sociedad naciente.



Producto de una división, la o las nuevas sociedades que se constituyen pueden ser:

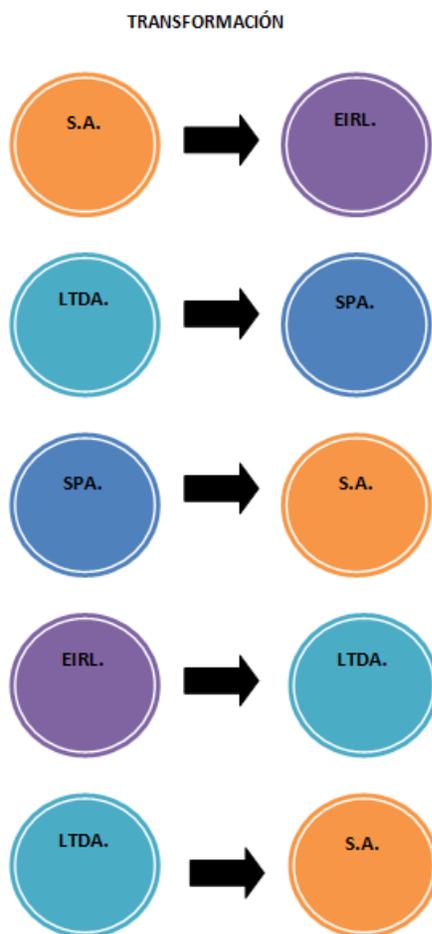
Homogénea: Si producto de la división de una sociedad, la o las nuevas sociedades que se constituyen son del mismo tipo social que la sociedad dividida.¹⁸

¹⁷ Ley 18046 de Sociedades Anónimas, Título IX

¹⁸ Parte II N° 2 inciso segundo, oficio 3422 del 29 de diciembre del 2016

Heterogénea: Si producto de la división de una sociedad, la o las nuevas sociedades que se constituyen difieren en cuanto al tipo social de la sociedad dividida.¹⁹

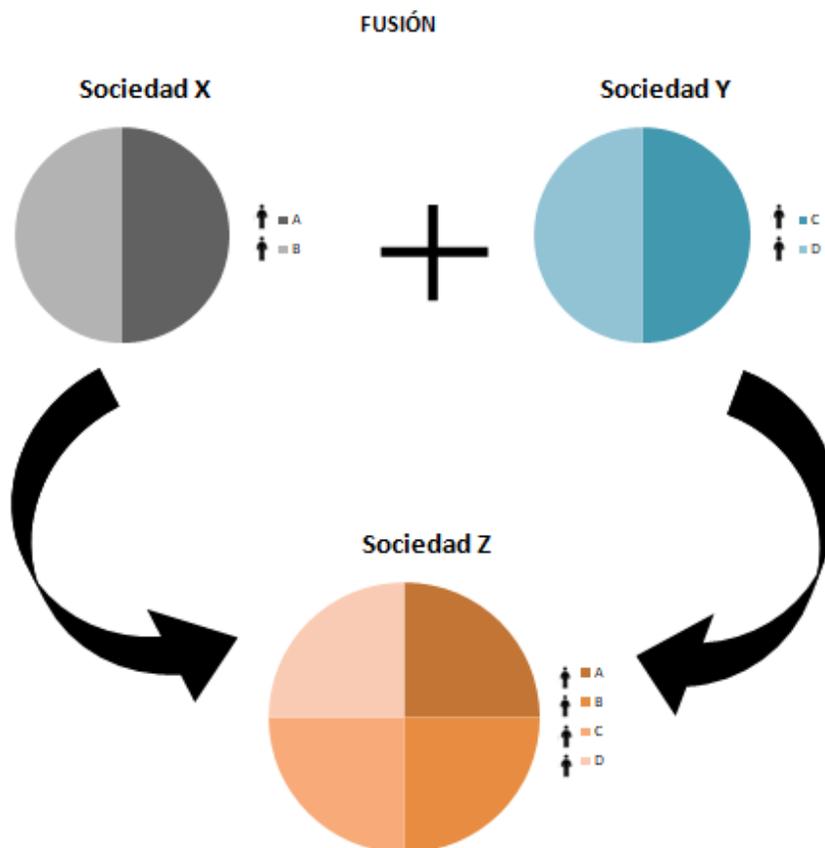
Transformación (Art. 96): La transformación es el cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica.



Esta sociedad adoptará entonces un tipo societario distinto, conservando su personalidad jurídica. En ella no se alteran sus derechos ni obligaciones y permanecen los elementos esenciales, por ejemplo: miembros, objeto social, capital, etc.

¹⁹ Parte II N° 2 inciso tercero, oficio 3422 del 29 de diciembre del 2016

Fusión (Art.99): La fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.



Tipos de Fusión:

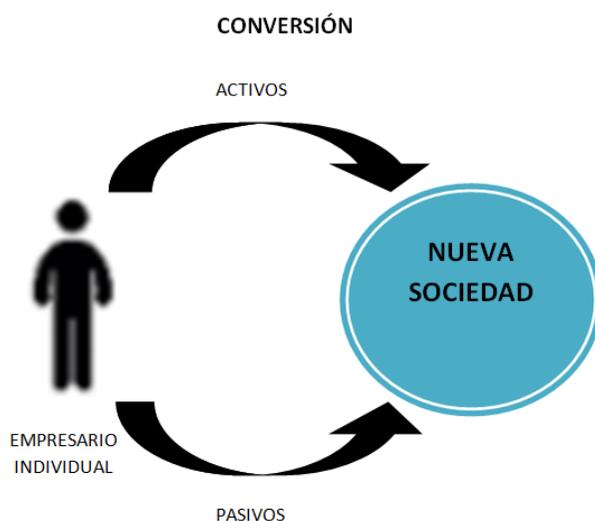
- a) Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven se aporta a una nueva sociedad que se constituye.

Este tipo de fusión se da en el contexto de la creación de una fusionante que absorberá a las fusionadas uniendo sus patrimonios. La nueva empresa, por ende, asume bienes, derechos y obligaciones.

- b) Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

Hay fusión por absorción o incorporación cuando la fusionante que interviene en este proceso, absorbe a las fusionadas y como consecuencia éstas últimas desaparecen asumiendo así la primera todos los bienes, derechos y obligaciones de las segundas quienes por efecto de la operación deben efectuar término de giro.

Conversión: Es el proceso a través del cual el empresario individual aporta todo su activo y pasivo a una sociedad en constitución y que se crea para estos efectos. En este caso, los activos y pasivos que se encontraban en el patrimonio del empresario individual pasan a formar parte del patrimonio de la sociedad que se crea al efecto, existiendo por tanto una enajenación de estos bienes²⁰.



2.1.9. Normas Antielusivas.

La ley 20.780 incorpora la Norma General Antielusiva la tiene como objetivo hacer frente a la elusión fiscal, estableciendo que los negocios sigan una ética donde no solo se ajuste en lo jurídico, sino que además se sustenten las operaciones en su fondo y forma, de esta manera lo que se busca es evitar la elusión lícita en planificaciones tributarias.

²⁰ Inciso segundo Artículo 69 de Código Tributario.

Esta Norma General Antielusiva a través de su artículo 10 de la ley 20.780 incorpora los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 100 bis y 160 bis del Código Tributario, los conceptos sobre los cuales se aplica. Esta cláusula está presente en la gran mayoría de los países pertenecientes a la OCDE., se trata de una herramienta que tiene por objeto perseguir maniobras que abusan de la ley o se basan en simulaciones para eludir el pago de impuestos.

Estas normas se pueden clasificar en 2 grupos:

1. Normas antielusiva General

La norma antielusiva general fue redactada para destinatarios indefinidos y fueron creadas para regular casos no identificados. Se encuentra incorporada en la nueva redacción del Art. 4° del Código Tributario que a continuación se presenta.

Artículo 4.- Las normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1°, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.

Artículo 4° bis. - Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos impositivos en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.

Artículo 4° ter. - Los hechos impositivos contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o diferida el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

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

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos impositivos establecidos en la ley.

Artículo 4° quáter. - Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

Artículo 4° quinquies. - La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará este último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.

Podemos indicar que la presunción de buena fe genera un equilibrio entre el contribuyente y el Servicios de Impuestos Internos donde a este último se le establece la carga de la prueba, esto debido a que este principio indica que los negocios jurídicos celebrado por lo contribuyentes no buscan necesariamente eludir impuestos, actuando honradamente y conforme al Derecho.

2. Normas Antielusivas Especiales.

Como se indica, obedecen a situaciones o destinatarios especiales. En este grupo encontramos:

- a) Dotar al SII de mayores facultades para efectuar la tasación.
 1. Facultad de Tasación del SII cuando el precio o valor asignado a una especie mueble corporal o incorporal, o servicio prestado, sea notoriamente inferior al corriente en plaza o a los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza (artículo 64 del Código Tributario).
 2. Facultad de Tasación del SII cuando el valor de enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfieran a un contribuyente obligado a

llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial o corriente en plaza (artículo 17 N° 8 LIR).

- b) Tributación de los gastos rechazados, incluidas las modificaciones de la Ley 21.210. El inciso primero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta grava con impuesto único de 40% a las partidas del N°1 del artículo 33 de este mismo cuerpo legal, que correspondan a “retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo y que beneficien directa o directamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, o bien, en aquellos casos en que contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso”.²¹

El inciso segundo del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta nos indica que no se afectarán con el impuesto de 40% ni con el 10%, por lo tanto será un agregado en la Renta Líquida Imponible, aquí encontramos: (i) gastos Anticipados; (ii) impuesto de primera categoría, impuesto único de esta misma ley, el impuesto del artículo 38 bis e impuestos territoriales, todos pagados; (iii) multas, intereses y reajustes fiscales; (iv) patentes mineras; (v) gastos efectuados por Corporaciones y Fundaciones Chilenas.²²

El inciso tercero del Artículo 21 nos indica que los contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional deberán incrementar en un 10% cuando:

- i. Las partidas del N°1 del Artículo 33, que correspondan a retiros de especies o cantidades de desembolsos efectivos de dineros y que sean atribuibles al propietario, socios, accionista o comunero.

²¹ Literal i, Artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.

²² Agregado por la letra d), N° 11 Artículo 2 de la Ley 21.210.

- ii. Préstamos (encubierto) que la empresa efectúe a sus propietarios de IGC o Adicional, en la medida que el SII determine de manera fundada que constituye un retiro, remesa o distribución encubierta.
- iii. Retiro presunto, el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título o sin título, que no sea necesario para producir renta, de los bienes del activo de la empresa. (10% valor del bien, 20% automóviles, y station wagon y similares, 11% avalúo fiscal).
- iv. Bienes entregados en garantía y ejecutados a favor de los propietarios.

La ley modifica el artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Renta, incluyendo la letra c) que indica:

“c) Los contribuyentes acogidos al artículo 14 letra D), de acuerdo a las reglas señaladas en el número 3 de dicho artículo. No obstante llevar contabilidad simplificada a estos contribuyentes les aplicará lo establecido en el artículo 21, lo que excluye a los contribuyentes del número 8 de la referida letra D) del artículo 14.”

- c) La modificación que se le incorpora al concepto de Ventas en el Art. 2° inc. 1 en la ley de IVA.

Se entenderá por “venta”, toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles construidos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta. Los terrenos no se encontrarán afectos al impuesto establecido en esta ley.

Con esta designación el legislador cierra el cerco limitando de forma importante cualquier posible vacío que pudiera llevar a una “interpretación” diferente a la que se le otorga según la ley.

d) Necesidad del gasto.

Al 31 de diciembre de 2019, el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta establecía como requisitos de gastos necesarios los siguientes requisitos:

- i. Inevitables (relacionado con el giro, criterio Servicio de Impuestos Internos).
- ii. Corresponda al período.
- iii. Acreditado fehacientemente.
- iv. Que se encuentre pagado o adeudado.
- v. No se haya rebajado como costo según Art.30 L.I.R.

La ley 21.210, establece en el artículo octavo transitorio, que las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta contenidas en el artículo 2° de la ley citada, entrarán en vigencia a contar del 1 de enero de 2020.

El nuevo concepto de gasto necesario para producir la renta desde el 01 de enero del 2020 estable como requisitos lo siguiente:

- i. Aptitud de generar renta.
- ii. En el mismo o futuros ejercicios.
- iii. Se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.
- iv. Que no se hayan rebajado como costo según Art.30 L.I.R.
- v. Que se encuentren pagado o adeudado.
- vi. Acreditado fehacientemente.

Aquellos gastos que incumplan con lo indicado en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta no serán aceptados, debiendo agregarse en la determinación de la base imponible como indica el artículo 33 de este mismo cuerpo legal, calificando en algunos casos como gastos rechazados del artículo 21 de esta ley.

e) Justificación de inversiones.

Si existen brechas entre los gastos, inversiones y desembolsos realizados por un contribuyente y sus declaraciones, la ley presume rentas que no han pagado sus impuestos, lo que exige probar el origen de dichos fondos según los artículos 70 y 71 de La Ley de Impuesto a la Renta.

En base a lo que indica el artículo 70 de La Ley de Impuesto a la Renta, la persona no puede probar lo fondos, “se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría según el N° 3° del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 2° del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente”.²³

f) Normativa de exceso de endeudamiento.

La reforma tributaria de 2014 modificó estas reglas, creando el nuevo artículo 41F de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual entró en vigencia el año comercial 2015.

Estas reglas se enfocan en la entidad chilena, estableciendo comparaciones entre la deuda y el patrimonio tributario de la sociedad. Si la proporción se sobrepasa (sobrendeudamientos), se gatilla un impuesto especial por el exceso, el cual pagará un impuesto único de tasa de un 35% anual, que grava los créditos extranjeros cuando:

1. Correspondan a ciertos conceptos enunciados en la ley;
 - i. Intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, incluyendo los que correspondan a reembolsos, recargos de gastos incurridos por el acreedor o entidad relacionada en beneficio directo o indirecto de otras empresas relacionadas que afectes los resultados del contribuyente domiciliado, residente o constituido en Chile.

²³ Inciso segundo Artículo 70, Ley de Impuesto a la Renta.

- ii. En virtud de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones.
- 2. Correspondan a un exceso de endeudamiento y;
- 3. Se hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición durante el ejercicio respectivo en beneficio de entidades relacionadas extranjeras.

El Sujeto pasivo: el contribuyente domiciliado, residente o constituido en Chile.

g) Precios de Transferencia.

Los precios de transferencia presentan riesgos cuando de los resultados total es de operaciones dentro de un grupo multinacional, los resultados negativos del conjunto de operaciones entre partes relacionadas queda computado en la potestad del sistema tributario de un determinado país, y los resultados positivos en el sistema tributario de otro país, por esta razón el artículo 41 E permite “impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado”.²⁴

Se debe presentar la DJ 1907, la no presentación de esta declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales. Con todo, dicha multa no puede exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente o el 5% de su capital efectivo.²⁵

²⁴ Inciso primero Artículo 41 Ley de Impuesto a la Renta.

²⁵ Página 11, Circular del 14 de Junio del 2013.

Si la declaración presentada fuere maliciosamente falsa, se sancionará al contribuyente con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.²⁶

h) Retiros desproporcionados

Se incorpora facultad del Servicios de Impuestos Internos para revisar las razones que motivaron un retiro o distribución de utilidades en desproporción a la participación en el capital. En caso de no existir justificación, el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar a la empresa un impuesto único de 40% (inciso primero artículo 21 Ley Impuesto Renta), sobre el exceso en la distribución o retiro.²⁷

En el caso en que el retiro desproporcionado sea imputado a utilidades que pagaron el impuesto sustitutivo al FUT, el impuesto único sobre el exceso en la distribución es de tasa 25%.²⁸

²⁶ Inciso primero, del numero 4 del Artículo 97 de Código Tributario.

²⁷ Inciso segundo N° 9, letra A) del Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta

²⁸ Artículo 39 Transitorio Ley 21.210.

CAPITULO 3

3. LA DIVISIÓN DE SOCIEDADES

La división es un tipo de reorganización empresarial, entendiéndose que la división de sociedades consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades que se constituyen para el efecto, cabe señalar que se reconoce la existencia de dos tipos, la división homogénea que son aquellas en que tanto la sociedad que se divide como la o las que nacen ostentan el mismo tipo jurídico, mientras que en las heterogéneas una o más de las sociedades que nacen tienen un tipo jurídico distinto a la entidad dividida.²⁹

A nivel de ley solo reconoce expresamente la escisión parcial, por creación, homogénea. Entre la escisión y la división hay una relación de especie a género, es decir, la división es un tipo de escisión, cuyo principal efecto jurídico según el artículo 94 de la Ley N° 18.046 de 1981, define el concepto de división el cual propone lo siguiente:

“Artículo 94 La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndoles a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.”

De acuerdo con lo citado, la distribución del patrimonio de la sociedad objeto de la división es entre sí y una o más sociedades anónimas, descartando la posibilidad de un traspaso total del patrimonio de la sociedad escindida.

²⁹Oficio N° 3422, 29 de diciembre de 2016

Asimismo, es importante mencionar que el concepto de división antes enunciado no solamente es para las sociedades anónimas, sino que también es plenamente aplicable a las sociedades de personas³⁰, conforme a la jurisprudencia administrativa emitida por el Servicio de Impuesto Internos, puesto que en Chile impera el principio de autonomía de la voluntad, en cual los particulares pueden realizar válidamente todos aquellos actos que no estén prohibidos por la ley, con tal que no se opongan al orden público, a la moral y a las buenas costumbres.

3.1. Naturaleza jurídica.

La división es un acto jurídico unilateral y corporativo, de carácter complejo, compuesto de diversos actos jurídicos interligados, esto porque es al tomar la decisión de dividir la sociedad se realiza a través de una junta de accionistas, en su calidad de órgano deliberante y representativo de la voluntad de la sociedad, debe determinar, entre otras cosas, la escisión del patrimonio, su distribución a una o más sociedades como un todo y en un solo acto, la disminución del capital o la disolución de la sociedad según sea el caso, la creación de una o más sociedades y la aprobación de sus estatutos, la incorporación de los accionistas en las sociedades asignatarias del patrimonio, el canje de las acciones, etcétera.

3.2. Normas que regulan la división de sociedades.

Respecto de las sociedades anónimas, como se ha señalado anteriormente, la ley N°18.046 en su artículo 94 señala que la división de una sociedad anónima consiste en, la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.

³⁰Oficio N° 2407, del 01 de junio de 1999.

El artículo 95 del mismo texto legal, establece que este tipo de división “[...]debe acordarse en junta general extraordinaria de accionistas en la que deberán aprobarse las siguientes materias:

La disminución del capital social y la distribución del patrimonio de la sociedad entre ésta y la nueva o nuevas sociedades que se crean;

La aprobación de los estatutos de la o de las nuevas sociedades a constituirse, los que podrán ser diferentes a los de la sociedad que se divide, en todas aquellas materias que se indiquen en la convocatoria. Esta aprobación incorpora de pleno derecho a todos los accionistas de la sociedad dividida en la o las nuevas sociedades que se formen”.

Conforme a lo anterior, se debe señalar que el acta de la Junta Extraordinaria de Accionistas que acuerda la división debe ser reducida a escritura pública en el caso de las sociedades anónimas. Estas escrituras deben publicarse en el Diario Oficial e inscribirse en el Registro de Comercio, dentro del plazo de 60 días contados desde la fecha de la escritura.

Otras disposiciones a considerar de la ley 18.046 sobre división son las siguientes:

- i. El número 2 del artículo 57 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, que señala que la división es materia de junta extraordinaria de accionistas;
- ii. El número 1 del artículo 67 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, que dispone que la división requiere ser aprobada por 2/3 de las acciones emitidas con derecho a voto;
- iii. El artículo 88 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, que señala la prohibición de tener participaciones recíprocas entre filial y matriz en virtud del acto de división; y
- iv. El artículo 100 de la Ley sobre Sociedades Anónimas, que indica que ningún accionista, a menos que consienta en ello, podrá perder la calidad de tal con motivo de una división.

En relación a las Sociedades de Personas, el Servicio de Impuestos Internos mediante el Oficio N°633 de fecha 15 de febrero de 1993³¹, atendiendo a la naturaleza jurídica de las sociedades de personas y las atribuciones de sus socios, no existe impedimento desde el punto de vista tributario, para que estas sociedades pudieran realizar su división, en los mismos términos en que una sociedad anónima se divide, esto es, en forma tal que a los socios en la nueva sociedad les correspondan los mismos derechos y participaciones que tienen en el capital de la sociedad que se divide. Respecto de las E.I.R.L., cabe señalar que la Ley N° 19.857, a través de su artículo 18, al hacerle aplicables a las E.I.R.L. las mismas disposiciones legales y tributarias que rigen a las sociedades de responsabilidad limitada, a tales entes jurídicos atribuye los mismos efectos legales y tributarios que rigen cuando se fusiona, se divide o se reorganice de otra forma en una sociedad de personas, rigiéndose en la especie todas las instrucciones emitidas por el Servicio de Impuestos Internos sobre la materia.

Finalmente, en cuanto a las Sociedades por Acciones (Spa), cabe señalar que de conformidad con el artículo 424 del Código de Comercio, la sociedad por acciones es una persona jurídica creada por una o más personas mediante un acto de constitución perfeccionado de acuerdo con los preceptos siguientes de ese cuerpo legal, cuya participación en el capital es representada por acciones. Asimismo, esa norma agrega que la sociedad tendrá un estatuto social en el cual se establecerán los derechos y obligaciones de los accionistas, el régimen de su administración y los demás pactos que, salvo por lo dispuesto por el propio Código de Comercio, podrán ser establecidos libremente. En silencio del estatuto social y de las disposiciones del mismo cuerpo legal, la sociedad se regirá supletoriamente y sólo en aquello que no se contraponga con su naturaleza, por las normas aplicables a las sociedades anónimas cerradas, conforme a lo expuesto, es perfectamente posible que una sociedad por acciones sea objeto de división, aplicando en tal caso las normas que sobre el particular contempla la Ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas, en su artículo 94, además, es aplicable lo dispuesto en el artículo 95 del mismo texto legal, señalado anteriormente en los párrafos referentes a las sociedades anónimas.

³¹ N°1 letra c) del artículo 14 de Ley de Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

3.3. Tipos de división de sociedades.

Doctrinariamente la división de sociedades se puede clasificar, atendiendo a si la sociedad dividida traspasa la totalidad de su patrimonio o una cuota de él.

De esto se distinguen dos tipos:

3.3.1. División Parcial.

Es aquella modalidad que deja subsistente la sociedad que se divide y se produce cuando una sociedad sin ser disuelta, entrega parte de su patrimonio en una o más partes independientes a otra que ya existe, donde la sociedad dividida sufre una reducción de su patrimonio.

- En el caso de las sociedades que continúan:
 - ✓ Mantiene personalidad Jurídica.
 - ✓ No debe presentar Terminó de Giro
 - ✓ Solicitar disminución de Capital ante el SII
 - ✓ Informar al SII
 - ✓ Modificar y Actualizar información ante el SII
 - ✓ Presentar escritura pública de la división

- Mientras que en el caso de las sociedades que nacen debe presentar
 - ✓ Personalidad Jurídica distinta e independiente
 - ✓ Realizar Inicio de Actividades
 - ✓ Presentar ante SII:
 - Escritura notarial de constitución.
 - Publicación en el Diario Oficial
 - Inscripción en el Conservador
 - Acreditar domicilio
 - Proceder documentos y libros electrónicos.

3.3.2. División por Absorción.

Se caracteriza en que la o las sociedades que se apropian de la parte dividida, se encuentran constituidas a la fecha de la división, de modo que el traspaso de patrimonio se realiza a un ente estructurado que desarrolla una actividad determinada³². En Chile este tipo de escisión no existe.

3.4. Normativa sobre la tasación en la división de sociedades.

El inciso 3° del artículo 64 del Código Tributario, otorga al SII la facultad de tasar ciertas operaciones, sin embargo, conforme a las normas del inciso 4° del mismo artículo, “No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante”.

En base a lo anterior podemos indicar que esta facultad de tasación no aplica ante divisiones que se enmarquen en el inciso 4° del artículo 64 del Código Tributario. Sin embargo el SII, al ser consultado respecto a la división de una sociedad, en la que quedará radicado el usufructo de un bien raíz por cinco años en la sociedad continuadora, adjudicándose la nuda propiedad a la sociedad que surja de la división, señaló que esto “será procedente solamente si los valores asignados corresponden a los corrientes en plaza o a los que normalmente se cobran en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en las que se realiza la operación, de conformidad al artículo 64 inciso 3° del Código Tributario. De lo contrario, este Servicio podrá hacer uso de la facultad de tasar contenida en el artículo recién citado.”³³

³² Libro “Fusión, transformación y división de Sociedades Anónimas, efectos tributarios” Ricardo Hernández A. editorial Congreso febrero 2000.

³³ Oficio N° 1.482, del 29 de marzo de 2004

Ante esta situación podemos lo mencionado por el profesor Octavio Canales Tapia que no indica “Los argumentos utilizados por el SII para concluir lo anterior, fueron que, en el caso que resultara jurídicamente procedente al momento de realizar el acto de la división, constituir un usufructo en los términos que ya fueron indicados, no se inhibiría de tasar esta operación, porque al momento de la escisión de la sociedad, el activo registrado a un determinado costo tributario era un bien raíz, esencialmente corporal, y no un derecho real de nuda propiedad separado del derecho de usufructo de dicho bien, con lo cual, es necesario concluir que para que sea aplicado en la especie el inciso 4° del artículo 64 del Código Tributario, al acto de división de empresas, la asignación de los activos y pasivos debe ser a sus valores tributarios, además de ser los mismos que forman parte del patrimonio de la sociedad a dividir”³⁴.

3.5. Efectos de la división

Los efectos de la división no se señalan expresamente en nuestra legislación, por lo cual ellos se van a deducir de las consecuencias doctrinales y prácticas que producen. Es importante señalar que la ley sólo contempla una modalidad de división, la cual es la división de una sociedad en dos o más entre las cuales se hace la distribución del patrimonio de la sociedad original. Los efectos son los siguientes:

3.5.1. Disminución de capital de la sociedad que se divide.

La disminución de capital de la sociedad que se divide es un efecto de la esencia del acto de división, en tanto, el producto de esta disminución constituye el capital de la o las sociedades nacientes.³⁵

³⁴ Página 131 Revista de Estudios Tributarios N° 4 del 2011

³⁵ A nivel de derecho comparado, la disminución de capital no sería un elemento de la esencia de cierto tipo de escisiones, en tanto la sociedad escindida podría traspasar únicamente activos y pasivos sin necesidad de reducir su capital ni patrimonio. En Alemania la *Umwandlungsgesetz* reconoce esta hipótesis y la denomina segregación (*Ausgliederung*). En virtud de esta institución, una entidad puede segregar parte de sus activos para asignarlos a una entidad nueva (creación) o una ya existente (absorción). Sin embargo, a diferencia de la división regulada en nuestro país, en ambos casos la entidad escindida asigna sus activos a cambio de participaciones en

En ese sentido nuestra normativa consagra como principio el que las partes que resulten del proceso de división han de ser iguales al todo que se divide (sociedad dividida).³⁶

Este efecto propio de la división tiene relevancia en materia tributaria, tanto a nivel del cumplimiento de obligaciones tributarias principales y accesorias.

3.5.2. Distribución de activos, pasivos y patrimonio en la sociedad dividida.

Las cuentas patrimoniales de la sociedad que se divide se deben asignar entre las sociedades resultantes de la división, en la misma proporción en que se asigna el activo y pasivo de la sociedad dividida, y que dicha distribución debe realizarse en base al Capital Propio Tributario, el cual forma parte del registro RAI o previa autorización del Servicios de Impuesto Internos se podrá utilizar el patrimonio financiero.³⁷

En un proceso de división social, el costo tributario de las acciones o derechos de la sociedad dividida se debe distribuir entre ésta y la(s) nueva(s) sociedad(es) que nace(n) producto de la división, en la misma proporción en que se distribuye el patrimonio contable-financiero de la sociedad.

3.5.3. Situación de la depreciación de los bienes del activo fijo.

La división no implica una transferencia de bienes, razón por la cual, los activos y pasivos que se asignan a la o las nuevas sociedades mantendrán la misma situación tributaria que tenían antes de la división. En este contexto, los bienes del activo seguirán teniendo la calidad de nuevos y, en tal sentido, podrán seguir depreciando aceleradamente. El Servicio de Impuestos Internos ha señalado que la nueva sociedad que se constituye con ocasión de la

las entidades receptoras, produciéndose en definitiva un cambio de activo por activo en la entidad escindida.

³⁶MARDONES, M. 2014. Op Cit. 307p.

³⁷ Inciso segundo y tercero, letra a) N° 1 del Artículo 14 letra C)

división ha sido dueña de los bienes que pasan a integrar su patrimonio desde el momento en que los mismos fueron adquiridos por la sociedad dividida, y, en consecuencia, no hay obstáculo que impida considerarlos nuevos a su respecto para seguir depreciándolos aceleradamente³⁸.

3.5.4. División de sociedades con patrimonio negativo.

En la definición de división de sociedades del artículo 94 de la Ley de Sociedades Anónimas N°18.046 expresado en el Capítulo 3, Naturaleza jurídica de la presente tesina, se hace referencia al patrimonio, el cual es interpretado por el Servicio de Impuestos Internos como el patrimonio contable o tributario, es decir activos menos pasivos exigibles, cabe destacar la autoridad fiscal ha sostenido que resulta impracticable la división con patrimonio negativo. Se debe tener en consideración que la división de sociedades es la creación de una o más sociedades nuevas, que nacen de la división del patrimonio de la sociedad a reorganizar, por lo que, no es posible una asignación de capital negativo a estas nuevas entidades. Sería practicable la división de una sociedad con patrimonio negativo en el único caso en que socios y/o accionistas, acordaran entregar a estas nuevas entidades más activo que pasivo. Esto podría afectar a las sociedades o personas con quienes la sociedad dividida mantenía deuda; son estos quienes pueden acusar a la sociedad que decidió reorganizarse de mala fe o con dolo, solicitando la anulación de tal reorganización.

³⁸Oficio N° 677, del 2 de abril de 1997

CAPITULO 4:

4. IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE LA DIVISIÓN PARA LAS SOCIEDADES DIVIDAS Y LAS CREADAS

4.1. Efectos tributarios frente al Código Tributario

En el presente capítulo analizaremos una serie de hechos que generan implicancias tributarias para los diferentes sujetos que son parte de una división de sociedades contemplando los actos y formalidades que debe cumplir el contribuyente de acuerdo con la normativa tributaria vigente:

El artículo 95 de la ley 18.046 sobre sociedades anónimas establece una de las principales formalidades en un proceso de división de sociedades, como consecuencia de esto se deberá:

- Declarar una disminución de capital de la sociedad que se divide entre la empresa madre y las sociedades que nacen en consecuencia del proceso reorganizacional. Por consecuencia se producirá la distribución del patrimonio de la sociedad madre y la nueva o las nuevas sociedades que se crean.
- Establecer los nuevos estatutos de la o las sociedades nacientes del proceso de división.
- Se producirá la incorporación (de pleno derecho) de los accionistas de la sociedad dividida a la o las sociedades que nacen con el mismo porcentaje de participación en el capital de la empresa madre.

Las mencionadas modificaciones y las creaciones de nuevas sociedades se probarán por escritura pública inscrita y publicada de acuerdo a lo establecido en el artículo 5º: “Un extracto de la escritura social, autorizado por el notario respectivo, deberá inscribirse en el Registro de Comercio correspondiente al domicilio de la sociedad y publicarse por una sola

vez en el Diario Oficial. La inscripción y publicación deberán efectuarse dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha de la escritura social”

Tal como se mencionó en el capítulo anterior la ley 18.046 sobre Sociedades anónimas indica que una división no es un acto exclusivo de este tipo de sociedades y es plenamente aplicable a las sociedades de personas ya que se utiliza el vocablo genérico “sociedades”.

En el caso particular de sociedades de personas los socios deben:

- i. Aprobar la disminución del capital social.
- ii. Determinar la manera en que se distribuirá el patrimonio entre la Sociedad que se divide y la o las nuevas sociedades que se creen.
- iii. Aprobar los estatutos de las nuevas sociedades.

Todos estos acuerdos deben incorporarse a la escritura pública³⁹ y un extracto de ella debe inscribirse en el Registro el Comercio correspondiente al domicilio de la sociedad y publicarse en el diario oficial dentro del plazo de 60 días contados desde su otorgamiento.

Procedimientos y documentación exigida

El proceso de división de una sociedad se deberá Informar expresamente en la unidad del Servicio de Impuestos Internos que corresponda a la jurisdicción del domicilio del contribuyente:

Procedimiento de modificación para la sociedad que se divide y permanece:

Es Importante mencionar que, hasta el 31 de diciembre del 2019 es decir antes de las modificaciones introducidas por la ley 21.210 de modernización tributaria el procedimiento para informar los cambios de la sociedad dividida eran los siguientes:

³⁹ La fecha deber ser la misma que la de la división o dejar un cláusula que indique lo anterior.

- i. Los contribuyentes debían poner en conocimiento de la Oficina del Servicio de Impuestos Internos que corresponda, las modificaciones de los datos y antecedentes contenidos en el formulario de aviso de inicio de actividades.
- ii. Debía presentar el Formulario N° 3239 de Modificación y Actualización de la Información, mediante la cual se solicitaba la autorización del SII para disminuir el capital de la sociedad y se informan las modificaciones.
- iii. Presentar copia de la escritura pública autorizada, publicada e inscrita, correspondiente a la división.

Con la ley 21.210 de modernización y la importancia que juegan hoy los medios digitales, dichos trámites se han simplificado, dando paso a la inclusión de la tecnología habilitando una carpeta tributaria electrónica para los contribuyentes, permitiendo hacer todos estos trámites de manera digital sin la necesidad de hacerlos de manera presencial, por lo tanto, a partir del 01 de enero del año 2020 los contribuyentes deben:

- i. Poner en conocimiento del Servicio de Impuestos Internos las modificaciones de los datos y antecedentes directamente en la plataforma digital.
- ii. Debe llenar el Formulario digital de Modificación y Actualización de la Información, mediante la cual se informa al SII la disminución del capital de la sociedad y se informan las modificaciones.
- iii. Subir a la plataforma una copia de la escritura pública autorizada, publicada e inscrita, correspondiente a la división.

4.1.1. Procedimiento de inicio de actividades y modificaciones.

La sociedad que se crea debe realizar el respectivo inicio de actividades basándose en lo indicado en el inciso primero y tercero del artículo 68 del Código Tributario, el cual nos indica:

“Las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categorías a que se refieren los números 1°, letra a), 3°, 4° y 5° de los

artículos 20, contribuyentes del artículo 34 que sean propietarios o usufructuarios y exploten bienes raíces agrícolas, 42 N° 2° y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación. [...]

[...] Para los efectos de este artículo, se entenderá que se inician actividades cuando se efectúe cualquier acto u operación que constituya elemento necesario para la determinación de los impuestos periódicos que afecten a la actividad que se desarrollará, o que generen los referidos impuestos.” (Énfasis añadido).

Se debe tener presente que con la ley 21.210 también modificó el inciso cuarto y creo el sexto en estudio indicando lo siguiente:

“La declaración inicial se hará en una carpeta tributaria electrónica que el Servicio habilitará para cada contribuyente que incluirá un formulario con todos los campos requeridos para el enrolamiento del contribuyente en cada uno de los registros en que deba inscribirse. Junto con completar el formulario indicado precedentemente, el contribuyente que realiza la declaración inicial deberá adjuntar en la carpeta tributaria electrónica los antecedentes relacionados con el inicio de actividades. [...]

[...] De la misma forma indicada en el inciso precedente, con iguales fines y en el mismo plazo, los contribuyentes deberán comunicar al Servicio las modificaciones de representantes legales o convencionales con poderes generales de administración; modificaciones de capital, acuerdos de participación en las utilidades distinta a la participación en el capital social y series de acciones que otorguen derechos para el pago preferente de dividendos; modificación de los socios, accionistas o comuneros; fusiones, incluyendo aquella que se produce por la reunión de la totalidad de la participación de una sociedad; divisiones; y, transformaciones o conversión de un empresario individual en una sociedad.” (Énfasis añadido).

Procedimiento inicio de actividades para la o las sociedades que se crean

- i. Obtención de Rut mediante el Formulario N° 4415.
- ii. Presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación, adjuntando:
 - Escritura notarial de constitución.
 - Publicación en el Diario Oficial
 - Inscripción en el Conservador
 - Acreditar domicilio
- iii. Proceder al timbraje de documentos y libros.

Se entenderá que se inician actividades la o las nuevas sociedades cuando se efectúe cualquier acto u operación que constituya elemento necesario para la determinación de los impuestos periódicos que afecten a la actividad que se desarrollará, o que generen los referidos impuestos.

A partir del 01 de junio del 2020 el proceso de inicio de actividades se efectúa en una declaración inicial en una Carpeta Tributaria Electrónica habilitada por Servicio de Impuestos Internos en su portal⁴⁰, en ella se procede a completar un formulario único con campos de enrolamiento solicitados y se adjuntan todos los antecedentes que respalden este trámite, tener en cuenta que en el caso de la sociedad que se crea por una división el servicio ha creado un lugar específico para hacerlo tal como se muestra en la imagen a continuación.

The screenshot shows the Sii website interface for the 'Inscripción y obtención de N° de RUT' process. The page is titled 'Inscripción y obtención de N° de RUT' and asks the user to 'Seleccione el tipo de contribuyente que obtendrá RUT:'. The options are: 'Persona Jurídica Comercial' (with sub-options: 'Nueva sociedad publicada en Diario Oficial', 'Sociedad creada por reorganización empresarial', and 'Otras empresas/sociedades formalizadas'), 'Organización sin fines de lucro', and 'Entidad sin Personalidad Jurídica'. A tooltip is visible over the 'Sociedad creada por reorganización empresarial' option, stating: 'Sociedades que nacen de la reorganización de sociedades existentes previamente (fusión, división, conversión)'.

⁴⁰www.sii.cl

Se debe tener en consideración que el no realizar los procedimientos indicados anteriormente son sancionados con una infracción administrativa la que está tipificado en el número 1 del artículo 97 del Código Tributario, y por tanto corresponde el pago de una multa que puede ir desde 1 Unidad Tributaria Mensual a 1 Unidad Tributaria Anual.⁴¹

4.1.2. Disminución de capital.

Como consecuencia del acto de división societaria la disminución de capital hasta el 31 de diciembre del 2019 comprendía una obligación administrativa que era esencial de estos tipos de reorganizaciones ya que, en efecto, producto de este acto nacía el patrimonio de una o más sociedades nuevas producto de la distribución del patrimonio de la sociedad madre tal como lo dispone el artículo 94 de la ley 18.046.

En respecto lo anteriormente descrito el inciso cuarto del artículo 69 del código tributario disponía:

“No podrá efectuarse disminución de capital en las sociedades sin Autorización previa del Servicio. También se deberá dar este aviso en el caso de las disminuciones de capital o cuotas de fondos de inversión o en general patrimonios de afectación.”

Este acto administrativo no producía la ineficiencia de la división, tal como dispone el artículo 108 del Código Tributario⁴², pero si generaba como consecuencia una sanción en base al artículo 109 de este mismo cuerpo legal correspondiente a una multa desde el 1% al 100% de una Unidad Tributaria Anual.

⁴¹Número 1 del artículo 97 del Código Tributario: “1° *El retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripciones en roles o registros obligatorios, que no constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual. [...]*”

⁴²Artículo 108 del Código Tributario: “Las infracciones a las obligaciones tributarias no producirán nulidad de los actos o contratos en que ellas incidan, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda, de conformidad a la ley, a los contribuyentes, ministros de fe o funcionarios por el pago de los impuestos, intereses y sanciones que procedan”.

A partir del 01 de enero del año 2020, todo acto informativo se hará a través de la carpeta tributaria electrónica a la que tiene acceso cada contribuyente en el portal del Servicio de Impuestos Internos y según lo establecido en el código tributario artículo 68, inciso quinto:

“Los contribuyentes deberán comunicar al Servicio, a través de la carpeta tributaria electrónica, cualquier modificación a la información contenida en el formulario de inicio de actividades dentro del plazo de dos meses contados desde que se efectúe la modificación respectiva o, si fuera procedente, desde la fecha de la inscripción respectiva en el Registro de Comercio correspondiente, adjuntando en la carpeta tributaria electrónica los antecedentes que dan cuenta de la modificación. La carpeta tributaria electrónica contendrá un formulario con los campos requeridos para la actualización de los registros. Conforme lo anterior, el contribuyente cumplirá con todas las obligaciones de actualización de información que le correspondan, sin necesidad de otros trámites, debiendo el Servicio actualizar todos los registros que correspondan e incorporar los antecedentes a la referida carpeta.

4.1.3. Facultad de tasación.

Establecida en el Artículo 64 del Código Tributario, la tasación es una de las facultades más importantes del SII para comprobar la veracidad de los precios o valores que sirvan de base o sean elementos para determinar un impuesto. Sin embargo, para el caso particular de la división se establece en el inciso 4° del mismo artículo: “No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades”, excluyendo tácitamente este tipo de reorganización empresarial pero adicionalmente para ello se establece un requisito muy importante a tener en consideración y establece: “siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportarte”.

La base que sustenta la interpretación de la autoridad para quedar inhabilitado de tasar este tipo de reorganización empresarial de acuerdo a lo mencionado en la circular 68 de 1996 es que: “la distribución que se hace del patrimonio de la sociedad que se divide corresponde a

la asignación de cuotas de una universalidad jurídica y, consecuentemente, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que se trata de una especificación de derechos preexistentes los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente.

En consecuencia, el traspaso de los bienes que se efectúen con motivo de la división de una sociedad no constituye propiamente un aporte puesto que no hay una enajenación. Por lo tanto, en esta situación no es aplicable lo dispuesto en el Artículo 64 del Código Tributario.”⁴³

De la interpretación del SII, podemos deducir que la división se considera un acto meramente declarativo de derechos preexistentes en la sociedad madre y traspasado a las sociedades nacies a su mismo valor tributario, que no tiene como objeto generar un beneficio en la transferencia de los bienes que se traspasen o en los actos que se celebren.

4.2. Efectos tributarios frente a la Ley de la Renta.

4.2.1. Saldos acumulados en los registros de rentas empresariales.

Es importante mencionar que el decreto ley 824 sobre impuesto a la renta y las últimas modificaciones introducidas por la ley 21.210 del 24 de febrero del 2020 establece en su artículo 14 modificaciones a los regímenes tributarios a contar del 01-01-2020:

1. Régimen de la letra A) del artículo 14 para contribuyentes que determinan sus rentas efectivas según contabilidad completa.
2. Régimen de la letra B) del artículo 14 para contribuyentes que declaran sus rentas efectivas y que no las determinen según contabilidad completa.
3. Régimen Pro Pyme de tributación de los propietarios en base a retiros o distribuciones del N°3 letra D) del artículo 14o “Régimen Pro Pyme en base a retiros o distribuciones”.

⁴³Circular n° 68, del 28 de noviembre de 1996

4. Régimen opcional de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 o “Pro Pyme Transparente”.

Sin perjuicio de la creación de estos regímenes en el artículo 14 de la LIR, se mantiene el régimen renta presunta establecido en el artículo 34 de la misma Ley, y aquellos regímenes simplificados contenidos en la LIR.

Según lo establecido en el artículo 14 letra A) N°2 Las empresas sujetas a las disposiciones de esta letra deberán confeccionar al término de cada ejercicio los registros tributarios, donde deberán efectuar y mantener el control de las rentas, refiriéndose a RAI, DDAN, REX y SAC.

Al realizar una división debemos analizar los efectos relacionados con el régimen de tributación al que quedarán sujetas las empresas involucradas y el tratamiento tributario de las rentas o cantidades acumuladas en dichas entidades al momento de realizar esta reorganización empresarial.

Si bien hoy no existe una norma sobre armonización⁴⁴ de los regímenes de tributación, dentro de la cual se regule los efectos tributarios en cada régimen en un proceso de división, la letra a) del n° 1 de la letra C) del artículo 14, regula ciertos efectos derivados en este proceso de reorganización empresarial en que pueden verse involucradas las empresas sujetas al régimen de la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley de la Renta.

En este sentido, de acuerdo con la letra a) del N° 1 de la letra C) del artículo 14, en una división deberán confeccionarse a dicha fecha los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa que se divide; cuyos saldos, salvo el registro DDAN, se asignarán a cada una de las empresas que surgen de la división en proporción al capital propio tributario que les asigne. En cambio, el saldo del registro DDAN debe ser asignado en conjunto con los bienes físicos

⁴⁴ Números del 2,3 y 4 del Artículo 14 D vigentes hasta el 31.12.2019

del activo inmovilizado que dieron origen a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

Para poder realizar lo expresado en el párrafo anterior la empresa que se divide deberá determinar los saldos de los registros señalados como si fuera un cierre del ejercicio en la fecha de la división. Se debe tener en cuenta que los montos registrados deben incluir su reajuste en el caso del régimen general 14 A, esto no se aplicará en el caso del n° 3 de la letra D) del artículo 14 régimen Pro Pyme.

Es importante señalar que se deberá determinar también, el resultado tributario del período comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha en que materialmente ocurra ésta, para lo cual se va a determinar una pre-renta líquida imponible o base imponible, aplicando las normas contenidas en los artículos 29 al 33 en el caso de las empresas del régimen general y en el régimen Pro pyme aplicando el n° 3 de la letra D) del artículo 14 todos contenidos en la Ley de Impuesto a la Renta. Cabe señalar, que este resultado tendrá el carácter de provisorio, ya que sólo tiene por objeto distribuir proporcionalmente, entre la empresa o sociedad que se divide y las que se constituyen, el resultado tributario que forma parte del patrimonio dividido a esa fecha, el que solo será reconocido por las entidades involucradas, de manera definitiva, al término del año comercial respectivo, sumando al resultado determinado a la fecha de la división aquellos que se generen luego de dicha fecha. Si al determinar el resultado tributario provisorio a la fecha de la división se obtiene un valor negativo, es decir, una pérdida tributaria provisorio, ésta se radicará únicamente en la empresa o sociedad que se divide, sin que pueda ser distribuida proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división.

El saldo del registro RAI se debe determinar como si se tratara del cierre del ejercicio, se deberá reversar el remanente proveniente del ejercicio anterior, dado que éste será reemplazado por el saldo que se determine a la fecha de la división, considerando los valores del capital propio tributario, según corresponda, del capital aportado y de los remanentes que se hayan determinado en el registro REX, según sus valores a la fecha de división.

En el caso de la sociedad dividida la parte de las rentas o cantidades acumuladas en los registros, que correspondan a la sociedad dividida, constituirá el remanente a considerar a partir de la fecha de división. Por su parte, la proporción que corresponda a las empresas o sociedades que se crean, constituirá el saldo inicial de cada uno de los registros que deberán llevar éstas a partir de la fecha de división.

Respecto a la asignación esta es en la proporción del capital propio tributario (CPT) dividido o el patrimonio financiero (PF) rebajando dichas cantidades de los registros que la misma debe mantener.

El capital propio tributario que se indica en el párrafo anterior es el “capital efectivamente aportado el monto considerado en la determinación del registro RAI a la fecha de la división”⁴⁵.

Ahora existe la otra opción que es usar el patrimonio financiero para esta asignación, en este sentido es importante mencionar que se debe pedir autorización al Servicio de Impuestos Internos para efectos, tal como se hacía hasta el 31 de diciembre del 2016 previo a las modificaciones introducidas en la ley 20.956. Dicha solicitud se deberá efectuar con antelación a la división y la autoridad deberá resolver fundadamente la petición en el plazo de 15 días desde que la empresa pone a disposición del Servicio todos los antecedentes necesarios para resolver su presentación, tomando como consideración principal para efectos de su decisión, el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por su parte si las empresas que a la fecha de su división mantengan un saldo de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 pendientes de imputación, se mantendrán pendientes de tributación y se deberán asignar⁴⁶ en la misma proporción señalada, incluso cuando se encuentren sujetas al régimen del N° 3 de la letra D), del artículo 14. Además, si la entidad que se divide “es una sociedad de personas y la que se crea es una sociedad

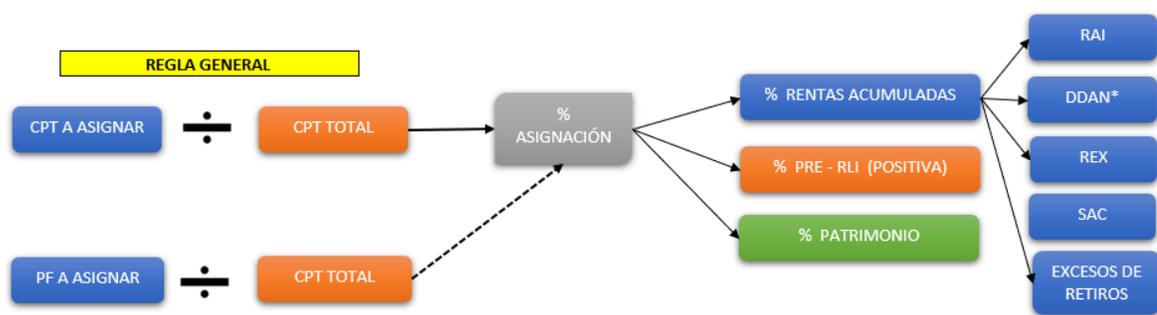
⁴⁵ Inciso segundo letra a), Artículo 14 Letra C).

⁴⁶ Artículo 17 transitorio Ley 21.210

anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas o un contribuyente del artículo 58, número 1, deberá pagar el impuesto a que se refiere el artículo 21, inciso primero, sobre el total del retiro que se le imputa⁴⁷.

Por último y de acuerdo a diversos pronunciamientos de la autoridad se ha aclarado que las cuentas de ajuste o alcance que se puedan establecer en forma paralela a la división, en ningún caso pueden modificar la proporción en que se asignan los saldos de los registros, en tanto no deben ser consideradas. Lo anterior, atendido que lo que se distribuye entre la sociedad que se divide y aquellas que se constituyen con motivo de la división es el patrimonio, compuesto de activos y pasivos, que existe en la sociedad al momento del acto de división, no estas cuentas que forzosamente se deben entender generadas con posterioridad.⁴⁸

Para ilustrar, se presenta esquema con el resumen de lo expuesto.



* El DDAN, se asignará a la sociedad donde se radiquen los activos que originaron tal diferencia

4.2.2. Créditos personalísimos contra el impuesto de primera categoría.

Son diversos los créditos que podemos encontrar contra el impuesto de primera categoría establecidos en diversas leyes del ordenamiento jurídico chileno, entre ellos podemos encontrar:

⁴⁷ Inciso tercero, Artículo 17 transitorio Ley 21.210

⁴⁸ Oficio N° 3.385 de fecha 19 de noviembre de 2009: “De acuerdo con la norma antes citada, lo que se distribuye entre la sociedad que se divide y aquellas que se constituyen con motivo de la división, es el patrimonio, compuesto de activos y pasivos (derechos y obligaciones), que existe en la sociedad madre al momento de la división, sin que por el solo hecho de la división surjan nuevos derechos y obligaciones que distribuir”. También ver Oficio N° 690 de 29 de abril de 2010 y 1.645 de 16 de septiembre de 2010.

- (i) Créditos cuyos excedentes no da derecho a devolución ni a imputación en los ejercicios siguientes; como, por ejemplo: impuesto territorial (inciso segundo de la letra a) del N°1 del artículo 20 de la ley sobre impuesto a la renta), los créditos por compra de activo fijo (artículo 33 bis de la ley de Impuesto a la Renta), créditos por donaciones destinadas a fines culturales (artículo 8 Ley N° 18.985).
- (ii) Créditos cuyos excedentes dan derecho a imputación, pero no a devolución en los ejercicios siguientes; como, por ejemplo: los créditos por inversiones en Arica y Parinacota (Ley N° 19.420), créditos por inversiones según Ley Austral (Ley N° 19.606), crédito por impuestos pagados en el extranjero (41A y siguientes de la ley de Impuesto a la renta); y
- (iii) Créditos cuyos excedentes dan derecho a devolución. Como por ejemplo pueden ser los pagos provisionales mensuales y los créditos por gastos de capacitación descritos en la Ley de Impuesto a la Renta.

El Servicio de impuestos internos en diversos pronunciamientos administrativos ha mencionado que en los casos de reorganización de empresas los Créditos tributarios en general establecidos en favor de los contribuyentes son de carácter personalísimos, por tanto, intransferibles⁴⁹ a personas distintas a las que obtuvo el derecho.

4.2.3. Pérdida tributaria.

Establecidas en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se encuentra la posibilidad de deducir como gasto las pérdidas materiales y tributarias sufridas por el contribuyente.

Respecto a las pérdidas tributarias se puede distinguir la pérdida tributaria del ejercicio y la pérdida tributaria de ejercicios anteriores. En este sentido se entiende la pérdida tributaria del ejercicio como aquella que corresponde al resultado negativo que se obtiene producto de la determinación de la renta líquida imponible establecido en los artículos 29 al 33 de la ley

⁴⁹ Oficio N° 283, de 14.02.2013

sobre impuesto a la renta, incluyendo la deducción como gasto de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores; y por otro lado la pérdida tributaria de ejercicios anteriores corresponde a la pérdida tributaria determinada durante el año comercial inmediatamente anterior, que no absorbió utilidades y que en virtud de la ley puede deducirse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo.

Cabe mencionar los efectos tributarios que tienen las pérdidas de ejercicios anteriores en los procesos de división de sociedades, respecto las cuales el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido que no pueden ser asignadas a las sociedades que nacen de este tipo de reorganización societaria, toda vez que el mecanismo de aprovechamiento de dichos resultados está concebido en la ley únicamente en quien las genero⁵⁰, atendiendo también a que estas no constituyen bienes tangibles ni intangibles, como es el caso de los activos y pasivos, sino que se trata de la cuantificación a título informativo del resultado de la gestión financiera de una empresa que gravita definitivamente sobre su patrimonio y por ello no puede ser susceptible de transferencia⁵¹.

En referencia a los resultados positivos o negativos del periodo hasta hoy no hay instrucciones contenidas en la ley sobre impuesto a la renta, sin embargo cabe mencionar que la Circular N° 49 de 16 de julio de 2016 instruye para los casos de división determinar un resultado tributario provisorio entre el periodo comprendido entre el primero de enero del año de la división y la fecha en que esta se materializa, aplicando las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El objetivo de dicha determinación tiene por objeto asignar de manera proporcional del resultado tributario que estaría formando parte del patrimonio que se divide. Sin embargo, si el resultado provisorio determinado es negativo este se radica únicamente en la sociedad que se divide sin que pueda ser distribuido proporcionalmente a las sociedades constituidas según instrucciones de la circular N° 49 de 16 de julio de 2016, que establece:

⁵⁰Ver Oficios N° 633 de 15 de febrero de 1993 y 1.301 de 20 de abril de 2000.

⁵¹ Ver Oficios N° 4.697 de 23 de julio de 1980, 633 de 15 de febrero de 1993 y 692 de 29 de abril de 2010.

“Si al determinar el resultado tributario provisorio, se obtiene un valor negativo, es decir, una pérdida tributaria provisorio, ésta se radicará únicamente en la empresa o sociedad que se divide, sin que pueda ser distribuida proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división.”⁵²

Criterio concordante al hecho común de las pérdidas tributarias que dice relación con que pueden ser utilizadas únicamente por quien las genero y en ningún caso ser transferidas o traspasadas a un ente distinto.

4.2.4. Situación de los activos y pasivos asignados.

Como se precisó en los apartados 3.6.2 y 3.6.3 los activos y pasivos en una división conservan la situación tributaria que mantenían en la sociedad escindida, la autoridad ha manifestado que en la división no hay transferencia, por lo que los activos y pasivos serán asignados en base al capital propio tributario o patrimonio financiero tal como se expresó en la sección 4.2.1, a la o las nuevas sociedades producto de una división de sociedades manteniendo la situación tributaria que tenían previo a la división, por consiguiente, los activos conservan la fecha de adquisición, costo de adquisición, la calidad de nuevos, la depreciación acelerada y los años de vida útil.

Como ejemplo de ello se puede referenciar el oficio N° 3.468⁵³ de 20 de noviembre de 1995, en el cual se menciona:

“La fecha de adquisición de las acciones que forman parte del activo de una sociedad anónima que se divide, y que se asignan a la sociedad anónima que se crea con motivo de la división, es aquella correspondiente a la data de adquisición por parte de la sociedad anónima que se divide.”

⁵²Circular N° 49 de 16 de julio de 2016. P.111

⁵³ Este criterio se ha mantenido en los oficios n° 3.595 de 29 de agosto del 2001(inmuebles) y n° 677 del 2 de abril de 1997 (depreciación acelerada).

Por consiguiente, es muy importante tener en consideración el requisito fundamental aplicable al proceso de división de sociedades establecido en el artículo 64 del código tributario en el cual se establece que la sociedad nueva mantendrá registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida. De lo contrario el Servicio de impuestos internos podrá ejercer sus facultades de tasación sobre las diferencias.

4.2.5. Pago voluntario de impuesto de primera categoría.

Establecido en el artículo 14 letra A) número 6 de la ley de impuesto a la renta el pago voluntario de impuesto de primera categoría es una opción en el caso de entidades que decidan distribuir cantidades a sus propietarios y estas no dispongan de crédito por impuesto de primera categoría asociado, ya sea porque no existe saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría por asignar para ese ejercicio o el crédito asignado solo corresponde a una parte de las distribuciones afectas a impuestos finales, esta opción consiste en que la entidad: “podrá pagar voluntariamente a título de impuesto de primera categoría una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo a una cantidad tal que al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto neto del retiro, remesa o distribución.”⁵⁴

Esta opción para efectos de que se le asigne crédito al propietario en la distribución una vez pagado este impuesto de primera categoría especial, la entidad lo podrá deducir como gasto en su renta líquida imponible del año del pago. En el caso que exista un excedente por este concepto, ya sea por la existencia de pérdida tributaria o por otra causa, podrá deducirse en los ejercicios siguientes y así sucesivamente, hasta su completa deducción.

Es relevante analizar, los efectos tributarios que surgen a raíz del saldo por dicho pago voluntario ante la división de la sociedad.

⁵⁴ Artículo 14 letra A) número 6, inciso segundo.

Al respecto, la Circular N° 49 de 16 de julio de 2016 señala que: “este beneficio no podrá ser traspasado a las nuevas empresas o sociedades resultantes de la división, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga, quién mantendrá tal derecho⁵⁵”.

4.2.6. Control de Registros de Rentas Empresariales.

Al realizar una división desde el punto de vista tributario la empresa que nace mantiene el régimen que tenía la sociedad dividida, esto tomando en cuenta la normativa a partir del 01.01.2020 por la Ley 21.210, explicada en el apartado 4.2.1, para un mayor entendimiento presentamos a continuación los siguientes ejemplos:

Ejemplo 1 División Empresa con Régimen 14 A)

La Sociedad ODF S.A., con fecha 26 de Noviembre de 2020, acogida al régimen 14 A), acuerdan un proceso de División. En este proceso se acuerda la asignación a la sociedad que nace el activo denominado Maquinarias CNC 1, por un valor de \$ 3.595.000.

Sociedad ODF S.A. Presenta su Balance a la fecha de división (Valores Tributarios)

Activos		Pasivos	
Banco	\$ 11.000.500	Obligaciones con Banco	\$ 9.590.000
Clientes	\$ 5.000.300	Proveedores	\$ 11.336.000
PPM	\$ 4.568.160	Acreedores	\$ 8.697.400
Existencias	\$ 12.694.000	IVA por Pagar	\$ 1.500.678
Maquinarias CNC 1	\$ 3.595.000		
Maquinarias CNC 2	\$ 8.595.000		
		Patrimonio	
		Capital	\$ 5.000.000
		Resultado Acumulado	\$ 3.806.486
		Resultado del Ejercicio	\$ 5.522.396
Total Activos	\$ 45.452.960	Total Pasivo y Patrimonio	\$ 45.452.960

⁵⁵Circular N° 49 de 16 de julio de 2016. p111 y p112.

Una vez presentado el Balance a la fecha de la división a valores tributarios se procede a calcular el Capital Propio Tributario a esta misma fecha teniendo en cuenta la normativa del artículo 41 de la Ley de la Renta. Luego, se puede realizar la asignación aplicando la regla general.

<u>Capital Propio Tributario a la fecha de la división</u>		<u>Regla General Porcentaje a Aplicar</u>	
Total Activos	\$ 45.452.960	CPT a Asignar (Act. Fijo)	\$ 3.595.000
Menos		CPT Total	\$ 14.328.882
(-) Valores INTO	\$ -		
(=) Capital Efectivo	\$ 45.452.960	% Asignación	25,089187%
Menos			
(-) Pasivo Exigible	\$ -31.124.078		
(=) Capital Propio Tributario	\$ 14.328.882		

El siguiente paso es determinar las rentas acumuladas a la fecha de división de la sociedad que se divide, imputando el porcentaje que se asignará a la sociedad que nace y por consiguiente decretar las rentas acumuladas de la sociedad que nace, como a continuación se presenta.

1. Registro de Rentas Empresariales 14 A), a la fecha de la división, Sociedad ODF S.A.

Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC				STUT
					A contar de 01.01.2017		Acumulado hasta el 31.12.2016		
					Factor	0,369863	Factor	0,236746	
					Sujetos a restitución		Sin devolución	Con devolución	
					Sin devolución	Con devolución			
Saldos iniciales	\$ 9.288.883	\$ 8.288.883	\$ -	\$ 1.000.000		\$ 2.042.530		\$ 1.270.100	\$ 5.364.820
VIPC 2,00%	\$ 260.089	\$ 232.089	\$ -	\$ 28.000	\$ -	\$ 57.191	\$ -	\$ 35.563	\$ 150.215
Saldo al 26.11.2020	\$ 9.548.972	\$ 8.520.972	\$ -	\$ 1.028.000	\$ -	\$ 2.099.721	\$ -	\$ 1.305.663	\$ 5.515.035
Menos									
26.11.2020: División: Reorganización empresarial									
Imputación de rentas y créditos 25,089187%	\$ -2.395.759	\$ -2.137.843	\$ -	\$ -257.917	\$ -	\$ -526.803	\$ -	\$ -327.580	\$ -1.383.677
Saldo a la fecha de la División	\$ 7.153.212	\$ 6.383.129	\$ -	\$ 770.083	\$ -	\$ 1.572.918	\$ -	\$ 978.083	\$ 4.131.358

2. Registro de Rentas Empresariales 14 A), sociedad que nace:

Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC				STUT
					A contar de 01.01.2017		Acumulado hasta el 31.12.2016		
					Factor	0,369863	Factor	0,236746	
					Sujetos a restitución		Sin devolución	Con devolución	
					Sin devolución	Con devolución			
26.11.2020: Reorganización empresarial									
Incorporación de rentas y créditos producto de División	\$ 2.395.759	\$ 2.137.843	\$ -	\$ 257.917	\$ -	\$ 526.803	\$ -	\$ 327.580	\$ 1.383.677

Ejemplo 2 División Empresa con Régimen 14 D) N° 3

La Sociedad ODF Ltda., con fecha 26 de Noviembre de 2020, acogida al régimen 14 D), acuerdan un proceso de División. En este proceso se acuerda la asignación a la sociedad que nace el activo denominado Maquinarias CNC 1, por un valor de \$ 4.595.000.

Para poder aplicar la asignación con la regla general, necesitamos calcular el Capital Propio Tributario Simplificado en base al Artículo 14 D) N° 3 letra j), a continuación, se muestra lo expuesto.

Sociedad ODF Ltda. Presenta su Determinación de la Resultado Tributario Primera Categoría

INGRESOS

Ventas \$ 51.000.500

EGRESOS 2020

Activos depreciables \$ -8.993.170

Existencias \$ -6.940.000

Remuneraciones \$-13.658.000

Impuesto primera categoría \$-12.750.125

Multas Municipales \$ -200.987

Egresos año 2019: Normas de transición Ley 21.210

Activos depreciables \$ -5.697.310

Activos realizables (existencias) \$ -2.741.380

Agregados según art. 33 N° 1 - Circular N° 62 (pyme)

Impuesto primera categoría \$ 12.750.125

Multas Municipales \$ 200.987

Resultado tributario \$ 12.970.640

Capital Propio Tributario Simplificado a la fecha de la división

(+) Capital Propio Tributario al 31.12.2019	\$	9.576.500
(+) Resultado tributario del ejercicio 2020	\$	12.970.640
(-) Utilidad percibidas otras empresas chilena:	\$	-
(-) Saldo positivo REX	\$	-
(-) Gastos rechazados inc. 2° art. 21 LIR	\$	-
(-) Retiros del ejercicio	\$	-9.750.000
(=) Capital Propio Tributario Simplificado	\$	12.797.140

Regla General Porcentaje a Aplicar

CPT a Asignar (Act. Fijo) =	\$	4.595.000
CPT Total	\$	12.797.140

% Asignación 35,906460%

El siguiente paso es determinar las rentas acumuladas a la fecha de división de la sociedad que se divide, imputando el porcentaje que se asignará a la sociedad que nace y por consiguiente decretar las rentas acumuladas de la sociedad que nace, como a continuación se presenta.

1. Registro de Rentas Empresariales 14 D) N° 3, a la fecha de la división, Sociedad ODF Ltda.

Detalle	Control	RAI	REX	SAC								STUT
				A contar de 01.01.2017						Acumulado hasta el 31.12.2016		
				Factor				0,111111		Factor	0,255290	
				No sujetos a restitución				Sujetos a restitución		Sin devolución	Con devolución	
				Hasta 31.12.2019		A contar 01.01.2020						
Sin devolución	Con devolución	Sin devolución	Con devolución	Sin devolución	Con devolución							
Saldos iniciales	\$ 8.825.382	\$ 8.288.883	\$ 536.499						\$ 1.297.064		\$ 2.697.100	\$ 10.564.861
Saldo al 26.11.2020	\$ 8.825.382	\$ 8.288.883	\$ 536.499	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 1.297.064	\$ -	\$ 2.697.100	\$ 10.564.861
Menos												
26.11.2020: División: Reorganización empresarial												
Imputación de rentas y créditos 35,906460%	\$ -3.168.882	\$ -2.976.244	\$ -192.638	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -465.730	\$ -	\$ -968.433	\$ -3.793.468
Saldo a la fecha de la División	\$ 5.656.500	\$ 5.312.639	\$ 343.861	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 831.334	\$ -	\$ 1.728.667	\$ 6.771.393

2. Registro de Rentas Empresariales 14 D) N° 3, sociedad que nace:

Detalle	Control	RAI	REX	SAC								STUT
				A contar de 01.01.2017						Acumulado hasta el 31.12.2016		
				Factor				0,111111		Factor	0,255290	
				No sujetos a restitución				Sujetos a restitución		Sin devolución	Con devolución	
				Hasta 31.12.2019		A contar 01.01.2020						
Sin devolución	Con devolución	Sin devolución	Con devolución	Sin devolución	Con devolución							
26.11.2020: Reorganización empresarial												
Incorporación de rentas y créditos producto de División	\$ 3.168.882	\$ 2.976.244	\$ 192.638	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 465.730	\$ -	\$ 968.433	\$ 3.793.468

4.3. Efectos tributarios frente a la Ley del IVA.

4.3.1. Hecho gravado.

La división de sociedades como acto de reorganización empresarial no es un hecho gravado en el Decreto Ley N° 825 sobre impuestos a las ventas y servicios, por no ser considerado un hecho gravado básico ni especial de dicha ley, sin embargo, haremos un análisis de aquellos actos gravados que pueden tener algún efecto en este proceso re organizacional analizando el artículo y su jurisprudencia administrativa relacionada.

Como lo establece el artículo 2°, numero 1, de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios se entenderá por venta: “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.”

De acuerdo a la ley la división no constituye un hecho gravado básico de venta por no existir una enajenación o transferencia de dominio sino más bien una asignación de derechos preexistentes donde los socios o accionistas dueños de las sociedades que nacen son los mismos que la sociedad madre en proporción a la parte que se divide del capital, además de no existir título oneroso en dicho acto.

Dentro de los hechos gravados en el Decreto Ley N° 825 sobre impuestos a las ventas y servicios se encuentran los hechos gravados especiales establecidos en el artículo 8, entre ellos es importante mencionar lo establecido en la letra b) en el cual se establece:

“b) Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles e inmuebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución,

ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, la Dirección Nacional de Impuestos Internos”.

La jurisprudencia respecto de la división ha señalado que: “no se configura el hecho gravado con el impuesto al valor agregado al no existir transferencia de bienes corporales muebles e inmuebles, siempre que las actividades y patrimonio de las sociedades, en su totalidad, sean idénticos al de la persona que se divide.⁵⁶

En base a la Jurisprudencia y el incumplimiento del Hecho descrito en la letra b) del artículo 8°, creemos improcedente gravar con IVA al no existir transferencia en dicho acto.

También es relevante mencionar lo establecido en la letra f) del artículo 8:

“f) La venta de establecimientos de comercio y, en general, la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles de su giro o que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente, estos últimos, siempre que cumplan los requisitos señalados en la letra m) del presente artículo. Este tributo no se aplicará a la cesión del derecho de herencia”

La autoridad a la fecha no ha hecho pronunciamientos sobre este hecho gravado especial en casos de división de sociedades, pero basándonos en la interpretación hecha en los párrafos anteriores podemos inferir que el acto de división de sociedades no se enmarca en el concepto de venta descrito en el artículo 2° número 1 de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios además de ser considerado un acto meramente declarativo de derechos preexistentes y en tanto no traslativo de dominio al mantener la participación en poder de los mismos socios en la fracción que se decidió dividir el capital de la sociedad madre. Por tanto, podemos concluir que la división no está afecta al hecho gravado especial descrito en la letra f) del artículo 8°.

⁵⁶Ord. n° 2.236, de 12.05.2004

4.3.2. Remanente de crédito fiscal IVA en la sociedad que se divide.

El Artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, establece que los contribuyentes afectos a IVA tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, agregando en el inciso final del artículo 24 del mismo texto legal que los contribuyentes podrán: “deducir el crédito fiscal del débito fiscal o recuperar este crédito en el caso de los exportadores, dentro de los dos períodos tributarios siguientes a aquel que se indica en dichas normas, sólo cuando las respectivas notas de crédito y débito, las facturas o comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones, según corresponda, se reciban o se registren con retraso, por cualquier hecho no imputable al contribuyente.”

El legislador en su interpretación ha establecido: “en los casos de reorganizaciones empresariales (tales como división, fusión, etc.), los créditos tributarios que se determinan a favor de los contribuyentes que desaparecen con motivo de tales figuras jurídicas, sólo pueden ser aprovechados o recuperados por los mencionados contribuyentes, atendido a que se trata de créditos personalísimos⁵⁷ que han sido concebidos por el legislador en beneficio exclusivo de los contribuyentes que los generan”⁵⁸

En Cuanto al remanente de Crédito Fiscal existente a la fecha de una división de sociedades la autoridad ha dejado establecido en diferentes pronunciamientos que “en caso de división de una sociedad cualquiera sea su giro, el remanente de crédito fiscal del IVA que la sociedad original haya acumulado al momento de la división, sólo podrá ser usado por ella, siempre que sea la misma persona jurídica.”⁵⁹

⁵⁷ 18 El artículo 578 del Código Civil define “derechos personales o crédito son los que sólo pueden reclamarse de ciertas personas, que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas; como el que tiene el prestamista contra su deudor por el dinero prestado, o el hijo contra el padre por alimentos. De estos derechos nacen las acciones personales”

⁵⁸Ord. n° 2.560, de 14.08.2009

⁵⁹Ord. n° 2.236, de 12.05.2004

En resumen, el punto central del criterio establecido por la autoridad dice relación con que el IVA Crédito Fiscal es considerado un “beneficio tributario especialísimo y de carácter personal”⁶⁰⁶¹ para el contribuyente que la origina y por tanto intransferible e intransmisible a las sociedades que nacen o se crean en un proceso de división de sociedades.

4.3.3. Crédito fiscal del 27 bis.

Un punto importante de análisis es lo que sucede con la devolución descrita en el artículo 27 bis del Decreto Ley N° 825 sobre impuestos a las ventas y servicios que establece: “Los contribuyentes gravados con el impuesto del Título II de esta ley y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal, determinados de acuerdo con las normas del artículo 23, durante dos períodos tributarios consecutivos como mínimo originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, podrán imputar ese remanente acumulado en dichos períodos, debidamente reajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, a cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República.”

De acuerdo a lo establecido y Basándonos en el caso de solicitar el reembolso mencionado y decidir efectuar un posterior proceso de división de sociedades asignando determinados bienes que dieron derecho a la devolución descrita en el párrafo anterior queda la interrogante si consecuencia de tal asignación las obligaciones de restitución establecida en el inciso segundo del artículo 27 bis del Decreto Ley N° 825 se mantienen en la sociedad que fue beneficiaria del reembolso de los créditos o los bienes asignados arrastran con ella la obligación de restituir las cantidades por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

⁶¹Circular n° 50, de 1986

Al respecto, la autoridad se pronunció en el Ord. N°3.389, de 13.12.2007 en el cual estableció que “todas las obligaciones legales que establece dicha norma, en especial su inciso segundo, se mantienen respecto de la sociedad que obtuvo la respectiva devolución”. Haciendo referencia directa a lo establecido en el artículo 27 bis.

Sin embargo, es importante mencionar que la o las sociedades que nacen de la división deben:

- I) Mantener su giro.
- II) Mantener su actividad comercial de manera similar a la previa a la división.
- III) Continuar generando débitos fiscales de un monto y por un tiempo razonable atendido el monto de la inversión inicial y de la recuperación anticipada de crédito IVA por inversión en activo fijo.

En caso contrario el servicio ha sostenido que: “estando toda la operación dentro del control y decisión de una misma empresa y sus administradores, el proceso de división es una forma de burlar la norma de control del artículo 27 bis, con las consiguientes responsabilidades para las empresas y personas involucradas”.

4.4. Efectos tributarios para los propietarios.

4.4.1. Efectos tributarios para los propietarios.

Los actos de división societaria no producen incrementos en el patrimonio de los socios o accionistas esencialmente porque este acto de reorganización se rige bajo el régimen de neutralidad tributaria mediante el cual no se producen pérdidas ni ganancias en dicha operación. En este sentido el Servicio de impuestos internos ha mencionado:

“La división es la partición que se hace del patrimonio de una sociedad anónima, destinando la parte patrimonial escindida a la formación de una nueva Sociedad Anónima. Por esta particularidad es que resulta evidente que respecto del accionista de la sociedad anónima

original no existe un incremento en su patrimonio toda vez que si bien es cierto el pasa a ser accionista de la sociedad anónima que se crea con motivo de la división, no es menos cierto que el valor de las acciones de las que él es titular al momento de la división disminuye en la misma proporción en que se produce la escisión patrimonial, y por ende, sumado el valor de las acciones originales con las que le entrega la nuevas Sociedad Anónima solo se completa el valor total inicial de la inversión que el accionista efectuó en su oportunidad.”⁶²

4.4.2. Fecha de adquisición de las participaciones

Es relevante hacer mención cuál es la fecha de adquisición de las participaciones para los socios o accionistas producto de la división, debido a que este criterio puede variar y depende del tipo de división societaria.

El servicio de impuestos internos en sus pronunciamientos al respecto ha planteado que para determinar la fecha de adquisición de los títulos emitidos producto de una división se debe determinar si se trata de una división homogénea o heterogénea.

Entendiendo la división homogénea como aquella que la o las nuevas sociedades nacientes conservan el mismo tipo social de la sociedad dividida, las acciones o derechos sociales conservaran la fecha de adquisición de la sociedad que se dividió, en cambio, para el caso de la división heterogénea en la que la o las sociedades que se constituyen difieren en cuanto al tipo social de la sociedad dividida la fecha de adquisición de las nuevas acciones o derechos sociales será aquella en que las nuevas sociedades adquieren existencia legal.⁶³

4.4.3. Costo tributario de las participaciones

⁶² Oficios N° 3.654 de 5 de diciembre de 2005 y 2.230 de 16 de octubre de 2017.

⁶³ Ord. N° 3422, de 29-12-2016

El costo tributario de las participaciones corresponderá a la distribución proporcional del capital propio tributario que corresponde asignar a la o las sociedades nacies al ser representativo del capital aportado de acuerdo a las modificaciones introducidas en el artículo 14 letra C) por la ley 21.210 de modernización tributaria que rige a partir del año tributario 2020.

En este sentido el costo tributario de la participación en la entidad dividida disminuirá en la misma proporción en que se disminuya el capital propio tributario de esta, y en tanto, los nuevos títulos de participación entregados en representación del capital de la entidad que es constituida producto de la división tendrán como costo tributario la proporción del capital propio tributario asignado.

CAPITULO 5:

5. NORMA ANTIELUSIVA EN LAS DIVISIONES DE SOCIEDADES

5.1. Medidas antielusión y su importancia.

Cada acción del Gobierno que beneficia a la ciudadanía en diversas materias, como salud, vivienda, educación, e incluso aquellas que responden a situaciones de emergencia como sucede con este escenario de pandemia mundial por el COVID-19, implica el desembolso de recursos. En un país como Chile donde las leyes en materia de tributos están en constante cambio, contar con medidas antielusivas es de vital importancia para proteger e inclusive aumentar la recaudación fiscal y con ello poder dar respuestas oportunas y efectivas a cada habitante del territorio nacional.

En su mensaje⁶⁴ del año 2014, cuando inicia la tramitación de la ley 20.780, la expresidenta Michelle Bachelet Jeria indica que [...] La recaudación tributaria también se ve fuertemente afectada por la evasión y elusión. En los últimos años, el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha sufrido un estancamiento en su proceso modernizador e incluso un retroceso en áreas claves, como la fiscalización y la inversión tecnológica. El resultado de esto ha sido un incremento de la tasa de evasión, a niveles superiores al 26% en el caso del IVA.

Existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí.

⁶⁴ Historia de la ley 20.780. Mensaje N° 24-362 de S.E. la expresidenta Michelle Bachelet Jeria a S.E. Presidente de la honorable cámara de diputados, del 01 de abril de 2014, Página 6.

La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde. La estructura de nuestra carga tributaria, la evasión y la elusión, hacen que nuestro sistema tributario no contribuya a mejorar la distribución del ingreso. [...].

Dentro de este proyecto el objetivo planteado al fortalecer el sistema tributario con este conjunto de normas fue [...] ⁶⁵Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Esta iniciativa fue fortalecida con la entrada en vigencia de la ley 21.210 del año 2018, incorporando precisiones que resultan hoy entregar una mayor claridad en su redacción. Ésta, además de la simplificación del sistema, fue la intención del Gobierno en curso cuando el Presidente de la República Don Sebastián Piñera Echeñique envió el respectivo mensaje ⁶⁶que da inicio a la tramitación del proyecto de ley de Modernización Tributaria.

[...] El contribuyente debe poder tomar sus decisiones teniendo claros los efectos y consecuencias tributarias de las mismas. En efecto, resulta esencial que nuestro ordenamiento jurídico establezca normas que sancionen de manera severa la evasión, que permitan recalificar los actos jurídicos y contratos efectuados bajo elusión; que establezca posibilidades de tasación de base imponible; que señale gastos que no son aceptados por el legislador. [...].

[...]Se introducen adecuaciones en las normas interpretativas, en materia de Norma General Antielusión haciendo precisiones menores pero que contribuyen a fortalecer el principio de legalidad tributaria; se consagra el silencio positivo en los actos y procesos del Servicio; se

⁶⁵ Historia de la ley 20.780. Mensaje N° 24-362 de S.E. la expresidenta Michelle Bachelet Jeria a S.E. Presidente de la honorable cámara de diputados, del 01 de abril de 2014, Página 8.

⁶⁶ Historia de la Ley 21.210. Mensaje N° 107-366 de S.E. Presidente de la República Sebastián Piñera Echeñique a Presidente de la honorable cámara de diputados del 23 de Agosto del 2018, Página 6.

hacen aplicables recursos de la Administración del Estado; se simplifican las normas en materia probatoria; se redefinen las normas en materia de gastos deducibles para efectos tributarios. [...].

Incorporar este tipo de normas a la legislación otorga mayor certeza jurídica que está muy ligado a aumentar la confianza de los inversionistas tanto nacionales como extranjeros. Esto aumenta el crecimiento económico y con ello la recaudación fiscal, recursos que el Estado necesita para cumplir su función.

En cuanto a la aplicación del Art. 64 inc. 4 del Código Tributario cuando el legislador se refiere a no aplicar Tasación tratándose de divisiones, es muy probable que esté dejando un vacío, bastaría con estudiar la ley y buscar la forma de llevar a cabo una operación perfectamente dentro del marco legal, en cuyo caso no sería necesariamente consignado como un abuso de las formas jurídicas ya que es el mismo quién exime de la revisión en comento. De allí la importancia de contar con este conjunto de medidas que en todo caso otorgan mayor certeza jurídica al contribuyente en torno a cualquier planificación que efectúe. Recordemos de todas maneras que una infracción en materia tributaria además de implicar un recálculo de los impuestos no pagados también asocia multas e intereses.

5.2. Legítima razón de negocios.

Como lo mencionamos en el punto 2.1.3 del capítulo II un contribuyente que decide reorganizar su empresa se ve motivado por una razón específica que parte por el deseo de mejorar su negocio, y el legislador le da crédito a esto reconociendo principalmente la libertad de trabajo consagrada en la Constitución Política de Chile⁶⁷.

Pero, si a Ud. le propusieran una “mejor opción” ¿Se atrevería a rechazarla?, probablemente no, y, es más, se aseguraría de cumplir con todo aquello que la ley le imponga.

⁶⁷ Art. 19 inc. 16, Derechos

En cuanto a la ley misma, precisando que “manda, prohíbe o permite”⁶⁸, efectivamente nos manda a cumplir estrictamente con lo prescrito en ella, nos permite realizar todas aquellas acciones y ejecutar todos esos actos que nos conduzcan a esa “mejor opción”, y si lo llevamos a la Norma Antielusiva en materia tributaria nos prohíbe tomar caminos en los que se hagan presentes aquellas maniobras simuladas.

Para esto hay que tener en cuenta que existe la evasión fiscal en donde el hecho gravado se ha verificado, devengándose la obligación de pagar el impuesto, esta acción puede ser involuntaria, (debido a ignorancia, error o distinta interpretación de la buena fe de la ley) o culposa en la cual el contribuyente lo oculta para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria esta es de carácter voluntario, con la intención precisa de no pagar. Las situaciones de evasión fiscal son contrarrestadas normalmente con infracciones⁶⁹, constituyendo en consecuencia la evasión una conducta sin lugar a duda ilícita y antijurídica.

Se debe también tener presente la Economía de Opción la que se define como la “posibilidad que concede al contribuyente la normativa tributaria de realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales, siendo una de ellas más “económica” en términos fiscales”.⁷⁰

Por su parte Don Claudio Salcedo menciona que [...]la elusión es la astucia, la creatividad para buscar el mejor camino para disminuir o mitigar el impacto tributario final [...].⁷¹ Esta definición de Elusión precisa que el fin último es reducir el impacto tributario y es bastante contrario a nuestro juicio si frente a nosotros tenemos a un contribuyente que actúa pensando en su negocio y no en reducir la carga tributaria, inclusive si éste termina pagando más impuestos de los que ya pagaba.

⁶⁸ Art. 1 Código Civil

⁶⁹ Números 1,2,4, 10 y 11 del Artículo 97 del Código Tributario.

⁷⁰ Diccionario Panhispánico del Español Jurídico.

⁷¹ Señor Claudio Salcedo, secretario del Instituto Chileno de Derecho Tributario, Historia de la Ley 20.780, Pagina 283.

Podemos inferir entonces que:

La elusión lícita es aquella cuya razón fundamental es la motivación del contribuyente que actuando de buena fe sin considerar en lo principal el resultado, se ciñe a la ley en todo lo que diga y que eventualmente debe asumir variaciones favorables o desfavorables en cuánto al resultado tributario que ésta pudiera generar.

La elusión ilícita en cambio sería aquella que aun ciñéndose estrictamente a la ley y cumpliendo con los requisitos impuestos, carece de una motivación legítima en cuánto a los actos ejecutados y busca siempre obtener resultados favorables que llevan a disminuir la carga tributaria.

En el primer informe de la Comisión de Hacienda, el legislador acuerda que:

[...]Se precisará la norma general anti-elusión/anti-simulación (primacía de la sustancia sobre forma), reconociendo el principio de buena fe y la autonomía y libertad contractual del contribuyente, resguardando la posibilidad de ejercer la economía de opción (posibilidad de elegir entre alternativas lícitas y legítimas sin ser recalificado en la medida que su objetivo no haya sido la elusión de impuestos, concepto que se definirá legalmente) y ajustando su nomenclatura a la terminología de nuestro ordenamiento jurídico[...]⁷².

5.3. Relación entre la cláusula antielusión y la facultad de tasación

En principio la relación de ambos conceptos es estrecha, recordemos que con antelación a la entrada en vigencia de la Norma Antielusiva introducida por primera vez en la ley 20.780 del 2014, el SII contaba básicamente con la Facultad que le otorga la Ley de tasar las operaciones

⁷² Primer Informe de Hacienda, Protocolo de Acuerdo, Punto 6 – Institucionalidad y atribuciones del SII, Historia de la Ley 20.780, Página 1.702.

de los contribuyentes como la más relevante de las medidas antielusivas, lo que podría equipararse a la realidad de países como México o Japón que no cuentan con una norma antielusiva cuya operatoria es norma a norma, para el caso, el Art. 64 de nuestro Código Tributario cumplía una función similar. La norma antielusiva incorporada al C.T. es una redacción que sigue casi al dedillo la redacción de la norma española⁷³.

En cuanto a la nueva redacción del Art. 64 del CT introducida por la Ley 28.780 y que por cierto incorpora las reorganizaciones empresariales, resulta bastante coherente que el legislador ordene no tasar las divisiones y fusiones, dado que en estricto rigor dichas operaciones no generan ninguna variación que pudiera decantar en pagos de impuestos, pero cabe preguntarse ¿Hasta qué punto es coherente? En rigor, dividir una empresa no es más que repartir el patrimonio y asignarlo a la ó las sociedades nacientes, al final del día si las volviéramos a unir obtendríamos los mismos valores de la sociedad inicial, si un proceso de división se comportara de esa forma podríamos identificar elementos de base como la neutralidad tributaria dado que no se producen ganancias, tampoco pérdidas o algún indicio de que éste contribuyente vaya a cancelar menos impuestos, es solo una división.

Pero y ¿Si se tratara de una operación cuya gran motivación sea obtener alguna ventaja tributaria? En este caso el SII tiene la facultad de tasar dicha operación aun cuando la norma indique que no es necesario. El siguiente ejemplo se repite en la literatura:

Tenemos a un contribuyente de la primera categoría que tributa en base a contabilidad completa, que posee dentro de sus activos un bien raíz y quiere venderlo. Este caso ha sido analizado en base a dos supuestos:

- a) Simplemente venderlo. Implicaría que por aquella enajenación quede afecto a Renta del Art. 17 N° 8 letra b) por el mayor valor obtenido. Y como esto incorpora un pago lo más probable es que no sea una alternativa de su interés.

⁷³Historia de la Ley 20.780, Subtítulo “Situación en derecho comparado” página 270, exposición de la Srta. Natalia González, del Centro de Estudios Libertad y Desarrollo

- b) Dividir la empresa, llevar el bien raíz a la sociedad que se crea y venderlo. Suena mejor, pero veamos bajo qué condiciones sería una buena alternativa.

Esta alternativa era posible antes de la ley 20.780, hasta entonces el sistema era ciertamente más permisivo y no por meramente serlo si no porque no contaba con cortafuegos. Pre-Reforma Tributaria del año 2014, según lo indicado en el artículo 17 N° 8 letra b), cuando se trate de una sociedad de personas formada exclusivamente por personas naturales que es contribuyente de la primera categoría y tribute en base a renta efectiva y contabilidad completa, según la norma el mayor valor obtenido en la enajenación de este bien raíz no constituye renta, excepto si formara parte de su activo fijo.

Lo contrario sería que éste bien raíz formara parte del activo fijo de un contribuyente que tributara bajo el régimen de renta presunta, esta venta podría ser considerado un ingreso no renta para efectos tributarios, porque la norma nada especifica respecto a este tipo de renta. ¿Es éste un vacío?, y en su calidad de órgano administrador del Estado ¿Bajo qué criterio el SII podría efectuar una tasación? Aun cuando la redacción del Art. 64 del C.T. post Reforma Tributaria mencionara que no es necesario ni siquiera que éste contribuyente tenga una motivación para efectuar la división, se visualiza en el horizonte una tremenda contingencia tributaria indicando que en este movimiento existe una clara maniobra elusiva.

5.4. Silencio Positivo

Con la ley 28.780 y la incorporación del art. 26 bis al Código Tributario. el legislador le otorgaba al contribuyente la posibilidad de consultar al Servicio de Impuestos Internos de forma previa la aplicación de los art. 4 bis, 4 ter y 4 quáter y cuya respuesta éste último debía entregar en un plazo de 90 días además de publicarla en su sitio web. La norma por su parte no obligaba al SII a responder, por lo mismo este Silencio Negativo en rigor impedía al contribuyente proceder con dicha operación.

Esta disposición fue modificada por el N° 16 del Art. Primero de la ley 20.210.

Primero: En la letra a), número i, modifica el inciso primero ampliando la consulta a otras normas especiales antielusivas, lo que ciertamente es un avance ya que desde esta modificación se podría consultar por la eventual aplicación de las otras normas existentes en nuestra legislación.

Segundo: Con anterioridad el SII podía “sugerir”⁷⁴ aportar mayores antecedentes a la consulta para entregar una respuesta más exacta y en todo caso esto no implicaba una obligación para el SII de darle seguimiento al caso, solo el interés del contribuyente definía si el tema seguía su curso o quedaba detenido en este punto.

En la letra a) numeral ii, se incorpora un nuevo plazo administrativo en el que el SII dentro de los primeros 15 días a partir de la presentación de la consulta, podrá requerir al contribuyente acompañar mayores antecedentes para completar su consulta. Asimismo, si el SII no considera suficientes ésta nueva información procederá a declararla inadmisibles.

Tercero: Si junto con acompañar nuevos antecedentes además el contribuyente varía su consulta original o los antecedentes en que se funda, se suspenderá el plazo de 90 días para contestar, luego se reanudará una vez que éste acompañe toda la información requerida.

Cuarto: Una vez expirado el plazo para contestar sin que el SII haya emitido respuesta la consulta se tendrá por no presentada, salvo que dentro de los 10 días previos al término de los 90 días el contribuyente avise al SII sobre la proximidad del vencimiento. En este caso el SII debe resolver dentro de los 30 días siguientes al vencimiento original.

⁷⁴ Ver Oficio N° 1778 del 2017, apartado final “Conclusiones”.

Si transcurrido este último plazo el SII no responde a la consulta, se entenderá que no son aplicables los arts. 4bis al 4 quáter ni las otras normas antielusivas, o lo que pudiera expresarse de una mejor forma como “Silencio Positivo”.

En todos los casos la respuesta entregada por el SII procede siempre que la posterior ejecución de la operación responda exactamente a la consulta presentada, en caso contrario éste podrá girar o liquidar los impuestos adeudados si procediera.

Dentro de las modificaciones es pertinente mencionar también que el legislador le da a ésta el carácter de “Vinculante”, veamos a que se refiere:

SI, el contribuyente presenta la consulta acompañada de la documentación de respaldo, supongamos además que dentro de los primeros 15 días mencionados precedentemente el SII requiere más antecedentes para responder claramente, ésta consulta se entiende como vinculante para con este contribuyente, en cuánto éste se ciña estrictamente a los actos relativos a la consulta. Por consiguiente, frente a ésta tanto el SII como el contribuyente estarán en conocimiento de cualquier fluctuación de carácter tributario que pudiera generarse previo a la ejecución de los actos consultados.

NO, si éste contribuyente durante el proceso de ejecución de los actos efectúa alguna modificación y dicha variable no hubiera sido considerada ni mencionada al SII, la consulta adquiere de forma inmediata un carácter de no vinculante. Esto en términos sencillos se explica porque en este caso la Autoridad Administrativa tomó conocimiento de una figura con características específicas y sobre esos actos es que emitió su respuesta, por ende, no puede asumir la responsabilidad por aquello que desconoce. En este caso el SII está facultado para girar o liquidar los impuestos adeudados si procediera.

NO, esta respuesta del SII es vinculante solo para quién realizó la consulta, en ningún caso la misma respuesta aplica para todos. Si lo vemos desde un sentido práctico, ninguna

persona, ninguna empresa, y aunque las operaciones tiendan a parecerse, ninguna es igual a otra pues en todos los casos existen variables que per sé las diferencian entre sí y debido a esto la consulta es no vinculante para los demás contribuyentes.

5.5. Onus Probandi

La carga de la prueba está mencionada en nuestra legislación hace bastante tiempo ya, basta con darle una mirada nuestro Código del Trabajo⁷⁵, en el que se indica para algunas situaciones que es relevante probar los actos o hechos que se afirman y estas recaerían tanto en el trabajador como en el empleador. Asimismo, veremos por ejemplo que un empleador para despedir a un trabajador invocando alguna causal disciplinaria del Art. 160 debe probar su teoría para que éste despido cumpla con las normas y luego no existan reclamaciones.

Entonces, podemos decir que aquel que afirma es quién debe probar su teoría.

En nuestra legislación tributaria no es muy diferente ya que frente a una revisión de las actuaciones es el SII quién afirma y por ende quién debe presentar los antecedentes que respalden su teoría, como lo indica la Norma Antielusiva:

[...]Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente [...] ⁷⁶.

El SII deberá presentar los antecedentes al Tribunal Tributario y Aduanero quién en fallará en primera instancia, y éste fallo no podrá refutarse.

⁷⁵ Onus Probandi del Art. 9, y Art. 160 números 1 al 7 Código del Trabajo, causales disciplinarias de despido.

⁷⁶ Art. 4 bis inc. 5 Código Tributario.

CAPITULO 6:

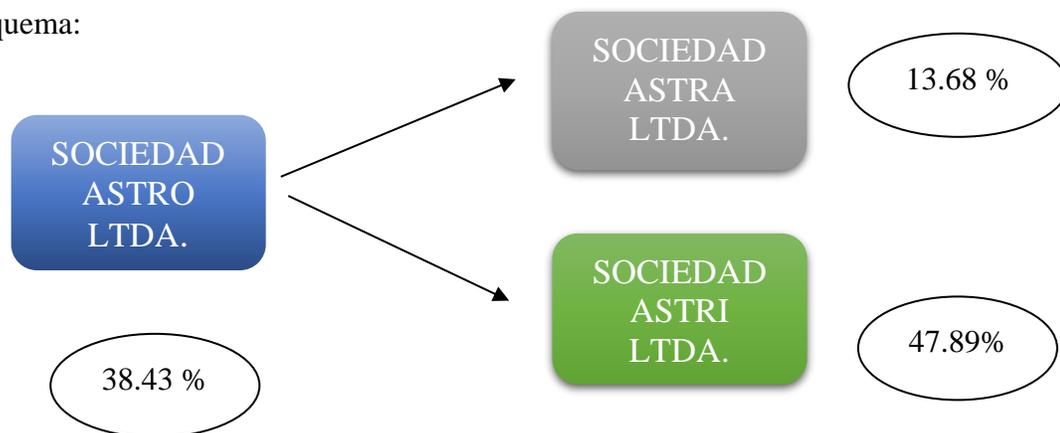
6.1. Caso 1:

Sociedad Astro Ltda, ubicada en Melipilla, régimen 14 A), dedicada a la construcción, ha tenido un crecimiento considerable y sostenido en el tiempo que ha hecho evaluar una nueva planificación estratégica y orden de la empresa.

La empresa está compuesta por los siguientes socios:

- Martínez: 50% participación en las utilidades y capital.
- Fuenzalida: 50% participación en las utilidades y capital.

La empresa ha visto un incremento considerable en sus costos de administración y ha decidido dividir la sociedad en 3 para dejar la sociedad Astro Ltda., como continuadora dedicada exclusivamente a los servicios de construcción, otra de las nuevas sociedades se nombrara Astra Ltda dedicada a la asesoría, administración y gestión de los negocios de sus relacionadas con el objetivo de independizar el área administrativa a una sociedad independiente controlando y optimizando los costos de la gestión administrativa y finalmente Astri Ltda dedicada al arriendo de maquinarias y herramientas de construcción con la finalidad de tener orden y control en sus giros comerciales e independizar las líneas de negocios de la sociedad, lo indicado en el párrafo anterior se plasma a explicar en siguiente esquema:



1. Registro de Rentas Empresariales 14 A), a la fecha de la división, Sociedad Astro Ltda.

Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC				STUT
					A contar de 01.01.2017		Acumulado hasta el 31.12.2016		
					Factor	0,369863	Factor	0,236746	
					Sujetos a restitución		Sin devolución	Con devolución	
					Sin devolución	Con devolución			
Saldos iniciales	\$ 755.060.500	\$ 755.060.500	\$ -	\$ -		\$ 90.600.260		\$ 114.259.075	\$ 588.947.190
VIPC 1,9%	\$ 14.346.150	\$ 14.346.150	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 1.721.405	\$ -	\$ 2.170.922	\$ 11.189.997
Saldo al xx.xx.2020	\$ 769.406.650	\$ 769.406.650	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 92.321.665	\$ -	\$ 116.429.997	\$ 600.137.187
Menos									
31.03.2020: División: Reorganizacion empresarial									
Imputación de rentas y créditos 47,886167738%	\$-368.439.433	\$-368.439.433	\$ -	\$ -	\$ -	\$-44.209.316	\$ -	\$ -55.753.875	\$-287.382.758
Imputación de rentas y créditos 13,681762211%	\$-105.268.388	\$-105.268.388	\$ -	\$ -	\$ -	\$-12.631.231	\$ -	\$ -15.929.675	\$ -82.109.343
Saldo a la fecha de la División	\$ 295.698.828	\$ 295.698.828	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 35.481.118	\$ -	\$ 44.746.447	\$ 230.645.086

Posteriormente se detalla la asignación correspondiente a las sociedades Astri Ltda. y Astra Ltda., respectivamente

2. Registro de Rentas Empresariales 14 A), sociedad Astri Ltda:

Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC				STUT
					A contar de 01.01.2017		Acumulado hasta el 31.12.2016		
					Factor	0,369863	Factor	0,236746	
					Sujetos a restitución		Sin devolución	Con devolución	
					Sin devolución	Con devolución			
31.03.2020: Reorganizacion empresarial									
Incorporación de rentas y créditos producto de División	\$ 368.439.433	\$ 368.439.433	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 44.209.316	\$ -	\$ 55.753.875	\$ 287.382.758

3. Registro de Rentas Empresariales 14 A), sociedad Astra Ltda:

Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	SAC				STUT
					A contar de 01.01.2017		Acumulado hasta el 31.12.2016		
					Factor	0,369863	Factor	0,236746	
					Sujetos a restitución		Sin devolución	Con devolución	
					Sin devolución	Con devolución			
31.03.2020: Reorganizacion empresarial									
Incorporación de rentas y créditos producto de División	\$ 105.268.388	\$ 105.268.388	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 12.631.231	\$ -	\$ 15.929.675	\$ 82.109.343

Finalmente se presenta el análisis que muestra la tributación previa a la división y en paralelo la tributación posterior a la división, mostrando la correspondiente asignación de la Renta Líquida Imponible en base a la proporción del Capital Propio Tributario y donde se puede observar la incidencia tributaria que tiene la reorganización societaria cuando se opta de pleno derecho por la rebaja del artículo 14 letra E) de la LIR:

ANALISIS	ANTES DE DIVISION	DESPUES DE DIVISION		
	ASTRO LTDA.	ASTRI LTDA.	ASTRA LTDA.	ASTRO LTDA.
RLI	\$ 540.900.000	\$259.016.281	\$ 74.004.652	\$207.879.067
MENOS				
RETIROS	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
RLI INVERTIDA EN LA EMPRESA	\$ 540.900.000	\$259.016.281	\$ 74.004.652	\$207.879.067
50%	\$ 270.450.000	\$129.508.141	\$ 37.002.326	\$103.939.533
TOPE 5000 UF	\$ 144.300.000	\$144.300.000	\$144.300.000	\$144.300.000

*UF 28860

BASE TRIBUTABLE				
	ASTRO LTDA.	ASTRI LTDA.	ASTRA LTDA.	ASTRO LTDA.
RLI	\$ 540.900.000	\$259.016.281	\$ 74.004.652	\$207.879.067
MENOS				
REBAJA 14 E)	\$ 144.300.000	\$129.508.141	\$ 37.002.326	\$103.939.533
RLI DEFINITIVA	\$ 396.600.000	\$129.508.141	\$ 37.002.326	\$103.939.533
IMPUESTOS (27%)	\$ 107.082.000	\$ 34.967.198	\$ 9.990.628	\$ 28.063.674

En el análisis presentado podemos observar que la sociedad Astro Ltda. previo a la división, utilizando la rebaja establecida en el artículo 14 letra E) alcanza el tope establecido de las 5.000 UF y en consecuencia tiene una carga impositiva de \$107.082.000, en paralelo, podemos observar que la sociedad al asignar su RLI total a la fecha de la división de acuerdo a lo establecido en la ley y suponiendo que no tuvo nuevas rentas hasta finalizar el período, no hay prohibición alguna para el uso del beneficio establecido en el artículo 14 letra E) rebajando su carga tributaria en un 50%, sin alcanzar los topes en ninguna de las sociedades y pagar un tributo consolidado de \$ 73.021.500., bajo esta economía de opción, se produce una baja en su tributación total de \$ 34.060.500.

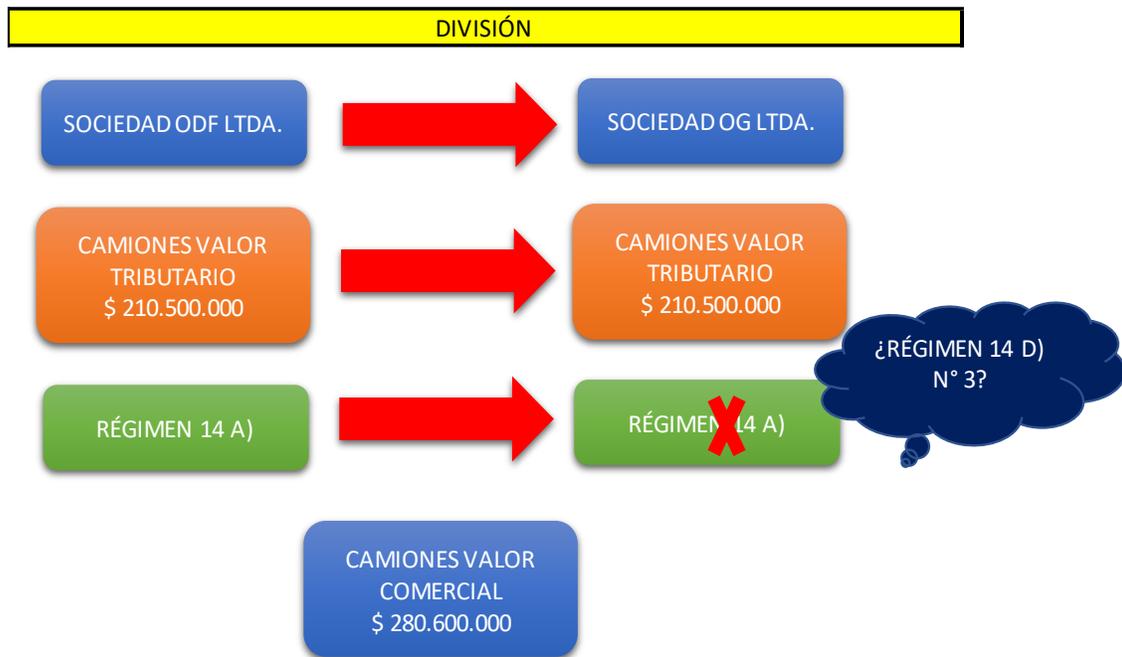
6.2. Caso 2:

La Sociedad ODF Ltda., ubicada en la ciudad de Rancagua se dedica al servicios de transporte de carga a distintos clientes en la sexta y séptima región del país, sus socios son el Sr. Andrews y el Sr. Zamorano ambos con un 50% de aporte de capital y participación, debido a que su cadena de suministro es sincronizada, esta se ha expandido considerablemente dificultando la red de distribución logística, ya que las decisiones son centralizadas en la casa matriz, por esta razón se ha decidido con fecha 26 de noviembre del 2020, un proceso de División, donde se crea la Sociedad OG Ltda. en la ciudad de Talca la cual estará a cargo de los negocios relacionados con esta región, a este se le asignaran camiones a un valor tributario de \$ 210.500.000, su valor comercial es de \$ 280.600.000.

La empresa que se divide tiene ingresos promedio de los últimos tres años por 7.500 U.F., y además es socia de la Sociedad OMNI Ltda. por un 20% y Sociedad TLS Ltda. por un 25%, por ambas recibió participaciones equivalentes a un total de 5.000 U.F., al computar los ingresos obtenidos durante el año en base a las normas de relación del artículo 8 n° 17 del Código Tributario, da un total de ingresos de 12.500 U.F., con lo cual calificaría al régimen Propyme. Sin embargo, por sobrepasar el 35% de los ingresos brutos del giro como indica la letra c) del N°1 de la letra D) del artículo 14, solo puede acogerse al régimen general 14 A).

Teniendo en cuenta que hasta el momento no existe normas de armonización de regímenes como existía con el artículo 14 D) hasta el 31.12.2019, se desprende que una división por regla general la sociedad que nace debería seguir el régimen de la que se divide por lo tanto en este caso sería 14 A).

Pero en base a los antecedentes expuestos de la empresa que se divide ¿Podría la que nace en este caso Sociedad OG Ltda. cambiar de régimen al 14 D) N°3?



Si nos ceñimos a las normas de relación estas afectan solo lo relacionado con los ingresos que se obtienen para no superar las 75.000 U.F., tal como se indica en la letra b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14 en donde se indica “ Para efectos de este artículo, se considerarán empresas o entidades relacionadas según se establece en el artículo 8 n° 17 del Código Tributario y los ingresos de las entidades relacionadas se sumarán”.

En la letra c) del N°1 de la letra D) del artículo 14, donde se indica que la Pyme no debe exceder el 35% de sus ingresos en los numerales i), ii) y iii), nada indica sobre las normas de relación del párrafo precedente, como tampoco en el punto 1.2.1.4 de la Circular 62 del 24 de Septiembre del 2020 que trata esta materia.

Ahora bien si alguien interpretara que de igual manera se le debe traspasar los derechos sociales a la que empresa que nace, aunque no lo dice la ley, se tendría que esperar los movimientos hasta el 31 de diciembre del 2020 para ver si sobrepasa el límite del 35%, y debe entrar al régimen general en el año siguiente, esto es ratificado por la Circular 62 Pyme donde dice “ Este requisito se exige al cierre de cada año comercial, esto es, el anterior al

ingreso en el régimen y cada año para mantenerse en el mismo. Así, por ejemplo, si al 31.12.2021 una empresa no cumple este requisito, deberá dar aviso al Servicio de Impuestos Internos, hasta el 30.04.2022, y quedará sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 respecto de las rentas obtenidas a contar del 1.01.2022.⁷⁷”

Considerando que en una división no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que se trata de una especificación de derechos preexistentes los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada, los cuales quedan radicados en una entidad jurídica independiente, donde se mantiene la neutralidad tributaria, esta no aplicaría para la elección de régimen con la normativa vigente a parte del 01 de enero de 2020 con la Ley 21.210, ya que cumpliendo los requisitos establecidos por la misma ley no hay impedimento a nuestro juicio para ejercer la opción.

Otro punto importante a abordar es la asignación de la Pre- RLI provisoria la cual es positiva en este caso, ya que no existe a nuestro juicio una incongruencia en destinarla a la empresa que nace como régimen Propyme, ya que tal como se indicó en el apartado 4.2.1, esta solo tiene el carácter de provisoria, ya que el definitivo se calcula al término del ejercicio comercial y como ocurre en el régimen de Transparencia 14 D) N° 8, este RAI se podría sumar a los ingresos del período.

Por las razones expresadas en los párrafos precedentes, la empresa que nace al derecho en este caso la Sociedad OG Ltda, solo tendría que computar los ingresos de la empresa madre que es la Sociedad ODF Ltda, por tener un controlador común, que se divide, por las normas de relación, pero no las participaciones sociales, por ende, estaría bajo el límite de las 75.000 U.F. y accedería al Régimen Propyme 14 D) N° 3.

A continuación, se presenta esquema, con el resumen de lo establecido.

⁷⁷ 1.2.1.4 Circular 62 Pyme del 24 de Septiembre del 2020



Durante el año comercial 2021, la Sociedad OG Ltda, la que nació en la división, ha obtenido buenos beneficios económicos, sin embargo al realizar las renovaciones de los contratos por las prestaciones de servicios, esto no les fueron renovados ya que otra empresa regional ofreció servicios a un costo más bajo, se intentó buscar otras empresas de este sector y de la octava región pero no se pudo concretar nada ante esta situación la junta directiva determina cerrar esta empresa procediendo a vender sus camiones con fecha 20 de diciembre del 2021.

A continuación, se presenta su resultado tributario bajo el régimen 14 D) N° 3.

<u>Sociedad OG Ltda. Determinación Resultado Tributario al 31.12.2021</u>		<u>Datos Adicionales</u>	
INGRESOS			
Ventas (giro)	\$ 290.000.000	RAI	\$ 365.000.000
Ventas (camiones)	\$ 250.000.000	SAC	\$ 38.500.000
		CAJA	\$ 385.000.000
EGRESOS 2021			
Gastos de combustibles y peajes	\$ -80.000.000		
Gastos de Mantenciones	\$ -5.000.000		
Remuneraciones	\$ -70.000.000		
Agregados según art. 33 N° 1 - Circular N° 62 (pyme)			
Resultado tributario	\$ 385.000.000		
Beneficio 14 E)	-\$ 140.000.000		
Base Imponible	\$ 245.000.000		
Impuesto de Primera Categoría	10%	\$ 38.500.000	

Cabe señalar que los activos depreciables fueron llevado el año anterior a egresos tal como indica la normativa vigente.

Debido a que, al término del ejercicio del año comercial 2021, la Sociedad OG Ltda, queda con un saldo de RAI de \$ 365.000.000, lo que le quedaría hacer el correspondiente Término de Giro, ¿pero es la única opción que tiene esta empresa?, ¿la normativa vigente permitirá tomar otro camino?, respondiendo esta inquietudes, se ha decidido no realizar el término de giro si no que cambiar de régimen para el año comercial 2022, teniendo en cuenta que al ser una 14 D) N° 3, Régimen Propyme, en donde sus socios son personas naturales y cumpliendo los requisitos se efectúa este cambio al Régimen 14 D) N° 8 de Transparencia, el cual se avisó el día 06 de Enero del 2022.

Bajo este nuevo régimen, teniendo en cuenta los saldos que quedaron al 31.12.2021 queda de la siguiente manera.



Debido a que la empresa se encuentra en el régimen de Transparencia, donde se genera un ingresos diferido hasta 10 años por las rentas acumuladas en los registro de rentas empresariales, en este caso por el RAI de \$ 365.000.000 en el cual el SAC pendiente va ser un incremento al referido ingreso y a la vez un crédito equivalente contra impuestos finales para los socios, como indica el numeral ii) letra d) N°8 artículo 14 D, por ende el Sr. Andrews y el Sr. Zamorano puede realizar retiros efectivos antes de cumplirse el período, inclusive el primer año no quedando gravados con impuestos.



A continuación, se presente cuadro con ingreso diferido, donde la normativa nos indica que el RAI \$ 365.000.000 se suma como incremento el SAC \$ 38.500.000, lo que da un total de \$ 403.500.000 y este monto se difiere en 10 años.

INGRESO DIFERIDO	Año 1	Año 2	Año 3	Año 3	Año 9	Año 10
	\$ 403.500.000					
1	\$ 40.350.000					
2		\$40.350.000				
3			\$ 40.350.000			
4				\$40.350.000		
9					\$ 40.350.000	
10						\$40.350.000

* Ingreso diferido sumatoria del RAI + SAC

** Se considera el Ingreso diferido sin considera el efecto de corrección monetaria

Si determinamos la situación tributaria de los socios durante el año comercial 2022, teniendo en cuenta que lo único que hay como base imponible de la empresa es el ingreso diferido por \$ 40.350.000 a este monto se le aplicara el porcentaje de aporte que tiene cada uno, que en este caso es de un 50%, con lo cual la base para asignar para impuestos finales, por cada socio, ascenderá a \$ 20.175.000, considerando retiros efectivos de \$ 36.468.000 provenientes de la Sociedad ODF Ltda., con su respectivo incremento y llevando este monto a la tabla I.G.C. se aplicaría un 30.4%, con un monto determinado de impuestos de \$ 10.720.401, al cual se le restara el crédito de I.D.P.C. correspondiente a la sociedad madre \$ 13.488.164 y además la primera cuota de \$ 1.925.000, dando como resultado final una devolución de \$ 4.692.763 tanto para el Sr. Andrews como el Sr. Zamorano.

Deteminación IGC Sr. Andrews AT 2023

Retiros afectos (ODF. Ltda.)	\$ 36.468.000
Participación Régimen Trans.	\$ 20.175.000
Incremento IDPC	\$ 13.488.164
Base Imponible I.G.C.	\$ 70.131.164
I.G.C.	\$ 10.720.401
Menos	
Crédito por IDPC (ODF Ltda.)	\$ -13.488.164
Crédito por IDPC	\$ -1.925.000
Devolución	\$ -4.692.763

Deteminación IGC Sr. Zamorano AT 2023

Retiros afectos (ODF. Ltda.)	\$ 36.468.000
Participación Régimen Trans.	\$ 20.175.000
Incremento IDPC	\$ 13.488.164
Base Imponible I.G.C.	\$ 70.131.164
I.G.C.	\$ 10.720.401
Menos	
Crédito por IDPC (ODF Ltda.)	\$ -13.488.164
Crédito por IDPC	\$ -1.925.000
Devolución	\$ -4.692.763

Este procedimiento se repetirá durante los restantes años, cumpliendo con lo establecido en nuestra legislación.

CONCLUSIONES

La división societaria sin duda es una herramienta de reorganización relevante a considerar para las organizaciones que buscan adaptarse y optimizar los recursos frente las diversas circunstancias que afrontan en el día a día, sin embargo, no es menor el rol que juega el cumplimiento adecuado de la normativa tributaria, en este sentido hemos visto que son variadas las normas que afectan a las sociedades y la forma de cumplir adecuadamente con la legislación que en el último tiempo no ha estado exenta de cambios significativos.

De acuerdo a lo expuesto en esta tesina y recapitulando, la reorganización de una sociedad que se divide, debe determinar un balance provisorio a la fecha de división a valores tributarios o base imponible según el artículo 14 D) N° 3 de la ley de impuesto para luego determinar el capital propio tributario, (patrimonio financiero en caso que el Servicio de Impuestos Internos lo autorice), y así obtener el porcentaje de asignación correspondiente que se aplica a los saldos acumulados de los registros de rentas empresariales y que se destinaran a las sociedades que nacen, salvo en el caso de las cantidades del registro DDAN que de acuerdo al actual artículo 14, letra C), numero 1, letra a), se radicarán en la sociedad a la cual se asignen los activos fijos que las generan. Esta asignación también aplica también para el patrimonio y la pre-RLI positiva, que en este último caso es solo de carácter provisorio.

En una división al asignar existencias o activos fijos no se configura el hecho gravado básico, ni los especiales de la ley de impuesto s a las ventas y servicios no aplicándole los artículos 2 y 8 de este cuerpo legal por no existir transferencia del dominio.

Esto se replica en caso de la ley de impuesto a la renta donde no puede traspasar a las sociedades que se crean, ningún tipo de crédito ya que en su carácter de personalísimos sólo pueden ser utilizados por el contribuyente que los generó.

En base a lo anterior, consideramos que el Servicio de Impuestos Internos no se encuentra facultado para ejercer la facultad de tasación ante un acto de división bajo ninguna circunstancia, atendido a que en el mismo no se verifica la enajenación de ningún bien o derecho, en tanto la distribución del patrimonio desde la sociedad dividida hacia la sociedad que se constituye al efecto opera bajo el supuesto de sucesión universal parcial y aunque la ejerciera con la modificación del inciso cuarto del artículo 132 del Código Tributario donde también la autoridad fiscal debiera rendir pruebas de lo que indica, ya que antes sol lo realizaba el contribuyente.

Si bien el legislador estableció la norma antielusiva general y las normas antielusivas especiales donde se regulan los actos de evasión y elusión, como también normativas de control que establecen el marco jurídico donde se establece nuestra normativa tributaria, la propia norma legal en nuestro país establece la buena fe en materia tributaria de los contribuyentes, si el Servicio de Impuesto Interno entiende que existe algún acto elusivo, debe probar la existencia de abuso o simulación.

El propio artículo 4 Ter, indica que es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, donde hoy los nuevos regímenes tributarios permiten al contribuyente poder ejercer una economía de opción, la que también incluye franquicias tributarias como por ejemplo la modernización de la necesidad del gasto, el sueldo empresarial, aumento del beneficio del ex 14 Ter letra c), entre otras.

En definitiva, hoy cuando las empresas realizan una división sus motivos principales no son precisamente los impuestos, tiene que ver con razones de otra índole de carácter estratégico, administrativo, financiero, logístico, pero eso no impide utilizar las opciones contempladas en la ley y franquicias tributarias, teniendo en cuenta siempre las normas de control vigentes.

En base al párrafo precedente los casos presentados en el apartado del capítulo 6, no surge la siguiente pregunta ¿Existe Elusión?, al analizar detalladamente esta interrogante podemos indicar que la división mantiene la neutralidad tributaria, pero nada impide utilizar los

beneficios y franquicias tributarias entregadas por el legislador, esto no produce una merma en el estado, teniendo en cuenta que se cumple con las restricciones establecidas por la propia ley, por ende a nuestro entender y juicio una división no es una elusión porque si fuese así, toda división que se haga, sería elusiva, pero siempre teniendo en cuenta que lo fundamental en este proceso es la razón de negocios.

Finalmente indicar que, la división no genera beneficio en el acto celebrado y correctamente exento de tasación, sin embargo, puede generar circunstancias para obtener una incidencia tributaria que es independiente al acto declarativo, es en este punto donde juegan un rol significativo las normas antielusivas persiguiendo la erradicación de abuso de la normativa y la simulación de actos que pretenda disminuir la carga tributaria de manera intencionada.

BIBLIOGRAFÍA

1. CODIGOS DE LA REPUBLICA

- Código del Trabajo – Versión Digital año 2020.
(https://www.dt.gob.cl/legislacion/1624/articles-95516_recurso_1.pdf).
- Código Civil – Versión Digital año 2020.
(<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=172986&idVersion=2020-09-11&idParte=8719917>).
- Constitución Política de la República de Chile – Versión Digital Año 2020.
(<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=242302>).
- Código Tributario – Versión Digital año 2020.
(<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>).

2. LEYES

- Ley 18.046 del 21 de octubre de 1981 – Ministerio de Hacienda.
Ley sobre Sociedades Anónimas.
- Ley 19.705 del 14 de diciembre del 2000 - Ministerio de Hacienda.
Regula las Ofertas Públicas de Adquisición de Acciones (OPAS) y Establece Régimen de Gobiernos Corporativos.
- Ley 21.210 del 29 de Septiembre del 2014 – Ministerio de Hacienda.
Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

3. DECRETOS LEY

- Ley de Impuesto a La Renta – Versión Actualizada año 2020.
- Ley de Impuesto a La Renta – Versión Vigente al 31-12-2019.
- Ley de Impuesto a La Renta – Versión Vigente al 31-12-2014.
- Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios – Versión Actualizada año 2020.

4. CIRCULARES

- Circular N° 50 del 9 de Octubre de 1986.
Materia: Instrucciones sobre aplicación de la Resolución N° Ex. 2301 del 07/10/86 que fija el procedimiento a seguir y señala los requisitos y obligaciones que deben cumplirse y los antecedentes que deben acompañarse respecto de solicitudes administrativas que menciona.
- Circular N° 68 del 28 de Noviembre de 1996.
Materia: Valoración, para los efectos de la Ley sobre impuesto a la renta, de los trasposos de bienes originados en las fusiones, divisiones y otras reorganizaciones en que subsista la empresa aportante.
- Circular N° 45 del 16 de Julio del 2001.
Materia: Modificaciones introducidas al Artículo 64 del Código Tributario por la Ley N° 19.705 del Año 2000.
- Circular N° 29 del 14 de Junio del 2013.
Materia: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.630, a las normas sobre precios de transferencia contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta. (Op.cit. Página 11).
- Circular N° 49 de 14 de julio de 2016.
Materia: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017. Deja sin efecto Circulares 66, 67, 68 y 69 de 2015(Op.cit. Página 111 y 112).

5. OFICIOS

- Oficio N° 4.697, de 23 de julio de 1980 – Emitido por SII.
- Oficio N° 633, de 15 de febrero de 1993 – Emitido por SII.
- Oficio N° 677, del 02 de Abril de 1997 – Emitido por SII.
- Oficio N° 2.407, del 01 de Junio de 1999 – Emitido por SII.
- Oficio N° 1.301, de 20 de abril de 2000 – Emitido por SII.
- Oficios N° 3.595 de 29 de agosto del 2001 (Op.cit. inmuebles) y N° 677 del 2 de abril de 1997 (Op.cit. depreciación acelerada) – Emitido por SII.
- Oficio N° 1.482, del 29 de Marzo de 2004 – Emitido por SII.
- Oficio N° 3.385, del 19 de Noviembre de 2009 – Emitido por SII.
- Oficio N° 690, de 29 de Abril de 2010 – Emitido por SII.
- Oficio N° 692, de 29 de abril de 2010 – Emitido por SII.
- Oficio N° 1.645, de 16 de septiembre de 2010 – Emitido por SII.
- Oficio N° 283, del 14 de Febrero de 2013 – Emitido por SII.
- Oficio N° 3.422, del 29 de Diciembre del 2016 – Emitido por SII.
- Oficio N° 2.401, del 06 de noviembre del 2017. (Op.cit. Página 05) – Emitido por SII.
- Oficio N° 1778, del 2017(Op.cit. Apartado Final “Conclusiones”)– Emitido por SII.

6. ORDINARIOS

- Ord. n° 2.236, de 12.05.2004– Emitido por SII.
- Ord. n° 2.560, de 14.08.2009– Emitido por SII.
- Ord. N° 3422, de 29-12-2016– Emitido por SII.

7. OTRAS PUBLICACIONES.

- Libro “Fusión, transformación y división de Sociedades Anónimas, efectos tributarios” Ricardo Hernández A. editorial Congreso febrero 2000.
- Revista de Estudios Tributarios N° 4 del 2011, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (Op.cit. Página 131).
- Bermúdez S., Jorge. Discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados en la actuación pública. Revista de Derecho Administrativo 7: 3-26, 2012.
- Cordero Q., Eduardo. Sanciones administrativas y mercados regulados. Revista de derecho (Valdivia) 26(1): 119-144, 2013. Valdivia, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile.
- MARDONES, M. 2014. (Op. cit. Página 307).
- Historia de la ley 20.780. Mensaje N° 24-362 de S.E. la expresidenta Michelle Bachelet Jeria a S.E. Presidente de la honorable cámara de diputados, del 01 de abril de 2014, (Op.cit. Página 6, 8, 270, 283, 1.702,).
- Revista de Estudios Tributarios N° 18 del 2017, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (Op.cit. Página 70).
- Historia de la Ley 21.210. Mensaje N° 107-366 de S.E. Presidente de la República Sebastián Piñera Echeñique a Presidente de la honorable cámara de diputados del 23 de Agosto del 2018, (Op.cit. Página 6).

8. SITIOS WEB

- Servicio de Impuestos Internos de Chile : www.sii.cl
- Ley Chile : www.leychile.cl
- Biblioteca del Congreso Nacional : www.bcn.cl
- Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española : www.rae.es
- Diccionario Prehispánico del Español Jurídico : www.dpej.rae.es