

EFFECTOS TRIBUTARIOS EN LA TRANSFORMACIÓN, CONVERSIÓN Y DIVISIÓN: ANÁLISIS ACTUALIZADO FRENTE A LA LEY N° 20.780 Y LEY N° 20.899

Antonio Faúndez Ugalde

Profesor de Tributación P. Universidad Católica de Valparaíso

Doctor en Derecho

Magíster en Gestión Tributaria

Abogado

antonio.faundez@puev.cl

Resumen: Este artículo presenta el estudio de los efectos tributarios derivados de los procesos de transformación de sociedades, conversión de empresas individuales y división de sociedades, considerando las últimas modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria, y la Ley N° 20.899 publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016, sobre simplificación del sistema de tributación a la renta.

Palabras claves: Transformación; conversión; división; reforma tributaria

1. INTRODUCCIÓN

Durante el año 2015 publiqué tres artículos titulados: Conversión de empresas individuales: impropiedades ante la ley y efectos frente a la reforma tributaria

2014¹; Transformación de sociedades: efectos frente a la reforma tributaria 2014²; y, División de sociedades: efectos frente a la reforma tributaria 2014³, en los que se presentó un análisis a la luz de la reforma tributaria introducida por la Ley N° 20.780, publicada el 29 de septiembre de 2015. Sin embargo, como es conocido, el 8 de febrero de 2016 se publicó la Ley N° 20.899, la que incorporó al ordenamiento jurídico ajustes a los nuevos regímenes de tributación de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), lo que implica realizar una nueva revisión de dichos contenidos.

Así, la transformación de sociedades, la conversión de empresas individuales y la división de sociedades, son tipo de reorganizaciones empresariales que traen como consecuencia efectos en la tributación de los contribuyentes, generando, en algunos casos –como se verá–, problemas en la aplicación de las normas producto de vacíos legales que la Ley N° 20.899 no pudo superar.

En atención a lo anterior, este artículo tendrá tres capítulos destinados, en cada uno, al análisis de los efectos en la tributación de los procesos de reorganización indicados, para finalizar con las conclusiones vinculadas a problemas de aplicación de las normas y proponiendo soluciones para colmar posibles vacíos legales.

2. TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES

La transformación ha sido entendida como el cambio del tipo o especie de una sociedad, subsistiendo su personalidad jurídica, cuya reglamentación especial se encuentra en el artículo 96 de la Ley N° 18.046, sobre sociedades anónimas, que define la transformación como “[...]el cambio de especie o tipo social, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica”.

Con la entrada en vigencia de la Ley N° 18.482, se incorporó al artículo 8° del Código Tributario un nuevo numeral que definió la transformación para efectos

¹ Faúndez U., Antonio. Conversión de empresas individuales: impropiedades ante la ley y efectos frente a la reforma tributaria 2014. Santiago, Revista de Estudios Tributarios 12: 105-124, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

² Faúndez U., Antonio. Transformación de sociedades: efectos frente a la reforma tributaria 2014. Santiago, Revista de Estudios Tributarios 13: 87-100, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

³ Faúndez U., Antonio. División de sociedades: efectos frente a la reforma tributaria 2014. Santiago, Revista de Estudios Tributarios 14: 137-162, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

tributarios, en términos muy similares a la definición consagrada en la Ley de sociedades anónimas: “*Artículo 8°. Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá:[...] 13°. Por ‘transformación de sociedades’, el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica*”. La incorporación de este nuevo numeral al artículo 8° del Código Tributario, implica establecer una aplicación general de dicho tipo de reorganización a todo tipo de sociedades. En tal sentido, se podrá transformar una sociedad en cualquier otro tipo social⁴.

Si bien la transformación tiene un alcance genérico a todo tipo de sociedades, su aplicación también se extiende a las empresas individuales de responsabilidad limitada, por mandato expreso del artículo 14 de la Ley N° 19.857 del año 2003⁵. Sin embargo, en lo que se refiere a las empresas individuales, la institución de la transformación no tiene aplicación, lo que he criticado ampliamente en otras publicaciones⁶.

De esta forma, para la procedencia de una transformación deben concurrir los siguientes requisitos: (i) que se trate de una sociedad o una empresa individual de responsabilidad limitada; (ii) un cambio de especie o tipo social; (iii) el cambio de especie debe efectuarse por reforma de los estatutos, y (iv) subsistir la personalidad jurídica. En la medida que se cumplan con las exigencias anteriores la transformación producirá todos los efectos tributarios a partir de la fecha de la escritura pública en la que consta dicho acto.

4 Es importante precisar que las denominadas sociedades de hecho no pueden ser objeto de sociedad por la sencilla razón de que, en esencia, no es una sociedad, sometiéndose a la tributación de las comunidades como lo ha señalado el Servicio de Impuestos Internos en Circular N° 143 del año 1972. Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 124 del 7 de octubre de 1975 [en línea] <http://www.sii.cl/documentos/circulares/anteriores/143_72.htm> [consulta: agosto 2017]. Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 1.116 del año 1998, ha señalado que las comunidades, asociaciones o cuentas en participación no pueden ser objeto de transformación. Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 124 del 7 de octubre de 1975 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/otras/may07.htm>> <http://www.sii.cl/documentos/circulares/anteriores/143_72.htm> [consulta: agosto 2017].

5 El inciso segundo de este artículo indica lo siguiente: “Una empresa individual de responsabilidad limitada podrá transformarse en una sociedad de cualquier tipo, cumpliendo los requisitos y formalidades que establece el estatuto jurídico de la sociedad en la cual se transforma”.

6 Véase Faúndez U., Antonio. Conversión de empresas individuales: impropiedades ante la ley y efectos frente a la reforma tributaria 2014. Santiago, Revista de Estudios Tributarios 12: 105-124, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

2.1 Efectos en la Ley sobre Impuesto a la Renta

2.1.1 Efectos en la renta líquida imponible

Lo primero que cabe mencionar es que en un proceso de transformación subsiste la personalidad jurídica, es decir, no nace un nuevo contribuyente a la vida del derecho y, en tal sentido, su régimen de tributación en la Ley sobre Impuesto a la Renta se mantiene sin ninguna variación; el contribuyente debe determinar su resultado tributario al término del ejercicio. En el mismo sentido, los efectos tributarios que se generen en los propietarios de empresas quedarán radicados al término del ejercicio, salvo los posibles efectos que pueden derivar frente a imputaciones en los registros del N° 2 del artículo 14 Letra B, los que se producirán a la fecha de dicha imputación, con cargo, en primer término, al saldo al 1 de enero de ese ejercicio, debidamente actualizado y, el exceso, como un retiro provisorio que deberá ser imputado al 31 de diciembre de ese período.

Cabe destacar lo señalado en el inciso tercero del artículo 69 del Código Tributario: cuando con motivo de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio.

La expresión “*quedar afecto a otro régimen tributario*”, que señala la citada disposición, para estos efectos debe ser entendida como la situación en que producto de una transformación de una sociedad, el nuevo tipo social queda obligado a determinar su renta efectiva en una forma distinta de como lo hacía con anterioridad a su reorganización. Así por ejemplo, se entiende que el contribuyente queda afecto al mismo régimen tributario, si antes y después de la transformación, quedó obligado a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa. Por el contrario, si el contribuyente opta por un régimen de tributación distinto al de renta efectiva según contabilidad completa, dicho cambio lo obligará a separar los resultados en su tributación. El Servicio de Impuestos Internos, a través de Circular N° 15, de fecha 30 de enero de 1986, señaló que los contribuyentes que queden afectados con un régimen tributario diferente a aquel que les era aplicable hasta antes de la transformación, y siempre que dicha transformación se realice en un mismo período, se deberá practicar un balance por el tiempo transcurrido desde el 1° de enero hasta el día que ocurra la transformación, y otro balance que abarque el lapso comprendido entre la última fecha señalada y hasta el 31 de diciembre del mismo año⁷.

⁷ Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 15 del 30 de enero de 1986 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1986/circu15a.htm>> [consulta: agosto 2017].

En forma similar, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que en el evento de que ambas sociedades sigan afectas al mismo impuesto general de primera categoría, determinando su base imponible de la misma manera, no será necesario efectuar un balance y declaraciones de impuesto de primera categoría a la fecha de la transformación, pudiendo la empresa continuar operando de la misma forma que lo venía haciendo con antelación, sin perjuicio del tratamiento tributario y de imputación que corresponde darle a los retiros de acuerdo al nuevo tipo de sociedad que subsiste producto de la transformación⁸.

Sin embargo, el criterio de la separación de resultados que regula el artículo 69 del Código Tributario, ya no produce efectos frente a los nuevos regímenes de tributación de los artículos 14 Letra A, 14 Letra B, 14 ter y 34, atendido a que en dichos casos el cambio de régimen operará siempre en el período siguiente, o bien, a partir del primero de enero del ejercicio en el caso de generar un incumplimiento con relación al tipo social de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 Letra D N° 1 letra c de la LIR.

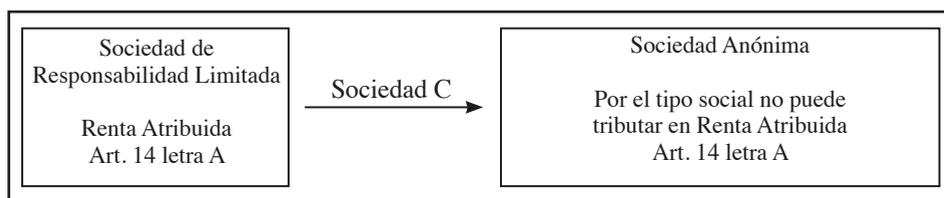
2.1.2 Efectos en los nuevos registros del artículo 14 Letra A y Letra B

A partir del 1° de enero de 2017 comenzó a regir en nuestro país un nuevo artículo 14 en la LIR, que establece dos regímenes de tributación, uno, denominado régimen de tributación sobre renta atribuida, y, otro, régimen de tributación parcialmente integrado. El mismo artículo establece la modalidad para optar a uno u otro régimen. Sin embargo, lo que nos interesa es determinar si una sociedad que inicia un proceso de transformación de su tipo social, puede o no, en ese momento, optar a un régimen distinto al que estaba sometido con anterioridad a dicha reorganización empresarial. Si bien este efecto en la tributación no está regulado de manera expresa a propósito de una transformación, la circunstancia de que se trata del mismo contribuyente, implica que debe mantener el mismo régimen sin ninguna modificación, cumpliendo con el plazo de 5 años para poder optar a un nuevo régimen de tributación.

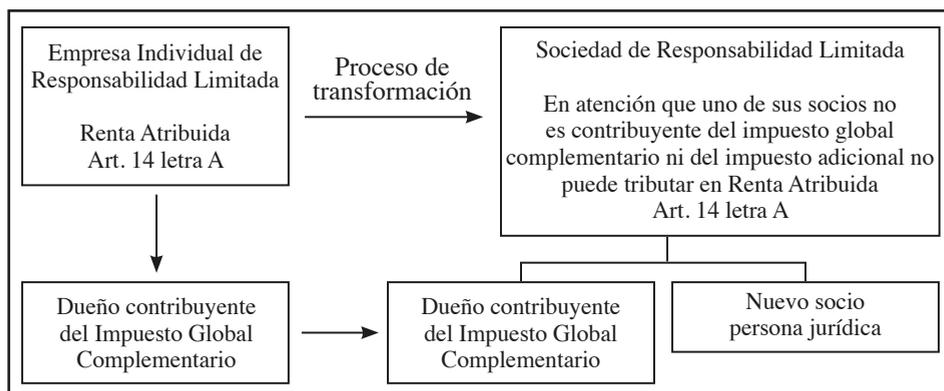
8 Véase: Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 313 del 22 de enero de 2001 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2001/renta/ja153.htm>> [consulta: agosto 2017]. Cabe hacer presente que el oficio también se refiere a los gastos rechazados, los que producto de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630, con vigencia a partir del 1° de enero de 2013, tienen un nuevo tratamiento tributario en el artículo 21 de la LIR, disposición que ya no discrimina por el tipo de contribuyente, razón por la cual mantendrán las misma tributación frente a la transformación de la sociedad. Con todo, a partir del 1° de enero de 2017, entrará en vigencia un nuevo artículo 21 introducido por la Ley N° 20.780, la que tampoco discrimina en el tipo de contribuyente.

La dificultad se presenta en el caso en que el nuevo tipo social no resulte compatible con el régimen de tributación, como sería el caso de una sociedad de responsabilidad limitada que tributa bajo el régimen del artículo 14 Letra A y se transforme en una sociedad anónima; o, también, el caso en que una empresa individual de responsabilidad limitada que tribute bajo el régimen del artículo 14 Letra A y se transforme en una sociedad de responsabilidad limitada e incorpore como segundo socio, al momento de la transformación, a una persona jurídica. Estos casos se representan en los siguientes cuadros.

Incumplimiento normativo a nivel de sociedad



Incumplimiento normativo a nivel de socios



Este es un claro caso en donde el legislador no reguló los efectos que derivan en un proceso de transformación. Sin embargo, la única forma de establecer una armonía lógica y sistemática en la aplicación de las normas, nada impide que se aplique lo establecido en la letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D de la LIR, en el siguiente sentido⁹:

⁹ Este mismo criterio es confirmado por Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 49 del 14 de julio de 2016, p. 112 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu49.pdf>> [consulta: agosto 2017].

- i. Para el caso de un incumplimiento normativo a nivel de sociedad: las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades por acciones sujetas a las disposiciones de la Letra A del artículo 14, que dejen de cumplir el requisito que correspondan al tipo jurídico, independientemente de los períodos comerciales en que se hayan mantenido en dicho régimen, quedarán sujetas al régimen establecido en la Letra B del artículo 14, a contar del día 1° de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento y dar aviso de tal circunstancia al Servicio de Impuestos Internos entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

- ii. Para el caso de incumplimiento normativo a nivel de socios: las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades por acciones sujetas a las disposiciones de la Letra A del artículo 14, que incumplan el requisito de estar conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en cualquier momento durante el año comercial respectivo, o en el caso de las sociedades por acciones cuando se estipule en contrario o se incumpla lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 14, quedarán sujetas al régimen establecido en la Letra B del artículo 14, pero lo harán a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente en que ello ocurra y dar aviso de tal circunstancia al Servicio de Impuestos Internos entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que se incorporan al nuevo régimen. Cabe destacar que los propietarios, comuneros, socios o accionistas que no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, cualquiera sea su calidad jurídica, se afectarán con el impuesto establecido en el inciso 1 del artículo 21, sobre los retiros o dividendos afectos al impuesto global complementario o adicional que perciban durante ese año comercial y sobre la renta que se les deba atribuir al término de éste. En contra de tal impuesto procederá el crédito establecido en los artículos 56 número 3 y 63, el que incrementará la base imponible respectiva tratándose de las sumas percibidas. Las cantidades líquidas correspondientes a los retiros o dividendos percibidos que se afecten con la tributación señalada, se considerarán como ingresos no constitutivos de renta en su posterior retiro, remesa o distribución, mientras que las rentas que se les atribuyan completarán su tributación de esta forma, sin que deban volver a atribuirse.

En cuanto a la recalificación de registros de una sociedad en renta atribuida del artículo 14 Letra A, a un régimen del artículo 14 Letra B, se debe considerar lo señalado en la letra a del N° 1 del artículo 14 D, para lo cual solamente cabe considerar que las utilidades anotadas en el Registro de Utilidades Propias (en adelante “RAP”), pasarán a formar parte del Registro de la letra c del N° 2 del artículo 14 Letra B, como un ingreso no constitutivo de renta gravada con impuestos. Lo anterior se puede representar en el siguiente cuadro:

REGISTRO 14 A (absorbida)		REGISTRO 14 B (nueva)
RAP	→	REX (como INR)
DDAN	→	DDAN
REX	→	REX
SAC	→	SAC (calificados sin obligación de restitución)
(+) CPT (-) RAP (-) REX	→	RAI
(-) CAPITAL (aumentos y disminuciones)		
Valor a registrar en RAL		

2.2 Efectos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

En atención a que la transformación implica que subsiste la personalidad jurídica, no se produce ningún efecto en IVA, frente a lo cual, puede seguir utilizando los créditos fiscales y el beneficio del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

3. CONVERSIÓN DE EMPRESAS INDIVIDUALES

La conversión de empresas individuales en sociedades de cualquier naturaleza es una institución que nació exclusivamente bajo la ley tributaria, cuyas circunstancias obedecieron a un tratamiento forzado destinado a establecer conciliaciones con la ley comercial, pero sin precaver las impropiedades en la tributación¹⁰. Consiste en el aporte que un empresario individual realiza de todo el activo y pasivo a una sociedad que se constituye, estando obligado a realizar término de sus actividades.

¹⁰ En cuanto a las impropiedades de la institución de la conversión, véase: Faúndez U., Antonio. Conversión de empresas individuales: impropiedades ante la ley y efectos frente a la reforma tributaria 2014. Santiago, Revista de Estudios Tributarios 12: 105-124, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile

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

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse”.

3.1 Efectos en la Ley sobre Impuesto a la Renta

3.1.1 Efectos en la renta líquida imponible

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

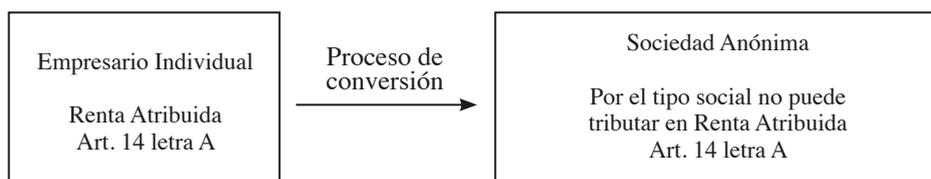
3.1.2 Efectos en los nuevos registros del artículo 14 Letra A y Letra B

En una conversión la nueva sociedad que se constituye deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde

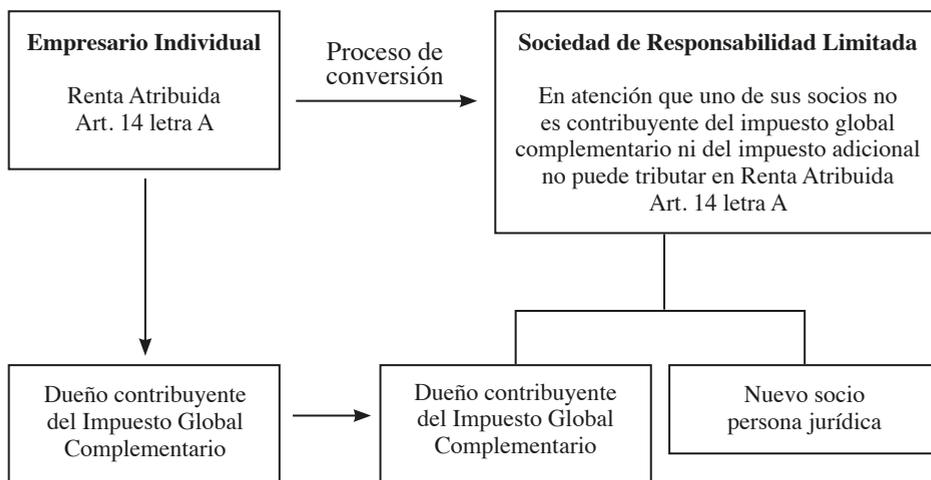
aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa individual. Así lo indica expresamente el párrafo primero del N° 2 y párrafo primero del N° 3, ambos del artículo 14 Letra D. Una vez completado el plazo anterior, la nueva sociedad que nació de la conversión podrá optar por aplicar las normas de otro régimen de tributación.

Al igual que en el caso de la transformación, la dificultad se presenta en el caso en que la nueva sociedad que se constituye no resulte compatible con el régimen de tributación, como sería el caso de un empresario individual que tributa bajo el régimen del artículo 14 Letra A y se convierta en una sociedad anónima; o, también, el caso en que un empresario individual que tribute bajo el régimen del artículo 14 Letra A y se convierta en una sociedad de responsabilidad limitada e incorpore como segundo socio, al momento de la conversión, a una persona jurídica. Estos casos se representan en los siguientes cuadros.

Incumplimiento a nivel de sociedad



Incumplimiento a nivel de socios



Este caso tampoco fue regulado de manera expresa por el legislador frente al comentado incumplimiento. Si bien, también podría tener aplicación lo establecido en la letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D de la LIR, sobre la norma general de incumplimiento, en el caso de incompatibilidad a nivel de sociedad existe una evidente contradicción normativa como se pasará a explicar:

- i. Para el caso de un incumplimiento normativo a nivel de sociedad: las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades por acciones sujetas a las disposiciones de la Letra A del artículo 14, que dejen de cumplir el requisito que correspondan al tipo jurídico, independientemente de los períodos comerciales en que se hayan mantenido en dicho régimen, quedarán sujetas al régimen establecido en la Letra B del artículo 14. El problema se presenta en que la citada letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D, indica que se someterá al nuevo régimen del artículo 14 Letra B **“a contar del día 1° de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento”**, lo que resulta imposible si se considera que la nueva sociedad que se constituye tendrá una fecha de nacimiento distinta, salvo que se constituye el 1° de enero de ese mismo año. En otras palabras, si la conversión se materializó el día 31 de julio, la nueva sociedad que se constituye no podrá comenzar su tributación a partir del 1° de enero del año del incumplimiento, por la sencilla razón de que a esa fecha no existía. Esta es una evidente contradicción que el legislador no precisó y se constituye en un vacío legal que requiere una modificación a lo literalmente estatuido.
- ii. Para el caso de incumplimiento normativo a nivel de socios: las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades por acciones sujetas a las disposiciones de la Letra A del artículo 14, que incumplan el requisito de estar conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en cualquier momento durante el año comercial respectivo, o en el caso de las sociedades por acciones cuando se estipule en contrario o se incumpla lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 14, quedarán sujetas al régimen establecido en la Letra B del artículo 14, pero lo harán a contar del día 1° de

enero del año comercial siguiente en que ello ocurra y dar aviso de tal circunstancia al Servicio de Impuestos Internos entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que se incorporan al nuevo régimen. Cabe destacar que los propietarios, comuneros, socios o accionistas que no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, cualquiera sea su calidad jurídica, se afectarán con el impuesto establecido en el inciso 1 del artículo 21, sobre los retiros o dividendos afectos al impuesto global complementario o adicional que perciban durante ese año comercial y sobre la renta que se les deba atribuir al término de éste. En contra de tal impuesto procederá el crédito establecido en los artículos 56 número 3 y 63, el que incrementará la base imponible respectiva tratándose de las sumas percibidas. Las cantidades líquidas correspondientes a los retiros o dividendos percibidos que se afecten con la tributación señalada, se considerarán como ingresos no constitutivos de renta en su posterior retiro, remesa o distribución, mientras que las rentas que se les atribuyan completarán su tributación de esta forma, sin que deban volver a atribuirse.

En cuanto a la recalificación de registros de una sociedad en renta atribuida del artículo 14 Letra A, a un régimen del artículo 14 Letra B, se debe considerar lo señalado en la letra a del N° 1 del artículo 14 D, para lo cual solamente cabe considerar que las utilidades anotadas en el Registro de Utilidades Propias (en adelante “RAP”), pasarán a formar parte del Registro de la letra c del N° 2 del artículo 14 Letra B, como un ingreso no constitutivo de renta gravada con impuestos. Lo anterior se puede representar en el siguiente cuadro:

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

3.2 Efectos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

3.2.1 Bienes aportados correspondientes al activo realizable de la empresa individual¹¹

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado¹², que se configura la hipótesis tributaria descrita en la letra b) del artículo 8° de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, cuando en la constitución, ampliación, modificación u otras formas de reorganización de sociedades, un vendedor aporta bienes corporales muebles, una cuota de dominio sobre dichos bienes o derechos reales constituidos sobre ellos. De acuerdo con lo anterior, el Servicio señala que deben concurrir dos requisitos copulativos: (i) existencia de un aporte de bien corporal mueble en la constitución, ampliación, modificación u otra forma de reorganización empresarial, que tenga como resultado la transferencia del dominio, y (ii) que el aporte del bien corporal mueble debe ser efectuado por un contribuyente que tenga la calidad de vendedor.

Es importante resaltar que para la aplicación de la letra b) del artículo 8° de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, el aporte debe comprender bienes muebles¹³ que forman parte del giro del contribuyente, frente a lo cual, en mi opinión, no cabe incluir en esta disposición los bienes muebles que forman parte del activo inmovilizado de la empresa, situación que no configura la hipótesis tributaria descrita en la referida disposición.

En cuanto al segundo requisito copulativo, la Circular en análisis indica que el aporte del bien corporal mueble debe ser efectuado por un contribuyente que tenga la calidad de vendedor conforme lo dispuesto en el N° 3 del artículo 2° de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, esto es, cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. El artículo 4° del Decreto Supremo N° 55, de 1977, de Hacienda, que establece el Reglamento de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, determina que para calificar la habitualidad a que se refiere el N° 3 del artículo 2° de la ley, el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trate, y con estos antecedentes determinará si el ánimo que guió al

¹¹ Los bienes del activo realizable son aquellos que corresponden al giro de la empresa y que están destinados a ser negociados.

¹² Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 124 del 7 de octubre de 1975 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1975/circu124a.htm>> [consulta: agosto 2017]

¹³ También pueden ser inmuebles.

contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa. La misma disposición en su inciso final indica que se presume habitualidad respecto de todas las transferencias y retiros que efectúe un vendedor dentro de su giro; esta norma resulta plenamente aplicable al caso de la conversión de una empresa individual, especialmente porque el aporte conlleva una transferencia del dominio de los bienes a la nueva sociedad que se constituye.

3.2.2 Bienes aportados correspondientes al activo inmovilizado de la empresa individual¹⁴

La regulación de esta materia se encuentra en la letra m) del artículo 8° de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, disposición que resulta plenamente aplicable en el caso de una conversión de un empresario individual que procede a aportar a la nueva sociedad bienes del activo fijo o inmovilizado¹⁵.

La Ley N° 20.780 realizó modificaciones importantes en esta letra, las que se traducen en las siguientes:

- i) Se debe referir a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa.
- ii) Que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.
- iii) En el caso particular de los bienes muebles, no se gravará con IVA la venta en el caso en que ésta sea efectuada después de transcurrido un plazo de 36 meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, según proceda, y siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta.

Con anterioridad a la Ley N° 20.780, para el análisis de esta disposición se debía distinguir si se trata de bienes muebles o inmuebles. En el caso del aporte de

¹⁴ Los bienes del activo fijo o inmovilizado, son los de más difícil realización, ya que han sido adquiridos con el objeto de usarlos en la negociación o explotación social, sin el propósito de venderlos o ponerlos en circulación (Superintendencia de Valores y Seguros. Circular N° 239 del 29 de septiembre 1982 [en línea] <http://www.svs.cl/normativa/cir_239_1982.pdf> [consulta: agosto 2017]).

¹⁵ El Servicio de Impuestos Internos ha coincidido en que el aporte en una conversión implica una venta en los términos que describe la letra m) del artículo 8° en análisis (ver Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 567 del 14 de marzo de 1997 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/ventas/abr05.htm>> [consulta: agosto 2017]).

bienes muebles del activo fijo, configuraba la hipótesis descrita cuando éste se realizaba antes del término de la vida útil normal de dicho bien, de conformidad con lo dispuesto en el N° 5 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta o antes del transcurso de cuatro años contados desde su primera adquisición¹⁶, y siempre que ella sea realizada por contribuyentes que han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. En el caso de aporte de bienes inmuebles en un proceso de conversión, según lo dispuesto en la segunda parte de la letra m) del artículo 8° de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, sólo se consideraba comprendida en dicha disposición cuando el referido aporte se efectuaba antes de 12 meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda.

3.2.3 Situación de los créditos fiscales

La reforma tributaria del año 2014 no estableció cambios respecto de la situación de los créditos fiscales, frente a lo cual se mantendrán vigente las distintas teorías que han surgido en esta materia.

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

- i) La mayor parte de los autores chilenos catalogan el crédito fiscal, sin mayores ambages, como un derecho patrimonial que puede disponerse libremente¹⁷.
- ii) Contrario a lo anterior he sostenido que el crédito fiscal se manifiesta como un derecho objetivo, inserto en un mecanismo de determinación del impuesto sobre las ventas y servicios, esto es, un conjunto de operaciones aritméticas desarrolladas en la forma que ordena la ley, destinadas a obtener un resultado: el impuesto a pagar. El inciso segundo del artículo 20 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios señala que: “[e]l impuesto a [pagar] se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, determinado según

¹⁶ En cuanto a la expresión “primera adquisición”, el Servicio de Impuestos Internos interpretó que se refiere a aquella que es efectuada por el primer adquirente o importador de la especie, o por el fabricante de la misma. (Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 84 del 14 de noviembre de 2001 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu84.htm>> [consulta: agosto de 2017])

¹⁷ Entre estos autores: Urenda, Nicolás. División y fusión de sociedades, efectos tributarios, Santiago, Editorial La Ley, 2004, p. 170; Puelma, A. Sociedades. 3ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2003, p. 212.

las normas del párrafo 6º. Por lo tanto, el crédito fiscal no implica un derecho subjetivo, y, por lo mismo, no cabe calificarlo como un derecho personalísimo o patrimonial¹⁸.

4. DIVISIÓN DE SOCIEDADES

La división es un tipo de reorganización empresarial, cuyo principal efecto jurídico es distribuir parte del patrimonio de una sociedad para otra u otras sociedades que se constituyen en el mismo acto, pero sin que exista transferencia del dominio de los activos o pasivos que lo componen. Si se quiere ejemplificar este efecto se podría indicar lo siguiente: un sujeto compra una pastel de cumpleaños y diez velas, distribuyendo cinco velas de color rojo al lado izquierdo del pastel y cinco velas azules en el lado derecho; luego, con un cuchillo, corta por la mitad el pastel de lo que resulta que la parte derecha se queda con cinco velas azules y la parte izquierda con cinco velas rojas. En este ejemplo no ha existido una transferencia del dominio de las velas, solamente se quedaron en la parte del pastel que resultó de su división. Si se traslada este ejemplo al caso de una sociedad, la parte del patrimonio que sale de ella se irá con algunos activos y, si se acuerda, también con algunos pasivos. Es precisamente en este punto donde cobra relevancia los efectos en la tributación, es decir, por el acto de la distribución del patrimonio.

Nuestra legislación define la división o escisión parcial, en el artículo 94 de la Ley N° 18.046, el que indica lo siguiente: *“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”*. Cabe preguntarse si la regulación anterior tiene o no aplicación en otro tipo de sociedades. El autor Baeza¹⁹ señala que las únicas sociedades legalmente autorizadas para llevar a cabo o efectuar una división son las sociedades anónimas, puesto que el legislador sólo ha regulado ese mecanismo para esa clase de sociedades. Por el contrario, Álvaro Puelma²⁰ sostiene que es posible la división de sociedades de distintos tipos que la anónima, la que debe acordarse por la unanimidad de los socios, salvo disposición diferente contemplada en los estatutos de la sociedad matriz, debiendo cumplirse con los trámites legales que

¹⁸ Para una mejor comprensión de esta tesis se puede consultar Faúndez U., Antonio. Naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial. Revista de Estudios Tributarios 7: 9-32, 2012. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile

¹⁹ Baeza O., Gonzalo. Derecho comercial. Santiago, LexisNexis, 2003, T. II, p. 1320.

²⁰ Puelma, A. Sociedades. 3ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2003, T. I, p. 221.

correspondan, propios de una reforma de estatutos de la matriz, con disminución de capital. Nicolás Urenda²¹ señala que en Chile impera el principio de autonomía de la voluntad, en virtud del 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; en tal sentido –sostiene dicho autor–, como en nuestra legislación no existe normativa alguna que restrinja la figura de la división a entidades distintas de las sociedades anónimas, y no siendo contrario esto al orden público, a la moral o a las buenas costumbres, nada impide que puedan también dividirse las sociedades de personas.

La interpretación propuesta por Urenda resulta un tanto arriesgada. No se pueden obviar las distintas instituciones definidas por el derecho común y que no pueden ser alteradas en base al principio de la autonomía de la voluntad, por más que la ley expresamente no lo prohíba. Si se asume la posición de Urenda, con toda libertad los particulares podrían someter a un proceso de conversión a una sociedad, lo que implica alterar la esencia de dicha institución que fue concebida solamente para los empresarios individuales. Si bien concuerdo con la posibilidad de acordar una división de sociedades distintas a las anónimas, el fundamento se establece en que determinadas normas se han referido a ella en términos genéricos, sin limitarla a las sociedades anónimas. Esto es lo que precisamente ocurre en materia tributaria.

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado que, atendida la naturaleza jurídica de las sociedades de personas y las atribuciones de los socios, no existe impedimento desde el punto de vista tributario para que dichas sociedades puedan también dividirse en los mismos términos que lo hace una sociedad anónima, de forma tal que a los socios les correspondan los mismos derechos y participaciones que tenían en la sociedad que se divide²².

4.1 Efectos en la Ley sobre Impuesto a la Renta

4.1.1 Efectos en la renta líquida imponible

El artículo 14 Letra D no hace ninguna referencia a la determinación de la renta líquida imponible de la empresa dividida; por lo demás, la sociedad que se divide no desaparece y, por lo tanto, no está obligada a realizar término de giro. El Servicio de Impuestos Internos en Circular 49 de 2016, en la página 111, ha interpretado que, a la fecha de la división, se debe determinar un **resultado tributario** de acuerdo con

²¹ Urenda, Nicolás. División y fusión de sociedades, efectos tributarios, Santiago, Editorial La Ley, 2004, pp. 39 y 40.

²² Véase: Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 72 del 18 de enero de 2008 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja0215.htm>> [consulta: agosto 2017]

lo establecido en los artículo 29 al 33 de la LIR, es decir, determinar la renta líquida imponible, agregando que dicho resultado se constituirá en **provisorio** y, en ningún caso, debe incorporarse en esa oportunidad al registro RAP que se determine, 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 estaría formando parte del patrimonio dividido, el que será reconocido por las entidades involucradas de manera definitiva al término del año comercial respectivo, sumando a éste los resultados que se generen a partir de la fecha de división. Concluye su interpretación señalando que si el resultado tributario es **negativo** no se podrá distribuir proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen²³.

Al respecto, surge la inquietud frente al principio de legalidad en la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría, especialmente porque se trata de una interpretación que no encuentra soporte normativo alguno dentro del citado artículo 14 Letra D. Si bien, el resultado tributario tendrá un carácter provisorio, igualmente incidirá en la determinación de la renta líquida imponible definitiva, y eso implica pronunciarse sobre la determinación de la base imponible del impuesto, facultad que solamente corresponde al legislador. En tal sentido, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos puede generar problemas frente al principio de legalidad, pero también es evidente que estamos en presencia de un nuevo vacío legal que genera problemas de aplicación normativa.

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

Lo claro es que la división del patrimonio financiero incluirá las utilidades acumuladas a la fecha de la división y, sin duda, se asignarán a la nueva o nuevas sociedades en la proporción del patrimonio neto determinado a esa fecha. Sin embargo, si el criterio fuera que debe asignarse las utilidades tributables del ejercicio porque se están asignando las utilidades financieras, primero, dichos resultados pueden ser distintos en atención a la forma de determinación y, segundo, la interpretación del

²³ Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 49 del 14 de julio de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu49.pdf>> [consulta: agosto 2017]

Servicio de Impuestos Internos aplica un criterio asimétrico porque no permite que se traspasen las pérdidas tributarias.

Lo anterior puede generar controversias al momento de determinar la renta líquida imponible. Si bien en términos prácticos es una buena solución la planteada por la Circular 49 de 2016 con relación a las utilidades tributables del ejercicio, lamentablemente se refiere a la determinación de la base imponible del impuesto, lo que solamente puede realizar el legislador.

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

La o las nuevas sociedades que nacen de la división deberán mantenerse en el mismo régimen de la sociedad dividida hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen esta última sociedad, período luego del cual podrán optar por aplicar las normas de la letra A o B del artículo 14, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en los incisos segundo al sexto del mismo artículo.

En lo que se refiere a la asignación de las cantidades de los registros de la letra A y B del artículo 14, éstas se deben realizar en proporción al Capital Propio Tributario (en adelante “CPT”) dividido, determinado de acuerdo con lo establecido en el N° 1 del artículo 41 de la LIR; así lo indica expresamente el párrafo segundo del N° 2 del artículo 14 Letra D y el párrafo segundo del N° 3 del mismo artículo. Es decir, se deberá determinar el CPT antes de la división y, luego, determinar el CPT que se asigna a la nueva o nuevas sociedades, estableciendo la proporción correspondiente. Cabe precisar que la citada disposición exige aplicar la proporción del capital propio tributario a todos los registros del artículo 14 Letra A y Letra B; sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos interpreta en la Circular 49 de 2016, que las cantidades que se anoten en el registro de la letra b del N° 4 de la Letra A del artículo 14 y la letra b del N° 2 de la Letra B del mismo artículo –que corresponden a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada (en adelante “DDAN”)–, seguirán al activo fijo con el cual se encuentren relacionado. En efecto, indica la referida Circular lo siguiente: “...en lo que guarda relación con el registro de la letra b), del número 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, denominado FUF, originado por la diferencia entre la depreciación normal y acelerada, en un proceso de división debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia, vale decir, el FUF deberá ser distribuido asociando cada cantidad directamente al activo sujeto a la depreciación acelerada que generó dichas diferencias, de tal manera que sus efectos se radiquen de forma definitiva en la sociedad al cual se incorporan dichos activos, conjuntamente con la parte del FUF que controla estas diferencias temporales, con el único propósito de resguardar los efectos tributarios”.

Si bien, es razonable la posición que adopta el Servicio de Impuestos Internos, la misma resulta contradictoria con lo señalado en el párrafo segundo del N° 2 del artículo 14 Letra D y el párrafo segundo del N° 3 del mismo artículo. Esto puede generar vulneración con el principio de legalidad si se considera que la imputación a los registros incide en la base imponible del impuesto global complementario o del impuesto adicional.

Por otro lado, el problema que se presenta en la armonización de los regímenes de tributación dice relación con la situación de que la o las sociedades que nacen del proceso de división puedan estar bajo un tipo social que no resulta compatible con un régimen determinado. Por ejemplo, que una sociedad de responsabilidad limitada sujeta al régimen del artículo 14 Letra A, se divida y de ella nace una sociedad anónima, la que tendría que optar a tributar al régimen del artículo 14 Letra B. Si bien, puede estar en discusión el ejemplo planteado, en el sentido de que producto de una división pueda nacer una sociedad con un tipo social distinto a la sociedad dividida, lo cierto es que dicha situación no se encuentra prohibida por la ley.

Asumiendo, entonces, la posibilidad anterior, la ley tributaria tampoco se hizo cargo, de manera expresa, de los efectos tributarios que pueden derivar en tal proceso. La interrogante es: ¿se podrá aplicar la norma de incumplimiento que indica la letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D? La respuesta puede ser afirmativa, sin embargo, nos encontraremos con dos contradicciones evidentes:

Primero, si se considera la interpretación del Servicio de Impuestos Internos en la Circular 49 de 2016 sobre la asignación del DDAN que sigue a los activos con los que se relaciona, se tendrían que realizar dos recalificaciones, una, asignar conforme a lo indicado en dicha Circular y, dos, aplicar la norma de incumplimiento. Esto lleva a que con la primera recalificación se estaría reconociendo que la nueva sociedad anónima que nace debe ser considerada, un instante siquiera, como una sociedad sometida al régimen del artículo 14 Letra A. Esto se puede representar en el siguiente ejemplo:

Primera Recalificación		Segunda Recalificación	
REGISTRO 14 A (Limitada)	REGISTRO 14 A (S.A.)	REGISTRO 14 B (S.A.)	
RAP	→ RAP	→ REX (como INR)	
DDAN = sigue a su activo	→ DDAN	→ DDAN	
REX	→ REX	→ REX	
SAC	→ SAC	→ SAC	
	(+) CPT (-) RAP (-) REX (-) CAPITAL	→ RAI	
	Valor en RAL		

Segundo, se presenta la contradicción que para el caso de un incumplimiento normativo a nivel de sociedad, la letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D, indica que se someterá al nuevo régimen del artículo 14 Letra B “***a contar del día 1° de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento***”, lo que resulta imposible si se considera que la nueva sociedad que se constituye tendrá una fecha de nacimiento distinta, salvo que se constituye el 1° de enero de ese mismo año. En otras palabras, si la división se materializó el día 31 de julio, la nueva sociedad que se constituye no podrá comenzar su tributación a partir del 1° de enero del año del incumplimiento, por la sencilla razón de que a esa fecha no existía. Esta es una evidente contradicción que el legislador no precisó y se constituye en un vacío legal que requiere una modificación a lo literalmente estatuido.

4.2 Efectos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

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

Contrario a lo anterior he sostenido que el crédito fiscal se manifiesta como un derecho objetivo, inserto en un mecanismo de determinación del impuesto sobre las ventas y servicios, esto es, un conjunto de operaciones aritméticas desarrolladas en la forma que ordena la ley, destinadas a obtener un resultado: el impuesto a pagar. El inciso segundo del artículo 20 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios señala que: “[e]l impuesto a [pagar] se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, determinado según las normas del párrafo 6^o”. Por lo tanto, el crédito fiscal no implica un derecho subjetivo, y, por lo mismo, no cabe calificarlo como un derecho personalísimo o patrimonial²⁴.

5. CONCLUSIONES

- i) El análisis de cada uno de los tópicos anteriores ha permitido arribar a las siguientes conclusiones:
- ii) En el caso de una transformación de sociedades, el criterio de la separación de resultados que regula el artículo 69 del Código Tributario, ya no produce efectos frente a los nuevos regímenes de tributación de los artículos 14 Letra A, 14 Letra B, 14 ter y 34, por lo que sería una norma en desuso.

²⁴ Para una mejor comprensión de esta tesis se puede consultar Faúndez U., Antonio. Naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial. Revista de Estudios Tributarios 7: 9-32, 2012. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

- iii) Si bien el legislador no reguló la situación en que producto de una transformación el nuevo tipo social no resulte compatible con el régimen de tributación, como sería el caso de una sociedad de responsabilidad limitada que tributa bajo el régimen del artículo 14 Letra A y se transforme en una sociedad anónima, no impide la aplicación de la norma de incumplimiento de la letra c del N° 1 de la Letra D del artículo 14.
- iv) Para el caso de una conversión en donde se genera incumplimiento normativo a nivel de sociedad, como por ejemplo que un empresario individual que tributa bajo el régimen de renta atribuida se convierta en una sociedad anónima, el problema se presenta en que la citada letra c del N° 1 del artículo 14 Letra D, indica que se someterá al nuevo régimen del artículo 14 Letra B “a contar del día 1° de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento”, lo que resulta imposible si se considera que la nueva sociedad que se constituye tendrá una fecha de nacimiento distinta, lo que refleja una evidente contradicción que el legislador no precisó.
- v) La misma contradicción indicada en el literal iii anterior se presenta en el caso de una división de sociedades, por ejemplo, que una sociedad de responsabilidad limitada que tributa bajo el régimen de renta atribuida se divide y nace una sociedad anónima.
- vi) Si se considera la interpretación del Servicio de Impuestos Internos en la Circular 49 de 2016 sobre la asignación del DDAN que sigue a los activos con los que se relaciona, se tendrían que realizar dos recalificaciones, una, asignar conforme a lo indicado en dicha Circular y, dos, aplicar la norma de incumplimiento, lo que implica que con la primera recalificación se estaría reconociendo que la nueva sociedad anónima que nace debe ser considerada, un instante siquiera, como una sociedad sometida al régimen del artículo 14 Letra A, lo que no ha sido la intención del legislador.

6. BIBLIOGRAFÍA

BAEZA O., Gonzalo. Derecho comercial. Santiago, LexisNexis, 2003.

FAÚNDEZ U., Antonio. Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna. 2ª ed., Santiago, Legal Publishing, 2013.

FAÚNDEZ U., Antonio. Naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial. Revista de Estudios Tributarios 7: 9-32, 2012. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

FAÚNDEZ U., Antonio. Conversión de empresas individuales: impropiedades ante la ley y efectos frente a la reforma tributaria 2014. Santiago, Revista de Estudios Tributarios 12: 105-124, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

FAÚNDEZ U., Antonio. Transformación de sociedades: efectos frente a la reforma tributaria 2014. Santiago, Revista de Estudios Tributarios 13: 87-100, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

FAÚNDEZ U., Antonio. División de sociedades: efectos frente a la reforma tributaria 2014. Santiago, Revista de Estudios Tributarios 14: 137-162, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

PUELMA, A. Sociedades. 3ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2003.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 124 del 7 de octubre de 1975 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1975/circu124a.htm>> [consulta: agosto 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 15 del 30 de enero de 1986 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1986/circu15a.htm>> [consulta: agosto 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 84 del 14 de noviembre de 2001 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu84.htm>> [consulta: agosto de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 49 del 14 de julio de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu49.pdf>> [consulta: agosto 2017]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 567 del 14 de marzo de 1997 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/ventas/abr05.htm>> [consulta: agosto 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 313 del 22 de enero de 2001 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2001/renta/ja153.htm>> [consulta: agosto 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 72 del 18 de enero de 2008 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja0215.htm>> [consulta: agosto 2017].

SUPERINTENDENCIA DE VALORES Y SEGUROS. Circular N° 239 del 29 de septiembre 1982 [en línea] <http://www.svs.cl/normativa/cir_239_1982.pdf> [consulta: agosto 2017].

URENDA, Nicolás. División y fusión de sociedades, efectos tributarios, Santiago, Editorial La Ley, 2004.