

EFFECTOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DEL CAMBIO OBLIGATORIO DE RÉGIMEN FRENTE A UN PROCESO DE FUSIÓN IMPROPIA DE SOCIEDADES

Rocío Cantuarias Rubio

Abogada Independiente y Directora de Empresas
Docente Universidad de Concepción y Andrés Bello
Master of Business Administration, Universidad de Chile
Magister en Tributación, Universidad de Chile
Abogada, Universidad de Concepción
rocioacantuarias@gmail.com

Andrea Bobadilla Loyola

Abogada Consultoría Tributaria EY
Magister en Tributación, Universidad de Chile
Diplomado en Gestión Tributaria, Universidad del Desarrollo
Abogada, Universidad del Desarrollo
bobadillalandrea@gmail.com

Resumen: Este artículo estudia los efectos tributarios que derivan de un proceso de fusión impropia de sociedades, analizando, de manera particular, la aplicación de las normas de armonización en los casos en que la sociedad que resultará disuelta tributa bajo el régimen del artículo 14 letra B de la Ley sobre Impuesto a la Renta y la sociedad absorbente tributa bajo el régimen del artículo 14 letra A de la misma ley.

Palabras claves: fusión impropia; impuesto término de giro; armonización regímenes; naturaleza jurídica

1. INTRODUCCIÓN¹

Los nuevos regímenes de tributación en la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante la “LIR”), incorporados por la Ley N° 20.780 de 2014 sobre Reforma Tributaria y Ley N° 20.899 de 2016 sobre perfeccionamiento de Reforma Tributaria, vigentes a partir del 1° de enero de 2017, han generado diversos efectos tributarios frente al cambio obligatorio de régimen en un proceso de fusión impropia de sociedades, dando lugar a ciertas ambigüedades que se pretenden clarificar en este artículo. Así, el legislador sólo se limitó a precisar el tratamiento tributario que afectará a la sociedad absorbida y disuelta, estableciendo en el párrafo final del N° 2 de la letra D del artículo 14 de la LIR, que las rentas o cantidades determinadas a la sociedad que será absorbida, se afectarán con el impuesto de término de giro, con tasa del 35%, consagrado en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR, y que el impuesto total pagado deberá incorporarse al registro de saldo de créditos (en adelante, SAC) de la sociedad absorbente. En relación a la incorporación de este crédito en el SAC, es que surge el primer cuestionamiento en torno a que el legislador previó el registro de este crédito, no así el registro donde debía incorporarse el resultado tributario determinado a la sociedad absorbida, y como segunda interrogante, si el impuesto del 35% aplicado mantendría la naturaleza jurídica de impuesto único de término de giro o, por el contrario, aun cuando se ha tributado con dicho impuesto, las rentas quedarían pendiente de tributación con impuesto global complementario (en adelante, IGC) o impuesto adicional (en adelante, IA).

Cabe señalar que, los efectos que derivan de un proceso de fusión impropia de sociedades que tributan bajo el régimen de la letra B del artículo 14, y que resultarán absorbidas por sociedades que tributan bajo el régimen de la letra A del mismo artículo, no han sido regulados en nuestro ordenamiento jurídico ni existe opinión doctrinaria o jurisprudencia judicial o administrativa que los discuta o aclare. Sin perjuicio de esto, hay obras que tratan algunos efectos tributarios que derivan de procesos de reorganización empresarial, particularmente efectos generados bajo el régimen de tributación a la renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

En este sentido, podemos mencionar la siguiente doctrina: Faúndez Ugalde, Antonio, Reorganización Empresarial, derecho tributario y tributación interna; Hernández Adasme, Ricardo, transformación y división de sociedades anónimas,

¹ La principal fuente de este artículo es la tesis de grado de magíster en tributación defendida por las autoras en la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile en marzo del año 2017, trabajo guiado por el profesor Dr. Antonio Faúndez Ugalde.

efectos tributarios; Vera Ovalle, Alejandro, Las sociedades y su tributación en la ley sobre impuesto a la renta².

Es así, como la escasez de doctrina y jurisprudencia sobre las recientes modificaciones introducidas por las Reformas Tributarias de 2014 y 2016, han generado inconvenientes, puesto que estamos en presencia de una reforma que deja un vacío legal en nuestra legislación tributaria que no ha sido resuelto y, por lo tanto, este artículo pretende convertirse en un planteamiento innovador que puede entregar una solución al problema señalado.

2. ASPECTOS GENERALES DE LAS FUSIONES, EN PARTICULAR, FUSIONES IMPROPIAS

La fusión de sociedades es una de las transacciones más complejas y riesgosas³ que existen en la administración moderna y el análisis tributario que se debe realizar resulta sensible y recurrente. No importa la estructura societaria de los agentes económicos involucrados en una fusión, el capital ni los intereses que se ven afectados para que esté presente este análisis, pues la legislación tributaria se aplica a todas aquellas organizaciones que tienen el carácter de “contribuyentes”.

Por otra parte, las principales razones para llevar a cabo una fusión son, en términos económicos-financieros, la integración horizontal (para conseguir participación de mercado) y sinergia operativa (que se puede conseguir vía aumento de ingresos y/o la reducción de los costos), economías de integración vertical (integración hacia delante y/o hacia atrás), la eliminación de una gestión ineficiente, la combinación de recursos complementarios y la consecución de ventajas fiscales no aprovechadas, entre otras.

² Faúndez U., Antonio, Reorganización Empresarial. Santiago, Editorial Legal Publishing de Chile, 2012; Hernández A., Ricardo. Fusión, transformación y división de sociedades anónimas, efectos tributarios. Santiago, Editorial la Ley, 2000. Vera O., Alejandro. Las sociedades y su tributación en la ley sobre impuesto a la renta. Santiago, Editorial Parlamento, 2005.

³ Ya que se deben considerar innumerables variables para desarrollar esta transacción, como por ejemplo; establecer claramente el o los objetivos de la fusión, identificación adecuada de la empresa objetivo, la gestión del proceso y la secuencia temporal de la fusión, el desarrollo de un plan formal para llevar a cabo el proceso, la revisión y controles formales, la sinergia, el factor humano, una correcta comunicación interna y externa, la preparación de los ejecutivos responsables, la adecuación de la cultura organizacional, la integración post-adquisición, una evaluación externa, el cumplimiento de las leyes vigentes (por ejemplo, las normas antimonopolio), el cabal entendimiento del negocio, el cuidado en la negociación, el control a los asesores, etc.

Asimismo en cualquier tipo de fusión, hay que considerar también otros factores relevantes como lo son los Organismos Reguladores, el Mercado y el Recurso Humano. Además es importante el uso de una metodología que ayude a minimizar el riesgo en un proceso de fusión, ya que sabido es, que muchas fusiones han fracasado por distintos motivos, entre los que destacan las dificultades para la integración, la evaluación inadecuada de la compañía a adquirir, la incapacidad de lograr la sinergia, la subestimación de los costos, la falta de estrategia, la falta de apoyo de los empleados, la existencia de problemas de dirección, entre otros⁴.

2.1 Clasificación o Tipos de Fusiones

El Servicio de Impuestos Internos (en adelante, SII) ha impartido instrucciones sobre la materia en la Circular N° 17 de 1995, clasificando las fusiones en “aporte de todo el activo y pasivo a otra sociedad”, “fusión de sociedades” y “absorción de sociedades”. La clasificación resulta confusa, pero no obstante está materializada en el Formulario N° 3239 de “modificación y actualización de la información”.

Por simplicidad preferimos una clasificación común en doctrina y frecuente en la práctica; que organiza a las fusiones, desde un punto de vista formal, en perfectas, propias o por ley, e imperfectas, “por compra” o impropias.

Las fusiones perfectas o propias están normadas en el artículo 99 de la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas (en adelante L.S.A.), el cual señala: *“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. 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. 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. En estos casos, no procederá la liquidación de las sociedades fusionadas o absorbidas sino una vez aprobados en junta general de accionistas los balances auditados, e informes periciales que procedieren de las sociedades objeto de la fusión, así como también los estatutos de la sociedad creada o de la absorbente, en su caso, el directorio de ésta deberá distribuir directamente las nuevas acciones entre los accionistas de aquéllas, en la proporción correspondiente”*.

Las fusiones imperfectas, “por compra” o impropias se producen, de acuerdo a la doctrina, como una consecuencia de un acto jurídico, en virtud del cual una

⁴ Pinto, Germán, Fusión de Empresas. Editorial Lexis Nexis, 2000, p. 64.

empresa compra el total del patrimonio de otra, produciéndose la absorción de todos los activos y pasivos. Entonces, la fusión es una consecuencia y no un hecho jurídico expreso. Esto es, sin perjuicio de que la verdadera motivación de la administración es la unión entre empresas.

El marco regulatorio de la fusión impropia, lo encontramos en el N° 2 del artículo 103 de la L.S.A., relativo a una causal de disolución de este tipo societario cuando se produce la reunión de todas las acciones en manos de una sola persona, es decir, se produce una confusión de patrimonios entre la sociedad vendedora y la sociedad adquirente del 100% de las acciones.

Respecto a la naturaleza jurídica de las fusiones, hay autores que adoptan una posición ecléctica en torno a la naturaleza jurídica de este tipo de fusión en cuanto la califican de contractual corporativa⁵. Lo cierto es que en la fusión impropia los activos y pasivos de la compañía vendedora se transfieren a la compañía compradora que son absorbidos por ésta. La compañía vendedora desaparece y el comprador asume todos los activos y pasivos del vendedor. De acuerdo a lo anterior, podríamos definir la fusión impropia o imperfecta como aquella que “se produce como consecuencia de un hecho precedente, que es la compra del total del patrimonio de una empresa”.

3. EFECTOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DEL CAMBIO OBLIGATORIO DE RÉGIMEN, FRENTE A UN PROCESO DE FUSIÓN IMPROPIA

El legislador ha establecido normas que buscan armonizar los cambios de régimen de tributación, específicamente en la letra D del artículo 14 de la LIR, ha previsto los efectos que se producen en el cambio de régimen producto de una reorganización empresarial.

En particular, los efectos tributarios en las fusiones impropias derivan del régimen que afecta a las sociedades involucradas en dicho proceso. En el caso que la sociedad que subsista es régimen de la letra A del artículo 14, y la sociedad absorbida es régimen de la letra B del mismo artículo, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo final del N° 2 de la letra D del artículo 14 de la LIR, se producirán los siguientes efectos:

⁵ Faúndez U., Antonio. Reorganización Empresarial. Santiago, Editorial Legal Publishing de Chile, 2012, pp. 199-200.

i) Tributación con el impuesto establecido en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR:

Las sociedades que resultarán absorbidas y disueltas sujetas al régimen de la letra B del artículo 14, deberán aplicar a las rentas o cantidades que se determinen a la fecha de la fusión, el impuesto de término de giro, tasa 35%, que establece el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR.

La base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto del 35%, será determinada de la siguiente forma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38 bis N° 2:

La diferencia positiva que se determine entre el valor positivo del capital propio tributario del contribuyente, a la fecha de término de giro⁶, y las siguientes cantidades:

- i. El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro a que se refiere la letra c), del número 2.-, de la letra B) del artículo 14; y
- ii. El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.

El impuesto de término de giro pagado, deberá incorporarse al SAC y podrá ser utilizado como crédito en contra del IGC o IA que se determine por los retiros, remesas o distribuciones que efectúen los propietarios, comuneros, socios o accionistas, según corresponda.

ii) Traspaso y reclasificación de rentas o cantidades acumuladas a los registros que establezca el N° 4 de la letra D del artículo 14 de la LIR:

Con ocasión de la fusión y disolución de la sociedad sujeta a régimen de la letra B del artículo 14, la sociedad absorbente sujeta a régimen a la letra A del mismo artículo, deberá mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas en la primera.

Así, los saldos de rentas o cantidades acumuladas que determine la empresa que se disuelve a la fecha de la fusión, se entenderán traspasadas a la sociedad continuadora, la que deberá reclasificar dichas rentas o cantidades, dependiendo de su naturaleza, en los registros: Rentas atribuidas propias (en adelante “RAP”); Diferencia entre depreciación acelerada y normal (en adelante registro “DDAN” o

⁶ Determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1 del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta.

“FUF”); Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (en adelante “REX”) y SAC que deberá llevar la sociedad absorbente en régimen de la referida letra A, según lo dispuesto en el N° 4 de dicho artículo.

iii) Situación del pago voluntario de Impuesto de Primera Categoría efectuado conforme a los incisos 9 y 10, del N°3 de la letra B del artículo 14 de la LIR:

En caso que la sociedad mantenga un excedente a la fecha de la fusión pendiente de tributación, proveniente del pago voluntario del Impuesto de Primera Categoría (en adelante “IDPC”) a que se refieren los incisos 9 y 10, del N° 3, de la letra B del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá transferirse a la sociedad continuadora, puesto que tendría carácter personal y especialísimo, por lo que sólo podrá ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga.

De acuerdo a lo señalado, y respecto de la **Tributación con el impuesto establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR** (efecto tributario i) mencionado anteriormente), es que surge el cuestionamiento a desarrollar en este artículo, esto es, **si este impuesto mantendría o no la naturaleza de impuesto de término de giro y cómo se resuelve el vacío legal en cuanto al registro de las cantidades que han pagado este impuesto.**

La situación entonces, es que la sociedad que desaparece producto de la fusión impropia y que estaba afecta a la tributación del régimen de la letra B, deberá proceder a realizar término de giro, determinando la renta líquida imponible gravada con IDPC.

Esta obligación en el caso de fusión, genera el efecto de proceder a determinar un resultado tributario a partir del capital propio tributario (en adelante “CPT”), que se gravará con 35%; pero sin embargo, dicho tributo no tendría, a juicio nuestro y del profesor Antonio Faúndez, el carácter de “único” atendido a que el legislador ordena que sea anotado en el registro SAC de la sociedad absorbente. Esto último nos permitiría concluir que dicho resultado tributario quedaría pendiente de tributación con impuestos finales, generando el inconveniente de que no se podría incluir en ninguno de los registros de la sociedad que tributa en régimen de la letra A del artículo 14, generando graves problemas de control de los mismos.⁷

Con el objetivo de proponer una solución al problema planteado es que a continuación se desarrollan dos puntos de vista; uno al que hemos denominado “Argumentos

⁷ Faúndez U., Antonio. Fusiones propias frente a la reforma tributaria del año 2014, Revista de Estudios Tributarios 16: 113, 2016. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

Pro-Contribuyente” para determinar que el término de giro sigue siendo un impuesto con carácter de único y, el otro, al que hemos llamado “Argumentos Pro-Fisco” para concluir que se trataría de un impuesto ya “no único” y, por lo tanto, desnaturalizado en su esencia. Sin embargo, primero procederemos a especificar algunos conceptos teóricos.

3.1 Naturaleza jurídica del impuesto de término de giro

Para establecer el efecto tributario del término de giro en una fusión impropia, previamente debemos establecer el contenido jurídico de esta institución.

En cuanto a la naturaleza jurídica del término de giro, hay que distinguir, entre la obligación de dar aviso de término de giro que constituye una obligación de hacer, y la de pagar el impuesto por las rentas o cantidades que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas por el cese del giro comercial o industrial de la sociedad o de sus actividades, la cual constituye una obligación de dar.⁸ Ninguna de estas dos obligaciones ha sido modificada, en su naturaleza, por las Reformas Tributarias de 2014 y 2016, como tampoco la de acompañar el balance final o los antecedentes que el SII requiera.

Aun cuando no se tratará el estatuto diferenciado para la solución del problema planteado, cabe mencionar su existencia. Éste plantea que hay casos de fusión en que la sociedad que se disuelve no está obligada a dar aviso de término de giro, siempre que en la escritura de fusión se incorpore una cláusula de responsabilidad, en la cual la sociedad que subsista se haga responsable solidaria de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad fusionada.

Respecto al término de giro y el impuesto a la renta, la LIR dispone que el artículo 38 bis se convierte en una norma específica para ciertos contribuyentes que hacen término de giro, concretamente, para aquellos contribuyentes, obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, acogidos a las reglas de la primera categoría⁹.

⁸ Se requerirá que el pago vaya acompañado de la declaración correspondiente, por lo que si bien el Código Tributario se refiere sólo al pago en el artículo 69, en realidad serán declaración y pago.

⁹ No nos referiremos a lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario vigente para los casos en que el SII establezca que las condiciones legales necesarias para configurar las situaciones de término de giro se cumplan con posterioridad al 30 de septiembre de 2015. Esta norma establece que “Si el Servicio cuenta con antecedentes que permiten establecer que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo, previa citación efectuada conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, podrá liquidar y girar los impuestos correspondientes, en la misma forma que hubiera procedido si dicha persona, entidad o agrupación hubiere terminado su giro comercial o industrial, o sus actividades, según lo dispuesto en el inciso primero”, por no ser pertinente para la forma de reorganización empresarial voluntaria que nos atañe, cual es la fusión impropia.

En principio, en el término de giro intervienen en este cese de actividades, tres personas distintas a saber; el Fisco, como acreedor del impuesto del 35%, la empresa deudora de este impuesto y los socios o accionistas como deudores de impuestos finales (o en algunos casos, acreedores del Fisco en virtud del N° 3 del artículo 38 bis de la LIR). En cuanto a las rentas obligadas a esta tributación especial, están afectas las cantidades indicadas en los números 1 y 2 del artículo 38 bis.

3.2 Argumentos pro contribuyente

3.2.1 El impuesto de Término de Giro tiene carácter de único

a) Impuesto de término de giro, establecimiento y objetivo

En el ámbito de la tributación, la fusión encuentra su principal regulación en el artículo 69 del Código Tributario (en adelante “CT”), disposición que se refiere al término de giro de los contribuyentes. En tal caso, la fusión de sociedades produce la absorción de dos o más sociedades, las que se encuentran obligadas a declarar y pagar los impuestos frente al término de giro.¹⁰

Esta norma del CT exige el término de giro cuando se pone fin a las actividades, como se ha dicho, obligación que debe cumplirse dentro de los dos meses siguientes al término de las actividades, aun cuando se puede ampliar¹¹, pero sólo respecto a la declaración de renta correspondiente al ejercicio en que se pone término al giro¹². El término de giro es el acto final cuyo acaecimiento trae aparejado el devengo del tributo. El artículo establece que *“toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término de giro de sus actividades”*. Asimismo, el inciso segundo de esta misma disposición indica que las sociedades *“no podrán fusionarse, sin dar aviso de término de giro”*. Esta norma tiene como finalidad que el Fisco tome conocimiento que el contribuyente termina sus actividades, y en consecuencia, pueda ejercer sus facultades fiscalizadoras.

¹⁰ Faúndez U., Antonio. Fusiones propias frente a la reforma tributaria del año 2014, Revista de Estudios Tributarios 16: 84, 2016. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

¹¹ De acuerdo al artículo 31 del CT, “el Director Regional podrá ampliar el plazo para la presentación de las declaraciones siempre que a juicio exclusivo existan razones fundadas para ello, y dejará constancia escrita de la prórroga y de su fundamento”.

¹² No es prorrogable el plazo para dar aviso de término de giro propiamente tal, pues éste no implica determinar la procedencia o liquidación de un impuesto.

Así, del tenor del precepto transcrito aparece que regula dos situaciones. La primera, referida al término de giro formal (inciso primero); la segunda, el aviso de término de giro (inciso segundo). En la primera situación, conforme su tenor, un contribuyente que ha cesado en sus actividades y que no planee su continuación puede solicitar el cese total de sus obligaciones tributarias, informando tal situación al SII, acompañando un balance final y una declaración final de impuestos que son revisados, culminando el procedimiento con un certificado de término de giro, verdadero punto final de tales actividades como contribuyente y de su situación tributaria. La otra hipótesis, en cambio, evita la revisión íntegra que supone el primer escenario descrito, en atención a que un tercero (la empresa absorbente por ejemplo) asume la responsabilidad de las obligaciones tributarias que pesan sobre el contribuyente que desaparece. Esta situación sólo opera en los casos que la norma describe y que corresponden a los supuestos en que otro continúa desarrollando la actividad del anterior, por fusión, conversión, o aporte de todo el activo o pasivo del contribuyente que ha desaparecido, siempre que el que continúa se haga responsable de la situación tributaria del primero en la correspondiente escritura de aporte o fusión, en atención al cese de sus operaciones¹³.

Con la entrada en vigencia de la norma de armonización correspondiente al párrafo penúltimo de la letra D del N° 2 del artículo 14 de la LIR, se estableció además que *“tratándose de la fusión de empresas, en que la absorbente se encuentra sujeta a las disposiciones de la letra A) de este artículo, y una o más de las empresas absorbidas o fusionadas se encuentran sujetas a las disposiciones de la letra B), estas últimas se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en la citada letra B) y demás normas legales. Será aplicable también, respecto de dichas empresas o sociedades, lo dispuesto en el número 2, del artículo 38 bis, sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3, de ese artículo. El impuesto pagado se considerará como una partida de aquellas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 y podrá imputarse como crédito, conforme a lo establecido en la letra d), del número 4.-y en el número 5.- de la referida letra A), debiendo para tal efecto, anotarse a la fecha de fusión como parte del saldo acumulado de crédito a que se refieren estas últimas disposiciones.*¹⁴

Es importante referirse ahora al origen del artículo 38 bis de la LIR. Fue la Ley N° 18.897 publicada en el Diario Oficial en enero del año 1990 la que incorporó esta norma, con el siguiente texto:

¹³ Banco de Chile con S.I.I (2014): Corte Suprema, fallo de Casación en el Fondo, de fecha 29 de enero de 2014, Rol Ingreso Corte N°3313-2013, considerando sexto.

¹⁴ Norma introducida por la Reforma Tributaria Ley N° 20.899, del 2016.

“Los contribuyentes acogidos a las normas de los artículos 14 bis y 20 bis que pongan término a su giro, deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, en la forma prevista en el inciso segundo del referido artículo 14 bis o en el número 4 del artículo 33, respectivamente, incluyendo las del ejercicio. Dichos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades, con un impuesto de 35%, el cual tendrá el carácter de único de esta ley respecto de la empresa, empresario, socio o accionista, no siendo aplicable a ellas lo dispuesto en el número 3 del artículo 54. No obstante, el empresario, socio o accionista podrá optar por declarar estos ingresos como afectos en el impuesto global complementario del año del término de giro, con derecho al crédito que con igual porcentaje se contempla en el número 3) del artículo 56.”

En el mensaje con que el proyecto de ley fue enviado al Congreso en esa oportunidad se expresaba:

“Como se sabe, debido a que con el régimen tributario vigente, sólo se gravan las rentas cuando se retiran o distribuyen, las empresas mantienen utilidades en su patrimonio, las cuales, por imperativo de la misma ley, se consideran retiradas o distribuidas en el caso de término de giro. Ahora bien, en la única parte en que la actual LIR regula la situación señalada es en el artículo 54, respecto del Impuesto Global Complementario, disponiendo que el empresario, socio o accionista, declare esas cantidades –las que se presumen retiradas o distribuidas- reliquidando el citado impuesto personal por los ejercicios que correspondan u optativamente hasta en tres ejercicios. La forma de tributar descrita puede dar como resultado una tributación exagerada, dada la progresividad del tributo, agravada por la presunción de haber sido percibida la renta, en circunstancias que tal decisión corresponde más bien a la empresa que a los socios o accionistas”.

“Por las circunstancias anotadas, se propone un régimen común de tributación en el caso de término de giro, fijándose al efecto, a nivel de la empresa, un impuesto único del 35% cuya tasa es similar al impuesto adicional. No obstante, en el caso de los empresarios, socios o accionistas que hayan percibido efectivamente las utilidades determinadas al momento del término de giro, se permitirá a éstos declarar esas cantidades en el IGC, dándose de crédito el tributo equivalente al 35% pagado en la empresa, con derecho a devolución por el exceso, a fin de regular su tributación a niveles que correspondan en el gravamen personal”.

El texto aprobado estableció las expresiones “se consideran retiradas”, por lo que pudieron no haber utilidades que repartir o retirar, pero que igualmente se aplicó la tributación de artículo 38 bis (aun cuando la intención del ejecutivo expresada

en el mensaje fue la de proponer la opción para declarar las rentas en el IGC, se establecía respecto a las “cantidades efectivamente percibidas al momento del término de giro”¹⁵.

Así, el artículo 38 bis nace como una norma de control, ya que si las utilidades se retiraron sin pagar en su oportunidad los impuestos correspondientes, la presunción de retiro o distribución de ellas al término de giro, permite evitar el perjuicio al interés fiscal. La regla general respecto al término de giro en su origen, es que las rentas registradas en el FUT fueron generadas en varios ejercicios (porque el contribuyente decidió acoger el incentivo que le otorgó la reforma de 1984) y, entonces, el razonamiento legal es permitir que al retirar dichas utilidades, al cese del giro, aplique una tasa similar a las que las habría afectado si se hubiesen retirado en el ejercicio en que se devengaron.

Sin duda una reliquidación en estos términos resultaría engorrosa; de ahí que el texto incorporado por la Ley N° 18.897, optó por un sistema que permitiera en forma expedita obtener la finalidad perseguida. Para ello se dispuso que “a estas rentas o cantidades” se les aplicaba una tasa de IGC equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hubiesen afectado al contribuyente en los tres ejercicios anteriores al término de giro, entonces las rentas o cantidades tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.¹⁶

Dicho lo anterior, siempre se estimó y concluyó que este impuesto único del 35% comprendía tanto los impuestos que afectarían a la empresa o sociedad como aquellos que gravarían al dueño, socio o accionista. En otras palabras, esas rentas, pagado el impuesto único, se asemejarían a un ingreso no renta.¹⁷

Sin embargo, la discusión está abierta ya que el artículo 38 bis fue modificado por la Ley N° 20.899 del 2016, quedando a partir del 01.01.2017 sin el adjetivo “único” expresado en la ley: “*Estos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%.*”

¹⁵ La redacción del artículo 38 bis luego fue modificada por ley 18.985 en junio del año 1990 para mejorar la opción del dueño, accionista o socios en términos de permitirle “usar” el promedio de las tasas marginales más altas del IGC de los tres últimos ejercicios comerciales antes del término de giro respecto a las rentas acumuladas a la fecha del término de giro.

¹⁶ Emilfork S., Elizabeth. El Fondo de Utilidades Tributables al término de giro. Revista de Derecho 215-216: 65, 2004. Universidad de Concepción.

¹⁷ Abundio P., Rodrigo. Manual de Código Tributario, Santiago. Editorial Thomson Reuters, 2013, p. 150.

b) Interpretación uniforme: Doctrina y Jurisprudencia Judicial y Administrativa siempre concluyeron que se trata de un impuesto único

La función que compete a los tribunales superiores de justicia, que son los que deben resolver las controversias que se sometan a su conocimiento, aún en ausencia de norma expresa, como lo consagra la Constitución Política de la República en el inciso segundo de su artículo 76, y cuyos pronunciamientos tienen, por cierto, fuerza obligatoria, es relevante en la generación de las normas y en la fijación de su sentido y alcance, es decir, en la interpretación de las disposiciones legales y de sus modificaciones o reformas. Esta función debe, entonces, suplir las eventuales lagunas legislativas.

Se han revisado las sentencias del máximo tribunal del país relativas al término de giro en un proceso de fusión impropia de sociedades entre los años 2005 a 2016 y, si bien no se hace en ninguna de ellas consideración expresa a la calidad de “único” del impuesto de término de giro ni se refieren, la mayoría de ellas, específicamente a procesos de reorganización empresarial, podemos mencionar una sentencia que expresa: *“En razón de lo anteriormente expuesto, a juicio de este disidente la declaración extemporánea de solidaridad en el pago de los impuestos en el presente caso no puede ser impedimento para que la absorbente haga uso de su crédito, habida consideración que la referida declaración ha sido impuesta por la ley para evitar que las sociedades que se disuelven eludan el pago de impuestos por esa vía. Pero en el presente caso, la sociedad disuelta cumplió con lo dispuesto en el artículo 69 citado, en cuanto a efectuar el balance de término de giro, y el banco absorbente pagó todos los impuestos adeudados, como se ha expresado en estrados por los abogados.”*¹⁸ Con la expresión “**impuestos adeudados**” de este considerando se refiere al IDPC y al de término de giro en carácter de único.

Por su parte, la autoridad administrativa en las Circulares Nos. 46 de 1990, 66 de 1998, 42 de 2013 y 58 de 2015, se refiere al procedimiento de término de giro y se demuestra el carácter de único del impuesto, y en su jurisprudencia administrativa, establece expresamente esta misma idea que atiende a lo establecido por la ley en el ex artículo 38 bis. Así, por ejemplo, se ha indicado que *“c) Atendido el carácter de impuesto único que tiene el tributo establecido en el inciso 2º, del artículo 38 bis de la LIR, la Circular N°46, de 1990, dispone que para los fines de su declaración y pago, se podrá rebajar de éste, el crédito por concepto del*

¹⁸ Banco de Chile con S.I.I (2014): Corte Suprema, fallo de Casación en el Fondo, de fecha 29 de enero de 2014, Rol Ingreso Corte N°3313-2013. Voto en contra del abogado integrante Sr. Lagos, considerando sexto.

*IDPC por aquellas rentas que se afectaron con este tributo, incluso en el mismo ejercicio del término de giro.*¹⁹

Importante es destacar que, por el momento, el SII no se ha pronunciado sobre el problema planteado en forma expresa, para defender alguna posición o simplemente dar una luz respecto a cómo se interpretará, post ley de simplificación, el impuesto de término de giro²⁰. Y aun cuando se hubiesen dictado, por cierto, no tienen fuerza obligatoria para el contribuyente. No hay entonces, una posición expresa “Pro-Fisco” hasta el momento.

Por último, hay que agregar que la mayor relevancia jurídica de la interpretación administrativa de la ley tributaria, la encontramos en la norma del artículo 26 del CT, que establece una especie de garantía o protección a favor de los contribuyentes que se ajusten a ella. No es, por tanto, la jurisprudencia administrativa, vinculante ni integradora de la ley.²¹

En cuanto a la Doctrina, la bibliografía revisada está conteste en que el impuesto de término de giro tiene el carácter de único, sin embargo, no hay referencias a esta materia con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 20.899.²²

3.2.2 Constitucionalidad, Seguridad Jurídica y Principios de una reforma tributaria

Un buen sistema tributario se basa en cuatro principios fundamentales: equidad en la distribución de los tributos y beneficios; suficiencia, para hacer frente a los gastos del Estado; simpleza, que permita una adecuada comprensión y aplicación del mismo y certeza de las normas que lo contienen. Estos mismos son los principios que debieron inspirar y fundamentar las reformas tributarias y que, hasta el

¹⁹ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1915, de 27 de julio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1915.htm>> [consulta: febrero de 2016]

²⁰ De acuerdo al artículo 6, letra A, del número 1 del Código Tributario.

²¹ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1081 de 23 de Julio de 1998. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/renta/may02.htm>> [consulta: febrero de 2016]. También se puede consultar Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 4635 del 12 de diciembre de 2002. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/ventas/ja408.htm>>. También véase Oficio N° 784 del 4 de julio de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/ventas/ja408.htm>> [consulta: febrero de 2016].

²² En este sentido podemos mencionar la siguiente doctrina que se refiere al impuesto de término de giro antes de la Ley N° 20.899; Abundio P., Rodrigo, Manual de Código Tributario; Emilfork S., Elizabeth. El Fondo de Utilidades Tributables al término de giro; Dumay P., Alejandro. La Pirámide Invertida-Rol Legislativo del Servicio de Impuestos Internos

momento, no se han cumplido. Específicamente, respecto al término de giro en el proceso de fusión impropia cuando la continuadora está bajo el régimen de la letra A del artículo 14 y la absorbida tributa bajo la letra B del mismo artículo, no se ha dado cumplimiento a los últimos dos principios, es decir, a los de simpleza y certeza. Incluso, en la discusión del proyecto de Ley N° 20.899 de 2016, expertos tributarios refiriéndose al proyecto completo concluyeron que *“estamos seguros que este proyecto denominado de “simplificación”, si es aprobado como está, en el futuro nos traerá nuevamente a esta honorable Cámara para intentar corregirlo”*.²³

Si bien es cierto que estos principios se discutieron en los debates legislativos suscitados con ocasión de los dos proyectos de reformas tributarias, no han sido coincidentes con la final aprobación de los textos de las leyes y en ningún caso con la “operativización” de las normas.

Por otra parte, la justicia tributaria no se agota en los principios materiales (referidos a la distribución de la carga tributaria), pues envuelve también a los principios de reserva de ley y certeza jurídica (que son principios formales).²⁴

Respecto al Principio de Legalidad, en virtud del cual los tributos deben ser establecidos por ley, el Tribunal Constitucional ha manifestado expresamente que *“consiste en que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar suficientemente definidos en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución”*.²⁵

Asimismo, la doctrina ha insistido que corresponde al legislador no sólo crear el

²³ Cámara de Diputados. Sesión N° 159 de 16.12.15. Primer Trámite Constitucional Ley 20.899 Los señores Rodrigo Benítez (Presidente del Instituto Chileno de Derecho Tributario ICHDT) y Carlos Ara (Director del Instituto de Derecho Tributario ICHDT), proceden a entregar su opinión sobre el proyecto de ley 20.899. Mensaje N°1436-363. Disponible en <http://www.bcn.cl>

²⁴ Además de los anteriores, involucra al respeto de los principios legales o de aplicación; a los derechos y garantías de los obligados tributarios; a los deberes de objetividad y eficiencia de los poderes públicos; la proporcionalidad y racionalidad de las normas y decisiones administrativas; entre otros. Masbernat M., Patricio, Reglas y Principios de Justicia Tributaria. Revista de derecho 1: 62, 2013, Universidad Católica del Norte

²⁵ Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por la Sociedad de Deportes Palestina S.A., respecto de los artículos 1°, 3°, 4°, 5°, 7°, 10, 12 y 16 de la Ley N° 17.235 y del artículo 2° de la Ley N° 20.033, en la parte que ordena reemplazar el cuadro Anexo N°1 de la Ley N° 17.235, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3; además, respecto del artículo 2° de la Ley N° 17.235, en la parte referida al cuadro anexo N° 1, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b, número 3; en el reclamo de avalúo rol N° 10.215-06, seguido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente (2007): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 26 de noviembre de 2007, Rol N°718-07.

tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el Contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes. Un criterio reductor lleva el riesgo de la discrecionalidad administrativa y podría afectar garantías constitucionales como la igualdad ante la ley²⁶.

En este mismo sentido, la Contraloría General de la República ha señalado que el Principio de Legalidad significa que *“la propia ley es la que debe singularizar el tributo respectivo y regularlo en todos sus aspectos substanciales, precisando su forma, proporcionalidad o progresión, no siendo suficiente, por tanto, que la ley se limite a una expresión genérica o indeterminada”*.²⁷

También hay que destacar la “fase evolutiva” del principio de legalidad vinculada a la certeza jurídica, cual es la transparencia impositiva que tiene que ver con que las normas tributarias deben estructurarse en forma clara, es decir, procurando que sean técnica y jurídicamente inteligibles.

Así, la certeza jurídica, que constituye una garantía fundamental para el contribuyente y está consagrada en el artículo 7 de la Constitución Política de la República (en adelante CPR), se ha visto menoscabada.

Además, sobre este mismo punto, hay que considerar la otra “cara de la moneda”, es decir, la más clásica de las garantías del contribuyente, cual es la garantía de legalidad del tributo o de la carga impositiva. Este principio se denomina también de reserva legal y está consagrado principalmente en los artículos 19 N° 20, 32 N° 8, 60 N° 14, 62 inciso 4 N° 1 de la Carta Fundamental.

En este caso, el elemento que “faltó” establecer por la ley es el registro de la sociedad continuadora en el que se deberían anotar las cantidades que tributaron con el impuesto de término de giro, lo que podría cambiar radicalmente el “destino” de éstas y, más importante, el costo económico de la operación o fusión, en el entendido que si se continúa interpretando que el impuesto de término de giro sigue siendo de carácter único, aun cuando la ley ya no usa esta expresión, podría perfectamente registrar esas rentas que ya pagaron el tributo, en el registro REX, por ejemplo, y considerarlas Ingresos No Renta (más adelante se tratará con mayor detalle este punto).

²⁶ Navarro B., Enrique. Notas sobre Principios de Derecho Constitucional Tributario. Revista de Derecho Público 70: 82, 2008, Universidad de Chile.

²⁷ Contraloría General de la República. Dictamen N° 49.487 de 1999.

Se estableció expresamente el registro al que ingresará el impuesto pagado, se anota en el SAC, pero no se hizo mención al registro al que ingresan las rentas-base del impuesto, desde 1990 “único”, de término de giro.

Así, la ley debió poner al mismo nivel de importancia tanto la materialización del hecho económico, como la obligación de registro de las cantidades “tributadas”. En este contexto, el elemento “registro” de las rentas se transforma en trascendental para configurar el cambio en la naturaleza del impuesto de término de giro. Por último, no basta con eliminar el adjetivo de “único” para cambiar las reglas de tributación en un proceso de fusión.

3.2.3 Interpretación de las normas pertinentes al Término de Giro

Para este tercer argumento “Pro-Contribuyente” se adoptará una interpretación amplia del Principio de Legalidad, pues la Constitución en su artículo 26 es claro en disponer que la limitación de derechos sólo puede hacerse por ley (y en los casos que la propia CPR lo autorice), y la tributación es una limitación al derecho de propiedad. Además, la interpretación debe hacerse *pro contribuyente* y no *pro fisco*, pues precisamente debe interpretarse restrictivamente la norma que establece potestades y que limita derechos. En este caso, la modificación a los artículos 14 letra D N° 2 y 38 bis, claramente afecta el derecho de propiedad al “quitar” el carácter de único del impuesto de término de giro, y grava las rentas, además, con impuestos finales.

Ahora, en cuanto a la interpretación de las normas relativas al término de giro, hay que indicar los elementos lógico y sistemático. Estos elementos de interpretación de la ley son los medios de que dispone el intérprete para establecer el o los posibles sentidos y alcances de la ley interpretada. El elemento lógico es aquel que para establecer el o los sentidos de una ley se vale del análisis intelectual de las conexiones que las normas de una misma ley guardan entre sí o bien, con otras leyes que versen sobre la misma materia. Y el elemento sistemático permite interpretar la ley atendiendo a las conexiones de la misma con la totalidad del ordenamiento jurídico del cual forma parte, incluidos los principios generales del derecho. Así, este método no es sino un grado más avanzado del elemento lógico.

El artículo 38 bis de la LIR no es una disposición que se refiera específicamente a las fusiones impropias, como sí se refieren las normas de los artículos 69 del CT y 14 letra D N° 2 de la LIR, por lo que realizando una interpretación lógica, no cabe sino concluir que el impuesto sigue teniendo el carácter de único para el problema que se está analizando. Si se lleva a cabo una interpretación sistemática, se concluye lo mismo.

3.2.4 Reemplazo de Beneficios, la eliminación del “beneficio” de optar por el pago del IGC, hizo que se dejara el impuesto en el SAC para “usarlo” como crédito

De acuerdo a lo antes expuesto relativo al origen y establecimiento del impuesto de término de giro, se dejó claro que el contribuyente tenía la opción de aplicar el IGC a sus rentas al término de giro cuando la tasa que le hubiera afectado de acuerdo a las reglas que establece la ley era menor al 35%. Ahora, se hace evidente que al eliminar esta posibilidad, (“*sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3, del artículo 38 bis*”²⁸), el legislador otorgó como “beneficio” el registro del impuesto de término de giro en el SAC de la empresa absorbente considerando que el impuesto sigue teniendo el carácter de único. Es decir, no creemos que el legislador al ordenar el envío del impuesto pagado al registro SAC implícitamente este “desnaturalizando” el impuesto de término de giro, sino más bien, estaría concediendo un beneficio, dado que eliminó la opción que existía hasta el 2016 que el contribuyente optara por pagar (reliquidar) el IGC cuando tenía tasa menor al 35%.

3.3 Argumentos pro fisco

3.3.1 Generar mayor recaudación fiscal

Así como ha sucedido en diversas modificaciones legales-tributarias, como por ejemplo, la reforma que se llevó a cabo con la Ley N° 20.630 de 2012 y que, entre otros muchos cambios, modificó el artículo 21 de la LIR, el legislador lo que busca es recaudar más impuestos²⁹. Esto ha sido expresamente establecido en el mensaje del ejecutivo que se envió al Congreso ese año conteniendo el proyecto de ley en cuestión que establece expresamente: “*el presente proyecto de ley propone medidas que apuntan a incrementar los recursos públicos, con el objeto de financiar los nuevos desafíos en materia de educación que benefician principalmente a los sectores vulnerables y a la clase media*”³⁰. Es decir, el proyecto de ley apuntó a una modificación al régimen con el ánimo de recaudar mayores ingresos fiscales.

²⁸ Artículo 14 D número 2 de la Ley de Impuesto a la Renta.

²⁹ Utilizamos el ejemplo de la modificación del artículo 21 de la LIR, ya que la norma de armonización del artículo 14 D número 2 señala que “El impuesto pagado se considerará como una partida de aquellas señaladas en el inciso segundo del artículo 21...” Es decir, como un gasto rechazado “liberado”.

³⁰ Mensaje de S.E. el Presidente de la República en sesión 65, con el que inicia el proyecto de ley de reforma tributaria 20.630 que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Santiago, 2 de agosto de 2012.

Este mismo objetivo han tenido las últimas Reformas Tributarias en Chile, como ya se ha dicho y queda constatado en la historia de la Ley N° 20.899 de 2016, cuando en las discusiones legislativas, entre otros, el Ministro de Hacienda, Señor Rodrigo Valdés, anticipándose a los cuestionamientos del proyecto, expresa en torno al punto de que hay un aumento excesivo de la carga tributaria de las empresas y, por lo tanto, mayor recaudación tributaria, expresando: *“algunos países han subido esta carga, como Colombia a un 43% y otros la han bajado, como Perú el año pasado. Justifica que “en los países de la OCDE, Chile se encuentra en la mitad de la tabla impositiva a las empresas y capital final. Respecto al PIB (producto interno bruto) Chile está en el primer tercio inferior”*³¹. Es decir, reconoce que subir la carga tributaria estaría dentro de los parámetros normales en comparación con los países de la OCDE.

3.3.2 Obligación de registrar el impuesto de término de giro en el SAC

A contrario sensu de lo que se argumenta en un sentido “Pro Contribuyente” respecto a que la ley ordena que dicho impuesto del 35% sea anotado en el registro SAC, ahora se argumenta que el Fisco puede justamente interpretar que al ordenar la ley registrarlo en el SAC, implicaría que el impuesto no asumirá el carácter de “único”. Esto significaría que se desnaturalizaría el carácter de único del impuesto de término de giro y, por lo tanto, se desvirtúa lo esencial del artículo 38 bis. En efecto, las cantidades que se registran en el SAC corresponden a aquellos créditos que se imputarán contra los impuestos finales; siendo así, lo que nos diría entonces el legislador implícitamente es que el resultado tributario quedaría pendiente de tributación con los impuestos finales. Un mismo argumento, entonces, puede ser interpretado de forma opuesta o contraria.

3.3.3 El Legislador remite “a lo dispuesto” en el artículo 38 bis, no exactamente al impuesto único de término de giro

Con la modificación introducida por la Ley N° 20.899 de 2016 al artículo 38 bis, se ha eliminado expresamente y de forma deliberada la voz o el término de “único” que se mantenía desde el año 1990 para el término de giro y se establecen todos los elementos necesarios para que el tributo se encuentre determinado por ley. Estos son principalmente: Base, Tasa y Hecho Gravado. Además, la norma de armonización del número 2 de la letra D del artículo 14 remite a “lo dispuesto” en el número 2 del artículo 38 bis, no al impuesto de término de giro propiamente tal, por lo que no habría ambigüedad ni vacío legal en esta remisión.³²

³¹ Informe de Comisión de Hacienda en Sesión 117. Legislatura 363. Cámara de Diputados. Fecha 12 de enero, 2016.

³² Específicamente el inciso penúltimo del número 2 de la letra D) del artículo 14 de la LIR dispone que “Será aplicable también, respecto a dichas empresas o sociedades, lo dispuesto en el número 2, del artículo 38 bis, sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3 de ese artículo.”

4. REGISTRO DE LAS RENTAS O CANTIDADES AFECTAS AL IMPUESTO DE TÉRMINO DE GIRO DEL ARTÍCULO 38 BIS DE LA LIR

De conformidad a lo señalado, y en caso que las rentas o cantidades determinadas a la empresa, que tributaron con el impuesto del 35% del artículo 38 bis N° 2 de la LIR, se consideraran pendientes de tributación con impuestos finales, es que surge el siguiente cuestionamiento: **¿En qué registro de la sociedad continuadora sujeta a régimen de la letra A del artículo 14 debemos proceder a incorporar dichas rentas o cantidades pendientes de tributación de IGC o IA?**

Las Reformas Tributarias no resolvieron este problema, es más, lo crearon, puesto que no previeron en qué registro de la sociedad del régimen de la letra A del artículo 14 debían incorporarse dichas cantidades pendientes de tributación con IGC o IA, limitándose únicamente a señalar que el impuesto pagado del 35% en el término de giro de la sociedad disuelta, se incorporaría al SAC de la empresa continuadora sujeta a Régimen A. De esta forma, el legislador ha dejado un vacío legal al no establecer expresamente en qué registro debía anotarse el resultado determinado de la sociedad absorbida que desaparece producto de la fusión impropia.

El resultado de la empresa absorbida sujeta a Régimen de la letra B del artículo 14, deberá trasladarse a la sociedad absorbente sujeta a Régimen de la letra A del mismo artículo, para gravar en esta última compañía con IGC o IA, cuando dichas rentas o cantidades sean retiradas, distribuidas o remesas desde la empresa a sus dueños, socios o accionistas. Pero mientras este hecho no ocurra, existirá el inconveniente y problema de resolver en qué registro podría la sociedad sujeta a Régimen de la letra A controlar dichas cantidades hasta el momento de la distribución para afectarlas con IGC o IA.

A continuación, proponemos al lector alternativas que tendría la sociedad absorbente de controlar el resultado determinado a la sociedad disuelta, en que caso que entenderíamos que aún se encuentran pendientes de tributación con impuestos finales:

4.1 Incorporarlas al RAP de la sociedad absorbente sujeta a Régimen de la letra A del artículo 14

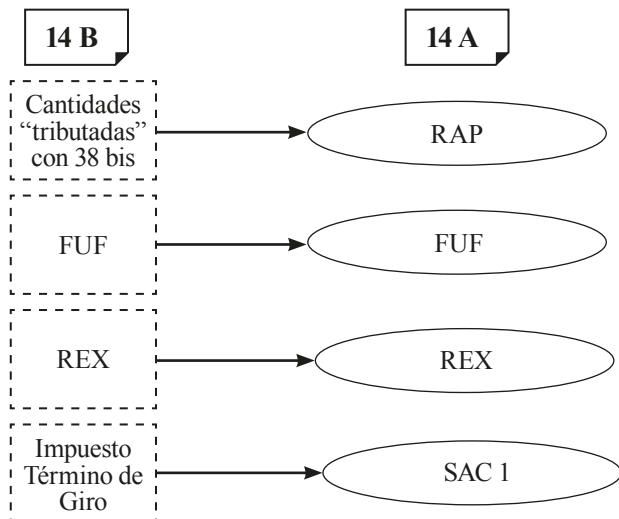


Figura 1: Registros alternativa 1

Los contribuyentes sujetos al Régimen A, deberán efectuar y mantener controlado en el registro RAP, conforme el N° 4 de la letra A del artículo 14 de la LIR, al término del año comercial respectivo, las siguientes anotaciones, según corresponda, a fin de determinar las cantidades o rentas atribuibles:

- a) El saldo positivo que resulte de la determinación de la renta líquida imponible (en adelante RLI), conforme a lo dispuesto en los artículos 29 a 33; y las rentas exentas del IDPC u otras cantidades que no forman parte de la RLI, pero igualmente se encuentran gravadas con los IGC o IA.
- b) Las cantidades atribuibles a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, comunidades o sociedades sea que éstas se encuentren obligadas a determinar su renta efectiva sujetas al N° 1 de la letra c) del artículo 14, o sea, se encuentren acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 ter letra a). Dichas rentas se atribuirán a todo evento, independientemente de que la empresa determine una pérdida tributaria al término del ejercicio respectivo.

- c) Las rentas afectas a los IGC o IA, percibidas a título de retiros o distribuciones de otras empresas o comunidades o sociedades, cuando no resulten absorbidas por pérdidas conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 31. En concordancia con lo establecido en el N° 5, del artículo 33, estas rentas se atribuirán por la vía de incorporarlas incrementadas en una cantidad equivalente al crédito que establecen los artículos 56, N° 3 y 63, en la determinación de la RLI del IDPC.

La sumatoria de dichas rentas conforma la renta atribuida por la empresa durante el año comercial respectivo, la que debe ser atribuida en el mismo ejercicio a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas. En estos casos, el crédito que establecen los artículos 56, N°3, y 63, se otorgará aplicando sobre las rentas atribuidas la tasa del IDPC que hubiere afectado a dichas rentas en las empresas sujetas al régimen de esta letra.

Cabe insistir que, de acuerdo a lo señalado anteriormente, el resultado de la sociedad absorbida sujeta a Régimen de la letra B del artículo 14, producto de una fusión impropia y el que se encontraría pendiente de impuestos finales, no se encuentra dentro de las anotaciones que el legislador ha previsto expresamente para el registro RAP.

Ahora bien, ante este vacío legal, surge la duda si es que el contribuyente igualmente podría incorporar y trasladar al registro RAP, las cantidades determinadas en el registro RAI de la sociedad absorbida, afectas con el impuesto del 35%, y en tal caso considerar que dichas rentas serán atribuidas en el mismo ejercicio a su propietario, comunero, socio o accionista.

Cabe hacer presente, que las empresas sujetas al Régimen de la letra B del artículo 14 deberán controlar en el registro RAI, todas las cantidades acumuladas en la empresa que representan un incremento del CPT en ésta, y que en caso de ser efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con IGC o IA, según corresponda. La LIR establece que se deberá considerar el valor del CPT, según el valor del mismo al término del año comercial respectivo, el cual se determinará aplicando lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR.³³

³³ El artículo 41 N° 1 establece que “*el capital propio tributario se reajustará con el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance. Para estos efectos, se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo previamente rebajar los valores intangibles, nominales, transitorios, y de orden y otros que determine la Dirección Regional, que no representen inversiones efectivas...*”

Pues bien, de las cantidades afectas a IGC o IA que se anotarán en el registro RAI, deberán deducirse del valor del CPT que registra la empresa al término del ejercicio, el valor positivo anotado en el registro REX (incluido el FUNT acumulado hasta el 31.12.2016) y el capital aportado efectivamente a la empresa (incluido el FUR en caso de registrar al 31.12.2016) incrementado o disminuido, según corresponda, por los aumentos o disminuciones de capital posteriormente efectuados. El valor positivo que se determine corresponderá a las rentas o cantidades afectas a IGC o IA (y a las que se les aplicará el impuesto de término de giro del 35%).

Por tanto, conforme lo señalado, las rentas controladas en el registro RAP del Régimen de la letra A del artículo 14, y el registro RAI del Régimen de la letra B del mismo artículo, no estarían determinadas de una misma forma ni tendrían naturaleza similar, constituyendo de esta manera registros incompatibles no pudiendo, entonces, de ninguna forma trasladar línea a línea los saldos determinados en dichos registros.

A modo de resumen, el registro RAP registrará la renta líquida determinada por la empresa, y el registro RAI, corresponderá a las cantidades que forman parte del CPT y exceden de la suma del capital aportado de la empresa, menos todas aquellas cantidades acumuladas o retenidas en la empresa que no deben afectarse con impuestos al momento de su retiro, remesa o distribución.

4.2 Incorporarlas en el registro REX de la sociedad continuadora sujeta a Régimen de la letra A del artículo 14

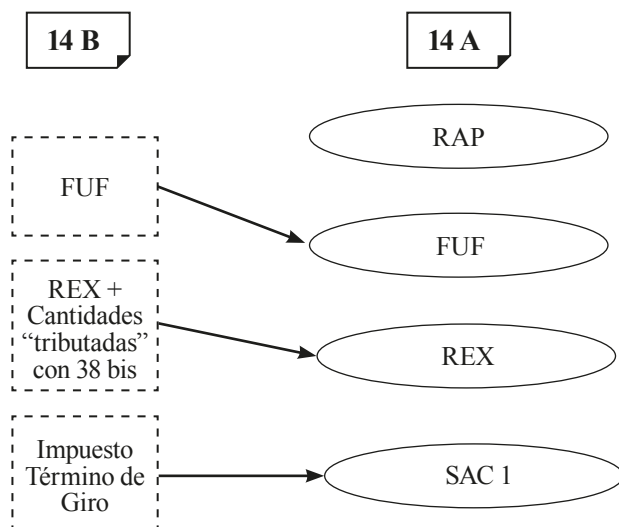


Figura 2: Registros alternativa 2

Se incorporan al registro REX al término del año comercial respectivo, conforme la letra c), del N° 2 del artículo 14 de la LIR, las rentas exentas de IGC o IA, y los Ingresos no Renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas. Además, los retiros y dividendos percibidos correspondientes a cantidades que ya cumplieron totalmente su tributación.³⁴

De acuerdo a lo anterior, el registro REX nunca podría registrar rentas que se encuentran pendientes de tributación con impuestos finales, si es la posición que se adopta, por ser incompatible con las cantidades que se incorporarán a dicho registro.

En este sentido, concluimos que el resultado determinado por la sociedad absorbida sujeta a Régimen de la letra B del artículo 14, en caso de encontrarse pendiente de impuestos finales, no podría registrarse en el registro REX ya que dichas rentas o cantidades determinadas no calificarían de rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o cantidades que ya cumplieron totalmente su tributación.

4.3 Incorporarse en un registro extracontable separado del registro RAP o REX de la sociedad absorbente sujeta a Régimen de la letra A del artículo 14

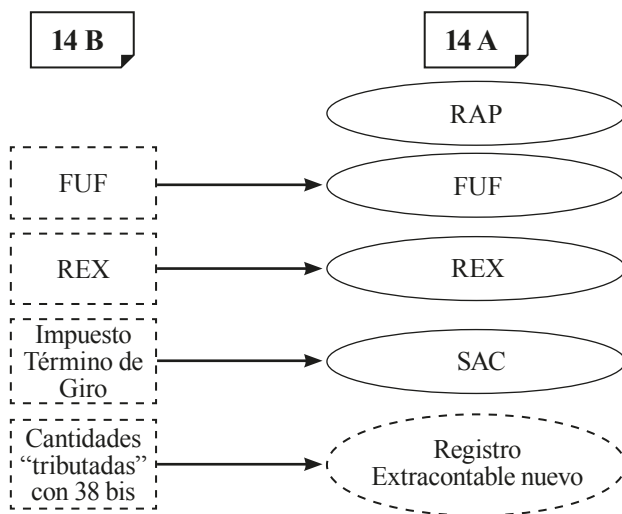


Figura 3: Registros alternativa 3

³⁴ Se entiende por rentas exentas aquellas rentas que no están afectas al pago de impuestos, y por ingresos no constitutivos aquellas rentas que no se encuentran gravadas ni forman parte de ninguna base imponible de la LIR, ni serán consideradas para efectos de la progresión del IGC o IA.

Conforme a las alternativas 1 y 2 (figuras 1 y 2) analizadas, los registros RAP y REX de la sociedad absorbente sujeta a Régimen de la letra A del artículo 14, no serían acertados o correctos para registrar el saldo determinado del registro RAI de la sociedad absorbida sujeta a Régimen de la letra B, puesto que dichas cantidades no serían de similar naturaleza, se determinarían de forma distinta e incluso de acuerdo a lo señalado serían incompatibles entre sí.

Esta tercera alternativa implicaría crear un nuevo registro extracontable con el objeto de registrar en forma separada las cantidades pendientes de tributación con impuestos finales, cuando una sociedad sujeta a Régimen de la letra A del artículo 14, absorba por fusión impropia a otra sociedad sujeta a Régimen de la letra B del mismo artículo.

Sin embargo, optar por esta última alternativa generaría un inconveniente adicional en torno a la falta de seguridad jurídica, que no es menester resolver en el presente artículo, pero que sin duda es importante dejar enunciado. Así, al crear este nuevo registro para anotar cantidades pendientes de tributación de impuestos finales, generaría la siguiente interrogante tributaria: ¿En qué orden de imputación quedaría este nuevo registro extracontable dentro del Régimen A?

5. CONCLUSIONES

Hemos preferido no adoptar una posición “Pro-Contribuyente” o “Pro Fisco” ni proponer una solución específica en cuanto a los registros de las cantidades pendientes (o no) de tributación, no sólo porque estimamos que falta definición legal o, al menos, administrativa, sino que además, preferimos que el lector concluya y disponga de las argumentaciones aquí propuestas para desarrollarlas según sea el caso concreto de reorganización que le afecte.

Sin embargo, destacamos la importancia que tienen los principios constitucionales que inspiran nuestro sistema tributario, que hay que respetar y que aparecen como límites al legislador. Desde luego, el principio constitucional de la legalidad de los impuestos, con sus necesarias consecuencias en materia de conocimiento de la ley, y de estabilidad y certeza jurídica, particularmente en los casos de modificaciones o cambios de criterio por parte de la autoridad administrativa.

La utilización de una muy deficiente técnica legislativa parece obvia en este caso. Y por lo tanto, se torna necesario recurrir al criterio casuístico para concluir si estamos o no frente a un tributo “desnaturalizado” y, por lo tanto, un “nuevo” impuesto o “adicional” a los impuestos finales que el contribuyente debe pagar

en la posición Pro-Fisco, o, si la conclusión será “Pro Contribuyente” respaldada por la jurisprudencia futura y la autoridad administrativa. No obstante, no sería solución jurídica suficiente la generación de normativa tributaria a través de oficios o circulares, aún cuando estos últimos son aceptados sin cuestionar la trascendencia, gravedad e implicancias del fenómeno del establecimiento y verdad absoluta de la “jurisprudencia administrativa”, no sólo frente al principio de la legalidad, sino que en todo el funcionamiento de nuestro sistema tributario.

El legislador tributario ha dejado evidentes lagunas, como el caso de la falta de registro en un proceso de fusión para las rentas de la sociedad absorbida. Las deficiencias en la técnica legislativa, como se ha acreditado con relación a la aplicación del artículo 38 bis y su naturaleza jurídica, termina por configurar una realidad en la que los textos impositivos no son autosuficientes, es decir, que no se bastan por sí mismos³⁵. Se espera, por lo tanto, que este artículo contribuya, al menos, a reflexionar sobre los problemas planteados, o, mucho mejor, a llegar a una solución para un problema bien específico que puede darse en una reorganización empresarial como la fusión impropia, todo en beneficio de la certeza jurídica de los actos del contribuyente y del SII.

6. BIBLIOGRAFÍA

ABUNDIO P., Rodrigo. Manual de Código Tributario, 9a ed. Revisada y Actualizada. Legal Publishing, 2013, 427 p.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Dictamen N° 49.487 de 1999.

DUMAY P., Alejandro. La Pirámide Invertida-Rol Legislativo del Servicio de Impuestos Internos. Revista de Estudios Tributarios 3: 64, 2010. Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

EMILFORK S., Elizabeth. El Fondo de Utilidades Tributables al término de giro. Revista de Derecho 215-216: 65, 2004. Universidad de Concepción.

FAÚNDEZ U., Antonio, Reorganización Empresarial. Santiago, Editorial Legal Publishing de Chile, 2012

FAÚNDEZ U., Antonio. Fusiones propias frente a la reforma tributaria del año 2014, Revista de Estudios Tributarios 16: 83-116, 2016. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile

³⁵ Dumay P., Alejandro. La Pirámide Invertida-Rol Legislativo del Servicio de Impuestos Internos. Revista de Estudios Tributarios 3: 64, 2010. Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

HERNÁNDEZ A., Ricardo. Fusión, transformación y división de sociedades anónimas, efectos tributarios. Santiago, Editorial la Ley, 2000.

MASBERNAT M., Patricio, Reglas y Principios de Justicia Tributaria. Revista de derecho 1: 62, 2013, Universidad Católica del Norte

NAVARRO B., Enrique. Notas sobre Principios de Derecho Constitucional Tributario. Revista de Derecho Público 70: 82, 2008, Universidad de Chile

PINTO, Germán, Fusión de Empresas. Editorial Lexis Nexis, 2000.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1081 de 23 de Julio de 1998. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/renta/may02.htm>> [consulta: febrero de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4635 del 12 de diciembre de 2002. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/ventas/ja408.htm>> [consulta: febrero de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 784 del 4 de julio de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/ventas/ja408.htm>> [consulta: febrero de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1915, de 27 de julio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1915.htm>> [consulta: febrero de 2016]

VERA O., Alejandro. Las sociedades y su tributación en la ley sobre impuesto a la renta. Santiago, Editorial Parlamento, 2005

Jurisprudencia citada:

Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por la Sociedad de Deportes Palestina S.A., respecto de los artículos 1°, 3°, 4°, 5°, 7°, 10, 12 y 16 de la Ley N° 17.235 y del artículo 2° de la Ley N° 20.033, en la parte que ordena reemplazar el cuadro Anexo N°1 de la Ley N° 17.235, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3; además, respecto del artículo 2° de la Ley N° 17.235, en la parte referida al cuadro anexo N° 1, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b, número 3; en el reclamo de avalúo rol N° 10.215-06, seguido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente (2007): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 26 de noviembre de 2007, Rol N°718-07.

Banco de Chile con S.I.I (2014): Corte Suprema, fallo de Casación en el Fondo, de fecha 29 de enero de 2014, Rol Ingreso Corte N°3313-2013.