



UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
CAMPUS LOS ÁNGELES
ESCUELA DE CIENCIAS Y TECNOLOGÍAS
CARRERA AUDITORÍA

DIVISIÓN DE SOCIEDADES

**FORMALIDADES Y EFECTOS TRIBUTARIOS EN LOS REGÍMENES
GENERALES VIGENTES A CONTAR DEL 01/01/2017.**

Seminario para optar al título de Contador Auditor y grado académico de
Licenciado en Contabilidad y Auditoría.

Seminaristas

Nicol Campos Campos.

Camila Vinet Contreras.

Profesor Coordinador

Sr. Fernán Vásquez González.

Profesor Guía

Sr. Fernán Vásquez González.

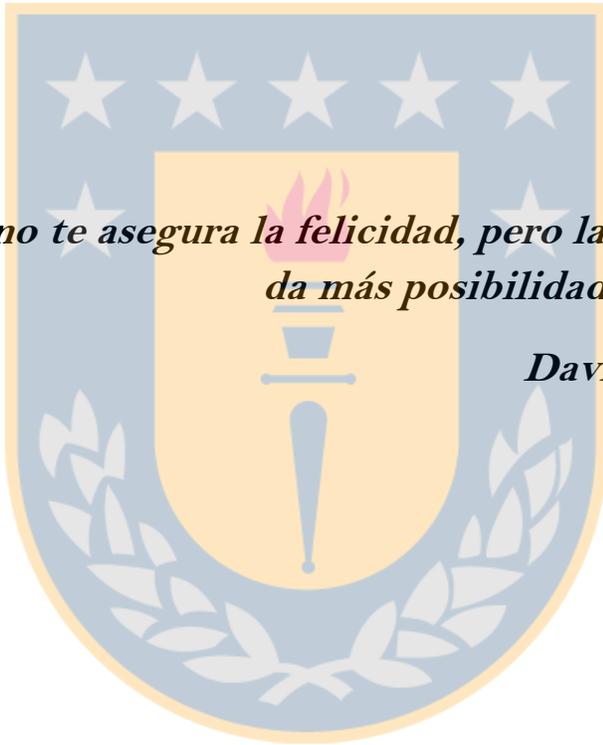
Profesor Informante

Sra. Paulina Vallejos Sanhueza

Los Ángeles, Primavera 2016

“Ser exitoso, no te asegura la felicidad, pero la felicidad te da más posibilidades de éxito”

David Fischman



Agradecimientos

Han transcurrido cuatro años desde aquel primer día de clases en que comenzó esta amistad, que no termina, pero que juntas concluiremos presentando este seminario de título.

En la vida todo se lo debemos a Dios, es Él quien nos permite ser mejores personas y nos acompaña en todo momento y lugar, en especial, en esos momentos difíciles que pasamos en estos últimos cuatro años, los que nos sirvieron para aprender de ellos y convertirlos en victorias.

Hoy, somos quienes somos, no sólo por el paso por nuestra querida Universidad de Concepción, sino también, por aquellos que nos formaron, dando lo mejor de sí mismos, entregándonos las herramientas para enfrentar el futuro de la mejor manera. Son ellos los más importantes y valiosos de nuestra vida; Nuestra Querida Familia, la que siempre entrega el último aliento ante cada acontecimiento decisivo que hemos vivido.

Agradecemos a nuestro profesor guía, Profesor Fernán Vásquez G., por su dedicación y compromiso, no sólo en el seminario, sino que también, en cada clase, donde nos entregó su conocimiento de manera sencilla para nuestro mejor entendimiento, logrando ser un profesor admirable. También agradecemos al Profesor Carlos Silva M. y al Profesor Alejandro Elgueta S., por su entrega de conocimientos, pero especialmente, por su cercanía, apoyo, confianza y por creer en nosotras.

Para finalizar nuestros agradecimientos, no podemos dejar de mencionar a aquel grupo de personas, que comenzamos como compañeros de estudio y que hoy somos grandes amigos; Josselyn P. “Te damos gracias por tu bonita amistad”, además a, Marcelo V., Jonathan T., Karina C., Victor R. y Juan Luis B. “Aquellas tardes de estudios serán el mejor recuerdo de nuestro paso por la Universidad”.

¡Muchas Gracias!

Dedicatorias

Este seminario está dedicado en forma especial a aquellas personas que han hecho de mí lo que soy hoy; a mi Mamá, quien con su gran garra ha luchado, formándonos de tal manera, que seamos personas de bien, llena de alegría y de amor; a mi Mamita, por ser uno de mis pilares fundamentales, quien me ha malcriado y lo sigue haciendo con esos detalles que una abuela sabe hacer; a mis hermanos, que junto a ellos vuelvo a ser una niña que disfruta de las cosas simple que nos entrega la vida; al Tío Moncho, por su cariño y por la confianza que siempre me ha entregado y a ti Papi, por seguir presente en mis días y en mis sueños.

Gracias a mis tíos, tías, primos y primas por estar pendientes de mí, por sus mensajes y llamadas que me dan aliento en todo momento. También las gracias a mis amigas del liceo, quienes estos últimos años han estado muy presente y a las niñas del Hogar Udec, que gracias a ellas, fue una grata estadía en Los Ángeles.

Agradezco a mi compañera de seminario, Camila Vinet, por estos 4 años de amistad, por su confianza, cariño y por haberme permitido trabajar junto a ella en este trabajo.

Nicol Campos Campos.

Quiero dedicar este trabajo a aquellas personas de alguna u otra manera aportaron para que este paso por la universidad fuera más sencillo; Mi Familia.

Mis padres Sergio y Valeria a quienes les agradezco por la gran familia que me entregaron además de todas aquellas enseñanzas, amor y apoyo en este camino de la vida, también a mis hermanos y mis pequeñas, Felipe, Javiera, Sergio, Alyeen, Fernanda y Jacinta por todas aquellas alegrías, amor y críticas que me han ayudado a crecer como persona, a mi gran compañero de vida, Richard gracias por tu amor y por tu comprensión en todo momento, agradezco también, aquella luz que cada día me motiva para hacer las cosas de la mejor manera.

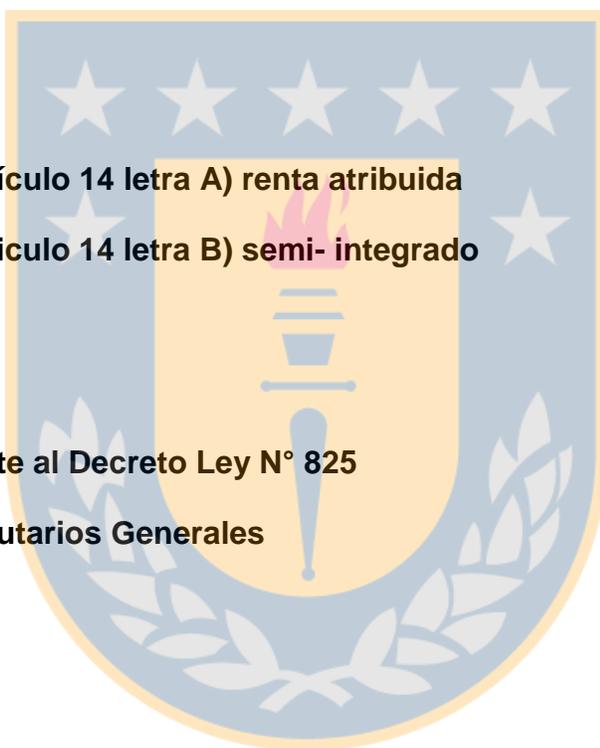
Quiero especialmente agradecer a mi querida compañera de seminario quien he estado durante estos 4 años a mi lado escuchando y aconsejando como la gran amiga que es, Nicol. Gracias a cada persona que formó parte de mi vida durante este camino universitario; Abuelos, Tíos, Primis, y Ahijada.

Camila Vinet Contreras.

Contenido

Introducción	9
Fundamentación del tema	12
Metodología de trabajo	13
Objetivos generales y específicos	14
Limitaciones del alcance del trabajo	15
CAPÍTULO I	16
1.1 Concepto de División de Sociedades	18
1.2 Tipos de División de Sociedades	19
1.2.1 División Parcial	19
1.2.2 División Total	19
1.2.3 División por Absorción	19
1.3 Naturaleza jurídica	20
CAPÍTULO II	23
2.1 División de sociedades con patrimonio negativo	26
2.2 Efectos jurídicos	27
2.2.1 Para la sociedad que se divide	27
2.2.2 Para la o las sociedades que nacen	27
2.3 Formalidades legales	27
2.3.1 En Sociedades Anónimas	27
2.3.2 En Sociedades de Personas	28
2.4 Consecuencias frente al Código Tributario.	29
2.4.1 División Parcial	29

2.4.2 División Total	29
2.5 Procedimientos y documentación exigida	29
2.5.1 Procedimiento de término de giro para la sociedad que se extingue	30
2.5.2 Procedimiento de modificación para la sociedad que se divide y permanece	30
2.5.3. Procedimiento inicio de actividades para la o las sociedades que se crean	31
2.6 Resumen	32
<i>CAPÍTULO III</i>	33
3.1 Régimen artículo 14 letra A) renta atribuida	35
3.2 Régimen artículo 14 letra B) semi- integrado	38
<i>CAPÍTULO IV</i>	42
4.1 Efectos frente al Decreto Ley N° 825	44
4.2 Efectos Tributarios Generales	47
4.2.1 Acciones	47
4.2.2 Activos	51
4.3 Resumen	54
<i>CAPÍTULO V</i>	56
5.1 Consecuencias artículo 14 Régimen A	57
5.1.1 Fondo de Utilidades Financieras (FUF)	59
5.1.2 Saldo Acumulado de Créditos (SAC)	60
5.1.4 Caso división de sociedad sujeta al régimen renta atribuida	61
5.2 Consecuencias artículo 14 Régimen B	65



5.2.1 Rentas afectas a los impuestos globales complementarios o adicional (RAI)	67
5.2.2 Fondo de Utilidades Financieras (FUF)	67
5.2.3 Saldo acumulado de créditos (SAC)	68
5.2.5 Caso división de sociedad sujeta al régimen semi-integrado	69
CAPÍTULO VI	74
6.1. Fondo de Utilidades Tributables (FUT)	76
6.1.1. Para aquellas sociedades sujetas al Régimen Atribuido	76
6.1.2 Para aquellas sociedades sujetas al régimen semi-integrado	77
6.2 Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR):	77
6.3 Retiros en exceso	78
6.3.1 Para aquellas sociedades sujetas al Régimen Atribuido	78
6.3.2 Para aquellas sociedades sujetas al régimen semi-integrado	79
6.4 Efectos FUT y retiros en exceso	79
6.4.1 Caso distribución de FUT	81
6.4.1 Caso distribución de retiros en exceso	82
6.5 Pérdidas Tributarias Acumuladas	83
6.6 División de una sociedad de personas a una sociedad anónima	83
6.6.1 Caso de una división de sociedad de personas a una sociedad anónima	85
Conclusiones	87
Glosario	91
Revisión bibliográfica	93

Índice de tablas

Nº1 Distribución de patrimonio	25
Nº2 Tipos de división de sociedades	32
Nº 3 Regímenes generales de tributación	41

Nº 1 División Homogénea	47
Nº2 División Heterogénea	48
Nº3 División de Sociedades	90



Introducción

Las sociedades se ven frecuentemente en la necesidad de adecuar sus estructuras jurídicas, ya sea con el objeto de separar distintas áreas de negocios, aprovechar franquicias tributarias, vender sólo una parte de una empresa u otras razones de índole económica o administrativa.

Los socios o accionistas pueden verse en la necesidad de realizar una reorganización empresarial, esto sumado a las modificaciones de las leyes tributarias que se han conocido en el último tiempo.

La información recopilada está destinada a analizar y ser guía para aquella sociedad que ha tomado la decisión de reorganizarse a partir del 1° de enero del 2017, aplicando uno de los diferentes tipos existentes, (tales como la fusión, transformación, conversión) en el cual la división de sociedades es un tema relevante dada la jurisprudencia y el desconocimiento de quienes toman las decisiones, razón por la cual será el contenido central de nuestro Seminario de Título.

Si bien, la división de sociedades solo se encuentra regulada en la Ley de Sociedades Anónimas, no existen impedimentos para que se aplique esta definición en los diferentes tipos societarios, como Sociedad de Responsabilidad Limitada, Empresa Individual Responsabilidad Limitada y Sociedades por Acciones. Para llevarla a cabo este proceso de reestructuración, se requiere que se cumplan las formalidades necesarias para modificar cada tipo societario.

Esta reorganización implica que las empresas adoptan estructuras societarias distintas a la asumida originalmente. Por lo general, estos cambios de organización persiguen objetivos tendientes a disminuir costos de administración, aprovechar sinergias. Esta reestructuración debe ir siempre acompañada de una adecuada comprensión de lo planteado por el legislador.

El presente seminario cuenta con seis capítulos, en el primer capítulo comenzará mencionando una serie de conceptos de mayor importancia y que se relacionan con el proceso de división de sociedades, para que de acuerdo a esto, los socios o accionistas puedan tomar la decisión correcta para dicha reorganización.

El capítulo dos presentará un análisis de las consecuencias de la división en el patrimonio de una sociedad, si bien este puede ser positivo como negativo, cuando la sociedad dividida tiene este último debe tener algunas consideraciones especiales, ya que dicha reestructuración puede ser anulada por los acreedores de la sociedad dividida. También en este capítulo mencionará los efectos jurídicos, efectos respecto al inicio o término de actividades, tanto como para la sociedad dividida, como para la o las nuevas sociedades, que se forman a partir de esta reorganización, incluyendo el detalle de las formalidades legales que se deben cumplir ante el procedimiento de división de sociedades, con los respectivos formularios entregados por el Servicio de Impuestos Internos que serán adjuntos en el anexo, para los cuales, se debe tener en cuenta que este seminario está orientado para el año próximo, es decir, 2017 por lo que, no se tiene claridad si los documentos presentados estarán vigentes o serán actualizados.

En el tercer capítulo se centrará en la información relevante de la descripción de los regímenes generales de tributación de acuerdo al artículo 14 Letra A) y B) de la Ley de la Renta, los cuales servirán de apoyo para la mayor comprensión del capítulo siguiente, debido a que las modificaciones de la ley antes mencionada son recientes, lo que podría conllevar a una interpretación no adecuada.

Desde el punto de vista tributario, el cuarto capítulo menciona otros aspectos que se deben considerar, además de los efectos tributarios de los nuevos regímenes generales definidos en el capítulo anterior en el proceso de la división, tales como efectos en el impuesto sobre las ventas y servicios, efectos respecto a la facultad del SII de tasar los bienes traspasados.

Se deber tener presente que en esta reorganización no existe transferencia del dominio de los bienes, lo que es importante para el análisis de los efectos generados por el traspaso de los derechos que forman parte del activo de la sociedad dividida a la o las nuevas sociedades, complementando con situaciones prácticas que faciliten la comprensión del lector ante este tema.

En el quinto capítulo contendrá los efectos y consecuencias en la división de sociedades, originados por los nuevos regímenes generales de tributación, los cuáles entrarán en vigencia a partir del 1° de enero de 2017. Es en este capítulo donde se centrará la información relevante de este seminario.

Para finalizar con un capítulo sexto que contendrá situaciones especiales, las cuales, si bien se generaron con la antigua legislación, deben ser expuestas, debido a que la o las sociedades que se dividirán tienen consigo una historia de utilidades y tributación de estas, además se presentara el tratamiento que debe seguir la sociedad que quiera dividirse, cuando esta contenga pérdidas tributarias acumuladas.

La principal fuente de información proviene especialmente de las modificaciones a la Ley de la Renta (Ley 20.780 de 29.09.2014), además de información extraída de libros, revistas y página del Servicio de Impuestos Internos, que han sido actualizadas en lo que respecta a documentos y formularios expuesto en este seminario estarán sujetos a modificación.

Fundamentación del tema

La Ley N° 20.780 publicada el 29 de septiembre de 2014 y la N°20.899 publicada el 28 de febrero de 2016 de la Reforma Tributaria modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario chileno.

En la Circular N°49 publicada 14 Julio 2016 instruye sobre las modificaciones efectuadas por las leyes antes mencionadas, relacionadas con los regímenes generales de tributación vigentes a contar del 1° de Enero de 2017.

En relación con las modificaciones anteriormente indicadas, se estudiarán y analizarán las formalidades que emanen del tratamiento y de los efectos tributarios de las rentas o cantidades acumuladas, derivados de los procesos de reorganizaciones empresariales, como: División de Sociedades, en que están involucradas sociedades sujetas a los regímenes de la letra A o B del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto Renta.

La principal motivación para desarrollar este seminario es la relevancia que están provocando las modificaciones de la Ley de Impuesto de la Renta en la sociedad actual y la problemática que ha generado, debido a la escasa información entregada por las entidades relacionadas a la tributación al público interesado, el cual no tiene el lenguaje técnico adecuado para la correcta interpretación de la legislación tributaria vigente, por lo que se buscará simplificar y precisar los aspectos importantes del tema.

Metodología de trabajo

Se aplicará el método análisis-síntesis, el cual consiste en el estudio separado de las ideas o conceptos, lo que permite que su comprensión sea plena en el ámbito tributario que es donde se enfocará este seminario, obteniendo conclusiones que serán acompañadas de casos prácticos, obteniendo como resultado final el conocimiento adecuado necesario para la toma de decisiones frente a una división de sociedad.

Lo primero será definir el concepto a trabajar: División de sociedades, el cuál debe ser entendido en su totalidad, debido a la importancia que tomará en los siguientes capítulos, luego determinar u obtener algunos elementos de relevancia y formalidades legales que deben ser consideradas al momento de realizar alguna reorganización que conlleve una división.

El objetivo principal de este seminario estará enfocado en el ámbito tributario, en el cual, se desarrollará y expondrá la normativa vigente respecto a la división de sociedades, para luego aplicarlo en situaciones prácticas. Además, se recopilará información de libros, revistas, páginas web, circulares del Servicio de Impuestos Internos y consultas de contribuyentes que se hayan producido a la fecha y que estén vigentes en el transcurso de la elaboración de este trabajo.

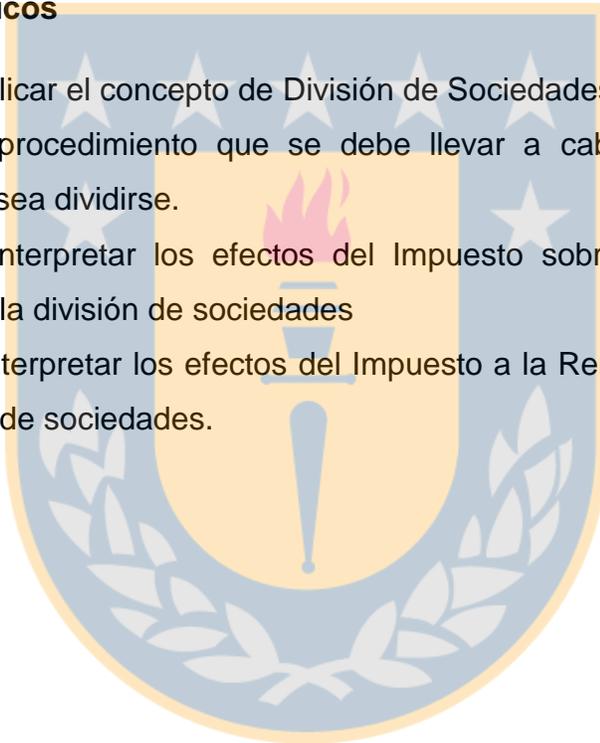
Objetivos generales y específicos

Objetivo General

- Ser guía para aquellos socios o accionistas que tienen como opción dividir la sociedad de la que forman parte, a partir del 1° de enero de 2017, en el contexto de las normas tributarias vigentes a la fecha.

Objetivos Específicos

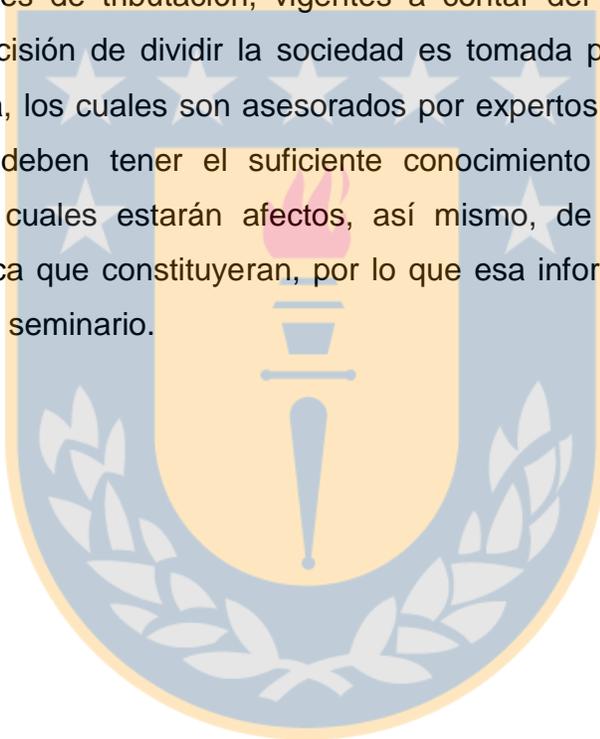
- Definir y explicar el concepto de División de Sociedades.
- Explicar el procedimiento que se debe llevar a cabo cuando una sociedad desea dividirse.
- Analizar e interpretar los efectos del Impuesto sobre las ventas y servicios en la división de sociedades
- Analizar e interpretar los efectos del Impuesto a la Renta producto de una división de sociedades.



Limitaciones del alcance del trabajo

Este seminario está orientado únicamente a uno de los diferentes tipos de reorganización empresarial “División de sociedades”. Esto no permite definir que dentro de los distintos tipos de reorganización, ya sea Transformación, División, Conversión o Fusión sea la más apropiada para el sinnúmero de situaciones que puedan ocurrir en una sociedad.

Además, estará enfocado principalmente en los efectos derivados de los regímenes generales de tributación, vigentes a contar del 1 de enero de 2017. Como la decisión de dividir la sociedad es tomada por los socios o accionistas de esta, los cuales son asesorados por expertos en constitución de sociedades y deben tener el suficiente conocimiento acerca de los impuestos de los cuales estarán afectos, así mismo, de comprender la personalidad jurídica que constituyeran, por lo que esa información no será relevante para este seminario.





Conceptos, tipos, naturaleza jurídica de la
División de Sociedades.

Capítulo I

División de Sociedades

Los socios o accionistas de una sociedad son quienes definen la razón por la cual esta se dividirá, para ello se debe tener en consideración una serie de conceptos claves, que no tienen relación directa con materia tributaria ni jurídica, sino más bien, teórica, la que debe ser mencionada, dado que se debe interpretar de manera adecuada para que este procedimiento se aplique de forma correcta.

Una razón por la cual la división puede ser una opción, es que por ejemplo, los socios o accionistas consideran que la función en la cobranza de los créditos debe ser más potente, debido que la estimación de incobrables ha aumentado, por lo que dividen la sociedad, a la que se le atribuye la cuenta créditos por cobrar con el objetivo de que exista una nueva entidad distinta e independiente, en que su único enfoque sea el cobro.

Es así como se crean nuevas sociedades independientes y distintas a la dividida, con la finalidad de que realicen cada una de ellas una única función, teniendo como objetivo mejorar la productividad a través de la división del trabajo y especialización, como por ejemplo, en el caso anterior.

1.1 Concepto de División de Sociedades

“La división de sociedades¹ es un tipo de reorganización empresarial que consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades que se constituyen para el efecto. La sociedad primitiva subsiste, por lo que no le corresponde dar aviso de término de giro, sin embargo, la(s) nueva(s) sociedad(es) debe(n) efectuar Inicio de Actividades”.

La sociedad dividida debe solicitar al Servicio de Impuestos Internos autorización para disminuir su capital conforme a lo dispuesto en el artículo 69 del Decreto Ley 830 sobre Código Tributario; dado lo anterior se necesita determinar el capital propio tributario a la fecha de la división de la sociedad.

Para comprender de mejor manera la definición anterior, entenderemos por capital propio tributario² *la diferencia entre el activo y el pasivo exigible al comienzo del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas.*

¹ Definición del SII en la página web preguntas frecuentes ID 001.009.3477.008

² Art. 41 N° 1 inciso primero de la LIR.

1.2 Tipos de División³ de Sociedades

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

De esto se distinguen tres tipos:

1.2.1 División Parcial

Es aquella modalidad que deja subsistente la sociedad que se divide, por lo tanto, sólo distribuye una fracción de su patrimonio en una o más partes independientes.

1.2.2 División Total

En ésta la sociedad que se divide se extingue, debido a que la totalidad de su patrimonio se fracciona en dos o más partes, atribuyéndoselo a las nuevas sociedades.

1.2.3 División por Absorción

Se caracteriza en que la o las sociedades que se apropian de la parte dividida, se encuentran constituidas a la fecha de la división, de modo que el traspaso de patrimonio se realiza a un ente estructurado que desarrolla una actividad determinada.

³ Libro “Fusión, transformación y división de Sociedades Anónimas, efectos tributarios” Ricardo Hernández A. editorial Congreso Febrero 2000.

1.3 Naturaleza jurídica

La ley se refiere solo a la división de Sociedades Anónimas, no obstante existe consenso en cuanto a que no hay inconvenientes para que las sociedades de personas también puedan ser objeto de este tipo de reorganización empresarial, las cuales, si bien no está regulada en ninguna ley, de todas formas debe cumplirse con una norma básica: “la sociedad debe tener suficiente capital para cumplir su objeto social”, dentro de lo cual se incluye el pago de las obligaciones contraídas por la sociedad.

Nuestra legislación ha reconocido sólo una clase de División de Sociedades, la cual es parcial, 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”*⁴.

De la definición anterior, es posible determinar u obtener algunos elementos de importancia, los cuales son:

- a)** Distribución de un patrimonio único de la sociedad existente y una o más sociedades que se constituyen al efecto: con la división de la sociedad lo que en realidad se divide es su patrimonio, por lo tanto su activo y su pasivo.
- Una parte de su activo formará parte de la nueva sociedad.
 - El pasivo no siempre se transfiere y si ello ocurre se produce un cambio de sujeto pasivo de la obligación, lo que podría afectar a los acreedores de la misma.

⁴ Artículo 94 y 95 Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

b) División entre sí y una o más sociedades que se constituyen para el efecto: Ya dividido el patrimonio una parte de él se quedará en la sociedad dividida y la otra parte irá a la o las nuevas sociedades formadas, como consecuencia, la primera deberá reducir su capital.

c) A los dueños de la sociedad anónima, accionistas, les corresponde la misma proporción en el capital en cada una de las sociedades, que nace de la división respecto de la participación que poseían en la sociedad que se divide⁵.

Así, los socios o accionistas de la sociedad dividida se incorporan de inmediato en la o las nuevas sociedades en la misma proporción que tengan en la primera. Si se desea incorporar un nuevo socio o accionista a la nueva sociedad, o uno de ellos desea retirarse de ella, se requerirá un traspaso de acciones o derechos sociales posterior a la división de la sociedad.

Existe consenso doctrinario en considerar a la división de una sociedad como un acto jurídico unilateral y corporativo, porque la decisión de dividir es adoptada en forma soberana por la junta de accionistas (en el caso de sociedades anónimas) o por acuerdo unánime de los socios (si se trata de sociedades de personas), con las formalidades que les corresponde a cada una de ellas prescritas por la ley.

Además tiene un carácter complejo porque se debe determinar en un mismo acto, entre otras cosas⁶:

1. Una **disminución de capital** de la sociedad que se divide.
2. La **distribución del patrimonio** entre la sociedad que se divide y la o las sociedades que se crean.
3. La **aprobación de los estatutos de la o las nuevas sociedades**, los que podrán ser diferentes a los de la sociedad que se divide.

⁵Artículo 100 Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

⁶Artículo 95 Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

No obstante, se debe considerar el vínculo jurídico a través del cual se materializa la división de una sociedad, esto es, un acuerdo de carácter contractual, en que lo esencial en esta posición es el acuerdo que logran los representantes de las sociedades respectivas, lo que se verá reflejado en el contrato que modifica sus estatutos sociales.



CAPÍTULO II

División de sociedades con patrimonio negativo, efectos jurídicos, formalidades legales, consecuencias frente al código tributario, procedimientos y documentación exigida de la división de Sociedades.

CAPÍTULO II

División de patrimonio y registros obligatorios.

Toda sociedad cuenta con un monto determinado de capital para nacer a la vida jurídica, producto de la división de ésta se originan una o más sociedades nuevas que necesitan un capital para comenzar su actividad, este deberá provenir de la sociedad que se divide.

Dicha división conlleva la distribución de las cuentas patrimoniales de la sociedad, las que deben ser distribuidas en el mismo porcentaje y en base a esta reorganización se determinan los bienes que pasarán a integrar el capital de las nacientes sociedades. Con respecto a las cuentas de pasivo y/o activos los socios o accionistas se encuentran en completa libertad para la asignación de estas a la o las nuevas sociedades.

Ya que la ley no menciona ni determina el porcentaje de capital que deberá permanecer en la sociedad dividida y tampoco el que debe ser entregado a la o las nuevas sociedades, son los socios o accionistas quienes deciden que activos y pasivos se traspasarán a la o las nuevas sociedades, lo que origina un porcentaje que permanecerá en la sociedad dividida, aunque la ley establece que la cuenta de patrimonio, que no puede dejar de ser asignada a la nueva sociedad es la del capital.

Para una mejor comprensión de lo mencionado anteriormente se presenta el siguiente ejemplo: La Sociedad Anónima X se dividirá, con fecha 07 de Enero de 2018, creando una nueva Sociedad Anónima, a la cual traspasara activos y pasivos, como consecuencia distribuirá un 62% de su patrimonio y la que ya estaba conformada continuará con la diferencia, es decir, un 38% de su patrimonio. Aquí quedará graficada la explicación acerca del patrimonio de la sociedad, y la obligación de que las cuentas de patrimonio queden distribuidas en la misma proporción, sin importar la distribución del activo y del pasivo.

Tabla N°1 Distribución de patrimonio.

CUENTAS	Sociedad Anónima X (antes de la división)	Sociedad Anónima X (después de la división)	Nueva Sociedad Anónima
ACTIVO			
Disponible	70.000.000	0	70.000.000
Cuentas por Cobrar	23.000.000	23.000.000	0
Equipo	90.000.000	80.000.000	10.000.000
Mercadería	40.000.000	10.000.000	30.000.000
Acciones	20.000.000	15.000.000	5.000.000
IVA Crédito Fiscal	7.600.000	7.600.000	0
TOTAL ACTIVO	250.600.000	135.600.000	115.000.000
PASIVO			
Cuentas por Pagar	3.000.000	3.000.000	0
IVA Debito Fiscal	10.000.000	10.000.000	0
Depreciación Acumulada	59.583.333	54.583.333	5.000.000
TOTAL PASIVO	72.583.333	67.583.333	5.000.000
PATRIMONIO			
Capital Pagado	100.000.000	38.208.033	61.791.967
Resultado del Ejercicio	48.000.000	18.339.856	29.660.144
Utilidades Acumuladas	30.016.667	11.468.778	18.547.889
TOTAL PATRIMONIO	178.016.667	68.016.667	110.000.000
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	250.600.000	135.600.000	115.000.000
PORCENTAJES DE PATRIMONIO DISTRIBUIDO	100%	38%	62%

Fuente: Elaboración propia.

Se puede apreciar en el caso anterior, que la distribución en un 62% debe ser en el mismo porcentaje respecto a cada una de las cuentas del patrimonio y no necesariamente respecto de las cuentas de activo o de pasivo⁷, el cual, para realizar dicha distribución, la sociedad dividida debe determinar su balance tributario provisorio a la fecha, como si se tratara del cierre del ejercicio.

2.1 División de sociedades con patrimonio negativo

En la definición de división de sociedades del artículo 94 de la Ley de Sociedades Anónimas N°18.046 expresado en el Capítulo I, Naturaleza jurídica del presente seminario, hace referencia al patrimonio, el cual es interpretado por el Servicio de Impuestos Internos como el patrimonio contable o tributario, es decir activos menos pasivos exigibles, cabe destacar la autoridad fiscal ha sostenido que resulta **impracticable la división con patrimonio negativo.**

Se debe tener en consideración que la división de sociedades es la creación de una o más sociedades nuevas, que nacen de la división del patrimonio de la sociedad a reorganizar, por lo que, no es posible una asignación de capital negativo a estas nuevas entidades.

Sería practicable la división de una sociedad con patrimonio negativo en el único caso en que socios y/o accionistas, acordaran entregar a estas nuevas entidades más activo que pasivo. Esto podría afectar a las sociedades o personas con quienes la sociedad dividida mantenía deuda; son estos quienes pueden acusar a la sociedad que decidió reorganizarse de mala fe o con dolo, solicitando la anulación de tal reorganización.

⁷ Fuente cuadro: “Revista estudio tributario” CET – Universidad de Chile

2.2 Efectos jurídicos

2.2.1 Para la sociedad que se divide

Ésta mantiene su personalidad jurídica, ya que conserva su existencia legal y sus actividades económicas normales con la parte del patrimonio que conserva.

2.2.2 Para la o las sociedades que nacen

La personalidad jurídica de la o las nuevas sociedades es independiente de la personalidad jurídica de la que se divide.

2.3 Formalidades legales

2.3.1 En Sociedades Anónimas

La división debe acordarse en junta general extraordinaria de accionistas en la que deberán aprobar las siguientes materias⁸:

- 1) La disminución del capital social y la distribución del patrimonio entre la Sociedad a dividir y la nueva o nuevas sociedades que se crean.
- 2) La aprobación de los estatutos de la o de las nuevas sociedades a constituirse, los que podrán ser diferentes a los de la sociedad que se divide, en donde debe quedar especificado el futuro de las obligaciones que mantiene la sociedad dividida con terceros a la fecha de su división.

⁸ Art. 95 Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

Las modificaciones anteriormente mencionadas y las creaciones de nuevas sociedades se probarán por escritura pública inscrita y publicada en los términos a que se refiere el siguiente párrafo: *“Art. 5° Un extracto de la escritura social, autorizado por el notario respectivo, deberá inscribirse en el Registro de Comercio correspondiente al domicilio de la sociedad y publicarse por una sola vez en el Diario Oficial.*

La inscripción y publicación deberán efectuarse dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha de la escritura social”⁹

2.3.2 En Sociedades de Personas

Es acordada por los socios, quienes deben:

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

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

⁹ Art. 5 Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

2.4 Consecuencias frente al Código Tributario.

2.4.1 División Parcial

En la División Parcial, la sociedad que se divide continúa con sus actividades normales, por lo tanto, no debe presentar declaración de término de giro, ni lo que a ello respecta.

No podrá efectuarse disminución de capital en las sociedades sin autorización previa del Servicio de Impuestos Internos.

2.4.2 División Total

En la División Total de sociedades, debido a que la sociedad que se divide se extingue, deberá realizar término de giro, presentar balances finales y pagar impuestos correspondientes hasta la fecha de cesación de actividades¹⁰.

2.5 Procedimientos y documentación exigida

El aviso de proceso de división de una sociedad deberá darse expresamente en la unidad del Servicio de Impuestos Internos que corresponda a la jurisdicción del domicilio del contribuyente, utilizando los formularios diseñados especialmente para tales efectos según el procedimiento que se indica a continuación dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha de inscripción en el Registro de Comercio.

¹⁰ Artículo 69 Decreto Ley N° 830 sobre Código Tributario.

2.5.1 Procedimiento de término de giro para la sociedad que se extingue¹¹

- i.- Dar aviso por escrito al Servicio de Impuesto Internos, mediante el formulario N°2121, dentro de los 2 meses siguientes al término giro de sus actividades (Anexo 2.1)
- ii.- Presentar balance final o los antecedentes que éste estime necesario.
- iii.- Pagar los impuestos correspondientes hasta el momento del balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

“Artículo 70.- No se autorizará ninguna disolución de sociedad sin un certificado del Servicio, en el cual conste que la sociedad se encuentra al día en el pago de sus tributos¹².”

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

- i.- Los contribuyentes deberán poner en conocimiento de la Oficina del Servicio de Impuestos Internos que corresponda, las modificaciones importantes de los datos y antecedentes contenidos en el formulario de aviso de inicio de actividades.
- ii.- Debe presentar el Formulario N° 3239 de Modificación y Actualización de la Información, mediante la cual se solicita la autorización del SII para disminuir el capital de la sociedad y se informan las modificaciones¹³. (Anexo 2.2)
- iii.- Presentar copia de la escritura pública autorizada, publicada e inscrita, correspondiente a la división.

¹² Artículo 70 Decreto Ley N° 830 sobre Código Tributario.

¹³ Marcar con una X la opción de disminución de capital social indicando la disminución de capital para la sociedad o para los socios en el recuadro “cambio de capital y/o socios”.

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

- i.- Obtención de Rut mediante el Formulario N° 4415. (Anexo 2.3)
- ii.- Presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación, adjuntando:
 - Escritura notarial de constitución.
 - Publicación en el Diario Oficial
 - Inscripción en el Conservador
 - Acreditar domicilio
- iii.- Proceder al timbraje de documentos y libros.

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

2.6 Resumen

Tabla N°2: Tipos de división de sociedades

<p>División Parcial</p>	<p>Continuadora:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Mantiene personalidad Jurídica. -No debe presentar Termino de Giro -Solicitar disminución de Capital ante el SII -Informar al SII -Modificar y Actualizar información ante el SII -Presentar escritura pública de la división 	<p>Nacientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Personalidad Jurídica distinta e independiente -Realizar Inicio de Actividades -Presentar ante SII: <ul style="list-style-type: none"> •Escritura notarial de constitución. •Publicación en el Diario Oficial •Inscripción en el Conservador •Acreditar domicilio -Proceder al timbraje de documentos y libros
<p>División Total</p>	<p>Continuadora:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Debe realizar Termino de Giro -Responsable de impuestos a la fecha de la División -Dar aviso al SII -Presentar balance final 	<p>Nacientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Personalidad Jurídica distinta e independiente -Realizar Inicio de Actividades -Presentar ante SII: <ul style="list-style-type: none"> •Escritura notarial de constitución. •Publicación en el Diario Oficial •Inscripción en el Conservador •Acreditar domicilio -Proceder al timbraje de documentos y libros

Fuente: Elaboración fuente propia.



CAPÍTULO III

Descripción de regímenes tributarios
generales Artículo 14 de la LIR.

CAPÍTULO III

Descripción de regímenes tributarios Art. 14 LIR.

El proceso de reorganización empresarial por lo general se ve afectado por la aplicación de la normativa y manejo de conceptos que están mencionados en los capítulos anteriores, ahora bien, la división de sociedades consiste en la distribución del patrimonio, el cual se compone por el valor del capital, reservas y utilidades no distribuidas,¹⁴ en este sentido, cuando se lleva a cabo este proceso de reestructuración se fraccionan los derechos que tienen los propietarios o accionistas sobre una sociedad, por lo cual, cuando se deben transferir las utilidades acumuladas que se presenten al momento de la división, comienza una problemática tributaria que es el enfoque de este seminario.

Dentro de las modificaciones esenciales a la Ley Impuesto Renta que comenzaran a regir a partir del 1 de Enero de 2017 se encuentran las disposiciones del artículo 14. Los contribuyentes que estén obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o letra B) estipulados en el artículo antes mencionado.

El primero explica que la renta que genere la sociedad en el mismo ejercicio, quedará gravada con impuesto global o adicional sobre las rentas que les sean atribuidas, y sobre todas las rentas que a cualquier título retiren, remesen o les sean distribuidas a los socios, comuneros o accionistas; en cambio, la letra B) estipula que quedarán gravadas con los impuestos global complementario o adicional todas las cantidades que a cualquier título se retiren, remesen o les sean distribuidas a los socios, comuneros o accionistas desde la sociedad.

¹⁴ Definición de Patrimonio de SII Diccionario Básico Tributario Contable

Los contribuyentes podrán optar al régimen siempre que cumplan con los requisitos establecidos por Ley. Pero como quedara demostrado en la siguiente explicación, las sociedades deberán contar con registros obligatorios, los cuales forman parte de aquella constitución de patrimonio presentada en el párrafo anterior.

A continuación se presentan los regímenes generales de tributación que deberán optar o quedarán sujetos las sociedades:

3.1 Régimen artículo 14 letra A) renta atribuida

En el régimen de renta atribuida, la tributación de las rentas o cantidades obtenidas por la empresa gravadas con el impuesto global complementario o impuesto adicional se produce en el mismo ejercicio comercial en que las rentas han sido percibidas o devengadas por la sociedad o le han sido atribuidas a esta, independiente del ejercicio en que tales rentas sean retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Para determinar el monto de la renta o cantidad atribuible, afecta a los impuestos global complementario o impuesto adicional de los contribuyentes, así como el crédito que establecen los artículos 56, número 3)¹⁵, y 63¹⁶ de la ley de renta que les corresponde sobre dichas rentas, se considerará la suma de las siguientes cantidades al término del año comercial respectivo:

¹⁵ Se refiere al crédito que resulte de aplicar a las rentas la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron. El cual sirve para el Impuesto global complementario.

¹⁶ A los contribuyentes del impuesto adicional se le otorgara un crédito equivalente al monto que resulte al aplicar la tasa de primera categoría a las rentas de fuente chilena.

a) El saldo positivo que resulte en la determinación de la renta líquida imponible, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta; y las rentas exentas del impuesto de primera categoría u otras cantidades que no forman parte de la renta líquida imponible, pero igualmente se encuentren gravadas con los impuestos global complementario o adicional.

b) Las rentas o cantidades atribuidas a la sociedad en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras comunidades o sociedades, otros contribuyentes sea que éstas se encuentren obligadas a determinar su renta efectiva; o se encuentren acogidas a lo dispuesto en el artículo 14 ter letra A de la Ley del Impuesto a la Renta. Dichas rentas se atribuyen a todo evento independientemente de que la empresa o sociedad determine una pérdida tributaria al término del ejercicio respectivo.

c) Las rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, percibidas a título de retiros o distribuciones de otras comunidades o sociedades, cuando no resulten absorbidas por pérdidas. Estas rentas se atribuirán por la vía de incorporarlas incrementadas en una cantidad equivalente al crédito.

Los contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de esta letra, deberán efectuar y mantener, para el control de la tributación que afecta a los contribuyentes, el registro de las siguientes cantidades:

a) Rentas atribuidas propias (RAP): Se deberá registrar al término del año comercial respectivo, el saldo positivo de las cantidades señaladas en la letra a) anterior.

b) Diferencias entre la depreciación normal y acelerada (FUF): Cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de la primera categoría. Por tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará para la imputación de

retiros, remesas o distribuciones como una suma gravada con los impuestos global complementario o adicional.

c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX): Deberán registrarse al término del año comercial, las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional y los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por el contribuyente, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras sociedades.

d) Saldo acumulado de crédito (SAC): La sociedad mantendrá el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas sociedades sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional.

Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán a los registros señalados en RAP, FUF y REX al término del año comercial respectivo, en la proporción que representen los retiros, remesas o distribuciones efectuados por cada propietario, comunero, socio o accionista, sobre el total de ellos, hasta agotar el saldo positivo que se determine de tales registros. La imputación se efectuará reajustando previamente los retiros, remesas o distribuciones de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que éstos se efectúen y el mes que precede al término del año comercial respectivo, comenzando por las cantidades anotadas en el registro que establece la RAP, luego las anotadas en el registro señalado FUF, y finalmente las anotadas en el registro REX, en este último caso, comenzando por las rentas exentas y luego los ingresos no constitutivos de renta.

3.2 Régimen artículo 14 letra B) semi- integrado

En el régimen de imputación parcial de créditos para que nazca el hecho gravado con el impuesto global complementario o adicional se requiere que las rentas percibidas o devengadas por la sociedad sean retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la misma, postergándose su tributación hasta el ejercicio en que tales circunstancias se verifiquen. Procederá en principio el 100% del crédito por Impuesto de Primera Categoría que se determine, pero dicho crédito se encuentra sujeto a la obligación de restitución del 35% del mismo.

Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de esta letra, deberán efectuar y mantener el registro de las siguientes cantidades:

a) Rentas afectas a los impuestos globales complementarios o adicional (RAI): Deberán registrar anualmente las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia positiva que se determine al término del año comercial respectivo, entre:

- i) El valor positivo del capital propio tributario, y
- ii) El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro señalado en la letra c) siguiente, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la sociedad más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados éstos últimos de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial.

Para el cálculo de estas rentas, se sumarán al valor del capital propio tributario que se determine, los retiros, remesas o dividendos que se consideren como provisorios durante el ejercicio respectivo, los que se reajustarán para estos efectos, de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al del término del año comercial.

b) Diferencias entre la depreciación normal y la acelerada (FUF): Cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de la primera categoría. Por tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará para la imputación de retiros, remesas o distribuciones como una suma gravada con los impuestos global complementario o adicional.

c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX): Deberán registrarse al término del año comercial, las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional y los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por el contribuyente, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras sociedades.

d) Saldo acumulado de crédito (SAC): La sociedad mantendrá el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas sociedades sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional. Para estos efectos, deberá mantener el registro separado de los créditos que se indican, atendido que una parte de éstos podrá estar sujeta a la obligación de restitución.

Para la aplicación de los impuestos global complementario o adicional, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán en primer término a las rentas o cantidades afectas a dichos tributos que mantenga la empresa anotadas en los registros señalados en RAI y FUF y luego, a las rentas exentas y posteriormente a los ingresos no constitutivos de renta, anotadas estas dos últimas en el registro REX. Dicha imputación se efectuará en la oportunidad y en el orden cronológico en que los retiros, remesas o distribuciones se efectúen, considerando las sumas registradas según su saldo al término del ejercicio inmediatamente anterior. Para tal efecto, dichas cantidades se reajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes que precede al término del ejercicio anterior y el mes que precede a la fecha del retiro, remesa o distribución.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a las cantidades señaladas en el registro establecido en la letra c) anterior, no se afectarán con impuesto alguno, considerándose en todo caso aquellos efectuados con cargo a las rentas exentas del impuesto global complementario.

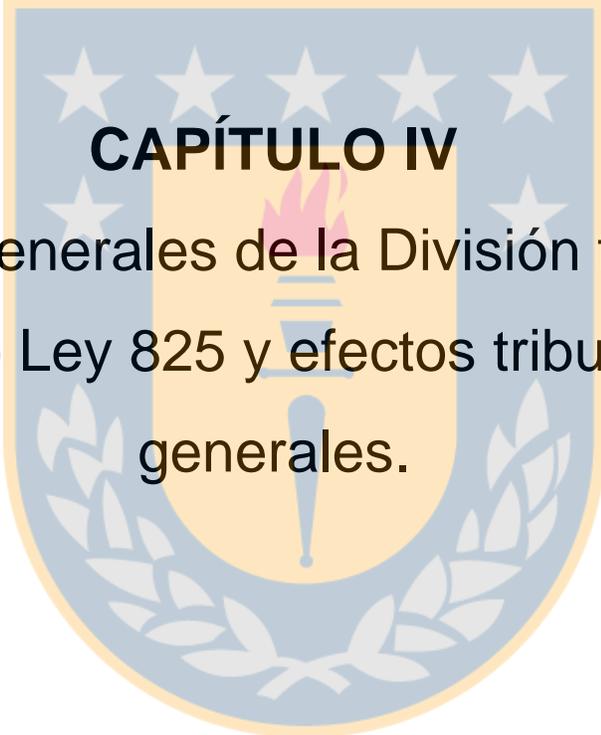
Si de la imputación de retiros, remesas o distribuciones resultare una diferencia no imputada al remanente del ejercicio anterior de las cantidades señaladas, éstos se considerarán como provisorios, imputándose a las rentas o cantidades que se determinen al término del ejercicio respectivo.

El siguiente cuadro muestra un resumen de los regímenes generales que se utilizaran en este seminario a los cuales las sociedades deberán acceder una vez divididas

Tabla N° 3 Regímenes generales de tributación.

Regímenes de Tributación	Renta Atribuida (Art.14A)	Semi Integrado (Art. 14 B)
Descripción	Régimen de tributación en base a contabilidad completa con imputación total de crédito del Impuesto de Primera Categoría a los socios.	Régimen de tributación en base a contabilidad completa con imputación parcial de crédito del Impuesto de Primera Categoría a los socios.
Ingreso máximo anual para permanecer en el régimen	Sin límite de Ingresos	Sin límite de Ingresos
Vigencia	A partir del 1 de Enero de 2017	A partir del 1 de Enero de 2017
Fecha en que debe avisar para incorporarse al régimen	Entre el 01 de Junio al 31 de Diciembre del 2016. Al momento de hacer el Inicio de Actividades	Entre el 01 de Junio al 31 de Diciembre del 2016. Al momento de hacer el Inicio de Actividades
Tipo de Persona Jurídica	Sociedades Individuales, Sociedades Individuales de Responsabilidad Ltda. Comunidades. Sociedades de personas. Sociedad por Acciones. Agencias (constituidas por personas naturales)	Sociedades Anónimas Abiertas. Sociedades Anónimas Cerradas. Sociedades por Acciones. Sociedades de personas. Agencias (Constituidas por algún socio persona Jurídica)
Tipo de Contabilidad y Registros obligatorios	Contabilidad Completa obligatoria. Todos los registros que corresponden, entre ellos: Libros Caja, Diario, Mayor Inventario y Balances. Además libros Auxiliares. Más los registros: RAP FUF REX.	Contabilidad Completa obligatoria. Todos los registros que corresponden, entre ellos: Libros Caja, Diario, Mayor Inventario y Balances. Además libros Auxiliares. Más los registros: RAI FUF REX SAC.
Tributación de la empresa	IPDC sobre la Renta Líquida Imponible de la empresa	IPDC sobre la Renta Líquida Imponible de la empresa
Tributación de los socios afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional	Con derecho al crédito del impuesto de primera categoría pagado por la empresa	Con derecho al crédito parcial del impuesto de primera categoría pagado por la empresa
Retiro de utilidades	Se entiende atribuida a los socios en su Totalidad	Se entiende repartidas en la proporción en que hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas a los socios.
Crédito por Impuesto de Primera Categoría	100% del crédito	Crédito parcial del 65%

Fuente: Elaboración propia basado en página web del SII.



CAPÍTULO IV

Efectos Generales de la División frente al
Decreto Ley 825 y efectos tributarios
generales.

CAPÍTULO IV

Análisis Tributarios de la División.

La división de una sociedad es un proceso en el cual existe una distribución del patrimonio entre una o más sociedades. Es decir, se le asignan a la o las nuevas sociedades cuotas de una misma universalidad jurídica, por lo tanto, surge la interrogante: si en esta universalidad, existen bienes que al momento de traspaso estén afectados por algún impuesto. La respuesta a esta interrogante, la encontraremos más adelante debido a que dependerá del bien al cual nos refiramos.

En relación a esta reorganización empresarial surgen una serie de efectos tributarios que pueden afectar de mayor o menor medida a la sociedad dividida propiamente tal. Los diversos efectos tributarios derivados de esta reestructuración involucran dos ítemes, los cuales tendrán repercusiones en los aspectos generales de tributación y también de aquellos aspectos particulares expresados en el Decreto Ley N° 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Comenzaremos analizando las disposiciones de este último.

4.1 Efectos frente al Decreto Ley N° 825

El Art. 2 N°1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios define el hecho gravado venta como *“Toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”*.

Basado en esta definición, para que exista hecho gravado, se debe aplicar transferencia de dominio de los bienes y considerando que en una división de sociedad, son los mismos socios o accionistas dueños de la o las nuevas sociedades; por lo tanto, no existe venta, donación o cesión del derecho o del dominio que se tiene sobre un bien, sino que una asignación de un patrimonio preexistente¹⁷, consecuentemente **no nos encontramos ante un hecho gravado** con Impuesto al Valor Agregado.

Aunque hay que tener presente, que cuando uno o más de las sociedades nacientes producto de la división, desee ampliar el patrimonio o actividades de éstas, o ser dueño de una cuota social mayor, decida realizar algún aporte o transferencia de dominio de un bien corporal mueble de los cuales es vendedor o de una cuota del dominio o de derechos reales constituidos sobre él, **si existe hecho gravado**, según lo estipula el Decreto Ley 825 sobre el Impuesto a las ventas y servicios, en el Artículo 8 letra b. *“Serán considerados ventas los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, amplificación o modificación de*

¹⁷ Circular 124 del 7 de octubre de 1975 del SII “División de sociedades se produce cuando una sociedad se separa en dos o más, de tal modo que la o las nuevas personas jurídicas resultantes de la división curan en su conjunto, el capital y objeto de la sociedad dividida. Se ha estimado que en este caso no existe transferencia de bienes corporales muebles cuando las actividades y patrimonio son, en su totalidad, idénticos a la de la persona dividida”.

sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos”.

En cuanto a la posibilidad de **traspasar los remanentes de IVA crédito fiscal**, no puede ser asignado a la nueva sociedad que nace producto de la división, ya que el Servicio de Impuestos Internos lo ha considerado un derecho tributario personalísimo¹⁸, además, la o las nuevas sociedades constituyen personas jurídicas distinta a la sociedad dividida, que fue la generadora del IVA crédito, sólo pudiendo ser utilizado por ésta última¹⁹.

EJEMPLO: Aquellas sociedades constructoras que construyen un inmueble en un 100% y generan una acumulación de IVA crédito fiscal en el tiempo de la duración de la construcción, no puede ser asignado a la nueva sociedad que nace producto de la división, sólo puede ser utilizado por la sociedad original en la que se generó. A su vez, cuando la nueva sociedad naciente de la división enajene el inmueble, esta enajenación será un hecho gravado con IVA, aunque la sociedad naciente de la división no obtuvo crédito fiscal por éste.

En el caso de término de giro de la sociedad dividida, el saldo de crédito fiscal que hubiere quedado podrá ser imputado a los siguientes impuestos, en el orden que se indica:

- Podrá imputarlos al impuesto sobre las ventas y servicios que se causen con motivo de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes corporales muebles o inmuebles

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

¹⁹ Oficio N° 4.852, fecha 19 de Diciembre de 2000 “Los créditos originados a favor de los contribuyentes, sólo pueden ser utilizados por los titulares que generaron dicho crédito, al tratarse de un beneficio tributario especialísimo y de carácter personal y que si el titular de un crédito intransferible e intransmisible –como lo es en la especie el crédito fiscal del impuesto al valor agregado- desaparece, jurídicamente dicho crédito también se extingue junto con la disolución de la empresa generadora del mismo”.

- Si aún queda un saldo a favor, sólo podrá imputarlo al pago del impuesto de primera categoría que se adeuda por el último ejercicio.

La disposición no reconoce, en lo absoluto, un derecho a devolución.

Ejemplo: Para una mejor comprensión de lo expresado anteriormente, continuaremos con la tabla N°1, distribución de patrimonio (descrito en el capítulo II del presente seminario). En el proceso de división de la Sociedad X, los socios o accionistas decidieron traspasar \$30.000.000 de mercadería a la nueva sociedad y la sociedad que subsiste continúe con \$10.000.000.

Pero como ya se explicó, no hay transferencia del dominio de los bienes y al ser el IVA un derecho personalísimo, este no puede ser transferido a la nueva sociedad, por lo que la sociedad naciente estará obligada de todas formas a gravar sus ventas.

Cuentas	Sociedad x (Antes de la división)	Sociedad X (después de la división)	Sociedad Nueva
ACTIVO			
Mercadería	40.000.000	10.000.000	30.000.000
IVA Crédito	7.600.000	7.600.000	-
TOTAL	47.600.000	17.600.000	30.000.000

4.2 Efectos Tributarios Generales

Los efectos tributarios en la División de Sociedades dependerán si inciden en los activos, en los socios o accionistas, en las utilidades tributables o no tributables, entre otros.

En el caso particular de las utilidades tributables los efectos deberán ser analizados según las modificaciones introducidas por la Ley N°20.780 sobre Reforma Tributaria.

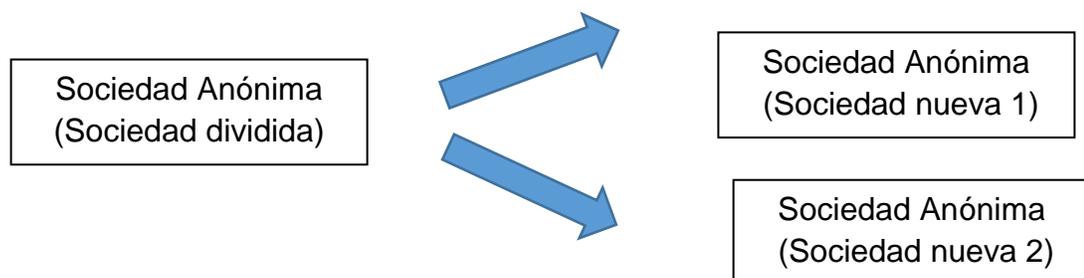
Primero se verá los efectos tributarios a nivel general y que no se vieron afectados con la ley anteriormente mencionada.

4.2.1 Acciones

Las acciones en el proceso de restructuración toman relevancia, debido a que una mala determinación de la fecha de adquisición o del costo de las acciones, puede implicar una errónea tributación del mayor valor al momento de su enajenación.

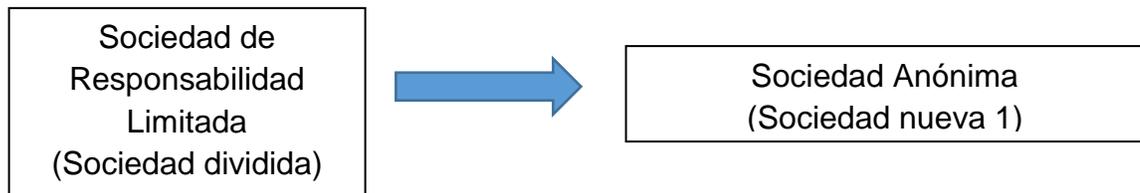
Para el análisis de este tema se debe distinguir si se trata de una **División Homogénea**, esto es, aquella en que la o las nuevas sociedades son del mismo tipo social de la sociedad dividida parcialmente.

Figura N° 1 División Homogénea



O bien, si se está en presencia de una **División Heterogénea**, esto es, si la o las nuevas sociedades son de distinta personalidad jurídica que la sociedad que se divide.

Figura N°2 División Heterogénea



4.2.1.1 Fecha de emisión de las acciones de capital

Teniendo en cuenta la clasificación anterior, en el caso de una división homogénea, la fecha de adquisición de las nuevas acciones representativas del capital de la sociedad anónima que se crea, es la misma que aquella en que se adquirió las acciones de la sociedad que posteriormente se dividió, toda vez que con ocasión de la creación de la nueva sociedad anónima, no se produce por parte del accionista un pago de capital²⁰.

Si se trata de una división heterogénea, no cabe aplicar el criterio explicado anteriormente respecto de una división homogénea.

Así por ejemplo, si la sociedad que se divide es una sociedad de personas, dando origen a una sociedad anónima, la fecha de adquisición de las acciones de esta última sociedad, es aquella en que esta sociedad tiene existencia legal y no una data anterior.

Esto tiene sustento si se considera que las acciones no pueden tener existencia legal con anterioridad a la constitución de la Sociedad Anónima, de acuerdo con lo establecido en la Ley N° 18.046 sobre Sociedades

²⁰ Oficio N° 1.873, del 12 de junio de 1989.

Anónimas, esta sólo tiene existencia jurídica a partir de su escritura pública inscrita en el Registro de Comercio y publicada en el Diario Oficial.

Por lo tanto, la fecha de adquisición de los títulos de una Sociedad Anónima nacida a partir de la división de una sociedad de personas, no puede ser en una fecha anterior a la de su existencia legal.

4.2.1.2 Fecha y costo de adquisición de las acciones del activo

Considerando que la división implica una especificación de derechos preexistente y no una transferencia o transmisión de bienes, las acciones o derechos que pasan a formar parte del activo de la o las nuevas sociedades mantienen el mismo valor y fecha de adquisición especialmente en la enajenación de dichas acciones con posterioridad a la división que tenían en la sociedad dividida.

EJEMPLO: En el proceso de división que se presentó en el capítulo II de este seminario, donde la Sociedad Anónima X traspasa las acciones de la Sociedad DEF a la nueva Sociedad Anónima.

Cuentas	Sociedad Anónima x (Antes de la división)	Sociedad Anónima X (después de la división)	Sociedad Anónima Nueva
ACTIVO			
Acciones	20.000.000	15.000.000	5.000.000

Composición de las acciones de Sociedad Anónima X:

Nombre	Monto	Fecha de adquisición
ABC	12.000.000	12-04-2008
DEF	5.000.000	16-03-2009
GHI	3.000.000	15-10-2016

Si bien, las acciones fueron adquiridas por la Sociedad Anónima X el 16 de Marzo de 2009 y dicho traspaso a la nueva Sociedad Anónima fue el día 07 de Enero de 2018, esta deberá conservar la fecha en la que fueron adquiridas las acciones por la sociedad dividida, dado que se trata de una división de sociedades homogénea.

Acciones de S.A. X

Nombre	Monto	Fecha Adquisición
ABC	12.000.000	12-04-2008
GHI	3.000.000	15-10-2016

Acciones en Nueva S.A.

Nombre	Monto	Fecha Adquisición
DEF	5.000.000	16-03-2009

En cambio, si el proceso de división de una sociedad es heterogénea, la fecha de adquisición de las acciones será el día 07 de Enero de 2018, y no 16 de Marzo de 2009, debido a que no puede haber existencia legal con anterioridad a la constitución de la Sociedad Anónima.

4.2.1.3 Ánimo de adquisición de las acciones del activo

En cuanto a que las acciones asignadas a la o las sociedades nacidas de la división, se entienden adquiridas en la misma fecha que las adquirió la sociedad dividida. Es importante añadir que, la asignación de acciones que se encontraban en esta última, a la nueva sociedad, producto de la división, no es un hecho que cambie la situación tributaria del mayor valor que se pueda obtener en dicha enajenación, por lo tanto, no se puede volver a calificar el ánimo que llevó al contribuyente en el momento de la adquisición de las acciones, aunque las acciones adquiridas por la sociedad dividida sean asignadas a la nueva sociedad que nace de la división.

4.2.2 Activos

En este punto, se determinará la fecha en que se entenderán adquiridos por la o las nuevas sociedades, los bienes que se les asignen como consecuencia del proceso de división de sociedades.

Ahora bien, se debe tener presente que para esta asignación de bienes se conocen dos fechas: la primera, atenderá a la fecha en que tales bienes fueron adquiridos por la sociedad que se divide; la segunda, es la fecha en que se produce la división. La mala determinación de la fecha puede ocasionar problemas en el cálculo del gasto aceptado por depreciación de los bienes.

Asimismo, este tema tiene importancia para los efectos de la mantención del método tributario de depreciación acelerada de los bienes asignados a la o las nuevas sociedades.

4.2.2.1 Fecha de adquisición de los bienes

Con respecto a la fecha de adquisición de los bienes asignados a la o las nuevas sociedades que nacen de la división, se entiende que al momento de la asignación de activos a la o las nuevas sociedades nacidas producto de esta reorganización empresarial, la fecha que se debe considerar como adquisición de dichos activos, será la fecha en que fueron adquiridos por la sociedad que se divide y no la fecha en que se produce legalmente la división. Ello en consideración, a que tratándose de la división de una sociedad, la distribución que se hace del patrimonio de la sociedad que se divide corresponde necesariamente a la asignación de cuotas de una universalidad jurídica, y consecuentemente, no existe una transferencia o transmisión de bienes.

4.2.2.2 Depreciación acelerada de los bienes

Los activos asignados a la o las nuevas sociedades siguen aplicando su depreciación acelerada, pues, la o las nuevas sociedades que se constituyen con la distribución del patrimonio, ha sido dueña de los bienes que pasan a integrar su patrimonio desde el momento en que los mismos fueron adquiridos por la sociedad dividida, y en consecuencia, no hay obstáculo que impida considerarlos nuevos para seguir depreciándolos aceleradamente²¹.

Ejemplo: Volvemos al caso N°1 mencionado en el capítulo II, la Sociedad X separara sus Equipos, asignando a la nueva sociedad solo la maquinaria Z adquirida en Enero del 2017, con una vida útil de 6 años, la que mantenía a la fecha una depreciación acelerada acumulada de \$5.000.000.

EQUIPOS	Precio Compra	Vida Útil	1/3 de Vida útil	Años de Uso	Depreciación Acelerada	Depreciación Acelerada Acumulada
MAQUINARIA X	\$20.000.000	9	3	2	\$6.666.667	\$13.333.333
MAQUINARIA Y	\$35.000.000	12	4	3	\$8.750.000	\$26.250.000
MAQUINARIA Z	\$10.000.000	6	2	1	\$5.000.000	\$5.000.000
MAQUINARIA W	\$25.000.000	15	5	3	\$5.000.000	\$15.000.000

Debido a que a la nueva sociedad solo se le atribuyó la maquinaria Z, implica que se le deba asignar también su depreciación acelerada correspondiente, dicha sociedad podrá seguir haciendo uso de este método.

4.2.2.3 Valoración de los traspasos de bienes

El artículo 64 del Código Tributario otorga al Servicio de Impuestos Internos la facultad de tasar, sin necesidad de citación previa, el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de un mueble corporal o incorporeal, que sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, cuando dicho precio o valor fuere notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren, en condiciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

²¹ Oficio N°677 fecha 2 abril de 1997.

El mismo artículo, en su inciso cuarto, dispone que *“No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante”*.

Por lo tanto, la norma legal señala claramente que la facultad del SII de tasación no se aplica al caso de división de sociedades, siempre que la o las nuevas sociedades mantengan registrado el valor tributario que traigan los activos que se les asignan.

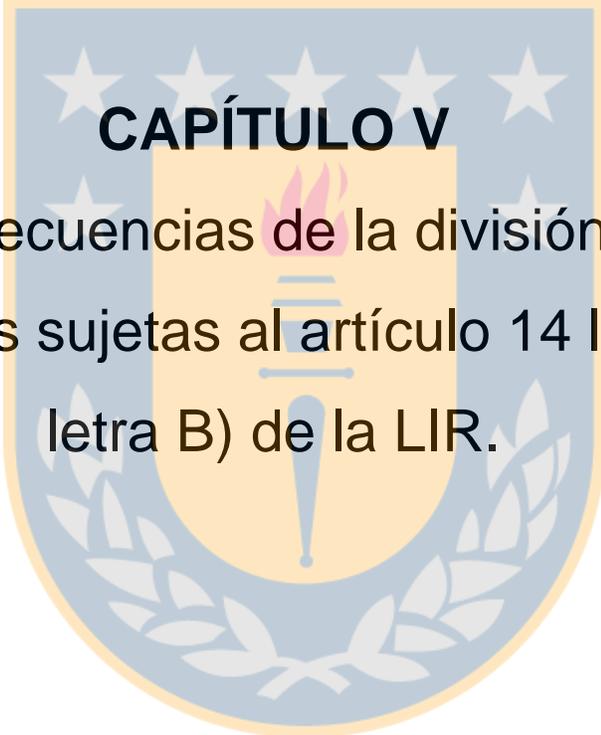


4.3 Resumen

La Sociedad Anónima X se dividirá, con fecha 07 de Enero de 2018, creando una nueva Sociedad Anónima a la cual traspasará un 62% de su patrimonio, y la que ya estaba conformada continuará con la diferencia, es decir, un 38% de su patrimonio.

CUENTAS	Sociedad Anónima X (antes de la división)	Sociedad Anónima X (después de la división)	Nueva Sociedad Anónima
ACTIVO			
Disponible	70.000.000	0	70.000.000
Cuentas por Cobrar	23.000.000	23.000.000	0
Equipo	90.000.000	80.000.000	10.000.000
Mercadería	40.000.000	10.000.000	30.000.000
Acciones	20.000.000	15.000.000	5.000.000
IVA Crédito Fiscal	7.600.000	7.600.000	0
TOTAL ACTIVO	250.600.000	135.600.000	115.000.000
PASIVO			
Cuentas por Pagar	3.000.000	3.000.000	0
IVA Debito Fiscal	10.000.000	10.000.000	0
Depreciación Acumulada	59.583.333	54.583.333	5.000.000
TOTAL PASIVO	72.583.333	67.583.333	5.000.000
PATRIMONIO			
Capital Pagado	100.000.000	38.208.033	61.791.967
Resultado del Ejercicio	48.000.000	18.339.856	29.660.144
Utilidades Acumuladas	30.016.667	11.468.778	18.547.889
TOTAL PATRIMONIO	178.016.667	68.016.667	110.000.000
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	250.600.000	135.600.000	115.000.000
PORCENTAJES DE PATRIMONIO DISTRIBUIDO	100%	38%	62%

- ✓ La distribución que realiza la sociedad dividida debe ser en el mismo porcentaje respecto a cada una de las cuentas del patrimonio y no necesariamente respecto de las cuentas de activo o de pasivo.
- ✓ El impuesto al valor agregado de crédito fiscal generado por la sociedad dividida no puede ser transferido a la nueva sociedad, por tratarse de un derecho personalísimo.
- ✓ En una división de sociedad homogénea se deberá conservar la fecha en la que fueron adquiridas las acciones por la sociedad dividida. En cambio, si el proceso de división de una sociedad es heterogéneo, la fecha de adquisición de las acciones será el día de la constitución de la Sociedad Anónima.
- ✓ El método tributario de depreciación acelerada puede ser utilizado por la o las nuevas sociedades siempre y cuando se le asignen bienes sujetos a este beneficio.
- ✓ No se aplica la facultad del Servicio de Impuestos Internos de tasar los bienes siempre que la o las nuevas sociedades mantengan registrados al valor tributario los bienes que le fueron traspasados.



CAPÍTULO V

Consecuencias de la división de
sociedades sujetas al artículo 14 letra A) y
letra B) de la LIR.

CAPÍTULO V

Consecuencias de la división de sociedades sujetas al art. 14 letra A)

Los nuevos regímenes generales de tributación que estableció la Ley N°20.780 sobre reforma tributaria en el artículo 14, dice relación con el régimen de tributación que deberá asumir la o las nuevas sociedades que se constituyen y de sus respectivos registros obligatorios, a partir del 01 de enero del 2017.

5.1 Consecuencias artículo 14 Régimen A

En la división de una sociedad sujeta al régimen de renta atribuida, la o las sociedades que nacen quedarán sujetas al mismo régimen de tributación en el cual se encuentra acogida la sociedad dividida, debiendo mantenerse en él por el plazo de 5 años comerciales consecutivos, período después del cual podrán optar por el régimen que más le convenga²².

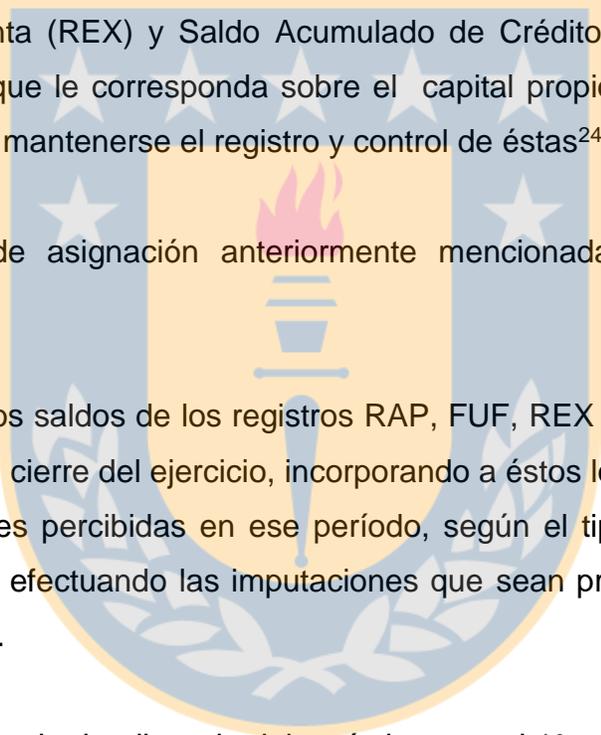
Para el cómputo del referido plazo en la o las nuevas sociedades generadas en la división, agregarán al plazo que ya hubiere corrido en favor de la sociedad dividida, por lo tanto, deben permanecer en el régimen, a lo menos, el tiempo que reste para completar los 5 años comerciales.

²² Artículo 14, N°2 letra D de la LIR.

Siguiendo con la definición de división de sociedades “Distribución de patrimonio entre en sí y una o más sociedades que se constituyen para tal efecto”²³, se obtiene como consecuencia de este proceso, asignar proporcionalmente a las entidades involucradas, todos los componentes del patrimonio, dentro de los cuales se encuentran las rentas o cantidades acumuladas en la sociedad que se divide.

Por lo tanto, la sociedad dividida debe asignar a la o las nuevas sociedades, las cantidades anotadas en los registros de Renta Atribuida Propias (RAP), Fondo de Utilidades Financieras (FUF), Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX) y Saldo Acumulado de Créditos (SAC), en la misma proporción que le corresponda sobre el capital propio tributario que se divide, debiendo mantenerse el registro y control de éstas²⁴.

Para el proceso de asignación anteriormente mencionada, la sociedad dividida deberá:

- 
- (i) Determinar los saldos de los registros RAP, FUF, REX y SAC como si se tratara del cierre del ejercicio, incorporando a éstos los dividendos y participaciones percibidas en ese período, según el tipo de renta de que se trate, efectuando las imputaciones que sean procedentes a la misma fecha.
 - (ii) Calcular el resultado tributario del período entre el 1° enero del año de la división y la fecha en que ocurra ésta, aplicando las normas contenidas en los Artículos 29 y 33 de la LIR, relativas a la determinación de la Renta Líquida Imponible.

²³ Artículo 94 Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

²⁴ Artículo 14, letra D, del N°2, Párrafo 2° de la LIR.

Este último resultado tiene el carácter de provisorio, por lo que no se debe incorporar al registro RAP que se determine, ya que su único objetivo es distribuir proporcionalmente, entre la sociedad que se divide y las nuevas, el resultado tributario que estaría formando parte del patrimonio dividido, el que será reconocido por las sociedades involucradas en dicha división al término del año comercial respectivo, sumando a este los resultados que se generen a partir de la fecha de la división.

Si al determinar el resultado tributario provisorio, se obtiene un valor negativo (pérdida tributaria provisorio), ésta no puede ser distribuida a las sociedades que se constituyen producto de la división, es propiamente de la sociedad dividida.

- (iii) Rebajar de sus registros las cantidades mencionadas en i) y ii) distribuidas a la o las nuevas sociedades.

Para la o las sociedades que se crean, los montos asignados a estas constituyen el saldo inicial de cada uno de los registros que deben llevar éstas a partir de la fecha de la división.

5.1.1 Fondo de Utilidades Financieras (FUF)

En lo que respecta, al FUF, originado por la diferencia entre la depreciación normal tributaria y la depreciación acelerada tributaria, se debe asignar conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la mencionada diferencia, asociando cada cantidad directamente al activo sujeto a la depreciación acelerada que generó dichas diferencias.

5.1.2 Saldo Acumulado de Créditos (SAC)

En la sociedad dividida, los remanentes de crédito que existan a la fecha de la división en el registro SAC²⁵ deben ser asignados en la misma proporción del capital propio tributario que correspondan a las nuevas sociedades nacientes de este proceso.

Estas últimas deben:

- i. Anotar el crédito que se les asignó como saldo inicial del registro SAC.
- ii. Continuar manteniendo el control separado de los créditos con derecho a devolución de aquellos que no otorgan tal derecho.



²⁵ LIR Artículo 14, Letra A N°4 letra d)

5.1.4 Caso división de sociedad sujeta al régimen renta atribuida²⁶

La Sociedad VV sujeta al régimen de renta atribuida proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que les afectan a sus propietarios.

De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, la renta será repartida y por tanto atribuida, conforme al siguiente detalle:

Accionista 1; PN²⁷ contribuyente del IGC²⁸50%
Accionista 2; PN contribuyente del IGC.....50%

De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la sociedad aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2018

Accionista 1	\$ 51.500
Accionista 2	\$ 51.500
\$ 103.000	

²⁶ Fuente: Caso N°8 Circular 49, fecha 14 de julio de 2016

²⁷ PN Persona Natural

²⁸ IGC Impuesto Global Complementario.

Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos del 29 al 33 de la LIR:

Resultado financiero según balance	\$ 44.635
<u>Agregados:</u>	
18-05 Multas fiscales, reajustadas	\$ 869
Provisión impuesto renta AT. 2019	\$ 15.723
<u>Deducciones:</u>	
Dividiendo afecto a IGC o IA, percibido empresa régimen 14 Letra B), (c/crédito con restitución)	-\$ 4.500
RLI al 31 de diciembre de 2018	<u>\$ 56.727</u>

Reposición (Artículo 33 N° 5 letra a):

Dividiendo afecto IGC o IA, percibido empresa régimen 14 letra B), (Crédito con restitución)	\$ 4.500
Incremento por crédito IDPC dividiendo ($\$4.500 \times 0,36986$)	\$ 1.664
Renta líquida imponible al 31.12.2018	<u>\$ 62.891</u>
IDPC ($\$62.891 \times 25\%$)	\$ 15.723

En el mes de abril de 2018, la sociedad distribuyó los siguientes dividendos:

Accionista 1	\$ 45.000
Accionista 2	\$ 45.000

Nota: El contribuyente paga dentro del plazo legal del IDPC correspondiente al año tributario 2018 por la suma de \$ 12.500 con PPM.

Los registros de rentas o cantidades y créditos acumulados al 31.12.2017, acusan los siguientes saldos:

Rentas atribuidas propias (RAP)	\$ 50.000
Rentas exentas IGC (REX)	\$ 20.000
Saldo crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC)	\$ 200

El IPC del ejercicio es el siguiente (supuesto):

Saldo inicial – abril de 2018	1,0%
Abril – diciembre de 2018	2,0%
Mayo – diciembre 2018	1,8%
VIPC 2018	3,0%

DESARROLLO:

1) Registros de la sociedad VV a Diciembre 2018:

DETALLE	CONTROL	RAP	F U F	REX	CREDITO
REMANENTE	\$ 70.000	\$ 50.000	\$	\$ 20.000	\$ 200
REAJUSTE 3%	\$ 2.100	\$ 1.500	\$	\$ 600	\$ 6
REMANENTE REAJUSTADO	\$ 72.100	\$ 51.500	\$	\$ 20.600	\$ 206
MAS:					
RENTA LIQUIDA IMPONIBLE	\$ 62.891	\$ 62.891	\$	\$-	\$-
MENOS:					
GASTOS RECHAZADOS PAGADOS EXENTOS	\$ (869)	\$ (869)	\$	\$-	\$-
	\$ 134.122	\$ 113.522	\$	\$ 20.600	\$ 206
ATRIBUCION A LOS SOCIOS:					
SOCIO 1	\$ 31.446				
SOCIO 2	\$ 31.446				
	\$ 62.891				
RETIROS EFECTIVOS					
SOCIO 1	\$ 45.000				
REAJUSTE (2%)	\$ 900				
	\$ 45.900	\$ (45.900)	\$	\$-	\$-
SOCIO 2	\$ 45.000				
REAJUSTE (2%)	\$ 900				
	\$ 45.900	\$ (45.900)	\$	\$-	\$-
	\$ 42.322	\$ 21.722	\$	\$ 20.600	\$ 206

En Junio 2019, los socios de la Sociedad VV deciden dividirla, creando a “Rosas Ltda.”, a la cual, se le traspasará parte de su activo y pasivo, lo que genere que del patrimonio se distribuyera un 30%.

Al momento de la división la sociedad, se realiza el cálculo la Renta Líquida Imponible provisoria, la cual asignara en el mismo porcentaje dicho anteriormente y será reconocida por las sociedades involucradas al termino del año 2019, sumándole a esta los resultados que se generen a partir de la fecha de la división.

2) Cálculo de la renta líquida imponible de la Sociedad VV:

Utilidad Según Balance	\$	100.000
<u>Agregados</u>		
Gastos Rechazados afectos al artículo 21	\$	1.150.000
Multas Fiscales	\$	50.000
<u>Deducciones</u>		
Dividendos de otras Sociedades	\$	(300.000)
<u>Renta Líquida Imponible</u>	\$	1.000.000
<u>Desagregados</u>		
Gastos Rechazados afectos al artículo 21	\$	1.150.000
BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORIA	\$	(150.000)

Debido a que la Sociedad VV genero pérdida tributaria provisoria y que no esta no puede ser utilizada por las nuevas Sociedades, no es distribuida.

Por lo cual en este momento, la sociedad dividida debe realizar las anotaciones respectivas en los registros del régimen atribuido, y los saldos contenidos en ellos, debe asignarlos en la misma proporción en que traspaso su patrimonio a la nueva sociedad.

3) Distribución de los saldos de los registros a la nueva sociedad:

DETALLE Soc. VV	CONTROL	RAP	FUF	REX	CREDITO
REMANENTE	42.322	21.722	-	20.600	206
IPC enero a febrero 1,2%	508	261	-	247	2
	42.830	21.983	-	20.847	208
Reorganización (30%)	(12.849)	(6.595)	-	(6.254)	(63)
Saldo Feb.	29.981	15.388		14.593	146

Las cantidades atribuidas de la sociedad VV, corresponderán al saldo inicial de la Sociedad “Rosas Ltda.”

4) Registros de la Nueva Sociedad

DETALLE Soc. Nueva	CONTROL	RAP	FUF	REX	CREDITO
Saldo Inicial	\$ 12.849	\$ 6.595	\$	\$ 6.254	\$ 63

5.2 Consecuencias artículo 14 Régimen B

En la división de una sociedad sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, la o las sociedades que se constituyen quedarán sujetas al mismo régimen de tributación en el cual se encuentra acogida la sociedad dividida, debiendo mantenerse en él por el plazo de 5 años comerciales consecutivos, periodo después del cual podrán optar por el régimen que más le convenga²⁹.

Para el cómputo del referido plazo en la o las nuevas sociedades generadas en la división, agregarán al plazo que ya hubiere corrido en favor de la sociedad dividida, por lo tanto, deben permanecer en el régimen, a lo menos, el tiempo que reste para completar los 5 años comerciales.

²⁹ Artículo 14, N°2 Letra D de la LIR

Al igual que el régimen anterior, los componentes del patrimonio de la sociedad dividida se deben distribuir proporcionalmente a la o las nuevas sociedades.

Por consiguiente, la empresa dividida debe asignar a cada una de las sociedades nacientes de esta división, en la misma proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario que se divide, la parte de las rentas o cantidades acumuladas anotadas en los registros de Rentas afectas a los impuestos globales complementarios o adicional (RAI) y Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX), que se mantengan acumuladas a la fecha de la división³⁰.

Para estos efectos, la sociedad dividida debe:

- i. Calcular a esa fecha, los saldos de los referidos registros como si se tratara del cierre del ejercicio.
- ii. Incorporar al registro REX, los dividendos y participaciones percibidas en ese periodo, efectuando todas las imputaciones a los registros que correspondan y que sean procedentes a la fecha.
- iii. Determinar el resultado tributario comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha en que ocurre ésta, aplicando las normas en los artículos 29 al 33 de la LIR, relativas a la determinación de la Renta Líquida Imponible.

El resultado anteriormente mencionado tiene el carácter de provisorio, ya que sólo tiene por objeto distribuir proporcionalmente, entre la sociedad que se divide y las nuevas, el resultado tributario que estaría formando parte del

³⁰ LIR Artículo 14, Letra D, N° 3 párrafo 2°

patrimonio dividido, el que será reconocido por las sociedades involucradas de manera definitiva al término del año comercial respectivo, sumando a éste los resultados que se generan a partir de la fecha de la división.

Si el resultado tributario provisorio es negativo, es decir, pérdida tributaria provisoria, ésta no puede ser distribuida a las sociedades que nacen producto de la división.

- iv. Rebajar de sus registros las cantidades mencionadas en ii) y iii) distribuidas a las nuevas sociedades.

Para la o las sociedades que se crean, los montos asignados a estas constituyen el saldo inicial de cada uno de los registros que deben llevar éstas a partir de la fecha de la división.

5.2.1 Rentas afectas a los impuestos globales complementarios o adicional (RAI)

En la determinación del saldo del registro RAI, se debe reversar el remanente proveniente del período anterior que no haya sido agotado a la fecha de división, ya que éste será reemplazado por el saldo que se determine en esa oportunidad.

5.2.2 Fondo de Utilidades Financieras (FUF)

En relación con el registro FUF, debe ser distribuido conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a las cantidades de dicho registro, vale decir, que el FUF debe ser asignado asociando a cada monto directamente al activo sujeto a la depreciación acelerada tributaria.

5.2.3 Saldo acumulado de créditos (SAC)

Los remanentes de crédito que existan a la fecha de división, en el registro SAC³¹ deben ser asignados en la proporción del capital propio tributario que corresponda a las sociedades que se constituyen producto de la división.

Éstas nuevas sociedades deben continuar manteniendo el control separado de los créditos sujetos a la obligación de restitución de aquellos que no tienen dicha carga, así como también, distinguiendo los que tienen derecho a devolución de los que no otorgan tal derecho.



³¹ LIR Artículo 14, Letra B) N°2 letra d)

5.2.5 Caso división de sociedad sujeta al régimen semi-integrado

La Sociedad Cordillera Norte Ltda. sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, proporciona los antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios:

De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la sociedad aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017:

Socio 1; PN contribuyente del IGC:.....	90%	90.000.000
Socio 2; PN contribuyente del IGC.....	10%	10.000.000

Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR:

Resultado financiero según balance		\$ 37.400.000
<u>Agregado:</u>		
20-03 Multas fiscales, reajustadas	\$96.154 * 1.040	\$ 100.000
Provisión impuesto renta AT. 2018		\$ 12.500.000
Renta Líquida Imponible determinada		<u>\$ 50.000.000</u>
IDPC (RLI X 25,55)		<u>\$ 12.750.000</u>

Para efectos de determinar las rentas gravadas con el IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes:

Capital propio tributario al 31.12.2017	\$ 147.441.000
Patrimonio neto financiero al 31.12.2017	\$ 154.441.000

La Sociedad Quebrajada Negra Ltda., sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, informa mediante certificado N° 25, de fecha 10 de febrero de 2018, la siguiente participación en rentas atribuidas de terceros:

Rentas atribuidas desde otra sociedad.....	\$3.000.000
Crédito por IDPC con derecha a devolución.....	\$ 750.000

De acuerdo a los registros contables los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio, a valor histórico, fueron los siguientes:

15.06 Socio 1	\$1.100.000
01.09 Socio 1	\$1.300.000

VIII.- El IPC del ejercicio es el siguiente (supuesto)

Marzo – diciembre 2017	4%
Junio – diciembre 2017	3%
Septiembre – diciembre 2017	2%



DESARROLLO:

1) Registros de la sociedad Cordillera Norte Ltda.:

DETALLE	CONTROL	RAI	F U F	R E X	SIN RESTITUCION	CON RESTITUCION
REMANENTE	\$	\$	\$	\$	\$	\$
15-06 RETIRO SOCIO 1 \$1.000.000 IMPUTADO \$ 0 PROVISORIO \$1.000.000						
REMANENTE	\$	\$	\$	\$	\$	\$
REAJUSTE	\$	\$	\$	\$	\$	\$
01-09 RETIRO SOCIO 2 \$1.300.000 IMPUTADO \$ 0 PROVISORIO \$1.300.000						
REMANENTE	\$	\$	\$	\$	\$	\$
REAJUSTE	\$	\$	\$	\$	\$	\$
RAI	49.900.000	49.900.000	\$	\$	\$	\$ 12.750.000
	49.900.000	49.900.000	\$	\$	\$	\$ 12.750.000
RETIROS PROVISORIOS SOCIO 1 REAJUSTE (1,03)	(1.133.000)	(1.133.000)				(387.806)
RETIROS PROVISORIOS SOCIO 2 REAJUSTE (1,02)	(1.326.000)	(1.326.000)				(453.866)
GTO RECHAZADO P. EX.						(34.228)
	47.441.000	47.441.000	\$	\$	\$	11.874.100

2) Calculo de la RAI al 31/12/2017 en la Sociedad Cordillera Norte Ltda.:

	CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO	\$ 147.441.000
MENOS	CAPITAL PAGADO REAJUSTADO	\$ (100.000.000)
MENOS	INGRESOS NO RENTA	\$ -
MAS	DIVIDENDOS PROVISORIOS	\$ 2.459.000
	SOCIO 1 11.000.000*1,03	
	SOCIO 2 13.000.000*1,02	
		\$ 49.900.000

En marzo 2018, Cordillera Norte decide dividir su patrimonio, creando dos nuevas sociedades Anónimas (Sociedad PVS y Sociedad AES). A la Sociedad PVS le traspasara el 25% de su patrimonio y a la Sociedad AES el 10%, para desarrollar el proceso de división se debe seguir el siguiente procedimiento:

3) Calculo de la RLI provisoria a Marzo de 2018:

Utilidad Según Balance	\$ 10.000.000
<u>Agregados</u>	
Gastos Rechazados afectos al artículo 21	\$ 1.150.000
Provisión Impuesto Renta	\$ 8.500.000
Multas Fiscales	\$ 50.000
BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORIA	\$ 19.700.000
Impuesto de Primera Categoría	\$ 5.319.000

4) Calculo de la nueva RAI provisoria a Marzo de 2018:

CALCULO RAI		
	CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO	\$ 153.447.000
MENOS	CAPITAL PAGADO REAJUSTADO	\$ (100.040.000)
MENOS	INGRESOS NO RENTA	\$ -
MAS	DIVIDENDOS PROVISORIOS	\$ -
		\$ 53.407.000

- 5) Registro Cordillera Norte deberá disminuir de sus registros, las cantidades traspasadas a las nuevas sociedades producto de su división:

Cordillera Norte						
DETALLE	CONTROL	RAI	F U F	R E X	SIN RESTITUCION	CON RESTITUCION
REMANENTE	\$ 47.441.000	\$ 47.441.000	\$	\$	\$	\$ 11.874.100
Reajuste enero - marzo (0,8%)	\$ 379.528	\$ 379.528	\$	\$	\$	\$ 94.993
Saldo	\$ 47.820.528	\$ 47.820.528	\$	\$	\$	\$ 11.969.093
Reverso	\$ (47.820.528)	\$ (47.820.528)				
Saldo	0	0				
RAI	\$ 53.407.000	\$ 53.407.000				\$ 5.319.000
Reorganización Soc. 1 (25%)	\$ (13.351.370)	\$ (13.351.170)	\$	\$	\$	\$ (4.938.318)
Reorganización Soc. 2 (10%)	\$ (5.340.700)	\$ (5.340.700)	\$	\$	\$	\$ (1.975.327)
Saldo Marzo	\$ 34.714.550	\$ 34.714.550	\$	\$	\$	\$ 10.374.448

Y a su vez, las nuevas sociedades tendrán como saldo inicial de sus registros, las cantidades que les fue traspasada.

- 6) Registros de las nuevas sociedades:

Sociedad PVS						
DETALLE	CONTROL	RAI	FUF	REX	CON RESTITUCION	
Saldo Inicial	13.351.370	13.351.370	-	-	4.938.318	
Saldo Marzo	13.351.370	13.351.370	-	-	4.938.318	

Sociedad AES						
DETALLE	CONTROL	RAI	FUF	REX	CON RESTITUCION	
Saldo Inicial	5.340.700	5.340.700	-	-	1.975.327	
Saldo Marzo	5.340.700	5.340.700	-	-	1.975.327	



CAPÍTULO VI

Utilidades Acumuladas en el FUT y
Pérdida Tributaria Acumulada.

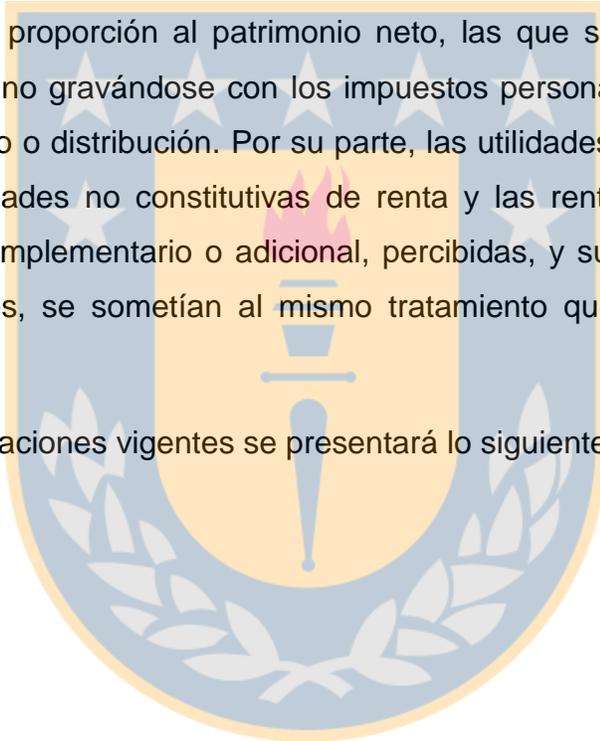
CAPÍTULO VI

Utilidades acumuladas en el FUT y Pérdida Tributaria acumulada

En este capítulo se analizarán particularmente los efectos tributarios vinculados a las utilidades tributables y no tributables registradas en el FUT y FUNT, cuyo tratamiento cambió a partir del 1º de enero de 2015.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 14 vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, las utilidades acumuladas en el FUT se asignaban a la o las sociedades en proporción al patrimonio neto, las que se consideraban como reinvertidas, no gravándose con los impuestos personales, sino hasta la fecha de su retiro o distribución. Por su parte, las utilidades no tributables, esto es, las cantidades no constitutivas de renta y las rentas exentas del impuesto global complementario o adicional, percibidas, y su remanente de ejercicios anteriores, se sometían al mismo tratamiento que las utilidades tributables.

Dado, a las modificaciones vigentes se presentará lo siguiente:



6.1. Fondo de Utilidades Tributables (FUT)

Las sociedades sujetas al IDPC sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, para efectos de determinar el tratamiento tributario de las rentas o cantidades consignadas en los registros de Fondo de Utilidades Tributables (FUT)³², Fondo de Utilidades Financieras (FUF), Fondo de Utilidades no Tributables (FUNT), Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) y el registro de los Retiros en Exceso pendientes de tributación (determinados según texto vigente al 31 de diciembre de 2016³³), deberán ser considerados de acuerdo a lo siguiente: (A partir del 1° de enero de 2017)

6.1.1. Para aquellas sociedades sujetas al Régimen Atribuido³⁴

Las sumas que correspondan al saldo total de utilidades tributables acumuladas en el FUT mas sus respectivos créditos, forman parte del patrimonio y su control se deberá llevar en un registro separado, cuyo fin será la determinación de la tasa de crédito por IDPC del FUT, la cual se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo, multiplicado por cien, el resultado de dividir el saldo total del crédito por IDPC acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, por el saldo total de las utilidades tributables que se mantengan en dicho registro.

$$\text{Tasa de crédito por IDPC} = \frac{\text{Saldo total de crédito por IDPC}}{\text{Saldo Total de utilidades tributables}} \times 100$$

³² Incluye el saldo total de créditos e incrementos por IDPC, de acuerdo a los artículos 54, 56 números 3), 62 y 63 de la LIR, además los créditos contra los impuestos finales de acuerdo a los artículos 41 A y 41 C de dicha ley.

³³ Conforme a lo establecido en el numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780

³⁴ Letra A), del artículo 14 de la LIR.

6.1.2 Para aquellas sociedades sujetas al régimen semi-integrado³⁵

Deberán considerar como un remanente proveniente del ejercicio anterior, del registro de la letra A), del N°2, las utilidades tributables acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables determinadas al 1° de enero de 2017, igualmente deberán mantener un control separado de dichas utilidades y sus créditos, con el objeto de calcular la tasa de crédito del FUT que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo, multiplicando por cien, el resultado de dividir el saldo total de crédito por IDPC acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, por el saldo total de las utilidades tributables que se mantengan en el Fondo de Utilidades Tributables.

$$\text{Tasa de crédito por IDPC} = \frac{\text{Saldo total de crédito por IDPC}}{\text{Saldo Total de utilidades tributables}} \times 100$$

6.2 Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR):

Su saldo representa las reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas, realizadas a partir del 1° de enero de 2015, y las efectuadas mediante adquisición de acciones de pago (independiente de la fecha de adquisición), más los créditos e incrementos de IDPC mantenidos al 31 de diciembre de 2016, deberán mantenerse en un registro separado a contar del 1° de enero de 2017, y su único propósito será gravar dichas utilidades con los impuestos de Global Complementario o Adicional, cuando:

- Se enajenen las acciones o derechos sociales, considerando que el enajenante ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida.
- En una devolución total o parcial de capital.

³⁵ Letra B), del artículo 14 de la LIR.

- Al momento de efectuar término de giro
- O cuando las sociedades sujetas a las normas de la letra A), o B), del artículo 14 de la LIR, opten por ingresar al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter, de la LIR, considerando dichas rentas formar parte del Ingreso Diferido que se encuentra normado en tal disposición legal.

6.3 Retiros en exceso

Todos aquellos retiros en exceso que se mantengan al 31 de diciembre de 2016, las sociedades deberán mantener el control de estas partidas, así como los propietarios, socios o cesionarios en su caso, que efectuaron tales retiros, según texto vigente a contar de enero de 2017, según lo siguiente:

6.3.1 Para aquellas sociedades sujetas al Régimen Atribuido

Los excesos de retiros se imputarán a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuados durante el ejercicio, de acuerdo al siguiente orden, como lo establece la norma del Artículo 14 letra A)

- RAP
- FUF: Los excesos de retiros imputados a este registro, se afectarán con los impuestos Global Complementario o Adicional, con derecho al crédito e incremento (establecido en los artículos 54, 56 número 3, 62 y 63 de la LIR).
- REX

De mantenerse un saldo de retiros en exceso, éste se imputará en el ejercicio siguiente, o subsiguiente, y así sucesivamente, hasta agotar el saldo de dichos retiros en exceso.

6.3.2 Para aquellas sociedades sujetas al régimen semi-integrado

Dichos excesos de retiros se imputarán a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuados durante el ejercicio, de acuerdo al siguiente orden, como lo establece la norma del artículo 14 letra B)

- RAI
- FUF
- REX

Los excesos de retiros que se imputen al registro RAI y FUF, se afectarán con los impuestos global complementario o adicional, con derecho al crédito e incremento (establecido en los artículos 54, 56 número 3, 62 y 63 de la LIR). En caso, de mantenerse un saldo de retiros en exceso, este se imputará en el ejercicio siguiente, o subsiguiente, así sucesivamente, hasta agotar el saldo de dichos retiros en exceso.

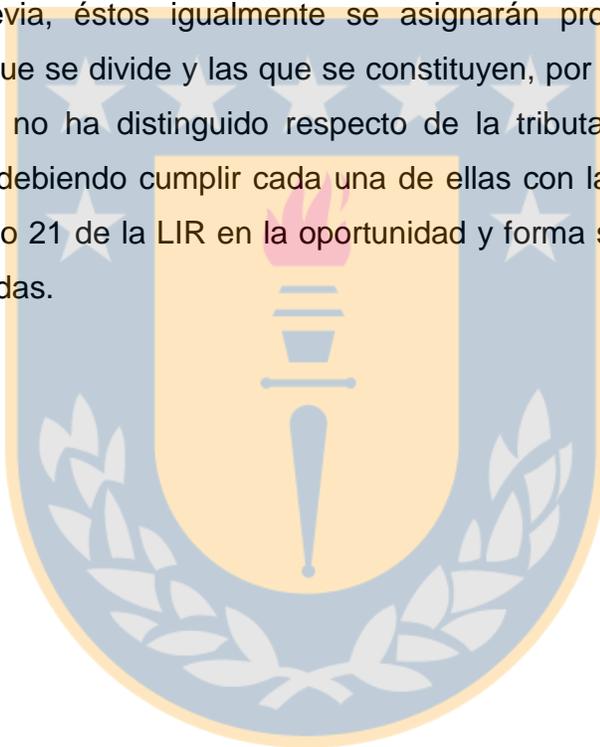
6.4 Efectos FUT y retiros en exceso

Las cantidades acumuladas en los registros de FUT o FUR de la sociedad dividida, se asignarán a la o las nuevas sociedades en proporción de la distribución del capital propio tributario de la sociedad que se divide, determinado a la fecha de la división.

En relación a esta materia, el N° 4, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, establece que si la sociedad que se divide mantiene retiros en exceso a la fecha de división, éstos deberán ser asignados a la o las sociedades que se constituyen, en la proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario de la sociedad que se divide.

De esta forma, los retiros en exceso correspondientes a la o las nuevas sociedades, se mantendrán pendientes de tributación hasta que se generen utilidades tributables en la respectiva sociedad, debiendo imputarse en la forma y orden mencionados en los puntos anteriores. Asimismo, la sociedad que se divide, deberá mantener el control de la parte de los retiros en exceso que le haya correspondido producto de la división, debiendo aplicar las reglas señaladas para la imputación de dichas partidas.

Finalmente, se hace presente que, si la sociedad que se divide es una sociedad anónima que mantiene retiros en excesos producto de una transformación previa, éstos igualmente se asignarán proporcionalmente entre la sociedad que se divide y las que se constituyen, por cuanto, para tal asignación, la Ley no ha distinguido respecto de la tributación de dichos retiros en exceso, debiendo cumplir cada una de ellas con la tributación del inciso 1° del artículo 21 de la LIR en la oportunidad y forma señalada en las instrucciones referidas.



6.4.1 Caso distribución de FUT

La Sociedad FVG decide dividirse, la cual mantiene saldos en el FUT y presenta la siguiente información:

Saldo FUT al momento de la División	\$ 187.469.000
Crédito de FUT	\$ 26.017.463

Calculo RLI al momento de la División:

Utilidad según balance al	\$ 54.782.850
<u>Más:</u>	
Gastos no documentados	\$ 1.860.000
Sueldos cónyuge socio XX	\$ 5.400.000
Provisión Impto. 1° categoría	\$ 2.478.150
Renta Líquida Imponible	\$ 64.521.000
Impuesto Renta 17%	\$ 10.968.570

La RLI provisoria a distribuir será la siguiente:

Renta Líquida Imponible	\$ 64.521.000 * 46% = \$ 29.679.660
Crédito I.D.P.C	\$ 10.968.570 * 46% = \$ 5.045.542

	Sociedad FVG	%	Sociedad FVG	Sociedad CSM
Saldo FUT al momento de la División	\$187.469.000	46%	\$101.233.260	\$86.235.740
Crédito de FUT	\$ 26.017.463	46%	\$20.971.921	\$ 5.045.542

Esta tabla demuestra la distribución que realizó la Sociedad FVG, del saldo de FUT que traía acumulado y de su respectivo crédito, los cuales, son atribuidos a la nueva sociedad en la proporción de la distribución del patrimonio propio tributario.

6.4.1 Caso distribución de retiros en exceso

Sociedad “Amigos Del Caballo” Ltda. Está conformada por dos Socios (A y B) los cuales tienen una participación de 50% cada una. Además la Sociedad Cuenta Remanente de FUT del ejercicio anterior negativo de \$1.000.000.

El cálculo de la RLI es el siguiente:

Resultado según balance	\$ (2.400.000)
<u>Más:</u>	
Gastos rechazados pagados	\$ 550.000
Gastos sin documentación	\$ 180.000
Multas pagadas al Fisco	\$ 385.600
<u>Renta Líquida Imponible</u>	\$ (1.284.400)

Además la sociedad mantiene retiros en exceso al 31/12:

Exceso de Retiros de socio A	\$ 850.000
Exceso de Retiros de Socio B	\$ 900.000

En Enero la Sociedad “Amigos Del Caballo” se dividirá pero no podrá distribuir el FUT negativo ni tampoco la Perdida Tributaria, pero si, deberá distribuir en la misma proporción que asigna las cuentas patrimoniales los retiros en exceso es decir, por ejemplo la sociedad distribuirá un 25% a la nueva Sociedad, lo que se verá reflejado de esta manera:

Exceso de Retiros de Socio A	\$ 850.000
Exceso de Retiros de Socio B	<u>\$ 900.000</u>
	\$ 1.750.000 * 25% =\$ 437.500

Los \$437.500 calculados recientemente, serán reconocidos por la nueva sociedad como retiros en excesos de sus respectivos socios.

6.5 Pérdidas Tributarias Acumuladas

La legislación reconoce las pérdidas tributarias como un gasto susceptible de disminuir la renta líquida imponible determinada en la forma establecida en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto Renta, sujeta siempre a la acreditación fehaciente establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la misma ley.

En la división de sociedades, la ley no permite transferir las pérdidas acumuladas a la o las nuevas sociedades, ya que la deducción como gasto de dicho detrimento patrimonial es un beneficio de carácter especialísimo, que sólo debe ser recuperado por la empresa que lo genera³⁶.

6.6 División de una sociedad de personas a una sociedad anónima

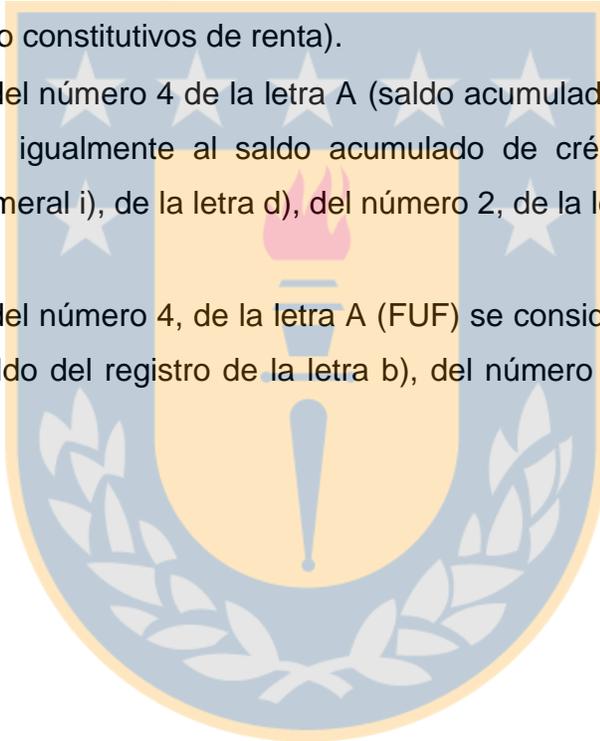
En el caso que una sociedad individual de responsabilidad limitada, o los contribuyentes del artículo 58 número 1, o las comunidades, o sociedades de personas (excluidas sociedades en comandita por acciones), o las sociedades por acciones, sujetas al artículo 14 letra A de la LIR, que se dividan, creando una o más, sociedades anónimas o sociedades en comandita por acciones, generará una pérdida de los requisitos del inciso segundo del artículo 14 de la LIR, esto es, que correspondan al tipo jurídico que allí señala. Por lo que consecuentemente, quedarán sujetos al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, a contar del 1° de enero del año del incumplimiento independiente de los períodos comerciales en que se hayan mantenido en el régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

³⁶ Oficio N° 1.301, fecha 20 de abril de 2000 “señala que la pérdida tributaria que se produzca o determine a la fecha de la división, de acuerdo al balance practicado a la citada fecha, no puede ser transferida a las empresas que nacen de la división, ya que la deducción como gasto de dicho detrimento patrimonial es un beneficio de carácter especialísimo, que sólo debe ser recuperado por la empresa que lo genera”.

De esta manera, respecto de las rentas acumuladas en la sociedad que mantenía al término del ejercicio inmediatamente anterior al cambio de régimen al 1° de enero del año de la división, deberán incorporarse a los registros como remanente del año anterior.

Es decir, todas las cantidades señaladas en el artículo 14 de la LIR:

- La letra a) del número 4, de la letra A (rentas atribuidas) y en la Letra c) del número 4, de la letra A (rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta) se anotarán como parte del saldo del registro establecido en la letra c), del número 2, de la letra B (Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta).
- La letra d), del número 4 de la letra A (saldo acumulado de crédito) se incorporarán igualmente al saldo acumulado de créditos a que se refiere el numeral i), de la letra d), del número 2, de la letra B.
- La letra b), del número 4, de la letra A (FUF) se considerará formando parte del saldo del registro de la letra b), del número 2, de la letra B (FUF).



6.6.1 Caso de una división de sociedad de personas a una sociedad anónima

La Sociedad “Corchos de vino Ltda.” Sujeta al régimen establecido en la letra A del artículo 14 de la LIR, decide dividirse en agosto de 2018 creando la Sociedad Anónima llamada “Los Monitos S.A.” a la cual le distribuirá el 67% de su patrimonio.

Al crear una sociedad anónima, se pierde el requisito del tipo jurídico que establece el Artículo 14 letra A, por lo tanto, la sociedad dividida deberá distribuir los saldos del cierre del año comercial anterior.

Sociedad "Los Corchos de vino LTDA" al 31 Diciembre 2017 Letra A) artículo 14 de la LIR.						
DETALLE		CONTROL	RAP	FUF	REX	CREDITO
REMANENTE		70.000	63.000	-	7.000	
REAJUSTE	3%	2.100	1.890	-	210	-
REMANENTE REAJUSTADO		72.100	64.890	-	7.210	-
MAS:						
R.L.I.		62.891	88.000	-	800	-
MENOS:						
GTOS RECHAZADOS P. EX.		(1.200)	(1.200)	-	-	-
		136.191	154.090	-	8.010	-
ATRIBUCION A LOS SOCIOS						
SOCIO 1	31.446					
SOCIO 2	31.446					
	62.891					
RETIROS EFECTIVOS						
SOCIO 1	22.000					
REAJUSTE (2%)	440					
	22.440	(22.440)	(22.440)	-	8.010	-
SOCIO 2	22.000					
REAJUSTE (2%)	440					
	22.440	(22.440)	(22.440)	-	-	-
SALDO al 31/12/2017		\$91.311	\$109.210	\$	\$8.010	\$

En consecuencia, a la fecha de la división el registro será el siguiente:

Para la “Sociedad dividida” el efecto sólo será disminuir de sus saldos las cantidades distribuida a la nueva sociedad.

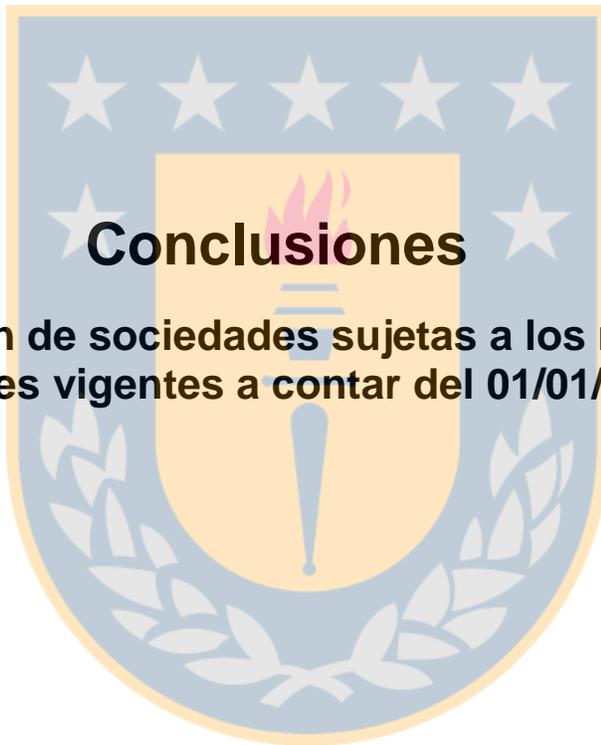
Sociedad "Los Corcho de vino LTDA" al 31 Agosto 2018					
Letra A) artículo 14 de la LIR.					
DETALLE	CONTROL	RAP	FUF	REX	CREDITO
Remanente	91.311	109.210	-	8.010	-
Reajuste 0,8%	938	874	-	64	
	92.249	110.084	-	8.074	
Reorganización (67%)	- 79.166	- 73.756	-	- 5.410	-
Saldo al 31/08/2018	13.083	36.328	-	2.664	

Para la “Nueva sociedad” sus registros serán los establecidos en la Letra B) del artículo 14 de la LIR, por lo tanto las cantidades de RAP y REX que se le asignó deberán ser anotadas en el recuadro de REX de esta nueva sociedad, por proceder del régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Sociedad "Los MONITOS S.A." al 31 Agosto 2018					
Letra B) artículo 14 de la LIR.					
DETALLE	CONTROL	RAI	FUF	REX	CREDITO
Saldo al 31/08/2018	13.083	-	-	- 79.166 ³⁷	

En este caso se explica una de las dos razones, por la que las sociedades sujetas al régimen atribuido, una vez dividida, deban las nuevas sociedades obligatoriamente acogerse al régimen semi-integrado por el incumplimiento de la calidad jurídica.

³⁷ Resultado de la suma de RAP y REX asignado (\$73.756 + \$5.410)



Conclusiones

De la división de sociedades sujetas a los regímenes generales vigentes a contar del 01/01/2017.

En el inicio de este seminario, se ha dicho que la Ley N°18.046 regula la división sólo en relación a las sociedades anónimas, pero aun así, también es practicable a las sociedades de personas, pues 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.

Así también, la legislación Chilena ha reconocido sólo una clase de división de sociedades, la cual es parcial, en donde la sociedad dividida continúa con sus actividades normales, y de ella, nacen nuevas sociedades independientes. Si se desea incorporar un nuevo socio o accionista a la nueva sociedad, o uno de ellos desea retirarse de ella, se requerirá un traspaso de acciones o derechos sociales posterior a la división de la sociedad.

Al definirse la división como un proceso de distribución de un patrimonio entre entes jurídicos que desarrollarán actividades propias e independientes, pero manteniendo la identidad de un patrimonio total inicial, serán los mismos dueños con igual participación en el patrimonio que será dividido en este proceso re-organizacional. Esto por cuanto una división no genera efectos tributarios para los accionistas o socios, en general, en los que se radican derechos que existían con anterioridad, en los distintos entes.

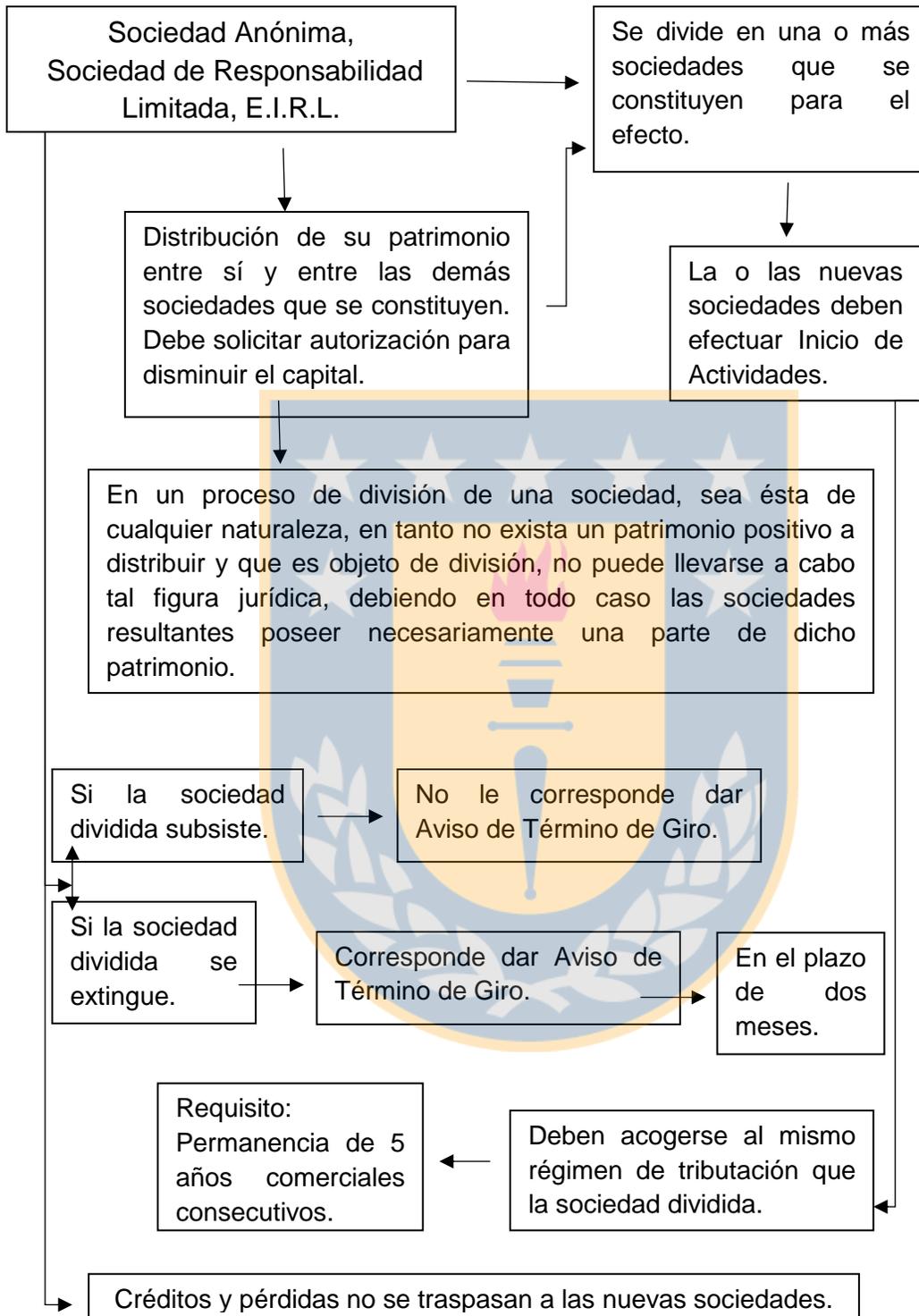
Respecto al traspaso de activos desde la sociedad dividida a la o las nuevas sociedades, no genera hecho gravado para el impuesto al valor agregado, por lo que la o las nuevas sociedades no obtienen crédito respecto a estos, pero si su venta quedará afecta a IVA. Es por esto, que se recomienda en una división de sociedad con crédito IVA acumulado, dejar los activos relacionados con IVA en la sociedad dividida, para que luego de la restructuración se vendan los activos a la o las nuevas sociedades, la cual ya constituirá una persona jurídica distinta a la sociedad dividida, quedando la

operación gravada con IVA, el cual a su vez generará IVA crédito fiscal para la naciente sociedad.

En relación a las nuevas modificaciones efectuadas a la Ley de la Renta, se tiene que hasta el presente año cuando las sociedades se dividen, el Fondo de Utilidades Tributarias (FUT), debe ser repartido entre la sociedad dividida y aquellas que nacen producto de esta reorganización societaria, en proporción al patrimonio neto, que según el Servicio de Impuestos Internos, debía entenderse en el ámbito contable financiero como el resultado de restar de todos los activos que a la sociedad dividida la pertenecen, los pasivos que esta deba a terceros. Pero a contar del 1° de enero de 2017, esta misma proporción se realizará en base al capital propio tributario, el cual se determinará descontando de los activos el monto de los pasivos exigibles, según lo indica el artículo 41 inciso primero de la LIR.

Continuando con lo anterior, en la división de sociedades, la o las nuevas sociedades quedarán sujetas al mismo régimen de tributación de acuerdo al artículo 14 letra A) y B) de la LIR, en el cual estaba acogida la sociedad dividida, debiendo mantenerse por el plazo de 5 años comerciales consecutivos, excepto, en el caso de aquellas sociedades sujetas al régimen de renta atribuida que se someta a una división heterogénea, es decir, una sociedad de personas se divide naciendo de ella una sociedad anónima, esta pierde el requisito de la calidad jurídica, debiendo obligatoriamente acogerse al régimen semi-integrado, haciendo inmediatamente cumplimiento de las disposiciones mencionadas en el artículo 14 letra B).

Figura N°3 División de Sociedades.



Glosario

- 1) IPC: Índice de precios al consumo, valor numérico que refleja las variaciones que experimentan los precios en un período determinado.
- 2) VIPC: Variación del Índice de precios al consumo.
- 3) LIR: Ley sobre Impuesto a la Renta.
- 4) SII: Servicio de Impuestos Internos.
- 5) RAP: Rentas atribuidas propias.
- 6) FUF: Fondo de utilidades financieras.
- 7) REX: Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta.
- 8) SAC: Saldo acumulado de crédito.
- 9) RAI: Rentas afectas de impuesto.
- 10) FUT: Fondo de utilidades tributarias.
- 11) FUNT: Fondo de utilidades no tributables.
- 12) FUR: Fondo de utilidades reinvertidas.
- 13) IVA: Impuesto sobre el valor agregado, impuesto que grava el valor añadido o agregado de un producto en las distintas fases de su producción.
- 14) IDPC: Impuesto de primera categoría.
- 15) RLI: Renta líquida imponible.
- 16) PN: Persona Natural, es una persona humana que ejerce derechos y cumple obligaciones a título personal. Al constituir una empresa como Persona Natural, la persona asume a título personal todas obligaciones de la empresa.
- 17) PJ: Persona jurídica, individuo o entidad que, sin tener existencia individual física, está sujeta a derechos y obligaciones.
- 18) IGC: Impuesto global complementario.
- 19) IA: Impuesto Adicional.
- 20) AT: Año tributario.

- 21) PPM: Pago provisional mensual.
- 22) LTDA: Limitada.
- 23) S.A.: Sociedad Anónima.
- 24) C.C.: Código Civil.
- 25) C.T.: Código tributario.
- 26) D.L.: Decreto Ley
- 27) D.O.: Diario oficial.
- 28) RUT: Rol único Tributario.
- 29) S.P.: Sociedad de personas



Revisión bibliográfica

- ✓ Códigos:
 - Código Civil
 - Código de Comercio
 - Código Tributario

- ✓ Leyes especiales:
 - Ley Reforma Tributaria N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de Septiembre del 2014.
 - Ley Simplifica el Sistema Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta N° 20.899, publicada en el Diario Oficial el 8 de Febrero de 2016
 - Ley De Sociedades Anónimas N° 18.046
- ✓ SII:
 - Circular N° 49 Reforma Tributaria
 - www.sii.cl

- ✓ Revistas y libros:
 - Revista “Efectos tributarios en la división de empresas” Centros de estudios tributarios, Universidad de Chile.
 - Libro “División y fusión de sociedades” Nicolás Urenda B., Editorial jurídica La Ley.



Índice de formularios

Formulario N°2121 Aviso y Declaración por Término de Giro	96
Formulario N°3239 Modificación y Actualización de la Información	99
Formulario N°4415 Declaración Inicio de Actividades	101











