

Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas



**UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO**

**Universidad del Bío - Bío**

**Facultad de ciencias Empresariales**

**Departamento de Gestión Empresarial**

**MEMORIA DE TÍTULO**

**IMPLICANCIAS DEL FONDO DE UTILIDADESTRIBUTABLES EN UNA  
TRANSFORMACIÓN DE EMPRESAS.**

MEMORIA PARA OPTAR AL TÍTULO PROFESIONAL: CONTADOR AUDITOR

PROFESOR GUIA: MARIANELA MORAGA NEGRETE

INTEGRANTRE: GISELLE OVIEDO LEMA

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **INTRODUCCIÓN.**

La presente investigación se refiere a cuales son los efectos en una empresa al optar por la transformación de sociedades, en especial las implicancias tributarias en el Fondo de Utilidades Tributables que conlleva este proceso, debido a que existen diferentes necesidades de las empresas comerciales e industriales relacionadas al desarrollo de su actividad económica, amparada bajo una razón de negocio, lo que nos motiva a buscar las alternativas que nos presenta este tipo de cambio en las organizaciones, como se realizan, cuales son las consecuencias al desconocer el tratamiento tributario que deben tener estos cambios. Para lograr lo antes expuesto, realizamos un resumen de la ley y de las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos que rigen al FUT, señalando definiciones, fundamentos, lo que a grandes rasgos contiene el FUT y las consideraciones tributarias que se deben tener al momento de decidir terminar la actividad económica de una empresa. Para luego analizar por qué las empresas desarrollan el proceso de modificaciones en especial en el caso de una transformación de empresas, ante que entidad se debe realizar y como se tramita, quien fiscaliza este proceso y cuales son los efectos tributarios que provoca según el tipo de sociedad.

Los objetivos que pretendemos alcanzar apuntan, a dar a conocer las consecuencias de esta modificación a las entidades primitivas y a las sucesivas, referente al proceso adoptado y los efectos tributarios o contingencias que se producen, al optar por una de estas figuras jurídicas, para los dueños, socios o accionistas.

Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

# **CAPITULO I**

Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

**MARCO TEÓRICO  
DEL  
FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES**

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### 1. MARCO LEGAL DEL FUT

Una de las disposiciones más importantes en esta materia, la encontramos en el artículo 14° de la Ley de Impuesto a la Renta, que hace referencia a las normas generales de la tributación de las empresas frente al impuesto de primera categoría y, a los principios que rigen a los propietarios, dueños o accionistas respecto de los Impuestos Global Complementarios o Adicional que les afecten, dependiendo de la forma en como las empresas o sociedades determinen y declaren sus rentas.

El número 3° del citado artículo, se refiere al Fondo de Utilidades Tributables. Dicho libro es actualmente reglamentado por la Resolución Ex. N° 2154, publicada en el Diario Oficial el 24 de Julio de 1991. Posteriormente se han analizado temas relacionados con el FUT apoyando su funcionamiento, es el caso del sistema de tributación de los retiros y distribución de dividendos en la Circular N° 40 de 1991, el exceso de retiros en la transformación de sociedades en la Circular N° 40 de 1992; en el año 1993 se interpreto en Circular N° 17 y N° 66 lo que pasaba con el registro de las utilidades y su antigüedad. En cuanto a lo que sucede en el FUT con los retiros reinvertidos, encontramos interpretaciones del SII en las Circulares N° 17 y N° 52 de 1993; N° 70 de 1998 y 49 de 2001.

El registro del Libro FUT es obligatorio para los contribuyentes de primera categoría y para aquellos que opten por declarar en primera categoría sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un Balance General según contabilidad completa, según el artículo 14, letra A, N° 3 de la Ley de Impuesto Renta y Resolución del SII N° 2154 del 24.07.1991, entre otras.

La forma de llevar este registro que es de carácter tributario, es de acuerdo a como el contribuyente lo estime necesario, ya sea en forma manual o computacional, registrando la información que controla mediante el uso de un libro foliado y timbrado por el SII<sup>41</sup>, o por hojas sueltas foliadas y autorizadas por el SII. La información que recopila este registro es la obtenida de la renta líquida imponible, y por ser un registro de control no forma parte de la contabilidad. Lo

---

<sup>41</sup> Resolución N° 4228 del 07.07.99 y N° 5004 del 24.07.99

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

que si debemos hacer es presentar al SII la información contenida en el FUT, como las reinversiones que se hagan, los retiros o dividendos distribuidos, etc.



Figura N°1

## 2. ¿QUÉ ES EL LIBRO DE UTILIDADES TRIBUTABLES (FUT)?

El Fondo de Utilidades Tributables, en adelante FUT, es un libro especial de control que deben llevar los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, demostradas a través de contabilidad completa y balance general. Se deben registrar las partidas contempladas en el artículo 14, letra A, N° 3 de la Ley de Impuesto Renta y en la Resolución del SII N° 2154 del 24.07.1991 del SII.

En el FUT se encuentra la historia de las utilidades pendientes de tributación desde el año comercial 1984 en adelante, utilidades que pueden provenir tanto de la empresa, como de otras empresas donde se tenga participación, provenientes en calidad de dividendos percibidos para la empresa que posee las inversiones en otras sociedades, llamadas utilidades ajenas. Esta acumulación de utilidades contenidas en el fondo de utilidades se denomina como “remanente de utilidades tributables” o, en el caso de que existan pérdidas tributarias acumuladas en años anteriores, éstas se verán reflejadas en los saldos negativos de ejercicios anteriores<sup>42</sup>.

Cabe hacer presente que el saldo de FUT año anterior o remanente, tanto positivo como negativo, deben reajustarse anualmente por la variación del IPC que comprende desde Diciembre del año a Noviembre del año siguiente, a diferencia de una S.A. que debe reajustar su remanente a la fecha de cada reparto de

<sup>42</sup> Manual de FUT. Hugo ContrerasU. Y Leonel Gonzalez S.3ª Edición año 2005, Editorial Cepet. Pág.N59

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

dividendo, la cual va estar dada por el momento en que pongan a disposición del accionista, no importando si son cobrados posteriormente<sup>43</sup>.

La presentación esquemática del FUT puede realizarse de forma vertical<sup>44</sup> horizontal o tabular. La presentación horizontal tiene su origen una vez que el SII entregó una interpretación<sup>45</sup> acerca del tratamiento del impuesto de primera categoría de la Ley de la Renta como parte integrante del FUT. Para efectos de esquemas y ejemplos presentaremos la opción tabular, ya que apreciamos que de esta forma es más comprensible el manejo de las utilidades, puesto que se pueden ir registrando por columnas hacia el lado, que indiquen el año en que se originaron las utilidades, separadas de los montos que son utilidades netas con créditos, de los que corresponden a impuestos o utilidades sin créditos, donde se registren además las tasas de impuestos aplicadas. Cobra importancia todas estas informaciones, en el momento que estos dineros son retirados, distribuidos o absorbidos. Además, con esta forma de presentación, se pueden ir añadiendo todas las columnas que sean necesarias, por ejemplo cuando se debe reconocer la diferencia entre depreciación normal y la acelerada o bien implementar columnas para un mejor manejo de los créditos e incrementos del impuesto de primera categoría, controlando de mejor forma el FUT, lo que permitiría cumplir con la función para la cual fue creado.

Otras de las anotaciones que se hacen en el Libro FUT, son los ingresos de dineros que se generaron durante el año comercial, que van desde el primero de Enero al 31 de Diciembre, los cuales servirán de base para calcular el impuesto a la Renta, determinación contenida a través de lo que dispone el Artículo 29 al 33 de la Ley de la Renta, esta determinación es el monto que se registra en primer lugar en el FUT, reflejando la Renta Líquida Imponible del período, en adelante RLI, la cual se presenta depurada de gastos rechazados.

En caso contrario, cuando estemos en presencia de un resultado negativo, se debe de ingresar al FUT la pérdida tributaria del ejercicio, donde se puede dar el caso en que el FUT positivo que había hasta el momento:

<sup>43</sup> Reglamento del FUT, Resolución SII N° 2154 de 1991

<sup>44</sup> Presentación esquemática vertical del FUT dispuesta por Resolución N° 2154 del año 1991

<sup>45</sup> Oficio N° 1243 del año 1993 y 1752 del año 1997

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

- Consume parte de la pérdida generada en el período, para lo cual el remanente debe ser mayor a la pérdida obtenida.
- Las utilidades acumuladas en el FUT sean consumidas completamente por el resultado negativo del periodo, ocasión que se da cuando el saldo positivo de FUT es menor a la pérdida generada en el ejercicio.

También está dentro de las posibilidades que el saldo FUT del año anterior estuviera compuesto por pérdidas acumuladas, en cuyo caso dicho saldo se vería incrementado al generar una nueva pérdida del período.

En seguida, se agregan las utilidades percibidas provenientes de sociedades en que tenga participación u otros beneficios o utilidades percibidas o devengadas por la empresa.

En el momento de decidir si se van a repartir dividendos a los accionistas o si los socios van a efectuar retiros de dinero, es cuando se hace necesario determinar en forma óptima el saldo de FUT con que cuenta la empresa, conociendo en detalle cuales son las utilidades más antiguas y cual es el crédito e incremento que le corresponde de impuesto de primera categoría. La importancia de tener la información en el momento oportuno radica en que de esta forma podremos conocer con certeza hasta qué monto de dinero se puede repartir o retirar. Las utilidades tributarias, representarán un crédito y un incremento los cuales serán asignados al momento de ingresar al FUT, dependiendo del año en que se originaron y la tasa de impuesto de primera categoría o impuesto a la renta con que fueron afectadas.

Cabe acotar, que para conocer los dineros que se encuentran formando parte de la empresa en un determinado momento, se debe hacer la determinación del FUT. Este cálculo va a depender del tipo de empresa que se trate, debido a que en una sociedad anónima los accionistas pueden acordar tanto la fecha como el monto a distribuir de los dividendos, para lo cual es necesario conocer el saldo de las utilidades tributables en el momento preciso, el cual va a estar dado al inicio del ejercicio, es decir que la cifra registrada en el remanente del año anterior, más su actualización, son los dineros con que cuenta este tipo de empresas para hacer la imputación de dividendos históricos anuales. Para las empresas del tipo

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

sociedades de personas, por la mecánica de imputación de los retiros que es al cierre del ejercicio, el tope va ha estar dado por el saldo de FUT más el resultado tributario del año, vale decir, que después de que se han realizado los retiros en las sociedades de personas, se deben registrar dichos montos de dinero que fueron retirados por los socios de las empresas, denominando a éste registro “Retiros”, y el momento de registro es al cierre del ejercicio, ya que este es el último registro, por lo tanto se hace al final.

En el caso de las Sociedades Anónimas, el saldo FUT disponible para dividendos será aquel saldo que quede después de obtener el remanente que es el saldo del año anterior más sus reajustes, una vez determinado este saldo, se realizan las imputaciones de los dineros repartidos a los accionistas, que se llaman “Dividendos”.

Como podemos ver, la diferencia va ha estar dada dependiendo del tipo de empresa de que se trate, si es sociedad de personas o es una sociedad anónima. De una forma gráfica dichas diferencias las podemos encontrar en el siguiente cuadro comparativo:

| FUT DE SOCIEDADES DE PERSONAS        |         | FUT DE SOCIEDADES ANÓNIMAS           |         |
|--------------------------------------|---------|--------------------------------------|---------|
| Remanente al                         |         | Remanente al                         |         |
| 1. 31.12.2006.....                   | \$..... | 1. 31.12.2006.....                   | \$..... |
| Más Reajuste IPC año 2007.....       | .....   | Más Reajuste hasta mes anterior a    |         |
| Sub Total.....                       | .....   | cada dividendo.....                  | .....   |
| 2. Más: Resultado tributario del año |         | 2. Menos: Imputación de dividendos   |         |
| Comercial 2007.....                  | .....   | anuales históricos.....              | (.....) |
| Sub total antes de imputaciones..... | .....   | Subtotal.....                        | .....   |
| 3. Menos: Imputación de retiros      |         | 3. Más: Resultado tributario del año |         |
| anuales reajustados.....             | (.....) | Comercial                            |         |
|                                      |         | 2007.....                            | .....   |
| FUT al 31.12.2006.....               | \$..... | FUT al                               |         |
|                                      |         | 31.12.2006.....                      | \$..... |

Figura N °2

Manual de FUT. Hugo ContrerasU. Y Leonel Gonzalez S Página N° 175.3ª Edición año 2005, Editorial Cepet.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

La importancia de determinar el FUT en el momento exacto, indicando la cantidad de dinero por los retiros o dividendos repartidos, es porque al hacer estas anotaciones podremos conocer además los créditos e incrementos asociadas a las utilidades tributarias que están siendo llevadas de las empresas por sus dueños o accionistas, conociendo con esto la base imponible que afectará con el impuesto global complementario a cada socio o accionista. Además, es de vital importancia, la determinación de las utilidades tributables sobre todo cuando se decide realizar una transformación de empresa, para conocer oportunamente el control de las utilidades tributables, entre otras informaciones que este registro presenta, ya que posterior al cambio de razón social, cabe la posibilidad de se puedan asociar otras empresas y éstas entidades jurídicas, para decidir formar parte de la nueva empresa, solicitarán la composición de sus saldos de FUT. También es necesario llevar controlada las utilidades registradas en el FUT para realizar el cálculo en forma óptima de los impuestos, por concepto de rentas obtenidas.

Por lo tanto, dependerá de la calidad de los nuevos socios, es decir, si se trata de una persona natural o de otra sociedad, el tipo de impuestos a que quedará afecto el nuevo contribuyente al retirar para sí las utilidades.

Por otra parte, en forma separada, pero dentro del mismo FUT, se deben de registrar las cantidades que ingresen a la empresa en calidad de utilidades exentas de impuestos de primera categoría y de global complementario o adicional, reajustando con el factor de IPC (desde noviembre del año anterior a noviembre del año siguiente) los saldos finales que se arrastren para el año siguiente. Estas cantidades que no constituyen rentas, reciben el nombre de Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT).

El Formato del FUT en forma sencilla y resumida, sin considerar columnas del fondo de utilidades financieras ni de utilidades no tributables, sería como el que graficamos a continuación:

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

| Detalle                                                                | Control                                                     | Utilidad Neta                                                                     | Impuesto                                                      | Utilidades Totales                                | Incremento                                                                                                                  | Crédito                                                                                                   |
|------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Corresponde a la descripción de las partidas que componen las columnas | Corresponde al total de la utilidad determinada o percibida | Corresponde al total de la Utilidad determinada menos el Impuesto Correspondiente | Corresponde al Impuesto que afecta a la RLI del contribuyente | Corresponde a las utilidades totales determinadas | RLI: A la utilidad neta por el factor correspondiente a la tasa del impuesto<br>Otras: la certificada por la empresa fuente | RLI: (Utilidad Neta mas Incremento) por la Tasa respectiva<br>Otras: La certificada por la empresa fuente |

**Figura N°3**  
**Círculo Verde S.A.**

### 2.1 FUNDAMENTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL FUT.

Los fundamentos en la determinación del FUT en las empresas de Primera categoría que tributan sobre la base de contabilidad completa cobran importancia porque los tributos finales los pagan los dueños o accionistas de las empresas, vale decir sirve de controlador, ya que la importancia del FUT se debe a que controla el monto de las utilidades tributarias acumuladas y sus créditos asociados, determinando con su saldo el monto máximo disponible para sus dueños, los que tendrán a cargo los impuestos finales, que se aplican sobre la base de retiros de utilidades o distribuciones de dividendos.

Las empresas tributan sobre los resultados positivos que arroje la determinación de la RLI la que normalmente no es totalmente retirada, por lo que se hace necesario verificar la naturaleza de las utilidades retiradas o distribuidas, ya que el impuesto de 1° Categoría sirve cómo crédito contra el Global Complementario o Adicional, vale decir que es imputable a los impuestos finales del año, cuyos contribuyentes son las personas naturales domiciliadas o residentes en el país o las personas naturales o jurídicas no residentes o domiciliadas en su calidad de

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

propietarios, socios o accionistas de las empresas, por tal motivo se hace necesario controlar aquellas utilidades retiradas o aquellos dividendos distribuidos a otras empresas sometidas al régimen de contabilidad completa<sup>46</sup>.

Además con el FUT de una sociedad de personas se puede determinar el monto de los retiros en exceso, ocasión que se da cuando no existe FUT ni FUNT y los socios han retirado para sí una cantidad mayor de dinero que sobrepasa el saldo de FUT en primera instancia, siguiendo con las utilidades no tributables que eventualmente pudiera haber mantenido el FUNT. En otras palabras, cuando las utilidades que se encuentran a la espera de ser retiradas son escasas y los dineros distribuidos a los dueños de las empresas son mayores se puede recurrir también en segunda instancia a imputar los retiros o dividendos, dependiendo del tipo de empresa, a las utilidades no tributables cuando no existe FUT o este es negativo para el caso de las S.A.

Cuando una empresa presenta una acumulación de riquezas tributables y posteriormente éstas se ven absorbidas en su totalidad por un resultado tributario del ejercicio negativo, conlleva finalmente a presentar un FUT con saldo final también negativo, lo que significaría que las pérdidas fueron imputadas a las utilidades sin discriminar entre las utilidades con crédito o sin crédito, por lo tanto, el contribuyente podrá optar por solicitar al SII la devolución de los dineros por concepto de Pago Provisional por Impuesto de primera Categoría originado por utilidades absorbidas con Pérdidas Tributarias, en otras palabras, la empresa que se encuentre en esta situación tiene derecho a solicitar el Pago Provisional de Utilidades Absorbidas (PPUA)<sup>47</sup> originado porque la pérdida tributaria consumió utilidades.

Sin embargo la situación descrita anteriormente, producida porque existía un remanente FUT anterior y una Pérdida en el Ejercicio no es la única que podemos encontrar que genere un PPUA, puesto que también se puede dar la figura al tener un remanente FUT negativo y generarse utilidades en el Ejercicio o bien

---

<sup>46</sup> Revista para la Gestión del Trabajo N° 15. Guía Práctica Tributaria. Normas Confección del FUT Diciembre 2005. Editorial Lexis Nexis

<sup>47</sup> Art. 31 N° 3 Ley de la Renta

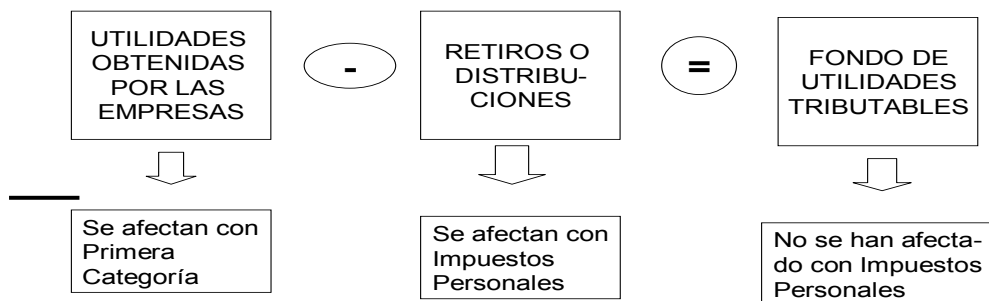
## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

porque se comenzó con un saldo de inicio FUT negativo con Pérdidas Tributarias del ejercicio, pero durante el año se recibieron utilidades de terceros. Por lo anterior debemos tener muy claro que impuesto pagaron y si las utilidades son propias o ajenas, para lo cual es aconsejable mantener una columna que refleje las utilidades ajenas separadas de las generadas por la propia empresa.

Debemos tener claro el origen de las utilidades consumidas, ya que el PPUA es un ingreso para la empresa que lo recupera, que tiene diferente tratamiento tributario dependiendo de la utilidad consumida.

En otras palabras, si las utilidades son propias, se incorporan al FUT sin derecho a crédito porque no son ingresos que ya pagaron impuestos. No así en el caso de que se trate de utilidades ajenas o recibidas de tercero por la participación en otras sociedades, ya que tales ingresos si son ingresos tributarios, que deben formar parte de la Renta Líquida Imponible, porque están afectos a impuesto y tributarían en primera categoría.

## ESQUEMA DEL FUT



**Figura N °4**  
Curso Las claves del FUT, Carlos Aras González, Editor Lexis Nexis

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **3. PLAZO PARA EFECTUAR LAS ANOTACIONES EN EL LIBRO FUT Y REQUISITOS MÍNIMOS DEBE CONTENER.**

Según interpretaciones que se han realizado, las anotaciones en el libro FUT o en el de Inventarios y Balances o en la planilla de ingresos de gastos mensuales, deben hacerse antes de presentar la declaración anual a la renta del ejercicio correspondiente, pero en ningún caso con posterioridad al último día del vencimiento del plazo legal para presentar las declaraciones anuales de Primera Categoría.<sup>48</sup>

Los requisitos mínimos que debe contener el FUT es la fecha de las anotaciones, el detalle, el monto en una columna de control, el N° de RUT del Representante Legal y del Contador con ambas firmas y debe estar impreso en hojas foliadas y timbradas por el Servicio de Impuestos Internos o bien, debe efectuarse en un libro autorizado por el SII<sup>49</sup>.

### **4. ¿CUÁLES SON LAS SANCIONES POR NO LLEVAR EL FUT?**

Las sanciones por incumplimiento de estas disposiciones están contenidas en el Art. 109 del Código Tributario, con multas que van desde el 1% al 100% de una U.T.A., hasta el triple del impuesto evadido si la falta tiene como consecuencia la evasión del impuesto<sup>50</sup>.

### **5. REGISTROS DEL LIBRO FUT.**

El FUT comienza con un saldo de FUT año anterior actualizado, para luego reconocer la Renta Líquida Imponible (RLI) del ejercicio o bien imputar los dividendos según sea el caso, porque las diferencias más significativas que se producen en el FUT de los distintos tipos de empresas, son en el orden de imputación, ya que mientras que en una empresa individual o sociedad de personas corresponde hacer el reconocimiento del resultado del periodo antes de

---

<sup>48</sup> Circular No. 40 del año 1991 sobre Instrucciones sobre la Resolución N° 2154/91, sobre el esquema o determinación del Libro FUT y Normas en la Gestión del FUT, página N°57, Juan Aguilar Cárcamo, Lexis Nexis.

<sup>49</sup> Circular del SII N° 7 del 01.02.85.

<sup>50</sup> Código Tributario Art. 109

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

que los socios efectúen los retiros, más aún en aquellos casos en que los retiros que efectúan los socios son en base a los resultados obtenidos en el ejercicio. En cambio en las S.A. el reconocimiento del resultado tributario o RLI de primera categoría se hace después de la imputación de los dividendos anuales históricos y el orden de imputación del FUT de una S.A. que registra repartos de dividendos durante el año, se hace inmediatamente después de la determinación del saldo del año anterior, con su correspondiente actualización de los remanentes, desde el día 30 de Noviembre hasta la fecha del reparto de dividendos, vale decir hasta el día en que los dividendos se ponen a disposición de los accionistas, para luego deducir del FUT, los gastos rechazados pagados antes del reparto y provisionados el año anterior y los dividendos repartidos por su monto histórico. Por tal motivo se diría, que en este tipo de FUT se deben registrar los dividendos las veces que sea necesario o cada vez que se produzcan éstas distribuciones de dineros, independiente si son cobrados, imputando al FUT las distribuciones de dividendo en la fecha que se pusieron en manos de los accionistas, actualizando previamente el saldo disponible de FUT para dicho reparto.

En el FUT de una sociedad de personas, una vez actualizado el FUT al 31 de Diciembre, corresponde hacer el reconocimiento del Resultado Tributario del ejercicio. Sin embargo al momento de registrar el resultado tributario, en todos los tipos de empresa, corresponde establecer en forma separada el crédito del impuesto por la utilidad del ejercicio.

Para cualquier tipo de empresa, los Resultados Tributarios se determinarán aplicando a los resultados del Balance las normas relativas a la determinación de la Renta Líquida imponible contenidas en los Art. 29° al 33° de la L.I.R.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### Determinación de Base Imponible

|                                                                |    |         |
|----------------------------------------------------------------|----|---------|
| Ingresos Brutos Percibidos o Devengados (Art. 29 L.I.R.)       | \$ | (+) (-) |
| Menos Ingresos No constitutivos de Renta                       | \$ | (-)     |
| Costo directo (Art. 30 LIR)                                    | \$ | (-)     |
| Gastos Necesarios para Producir la Renta (Art. 31 LIR.)        | \$ | (-)     |
| Mas o Menos corrección Monetaria (Art. 32 LIR)                 | \$ | (+) (-) |
| Mas Agregados a la RLI (Art. 33 N° 1)                          | \$ | (+)     |
| Menos Rentas Exentas y Participaciones Sociales (Art. 33 N° 2) | \$ | (-)     |
| <b>RENTA LIQUIDA IMPONIBLE</b>                                 | \$ | (=)     |

**Figura N °5**  
**Círculo Verde S.A.**

Después de registrar el resultado tributario que arroje la determinación de la RLI de Primera Categoría, se debe depurar de elementos que pudiera contener y que dupliquen su reconocimiento en el FUT, como es el caso de las Pérdidas de arrastre<sup>51</sup>, Los gastos rechazados<sup>52</sup>, rentas afectas a impuesto único de 1° categoría incluidas en la RLI<sup>53</sup>, los ingresos no constitutivos de renta y/o rentas exentas<sup>54</sup>, etc.

Las utilidades obtenidas por la participación que se mantiene en otras empresas, es otro punto que debe contener el FUT, las cuales pueden ser generadas por Retiros de utilidades desde empresas que llevan contabilidad completa; Participaciones de empresas que tributan en base a contabilidad simplificada; Reinversiones de utilidades; Rentas exentas del impuesto de 1° categoría; Rentas presuntas propias o participaciones en sociedades que tributan en base a renta presunta<sup>55</sup>.

El orden de imputación de los retiros o distribuciones de dividendos es en primer lugar de las utilidades acumuladas en el FUT, comenzando por las utilidades más

<sup>51</sup> Circular N °65 del 25.09.2001

<sup>52</sup> Circular SII N° 17 del 19.03.1993

<sup>53</sup> Manual de FUT. Hugo Contreras. Y Leonel González S.3ª Edición año 2005, Editorial Cepet y Circular SII N° 17 del 19.03.1993.

<sup>54</sup> Manual de FUT. Hugo Contreras. Y Leonel González S.3ª Edición año 2005, Editorial Cepet

<sup>55</sup> Artículo N°20 N° 1 de la Ley de la Renta

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

antiguas, y con derecho al crédito que corresponda<sup>56</sup>. La segunda imputación es a las Utilidades Financieras generadas por la mayor depreciación acelerada sobre la normal, aplicada por primera vez a los bienes del Activo Fijo a partir del año 2001. Este tipo de retiros es sin Crédito por Impuesto de 1º Categoría. La tercera imputación es sobre las Utilidades devengadas de otras empresas, o el denominado FUT Devengado, con Crédito Impuesto de 1º Categoría, según tasa que corresponda. La cuarta imputación es sobre las Utilidades exentas o no tributables acumuladas en el FUNT, empezando por las rentas exentas de Impuesto Global Complementario o Adicional.

Sin embargo para una empresa del tipo Ltda., la primera imputación que se realiza es en primer lugar por los retiros presuntos del Artículo N °21 de la LIR, esta deducción se debe hacer aunque el FUT sea negativo, porque si exceden debe imputarse al saldo acumulado en la columna Depreciación Acelerada, sin derecho a crédito de 1º categoría, antes de reconocer las utilidades tributarias devengadas en otras empresas. O bien, si no se lleva esta columna, dejar negativo el FUT o aumentar la cifra negativa que ya existía de FUT. El segundo orden de imputación es para los excesos de retiros reajustados, registrando la respectiva identificación del socio que generó el exceso; Por último, se deducen los retiros efectivos, si exceden del saldo FUT, se imputan al saldo acumulado en la columna depreciación acelerada, sin derecho a crédito de 1º categoría; si falta este saldo, se imputan a las utilidades tributarias devengadas y si no hay, al Fondo de Utilidades No tributables (FUNT) acumulado al cierre del período. En el caso que todos estos saldos sean insuficientes, queda postergada la imputación para el ejercicio siguiente, como un exceso de retiro.

Como ya lo dijimos, en una S.A. no existe FUT en exceso y los dividendos se imputan al FUT histórico y en la fecha que ocurran, antes de reconocer el resultado del periodo si se da la repartición a esa fecha. El orden de imputación para los dividendos, será en primer lugar para los retiros presuntos del Artículo N °21 de la LIR, esta deducción se debe hacer aunque el FUT sea negativo, porque si exceden debe imputarse al saldo acumulado en la columna Depreciación

---

<sup>56</sup> Circular SII N° 17 del 19.03.1993

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

Acelerada, sin derecho a crédito de 1º categoría. Ambos saldos, son de acuerdo al remanente del año anterior reajustado a la fecha de la distribución. Si no existen, no se imputan al FUNT, porque estas distribuciones de dinero deben pagar impuesto y tendrán que esperar hasta los ingresos que ingresen al FUT para ser imputados. El segundo orden de imputación es para los Dividendos distribuidos durante el ejercicio, los que se deducen de las utilidades más antiguas acumuladas y si se terminan, se imputan a la columna Depreciación Acelerada, sin derecho a crédito de 1º categoría, remanentes que quedaron del año anterior y reajustados a la fecha de la distribución del dividendo. De no existir ninguno de los anteriores saldos, lo que quede de dividendos por imputar o en el caso que quede todo el dividendo, se imputa al Fondo de Utilidades No tributables (FUNT) acumulado por el período anterior, quedando exentos, estos dividendos distribuidos, del pago de impuesto Global Complementario o Adicional. En el FUNT también existe un orden de imputación, el cual comienza con las rentas Exentas del Global Complementario o Adicional. Posteriormente se sigue con las utilidades más antiguas, que pueden provenir de Ingresos no Constitutivos de renta del Artículo 17 de la LIR o de rentas afectas al impuesto de 2º categoría<sup>57</sup>. También puede existir en algunas empresas, en la cuenta revalorización de capital propio del año tributario 1984, un fondo de dineros que no distingue entre capital o utilidades, fondo que no está gravado con impuestos y que está disponible en el caso de no existir saldos de utilidades tributables, para que los dividendos puedan ser imputados al saldo de existente, cuya distribución no queda afecta a impuestos, por ser una devolución de capital<sup>58</sup>. El tercer orden de imputación es para los Dividendos distribuidos durante el ejercicio, los que fueron mayores a los saldos iniciales reajustados a la fecha de la distribución, del FUT y de la columna depreciación acelerada. Cuando esto suceda, se deducen estas utilidades distribuidas a los accionistas, cuando se determinen los saldos al cierre del ejercicio, vale decir, después de reconocer e ingresar al FUT todas las utilidades. Estos dividendos distribuidos quedan afectos al pago de impuesto Global

---

<sup>57</sup> Oficio N° 3087 de 04.11.96

<sup>58</sup> Oficio N° 918 del 15.03.1991

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

Complementario o Adicional. Si no se alcanzaron a imputar al FUT ni a la columna Depreciación Acelerada, lo que quede de dividendos por imputar o en el caso que quede todo el dividendo, se imputa al Fondo de Utilidades No tributables (FUNT) acumulado al cierre del período, vale decir al 31 de Diciembre, quedando exentos del pago de impuestos. Si tampoco existe FUNT, significa que estos dividendos son una distribución de utilidades financieras, gravándose con el impuesto global complementario, pero sin derecho a crédito por impuesto de 1° categoría<sup>59</sup>.

Una vez imputados los retiros de utilidades o dividendos, se deben determinar los créditos que le corresponden, según la utilidad a que fueron imputados, que se calculan con las utilidades acumuladas en el FUT y de acuerdo a si las imputaciones realizadas fueron por retiros efectivos y/o presuntos, por lo tanto, se deben conocer el año de origen de las utilidades repartidas, el incremento y la tasa del crédito de 1° categoría que le corresponde, la cual puede estar determinada por los siguientes factores:

| Tasas de Primera Categoría | Factor de incremento |
|----------------------------|----------------------|
| 10%                        | 0,11111              |
| 15%                        | 0,17647              |
| 16%                        | 0,190476             |
| 16,50%                     | 0,197604             |
| 17%                        | 0,204819             |

**Figura N° 8**  
**Circular N°10 del año 2003**

<sup>59</sup> Circular N° 60 del 07.12.90

Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

# **CAPITULO II**

Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

# **TRANSFORMACIÓN DE EMPRESAS**

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### 1. ¿QUE ES LA TRANSFORMACIÓN DE EMPRESAS?

#### 1.1 DEFINICIÓN:

Se entiende por el concepto de transformación de sociedades o de empresas, al cambio de forma que experimenta una sociedad, al pasar de una especie legal a otra diferente, en virtud de una modificación de contrato social, que la liberan de las normas que la regían hasta ese momento y la somete al régimen legal correspondiente a su nuevo tipo, sin disolverla ni cambiar la personalidad jurídica.

Encontramos en el N° 13 del artículo 8° del Código Tributario, un tipo de definición, que señala este concepto como el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica, mismo concepto que maneja la Ley N °18046 de 1981 en su Artículo 96.

Al examinar esta definición, entendemos que para estar en presencia de una transformación de sociedad debe verificarse una alteración, variación o cambio de la especie o tipo social que ha adoptado la persona jurídica; dicha variación debe realizarse como legalmente proceda, ya sea por reforma del contrato social, en el caso de sociedades de personas; o modificación de los estatutos, en el de las sociedades anónimas; y tanto la empresa primitiva u originaria como la derivada o resultante de la transformación deben ser sociedades.

En consecuencia, por transformación de sociedades debe entenderse la variación o alteración de la organización jurídica de la sociedad en otra de las clases de sociedades contempladas en nuestra legislación como ocurre con el caso de una sociedad colectiva a una de responsabilidad limitada, de Sociedad Anónima a una de responsabilidad limitada o colectiva, etc., sin otra limitación que la empresa original o primitiva sea una sociedad y que la empresa transformada o resultante sea también una sociedad.

El SII en la Circular N ° 68 del año 1996, también interpreta el tema, donde expresa que existe transformación, cuando es evidente una legítima razón del negocio que la justifique y no una forma para que aquellas rentas susceptibles de ser gravadas eviten el pago de impuestos<sup>60</sup>.

---

<sup>60</sup>Circular N ° 68 del año 1996

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

La característica más importante en la Transformación de Sociedades, es que la personalidad jurídica sigue siendo la misma después de ocurrida la transformación de la sociedad. De las definiciones antes expuestas, se puede inferir que en la Transformación de Sociedades, sigue la existencia o continuidad de la persona jurídica, originada cuando se creó formalmente la sociedad con la única diferencia de que ahora es otro tipo de sociedad regida por otros reglamentos y estatutos.

Una empresa individual de responsabilidad limitada podrá transformarse en una sociedad de cualquier tipo, cumpliendo los requisitos y formalidades que establece el estatuto jurídico de la sociedad en la cual se transforma.<sup>61</sup> La sociedad cambia solo de tipo social, lo cual no significa por ello su extinción. La transformación no produce como efecto la disolución de una sociedad existente y la creación de una nueva. Si, por el contrario esta sociedad hubiere cambiado de personalidad jurídica, obviamente estaríamos frente a un caso distinto. Otro aspecto a considerar es aquel que surge cuando el contribuyente puede quedar gravado por algunos tributos, producto de la conversión, aporte, fusión o transformación, por ende respecto del ejercicio en que ocurre el acto jurídico se deben de separar en forma adecuada los resultados.

En cuanto a los aportes, el N° 9 del artículo 41 de la Ley de la Renta, dispone que: “Los aportes a sociedades de personas se reajustarán según el porcentaje indicado en el inciso primero del N° 1, aplicándose al efecto el procedimiento señalado en el N° 2 de este artículo. Lo anterior es sin perjuicio de rectificar posteriormente dicho reajuste de acuerdo al que haya correspondido en la respectiva sociedad de personas. Las diferencias que se produzcan de esta rectificación se contabilizarán, según corresponda, con cargo o abono a la cuenta Revalorización del Capital Propio.

Para estos efectos se considerarán aportes de capital todos los haberes entregados por los socios, a cualquier título, a la sociedad de personas respectiva.

---

<sup>61</sup> Circular 27 del 14.05.2003.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

Es decir, se debe reajustar el valor de la inversión, ya sea de las acciones o de los derechos sociales, por la variación del índice de precios al consumidor existente en el período. El valor así actualizado posteriormente deberá ajustarse, esto es, deberá rectificarse conforme al que haya correspondido en la respectiva sociedad, cargando o abonando, según corresponda, la diferencia que se produzca en la cuenta “Revalorización del Capital Propio”.

En otras palabras, a la fecha en que ocurra la transformación deberá cambiar su inversión, según sea el caso, por ejemplo deberá transformar la inversión en acciones por derechos sociales en la sociedad que nace de la transformación por el mismo valor, y al 31 de diciembre del período correspondiente deberá proceder a reajustar el citado valor por la variación del índice de precios al consumidor de todo el año. Al año siguiente, y en la fecha en que la sociedad de personas le informe el valor que tiene su inversión en dicha sociedad, deberá proceder a rectificar el citado valor por aquel que informe la citada sociedad de personas, registrando la diferencia de valor que se produzca con motivo de la valorización de la nueva inversión, que en el caso en consulta sería menor, con cargo a la cuenta “Revalorización del Capital Propio” y con abono a la cuenta “Aporte a Sociedad de Personas”, con lo cual la mencionada inversión quedará en los registros contables de la sociedad de inversiones al valor real que tiene en la sociedad de personas que nació con motivo de la transformación<sup>62</sup>.

## 2. NECESIDAD DE TRANSFORMAR UNA SOCIEDAD.

Ninguna empresa es igual a otra, razón por la cual, la necesidad de transformar una empresa va a depender de los objetivos empresariales que se pretenden alcanzar, de acuerdo a las características que posea la empresa primitiva, conocimiento que se adquiere con el análisis de las fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas que la empresa posea, con un análisis del macro y micro entorno, determinando con esto en que lugar se encuentra la empresa, que

---

<sup>62</sup> Artículo 41 N 9 de la Ley de la Renta.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

es lo que quiere lograr y cual es la estrategia más conveniente para lograrlo y determinar las características internas y externas que se verán afectadas por esta decisión, los organismos que las regula para conocer la situación legal de la empresa respecto a su constitución y la legislación vigente que la afecta, ya sea Tributaria, Civil o Comercial. Para que todo resulte, es necesario planificar los pasos a seguir.

Lo anterior es primordial para establecer el tipo de estructura o forma jurídica a adoptar. Enseguida se deben determinar y estudiar los métodos que comparen los distintos escenarios que se puedan presentar, para estar preparados en caso de que algún paso planificado no se desarrolle según lo esperado, para lo cual es aconsejable contar con planes de contingencia, que aseguren otra vía que nos conduzca hacia el objetivo final. Para evitar que se desvíe lo planificado debemos usar una metodología de trabajo que ayude a controlar que lo planificado se cumpla, para así disminuir los riesgos que se puedan ir dando en el proceso de transformación.

- Una empresa puede transformarse durante su existencia cuantas veces lo estime necesario, y optar por aquella forma jurídica que mejor se adecue a sus necesidades del momento, ya que éstas pueden ser innumerables en el tiempo y pueden estar dadas por diferentes motivos que provoquen la transformación de sociedad en otro tipo de sociedad, necesidades que pueden ser:

- Necesidad de aumentar capital: Puede darse el caso que una sociedad colectiva descubra que el capital es insuficiente para enfrentar el desenvolvimiento proyectado o para financiar el crecimiento de esta. Para solucionar este problema, puede decidir su transformación en sociedad anónima, con lo cual podría emitir acciones y con esto atraer capitales que ayuden a los planes expansivos de la sociedad. O si proponen conservar la administración de los negocios sociales, transformarán la sociedad colectiva en comandita por acciones, a fin de evitar la injerencia de los nuevos socios en la dirección de la sociedad.

- Interés en modificar el régimen de responsabilidad de los socios: En una sociedad colectiva, la responsabilidad de los socios es limitada y solidaria con las deudas que contraiga la sociedad, por lo cual, se podría transformar en una

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

sociedad de responsabilidad limitada, donde el compromiso de los socios está limitado solo hasta el monto de los aportes.

- Necesidad de cambiar el sistema de administración: El desenvolvimiento que tenga la empresa en sus negocios puede ser un indicador de que el sistema de administración que está utilizando la sociedad no es el más adecuado, lo cual, trae inconvenientes para el desarrollo de la empresa.

La necesidad de hacer más eficiente la sociedad frente a los requerimientos que exige el mercado, hará que la administración del negocio exija a los socios dotar a la compañía de una forma adecuada de agrupación, la cual se logra por medio de una Transformación.

- Interés de financiarse vía bonos y debentures: Una sociedad colectiva que se encuentre con falta de financiamiento no siempre recurre a un aumento de capital. En estos casos la sociedad puede decidir que una transformación en sociedad anónima puede ser la forma de financiarse por medio de la emisión de Bonos y Debentures, los cuales solo pueden ser emitidos por Sociedades Anónima.

- Transformación ordenada por ley: Por último podemos mencionar que el legislador puede provocar la transformación de una sociedad por medio de una Ley. Y esta situación podría darse en los siguientes casos:

- ✓ Cuando la Ley lo exige expresamente: Cuando pierde algún requisito Legal.
- ✓ Si lo exige el cambio de alguno de sus elementos constitutivos.

Una vez que determinamos la nueva forma que va a adoptar la empresa, debemos considerar algunos elementos que se tornan importantes para obtener los resultados correctos, evitando futuros perjuicios, por lo cual debemos estar en conocimiento de lo que estipula la Superintendencia de Valores y Seguros, cuya función es fiscalizar a todas las S.A. Abiertas que estén en la vida del derecho o a las inscritas en el registro de valores, para garantizar el cumplimiento de la norma y la transparencia de sus acciones en la bolsa. Otra institución que nos entrega las normas, nos fiscaliza, Interpreta administrativamente las disposiciones tributarias y

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

aplica las disposiciones <sup>63</sup>es el Servicio de Impuestos Internos (SII). También encontramos una institución que nos regula la libre competencia, cuidando que no surja el monopolio, hablamos de la Comisión Preventiva Central, Comisión Resolutiva y Fiscalía Nacional Económica. Otro organismo que nos regula en el momento de hacer cumplir a los contribuyentes con los impuestos relacionados con la exportación e importación de bienes, es el Servicio de Aduanas y el Servicio de Tesorería, quien nos hace enterar los impuestos cuando existe una sanción de por medio. Otros organismos son las Municipalidades, a quienes se les eleva las solicitudes de patentes comerciales y reciben los aranceles por éstos conceptos. De todos elementos mencionados anteriormente, nos referiremos a aquel que concentra las normas tributarias, ya que es en esta materia donde tendremos que estar informados ante cualquier tipo de transformación.

El cómo seleccionar el tipo social de la empresa a reestructurar, dependerá de lo que aceptan las disposiciones jurídicas, ya que no se aceptan que determinadas sociedades se reconstituyan bajo algunas figuras jurídicas, como ocurre en el caso de las personas naturales, que solo pueden seleccionar la figura jurídica de conversión de empresas.

Algunos tipos jurídicos de Transformación de Sociedades, que podemos mencionar son cuando una Sociedad Colectiva se muda a Sociedad de Responsabilidad Limitada, una Sociedad Colectiva se muda a Sociedad Anónima Abierta o una Sociedad Anónima Cerrada se muda a Sociedad de Responsabilidad Limitada.

### **3. TRÁMITES ANTE EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (S.I.I.)**

#### **3.1 COMUNICACIÓN<sup>64</sup>:**

Cuando una sociedad se transforma en otro tipo de sociedad, tal circunstancia, debe ser informada o comunicada al S.I.I., a la Dirección Regional que corresponda al domicilio del contribuyente, ya que ella corresponde a una modificación de su contrato social y el Código Tributario establece que los

---

<sup>63</sup> Art.60, del Código Tributario

<sup>64</sup> Resolución Exenta del SII N ° 55 DEL 30.09.2003

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

contribuyentes deberán poner en conocimiento de la oficina del S.I.I. que corresponda las modificaciones importantes de los datos y antecedentes contenidos en el Formulario de Declaración Inicial de Actividades, dentro de los cuales comprende la transformación de sociedades, aviso que debe darse dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha de modificación de los citados antecedentes o datos, o a contar de la fecha de publicación en el Diario Oficial en los casos que correspondan.

En el caso de retardo u omisión de comunicar al S.I.I. las modificaciones señaladas dará lugar a la aplicación de la multa establecida en el artículo 97 N °1 del Código Tributario la cual es de una Unidad Tributaria Mensual a una Unidad Tributaria Anual.

Para la comunicación referida anteriormente, se deben presentar los siguientes antecedentes:

- ✓ Copia de la escritura pública autorizada, publicada o inscrita, cuando proceda, en que conste la transformación de sociedades.
- ✓ Formulario del S.I.I. N ° 3239, el cual solo se debe llenar con el dato del RUT, y en la opción transformación de sociedades marca con una "X" y la nueva Razón Social de la empresa, debiendo solicitar nuevas copias de cédulas de RUT.

Otras de las modificaciones que deben informarse obligatoriamente al SII son la Modificación de Razón Social; Cambio de domicilio; Modificación de la actividad o giro declarado; Apertura, cambio o cierre de sucursal; Modificación del domicilio postal (casilla, o apartado postal u oficina de correos) ; Ingreso, retiro o cambio de socios o comuneros (cesión de derechos); modificación del porcentaje de participación en el capital y/o utilidades; Aporte de capital de Personas Jurídicas; Cambio de representantes y sus domicilios;; Conversión de empresa individual a sociedad; Aporte de todo el activo y pasivo a otra sociedad; Fusión de sociedades; Absorción de sociedades; División de sociedades y obviamente la Transformaciones de sociedades a que hemos hecho mención.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **3.2 DOCUMENTACIÓN CONTABLE QUE DEBE PRESENTARSE.**

Los contribuyentes que realicen transformaciones de sociedades, deben entregar los documentos contables timbrados, sin uso a la unidad de S.I.I. que corresponda, dentro del plazo que se le indica en el formulario 3239, para su destrucción.

En los casos de transformación de sociedades que no implique cambio de razón social, la sociedad deberá seguir utilizando los mismos libros de contabilidad y documentación autorizada y cumplir las demás obligaciones tributarias que le correspondan.

No obstante, podrá solicitar a la Dirección Regional del S.I.I. autorización para timbrar nuevos libros y/o documentación.

Cuando implique cambio de razón social, la sociedad, deberá seguir utilizando los mismos libros de contabilidad autorizados, consignando para ello la nueva razón social, no obstante, podrá solicitar a la Dirección Regional, autorización para timbrar nuevos libros. En cuanto a la documentación, esta deberá ser reemplazada y timbrada con la nueva razón social. Sin embargo, durante el período de transición entre una y otra empresa, podrá solicitar a la Dirección Regional autorización para poder utilizar parte de la documentación y a timbrada, por un plazo reducido, que no podrá exceder de 30 días, renovables a juicio del Director Regional y previa consignación en ella de la nueva razón social, mediante reimpresión o timbre de goma.

Los excedentes de documentación timbrados por el S.I.I. y si utilizar de la sociedad que se transforma, que se pudieran producir como motivo de la transformación deberán ser destruidos por la empresa, en presencia de un funcionario fiscalizados del S.I.I. dentro del plazo y lugar que fije la Dirección Regional, previa confección de un inventario que se incluirá en un acta respectiva. Si no existiese cambio de razón social se utilizan los mismos libros ya autorizados y sigue utilizando la misma documentación. Por el contrario, si hubiere cambio de razón social, se seguirán utilizando los mismos libros ya autorizados, indicando la

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

nueva razón social y la documentación deberá ser reemplazada y timbrada nuevamente indicando la nueva razón social.

### **4. EFECTOS TRIBUTARIOS EN GENERAL QUE PRODUCE UNA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES.**

Los efectos tributarios que puede producir una transformación de sociedades es un aspecto muy importante de analizar al momento de comenzar a transformar una empresa, puesto que, por desinformación o por estrategias comerciales, se puede sobrepasar la brecha que separa la elusión de la evasión tributaria, trayendo consecuencias para el representante legal como multas que van desde una UTA hasta presidio, si se comprueba algún delito tributario, sanciones en que la empresa también se ve afectada, mediante sentencias administrativas y/o judiciales.

La gran interrogante que nos hacemos al momento de pensar en una transformación de sociedades son, cuales serán las implicancias que esta decisión conlleva, para posteriormente avocarnos más en detalle a los distintos tipos de transformación de sociedades y su implicancia en el FUT, dependiendo del tipo de transformación que necesitamos lograr. Por lo que presentamos algunos efectos tributarios que pueden estar comúnmente presentes, entre que podemos mencionar:

#### **4.1 CAMBIO DE RÉGIMEN TRIBUTARIO.**

Como el contribuyente al transformarse en sociedad de otro tipo o clase quedan afectados con un régimen tributario diferente a aquel que les era aplicable hasta la transformación, y siempre que estos cambios se realicen en el curso del mismo período tributario, deberán practicar un balance por el tiempo transcurrido desde el 01 de enero hasta el día que ocurra la transformación y otro balance que abarque el lapso comprendido entre la última fecha antes señalada hasta el 31 de diciembre del mismo período, lo anterior con el objeto de poder separar los resultados tributarios de ambas épocas para los efectos de la declaración anual de

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

impuestos a la renta correspondiente, aplicando los impuestos que correspondan a cada período.

En consecuencia, en este caso de transformación, deberán separarse los resultados de los lapsos regidos por los distintos regímenes tributarios, con el objeto de aplicar los impuestos que correspondan a cada lapso.

### **4.2 CAMBIOS EN LA DECLARACIÓN ANUAL DE IMPUESTOS A LA RENTA.**

Como se mencionó en el punto anterior, el contribuyente se transformó en otro de cualquiera naturaleza, este queda regido en un mismo período a un régimen tributario distinto al que afectaba antes de la transformación, deberá practicar un balance que abarque desde el 01 de enero hasta el día en que ocurra la transformación y otro balance desde la fecha de la transformación hasta el 31 de diciembre del mismo año, con el objeto de separar los resultados tributarios de ambas épocas y efectuar una sola declaración anual, aplicando los impuestos que correspondan a cada período.

### **4.3 REINVERSIÓN DE UTILIDADES.**

En los últimos tres incisos de la letra c) del N ° 1 de la Letra A, del artículo 14 de la Ley de la Renta establecen lo siguiente: “Cuando los contribuyentes que inviertan en acciones de pago de sociedades anónimas, sujetándose a las disposiciones de esta letra, las enajenen por acto entre vivos, se considerará que el enajenante ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida en la adquisición de las acciones, quedando sujeto en el exceso a las normas generales de esta ley. El contribuyente podrá dar de crédito el Impuesto de Primera Categoría pagado en la sociedad desde la cual se hizo la inversión, en contra del Impuesto Global Complementario o Adicional que resulte aplicable sobre el retiro aludido, de conformidad a las normas de los artículos 56°, número 3), y 63° de esta ley”. Por lo tanto, en este tipo de operaciones la inversión y el crédito no pasarán a formar parte del fondo de utilidades tributables (FUT) de la sociedad que recibe la inversión.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

En el caso de la transformación de sociedades son aplicables las normas de reinversión de utilidades de los retiros o distribuciones de renta por parte de los socios o accionistas respecto de los impuestos global complementarios o adicional, todo ello de acuerdo a la definición de transformación de sociedades en cuanto a que siguen siendo del mismo contribuyente y por lo tanto, las utilidades continúan reinvertidas, sin que estas se entiendan retiradas o distribuidas<sup>65</sup>, ya que las acciones o derechos siguen en manos de la misma sociedad, aplicándose los tributos mencionados cuando las utilidades sean retiradas o distribuidas de las empresas o sociedades en las cuales se invirtieron o aportaron, no así cuando existe una transformación de una empresa individual en sociedad de cualquier clase o en la división o fusión de sociedades.

### **4.4 PAGO PROVISIONALES MENSUALES (P.P.M.).**

Las empresas que están obligadas a presentar declaraciones anuales de Primera Categoría deberán efectuar un pago mensual, de carácter provisional, denominado Pagos Provisionales Mensuales<sup>66</sup>, determinado mediante una tasa calculada sobre los ingresos obtenidos mensualmente, con la finalidad de cubrir con estos pagos de la forma más exacta posible, los impuestos anuales a la renta que afecten al contribuyente<sup>67</sup>. Es así como en el caso que resulten remanentes de PPM declarados y pagados efectivamente a favor de alguna empresa, pueden ser devueltos. Será posible aplicar y obtener el remanente en el caso de optar por transformar una sociedad, porque la empresa primitiva sufre transformaciones, pero continúa con un mismo Rol Único Tributario (RUT), por lo tanto se debe hacer una sola declaración de renta en abril del año siguiente al de la transformación, y la empresa conserva la misma sociedad bajo la nueva razón social el mismo número de RUT, razón por la cual es evidente que los P.P.M. efectuados hasta la fecha de transformación pueden ser aplicados y solicitados sus remanentes por la sociedad con la nueva razón social, en la declaración anual

<sup>65</sup> Artículo 14 letra c) del N1 letra A de la Ley de la Renta

<sup>66</sup> Artículo 84 de la Ley de la Renta

<sup>67</sup> Circulas del SII N°16 del 01.04.1991

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

de impuesto a la renta presentada en forma única, porque cumplen con los requisitos de ser utilizados en carácter personal por sus titulares<sup>68</sup>.

### **4.5 APORTES.**

El aporte de todo el Activo y Pasivo a otra sociedad, consiste en la transferencia que una Persona Jurídica hace a otra de todos los bienes y derechos que posee, como así mismo de todos sus créditos y obligaciones. En el caso de las transformaciones de sociedades, se entiende que el aporte es el capital de la empresa primitiva.

### **4.6 REMANENTE DE CRÉDITO FISCAL.**

El remanente de crédito fiscal que se produzca a la fecha de transformación de la sociedad puede seguir siendo utilizado por la sociedad después de la transformación ya que, se trata del mismo contribuyente que solo ha cambiado de especie.

### **4.7 TRASPASO DE CRÉDITOS Y PÉRDIDAS TRIBUTARIAS.**

El derecho de deducir las pérdidas experimentadas de un determinado ejercicio comercial se da como beneficio también al contribuyente que se transforma en una sociedad de otra naturaleza, debido a que subsiste la misma personalidad jurídica y por tanto el mismo contribuyente anterior a la transformación, solo con una organización social diferente, motivo por el cual en estos casos la sociedad transformada puede seguir aprovechando las pérdidas tributarias existentes a la fecha de la transformación sin ningún inconveniente.

Como se mencionó anteriormente que la característica fundamental de la Transformación de Sociedades es que no nace una nueva sociedad, sino que sigue siendo el mismo contribuyente sólo con una nueva razón social. En otras palabras, en tales casos subsiste la misma personalidad jurídica o el mismo contribuyente con una distinta organización y en consecuencia, para la empresa que se transforma, todos los créditos que existían a su favor, los puede seguir

---

<sup>68</sup> Oficio N° 2.632, del 31.10.1997

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

utilizando sin ningún inconveniente, entre los cuales podemos señalar: P.P.M., créditos por donaciones, créditos por gastos de capacitación, etc.

A continuación en los siguientes ítems analizaremos en forma más específica lo que ocurre cuando se transforman algunos tipos de sociedades.

### **5. DIFERENTES TIPOS DE TRANSFORMACIONES DE SOCIEDADES Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS.**

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, todas las empresas son distintas, en su composición patrimonial, en la administración de las sociedades, tanto por las características de sus accionistas, como por la cantidad ellos, ya sean en una Sociedad de Personas o en una S.A. En efecto ninguna empresa es igual a otra, razón por la cual, la necesidad de transformar una empresa va a depender de los objetivos empresariales que se pretenden alcanzar, y de acuerdo a las características que posea la empresa primitiva, al desarrollar el proceso de transformación, las empresas se verán obligados a conocer las leyes vigentes y las interpretaciones que los organismos reguladores haden al respecto, tanto en la situación legal de la empresa respecto a su constitución como la legislación vigente que la afecta, ya sea Tributaria, Civil o Comercial. Para que todo resulte de la forma esperada, señalamos los casos más utilizados de transformación de empresas y los efectos tributarios que conlleva el cambio, tanto en la administración de la empresa como en el área tributaria.

#### **5.1 TRANSFORMACIÓN DE CUALQUIER SOCIEDAD EN UNA EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA (EIRL).**

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2° de la Ley N° 19.857, de 2003, la naturaleza jurídica de una empresa individual de responsabilidad limitada (E.I.R.L.) están calificadas como personas jurídicas, con patrimonio propio distinto del titular, por lo tanto, en virtud de tal naturaleza adoptan la calidad de contribuyente para los efectos tributarios, conforme a lo dispuesto por el N° 5 del artículo 8° del Código Tributario, norma ésta que dispone que se entenderá por

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

“contribuyente” las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

Por consiguiente, conforme a lo antes señalado, las E.I.R.L. quedan comprendidas dentro del concepto de “contribuyente” definido anteriormente, específicamente como una persona jurídica, con las características propias que a este tipo de ente les otorga la Ley N° 19.857, que autoriza su establecimiento.

En el caso que se produzca la reunión en manos de una sola persona, de las acciones, derechos o participaciones en el capital, de cualquier sociedad, ésta podrá transformarse en una E.I.R.L.,<sup>69</sup> cumpliendo su propietario con las disposiciones señaladas en los Artículos 3, 4 y 5 de la Ley 19857 del año 2003, formalidades de constitución que enumeramos a continuación:

1. La constitución se hará por escritura pública,
2. En la escritura, el constituyente expresará a lo menos:
  - a) El nombre, apellidos, nacionalidad, estado civil, edad y domicilio del constituyente;
  - b) El nombre de la empresa, que contendrá, al menos, el nombre y apellido del constituyente, pudiendo tener también un nombre de fantasía, sumado al de las actividades económicas que constituirán el objeto o el giro de la empresa y deberá concluir con las palabras "empresa individual de responsabilidad limitada" o la abreviatura "E.I.R.L.";
  - c) El monto del capital que se transfiere a la empresa, la indicación de si se aporta en dinero o en especies y, en este último caso, el valor que les asigna;
  - d) La actividad económica que constituirá el objeto o giro de la empresa y el ramo o rubro específico en que dentro de ella se desempeñará;
  - e) El domicilio de la empresa,
  - f) El plazo de duración de la empresa, sin perjuicio de su prórroga. Si nada se dice, se entenderá que su duración es indefinida.

---

<sup>69</sup> Artículo 14 Ley N° 19.857, año 2003.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

La inscripción en el registro de comercio se realizará mediante un extracto de la escritura pública, autorizado por el notario ante quien se otorgó, se inscribirá en el registro de comercio del domicilio de la empresa y se publicará por una vez en el Diario Oficial, dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la escritura.

En el caso de transformación de una empresa en una EIRL, la escritura pública respectiva, en la que deberá constar la transformación y la individualización de la sociedad que se transforma, deberá extenderse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que dicha reunión se produzca, y el extracto correspondiente deberá inscribirse y publicarse dentro del plazo establecido dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la escritura.<sup>70</sup>

A su vez, una E.I.R.L. podrá transformarse en una sociedad de cualquier tipo, cumpliendo los requisitos y formalidades que establece el estatuto jurídico de la sociedad en la cual se transforma.<sup>71</sup>

Cuando con motivo del cambio de giro, o de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio,<sup>72</sup> esto porque producto de la transformación de una sociedad la que subsiste queda afecta a un régimen tributario distinto al de la sociedad transformada, en cuanto a la determinación de la base imponible e impuestos que le afectan, se entiende que por esta razón deberán separarse los resultados para aplicar los regímenes tributarios que correspondan.

---

<sup>70</sup> artículo 5 de la Ley N° 19.857

<sup>71</sup> Artículo 14 LEY N° 19.857, DEL AÑO 2003.

<sup>72</sup> Artículo 69 del Código Tributario

## **5.2 TRANSFORMACIÓN DE UNA SOCIEDAD DE PERSONAS EN UNA SOCIEDAD ANÓNIMA.**

La Ley N °18046 de 1981 en su Artículo 97, señala que en la transformación de otros tipos o especies de sociedades en sociedades anónimas, sólo deberá cumplirse con las formalidades señaladas en el artículo 5° de dicha ley, es decir, se deben efectuar las formalidades de constitución ya señaladas.

En este caso de conversión, la sociedad trasformada en anónima es la encargada de enterar en arcas fiscales los impuestos del artículo 21 de la LIR, durante el ejercicio o en los ejercicios en que éstos tributos se produzcan, vale decir, si presentaba retiros en exceso al momento de transformarse la antigua sociedad de personas, la nueva S.A. deberá pagar sobre ellos un 35% de impuestos<sup>73</sup>. Será aplicable este impuesto si los retiros en excesos fueron imputados a utilidades tributables contenidas en el FUT, por lo tanto si estos excesos de retiros fueron imputados a utilidades que se encuentran en el FUNT en calidad de utilidades exentas o no tributables, no correspondería aplicarles los impuestos antes señalados.<sup>74</sup>

En cuanto a los gastos rechazados pagados en una Sociedad de Responsabilidad Limitada, al trasformarse en Sociedad Anónima (S.A.), los gastos rechazados pagados, se entienden retirados al término del ejercicio, por lo tanto, su tributación está en función del tipo jurídico a esa fecha, que en la situación descrita en este punto, corresponde a una Sociedad Anónima, quien deberá tributar por esos gastos con un 35% de acuerdo con el Artículo 21 de la LIR.

Referente a lo que sucede en una empresa cuando se transforma de Sociedad de Responsabilidad Limitada a Sociedad Anónima estando en una situación de pérdidas acumuladas o en el caso de tener remanentes del crédito fiscal IVA, es necesario hacer hincapié que en este tipo de transformación de sociedades, subsiste la misma persona jurídica con una distinta organización legal, es decir que continúa el mismo contribuyente con todos los derechos y con todas las obligaciones tributarias que tenía al momento de la transformación. En

---

<sup>73</sup> Revista para la gestión del trabajo, guía Practica Tributaria.

<sup>74</sup> Circular N° 40 del año 1992

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

consecuencia, en el caso planteado, esto significa que la sociedad anónima podrá hacer uso de las posibles pérdidas acumuladas por la sociedad de responsabilidad limitada que mantenga en su FUT y que podrá también imputar los remanentes de créditos fiscales del I.V.A. a los débitos que se produzcan con posterioridad a la transformación<sup>75</sup>.

Otro hecho importante de mencionar es que cuando se produce la transformación de una Sociedad Limitada a una Sociedad Anónima, no se consideran ventas las inversiones en acciones que se traspasan de una sociedad a la otra, pues se trata de una misma persona jurídica que modifica su estatuto jurídico<sup>76</sup>, por lo tanto no se debe reconocer un resultado en el FUT por esta operación, ya que solo se tratará de una transformación de razón social, manteniendo el mismo RUT.

Con motivo de la transformación de una Sociedad de Responsabilidad Limitada en una S. A. se producen algunas consecuencias tributarias, como es la fecha de adquisición de las acciones de una sociedad anónima que se crea con motivo de la transformación de una sociedad de personas, la cual corresponde a la fecha de la constitución de la sociedad anónima, es decir, la fecha de adquisición de las acciones de una sociedad anónima, nacida a la vida jurídica como consecuencia de la transformación de una sociedad de personas, es aquella en que dicha sociedad tiene su existencia legal, o sea, la fecha de su constitución.

En cuanto al costo tributario de las acciones nacidas de la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima, podemos decir que el valor de adquisición de las acciones, es aquel que se les atribuya o asigne en el acto de la transformación de la sociedad, considerando para ello el capital social de la sociedad de personas transformada, entendido este último como el costo tributario que tenían los derechos sociales en la sociedad de responsabilidad limitada, puesto que con motivo de la transformación, sólo se convierten dichos derechos sociales en acciones. Por lo tanto, el costo tributariamente reconocido para las acciones producidas de la transformación en análisis, debe necesariamente corresponder al costo tributario que tenían los derechos sociales

---

<sup>75</sup> Oficio N 316 del año 1987

<sup>76</sup> Oficio N° 2383, de 02.07.2002

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

de la sociedad de responsabilidad limitada al momento de su transformación, conforme a las normas de la Ley de la Renta. De tal forma, que todo exceso de valor asignado a las acciones por sobre el antes indicado, constituye renta para los efectos tributarios y está afecto a los impuestos generales que establece dicha ley.

En un supuesto caso que en la sociedad primitiva se produce la capitalización de las utilidades acumuladas a la fecha de la transformación, utilidades generadas por la sociedad que se transforma y a la capitalización de aportes recibidos por esa misma sociedad y que tienen su origen en utilidades generadas en otras sociedades. En esta situación las utilidades respectivas no quedan afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, sino cuando se retiren de la empresa que las generó o que las recibió en aporte.<sup>77</sup> En cuanto al valor de adquisición de las acciones, es aquel que se les atribuya o asigne en el acto de la transformación de la sociedad, considerando para ello, el nuevo capital social de la sociedad de acuerdo a la capitalización de las utilidades efectuada a dicha fecha, ya que ese es el capital sobre el cual recae la participación accionaria de los accionistas de la sociedad transformada. Sin embargo, debe tenerse presente lo dispuesto por la Ley de la Renta<sup>78</sup>, en cuanto a que sin perjuicio de la capitalización de las utilidades acumuladas a la fecha de la transformación, tales utilidades no pierden su calidad de tributables, aunque éstas posteriormente se distribuyan como capital. Por lo tanto, como sigue subsistiendo el mismo contribuyente con una nueva razón social, deben seguir figurando las referidas utilidades en el Registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), ya que no han perdido su calidad de tributables.

Otro efecto es que la empresa que subsiste, es la S.A., motivo por el cual estará obligada a declarar el impuesto de Primera Categoría sobre base devengada. Además a partir de la fecha de transformación, o como ya lo mencionamos anteriormente, desde la fecha de la constitución de la sociedad anónima, será la

---

<sup>77</sup> Oficio N° 548, Del 09.03.1999.

<sup>78</sup> Artículo 17° N° 7 de la Ley de la Renta

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

responsable de pagar el tributo único establecido en el inciso 3 del artículo 21, de la LIR, por los gastos rechazados.

Se producen también algunas consecuencias tributarias respecto de los socios, ya que sólo hasta la fecha de la transformación deberán declarar sus impuestos personales, como es el impuesto Global Complementario o Adicional por los retiros tributables y los gastos rechazados, efectuados desde la sociedad de personas. Posteriormente, a partir desde la transformación deberán enterar sus impuestos por los dividendos que le haya repartido la S.A.

### **5.3 TRANSFORMACIÓN DE UNA E.I.R.L. EN SOCIEDAD DE CUALQUIER CLASE.**

Esta figura se presenta cuando la finalidad empresarial es aumentar la efectividad del negocio, ocasión donde el empresario individual prevé que deberá decidirse en asociarse con otras empresas o constituir sociedad con otra persona, debiendo analizar la estructura jurídica mas conveniente, que puede ser una sociedad de personas o de una sociedad anónima y aportar a ella la totalidad de sus activos y pasivos.

En este tipo de transformaciones, debe señalarse que la propia Ley N° 19.857, en su artículo 14, inciso final, establece que “una E.I.R.L. podrá transformarse en una sociedad de cualquier tipo, cumpliendo con los requisitos y formalidades que establece el estatuto jurídico de la sociedad en la cual se transforma”.

En efecto, al permitir expresamente la transformación de una E.I.R.L. en sociedad de cualquier tipo, en la especie son aplicables las mismas normas e instrucciones que rigen a la transformación de sociedades en otras sociedades de cualquier clase, siendo lo más importante destacar que en la especie subsiste la personalidad jurídica, y por ende, es el mismo contribuyente, ocurriendo solo un cambio de especie de un ente jurídico efectuado por la reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica, y por lo tanto, al existir el mismo contribuyente solo con una organización legal distinta, todos los créditos tributarios a favor de la E.I.R.L. que se transforma como PPM, Pérdidas de arrastre, FUT negativo, crédito Fiscal IVA, etc., se entienden que continúan en su

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

poder ahora bajo una nueva razón social por reforma de sus estatutos, al igual que las utilidades retenidas en el Registro FUT, las cuales no se entienden retiradas por el propietario o titular sino que continúan reinvertidas en la sociedad que nace de la transformación, teniendo en la especie plena aplicación lo dispuesto por la letra c) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta.

Lo anteriormente expuesto, también es aplicable cuando se produzca la reunión en manos de una sola persona de las acciones, derechos o participación en el capital de cualquier sociedad, caso en el cual dicha persona podrá transformarse en una E.I.R.L.; todo ello bajo el cumplimiento de la exigencias establecidas por el inciso primero del artículo 14 de la Ley N° 19.857.

### **5.4 TRANSFORMACIÓN DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA EN SOCIEDAD DE PERSONAS.**

En el caso que la transformación fuere de sociedad anónima a otro tipo o especie de sociedad, deberá cumplirse con las formalidades propias de ambos tipos sociales.

Para la sociedad de personas que nace de la transformación de una S.A., para los efectos tributarios subsiste la misma persona jurídica, es decir, el mismo contribuyente solo que con una distinta organización jurídica, y por consiguiente, continúa con todos sus activos, pasivos y patrimonio que tenía con anterioridad a la transformación.

En el caso planteado relativo a la transformación de una sociedad anónima en una sociedad de responsabilidad limitada, si una sociedad anónima antes de la transformación, hubiera recibido utilidades acogidas al mecanismo de reinversión de utilidades, el tratamiento tributario de tales utilidades con motivo de la transformación, es que la nueva sociedad deja de estar sujetas al tratamiento especial contemplado para la reinversión de utilidades tributables efectuada a través de la adquisición de acciones de sociedades, de acuerdo al concepto jurídico de la transformación de sociedades que entrega el N° 13 del artículo 8° del Código Tributario, disponiendo que se entenderá por transformación de

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

sociedades, el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica. En consecuencia, producido el cambio de especie o tipo social, no puede mantenerse el régimen especial que la ley estableció específicamente para la reinversión de utilidades tributables efectuada a través de la adquisición de acciones de sociedades anónimas, puesto que este tipo o especie de sociedad desaparece con motivo de la transformación, vale decir, deja de ser una Sociedad Anónima para transformarse en una sociedad de responsabilidad limitada.

En el caso de una transformación de una sociedad anónima en sociedad de personas, cabe mencionar que no se da la situación que se deban cambiar de régimen de tributación, ya que ambas sociedades siguen afectas en su parte esencial al mismo impuesto de Primera Categoría general, determinando su base imponible de la misma manera, no siendo necesario efectuar un balance y declaraciones de impuesto de Primera Categoría y FUT a la fecha de la transformación, pudiendo la empresa continuar operando de la misma forma que lo venía haciendo con antelación, sin perjuicio del tratamiento de imputación que corresponde darle a las distribuciones o retiros y a los gastos rechazados de acuerdo al tipo de sociedad que nace de la transformación.<sup>79</sup>

En cuanto al tratamiento tributario que se debe tener en el FUT por los gastos rechazados provisionados con anterioridad a la transformación y pagados con posterioridad a ella, se señala que tales partidas se afectarán con el régimen tributario que corresponda en el momento de su pago efectivo, conforme al tipo de sociedad vigente producto de la transformación realizada.

En el caso que se comenta, que es la transformación de una sociedad anónima en una sociedad de responsabilidad limitada, las utilidades tributables y su respectivo crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría que la primera haya recibido en conformidad al mecanismo establecido, que representen acciones que los inversionistas no hayan enajenado a la fecha de la transformación, y que de acuerdo con la misma disposición legal no se incorporaron o no pasaron a formar parte del fondo de utilidades tributables (FUT) de la sociedad anónima, deben a

---

<sup>79</sup> Artículos 14 y 21 de la Ley de la Renta

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

partir de la fecha de la transformación, incorporarse al registro FUT de la sociedad de responsabilidad limitada en que dicha sociedad anónima fue transformada<sup>80</sup>.

Respecto al valor en que deben contabilizarse los derechos sociales en la sociedad de personas<sup>81</sup>, a la fecha de la transformación deberá la nueva empresa cambiar su inversión representada en acciones por derechos sociales por el mismo valor por el cual figuraban contabilizadas las acciones en sus registros contables y aplicar al término del ejercicio la norma de corrección de los derechos sociales<sup>82</sup> esto es, reajustar dicho valor por la variación del índice de precios al consumidor existente en el período. El valor así actualizado posteriormente deberá ajustarse de acuerdo con lo que dispone dicha norma legal, esto es, deberá rectificarse conforme al que haya correspondido en la respectiva sociedad de personas, cargando o abonando, según corresponda, la diferencia que se produzca en la cuenta “Revalorización del Capital Propio”. En otras palabras, los pasos a seguir son que la S.A. a la fecha en que ocurra la transformación deberá cambiar su inversión en acciones por derechos sociales en la sociedad de personas que nace de la transformación por el mismo valor y al 31 de diciembre del período correspondiente deberá proceder a reajustar el citado valor por la variación del índice de precios al consumidor de todo el año. Al año siguiente, y en la fecha en que la sociedad de personas informe el valor que tiene su inversión en dicha sociedad, deberá proceder a rectificar el citado valor por aquel que informe la citada sociedad de personas, registrando la diferencia de valor que se produzca con motivo de la valorización de la nueva inversión, que en el caso en consulta sería menor, con cargo a la cuenta “Revalorización del Capital Propio” y con abono a la cuenta “Aporte a Sociedad de Personas”, con lo cual la mencionada inversión quedará en los registros contables de la sociedad de inversiones al valor real que tiene en la sociedad de personas que nació con motivo de la transformación.

---

<sup>80</sup> Oficio N. 4796 del año 2004

<sup>81</sup> Oficio N° 5.287, DE 10.12.2004

<sup>82</sup> Artículo 41 N° 9 de la Ley de la Renta

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **6. OTROS TIPOS DE TRANSFORMACIÓN.**

Cabe hacer presente que la transformación de sociedades en comandita o colectivas en sociedades anónimas, no libera a los socios gestores o colectivos de la sociedad transformada de su responsabilidad por las deudas sociales contraídas con anterioridad con los acreedores que hayan consentido expresamente en ella.

También se produce un cambio en la forma de determinar los impuestos cuando una sociedad de personas que tributa en primera categoría, sobre la base de una renta presunta, como puede ser el caso de una sociedad agrícola que se transforma en Sociedad anónima. En tal situación, a partir de la fecha de transformación, la sociedad de personas estará obligada a declarar el impuesto de Primera Categoría, determinado proporcionalmente mediante una presunción de los predios según el porcentaje del avalúo fiscal. En cambio, una vez transformada en S.A., la sociedad agrícola deberá declarar en primera categoría sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un Balance General según contabilidad completa y determinar sus impuestos mediante el cálculo de resultados tributarios puesto que deberá determinar renta líquida imponible. En cuanto a los socios, que antes de la transformación debían pagar sus impuestos personales sobre la base de una renta presunta, dependiendo de su participación en la empresa, después de transformada en sociedad anónima deberán enterar sus impuestos sobre la base de los dividendos obtenidos.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **7. CASO PRÁCTICO DE TRANSFORMACION DE SOCIEDAD DE PERSONAS A SOCIEDAD ANÓNIMA.**

#### **1. Iniciación de Actividades.**

La empresa Las Abejitas Ltda., es una sociedad de responsabilidad limitada, que inició actividades el 02 de Enero de 2005 y explota el giro de producción y comercialización de miel.

#### **2. Sociedad conformada por tres socias.**

La sociedad la componen tres socias, cada una de ellas tiene la calidad de persona natural y participan en partes iguales en la distribución de las utilidades de la sociedad.

Las socias acordaron hacerse responsable solidariamente de todos los impuestos y obligaciones que adeudare la empresa primitiva, de acuerdo al artículo 69, del Código Tributario.

#### **3. Capital.**

La empresa cuenta con un capital de \$12.000.000.- dividido en 10.000.- acciones, sin valor nominal, suscrito y pagado.

#### **4. Remanente FUT al 31/12/2005.**

| Año de Percepción | Utilidades | Año de Origen | Tasa Crédito | Monto      |
|-------------------|------------|---------------|--------------|------------|
| 2005              | 0          | 2005          | 17%          | 12.000.000 |

#### **5. Renta Líquida Imponible Primera categoría ejercicio comercial 2005.**

Resultado según Balance al 31/12/2005 \$12.000.000.-

En relación a las utilidades tributarias registradas en el FUT como saldo inicial por \$120.000.000, provienen de utilidades propias y se desglosan de la siguiente manera:

|                               |              |
|-------------------------------|--------------|
| Utilidad Bruta                | \$12.000.000 |
| Utilidad Neta                 | \$ 9.960.000 |
| Impuesto de Primera Categoría | \$ 2.040.000 |

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **6. Retiros Efectivos**

- En el año 2005 no se efectuaron retiros efectivos.
- En Marzo del año 2006, las socias efectuaron los siguientes retiros efectivos, según detalle:

Socia N ° 1 \$ 400.000

Socia N ° 2 \$ 400.000

Socia N ° 3 \$ 400.000

### **7. Provisiones.**

En el año 2005 no realizó provisiones por impuesto de primera categoría.

### **8. Impuesto a la renta.**

En Abril de 2006 las Abejitas Limitada canceló en arcas fiscales, según consta en el Formulario N° 22, un impuesto a la renta de \$2.040.000.- El IPC Abril-Dic. Fue de 1,9%.

### **9. Necesidad de transformación.**

Debido a que la Sociedad de Personas necesita atraer capitales que ayuden a los planes expansivos de la sociedad, ya que necesitan comprar maquinarias más sofisticadas para la producción de miel, razón por la cual toma tal decisión de transformarse. La Sociedad de Personas efectúa la transformación el 31 de Julio del año 2006, constituyéndose en una Sociedad Anónima.

### **10. Efectos tributarios en los dueños de la empresa.**

Los accionistas están preocupados por los efectos tributarios que afecta a la sociedad de personas al momento de efectuar el cambio de razón social y nos consultan si debieron realizar término de giro y cuales serán las diferencias tributarias que se producirán después del cambio. Además quieren saber si se consideran ventas las inversiones en acciones.

### **11. Créditos Fiscales por IVA.**

Las Abejitas Ltda. para iniciar sus actividades, adquirió de sus proveedores materiales de construcción y materias primas, por lo que producto de sus muchas compras realizadas en el año 2005, cuenta con un remanente de IVA que es preciso acotar su tratamiento.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### 12. R.L.I.

El resultado tributario al 31/07/2006 según Renta Líquida Imponible 2007 para la sociedad de personas, antes de la transformación, es de \$5.960.600, de acuerdo con el siguiente detalle:

#### **Determinación de la Renta Líquida Imponible.**

##### **Al 31/07/2006**

|                         |                  |
|-------------------------|------------------|
| Resultado según balance | 3.890.000        |
| Mas:                    |                  |
| Impuesto pagado         | <u>2.070.600</u> |
| Utilidad Tributaria     | <u>5.960.600</u> |
| Determinación           |                  |
| Impuesto Primera        |                  |
| Categoría               | 1.013.302        |

### 13. Distribución de dividendos.

La sociedad anónima realiza en el mes de noviembre de 2006 una distribución de dividendos, según el siguiente detalle

Accionista N ° 1 \$ 250.000.-

Accionista N ° 2 \$ 250.000.-

Accionista N ° 3 \$ 250.000.-

### 14. Renta Líquida Imponible Primera categoría ejercicio comercial 2006.

El resultado tributario de la S.A. según Renta Líquida Imponible al 31 de Diciembre de 2006, de acuerdo con el siguiente detalle:

#### **Determinación de la Renta Líquida Imponible.**

##### **AT 2007**

|                         |                   |
|-------------------------|-------------------|
| Resultado según balance | 9.256.698         |
| Mas:                    |                   |
| Impuesto pagado         | <u>1.017.355</u>  |
| Utilidad Tributaria     | <u>10.274.053</u> |
| Determinación           |                   |
| Impuesto Primera        |                   |
| Categoría               | 1.746.589         |

### 15. Porcentajes de actualización:

El IPC anual del año 2006 es de 2.1%.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

El porcentaje de actualización de Diciembre de 2005 a Julio de 2006 es de un 1.7%.

El porcentaje de actualización de Abril a Diciembre de 2006 es de un 1.9%.

El porcentaje de actualización de Julio a Diciembre de 2006 es de un 0.4%

Determine como deben ser tratados tributariamente estos puntos.

### **Desarrollo:**

De acuerdo a lo anterior y conforme a lo establecido en la Ley, para decidir en la transformación de la sociedad “Las Abejas Ltda.” se deberá realizar lo siguiente:

Sólo existe una sociedad, la cual cambió de especie social, vale decir, de sociedad de Responsabilidad Ltda. a S.A. Cerrada.

Por lo tanto, se produciría una modificación en la razón social y en la fecha de adquisición de las acciones, ya que la fecha de adquisición de las acciones sería aquella fecha de su constitución.

Respondiendo a la consulta que hacen los socios ¿Cuando se produce la transformación de una Sociedad Limitada a una Sociedad Anónima, se consideran ventas las inversiones en acciones? debemos acotar que no se consideran ventas las inversiones en acciones que se traspasan de una sociedad a la otra, pues se trata de una misma persona jurídica que modifica su estatuto jurídico, por lo tanto no se debe reconocer un resultado en el FUT por esta operación, ya que solo se tratará de una transformación de razón social, manteniendo el mismo RUT, es decir la nueva S.A. seguirá con el RUT de Las Abejas Ltda.

Una transformación si produce efectos tributarios que afecta a la sociedad de personas al momento de efectuar el cambio de razón social, ya que se deben realizar los trámites ante el SII de las modificaciones y presentar los formularios involucrados en el proceso. Ante el SII la sociedad de personas deben dar aviso de la modificación de información, dentro de los 15 días siguientes al cambio, de no hacerlo se expone a que le cursen una sanción del artículo 97 N ° 1 del Código Tributario.

Se debe dejar en claro que a la Sociedad de personas no le corresponde efectuar término de giro, puesto que la empresa no desaparece y sigue estando afecto a

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

los impuestos, porque sólo se produciría un cambio de razón social y de especie de sociedad. En cuanto a la responsabilidad acordada por los socios relativa a los impuestos u obligaciones tributarias que resultaren al efectuar la transformación, el artículo 69 del Código Tributario no lo menciona. En cuanto a las utilidades tributarias acumuladas y determinadas a esa fecha por la sociedad las Abejas Ltda. no deben considerarse reinvertidas, ni tampoco retiradas o distribuidas en la forma prevista en el art.14, letra A), N°3, letra c) de la renta, por lo que no procede la aplicación del artículo 38 bis, por concepto de impuesto con tasa del 35%, puesto que las rentas no serán retiradas de la sociedad primitiva.

Las diferencias tributarias que se producen después del cambio son que al transformarse en una S.A., se incorpora el impuesto del artículo 21, por lo tanto se afectará con un régimen tributario distinto.

El contribuyente como una S.A. cerrada se verá también afectada con el impuesto a la renta, el que se calculará de la misma forma, es decir, sobre la base de renta efectiva con contabilidad completa, situación que se repite con el I.V.A. en cuanto a su cálculo o determinación.

Referente al total de remanente IVA determinado en la sociedad de personas, tienen el mismo tratamiento tributario, puesto que seguirán formando parte de los registros de la nueva S.A., por lo que podrán imputarlos, puesto que aunque tienen el carácter personalísimo la sociedad sólo sufre la transformación de su razón social. En otras palabras, podemos concluir diciendo que todos los créditos de la entidad primitiva no se pierden, pues no se ha extinguido el contribuyente que los generó. En el caso de tener remanentes del crédito fiscal IVA, como es la misma persona jurídica con una distinta organización legal, es decir que continúa el mismo contribuyente con todos los derechos y con todas las obligaciones tributarias que tenía al momento de la transformación, significa que la sociedad anónima podrá hacer uso de los créditos y que podrá también imputar los remanentes de créditos fiscales del IVA a los débitos que se produzcan con posterioridad a la transformación. De igual forma, si al momento de la transformación la sociedad de personas sufre un cambio en sus resultados

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

tributarios, manteniendo pérdidas acumuladas podrá hacer uso de ellas posteriormente a la transformación.

### 1. Impuestos a la Renta.

Ahora bien con respecto al formulario N° 22 por la declaración anual de impuesto a la renta, debemos acotar que al efectuar la transformación en una fecha distinta al 31 de diciembre de cualquier año, es decir al 31 de Julio, implica la existencia de dos regímenes tributarios, por lo que el contribuyente deberá confeccionar un balance para determinar el monto exacto de cada tributo y de las cuentas, para su posterior registro.

### 2. Capital.

Si suponemos que el capital propio enterado, es el aporte hecho a la nueva S.A., dicho monto se dividirá por el número de acciones a emitir por la nueva sociedad, las que tendrán el carácter de primera emisión y datarán de la fecha de la escritura pública.

Capital Propio \$12.000.000.-

Número de Acciones 10.000.

$12.000.000 / 10.000 = 1.200$  valor de cada acción.

### 3. Gastos rechazados

Después de registrar en el FUT el resultado tributario que arroje la determinación de la RLI de Primera Categoría, se debe depurar de elementos que pudiera contener y que dupliquen su reconocimiento en el FUT, como es el caso de los gastos rechazados contenidos en el inciso primero del artículo 21 de la Ley de la Renta, como sucede con la RLI año 2006, tanto en la sociedad de personas al 31 de Julio de 2006, como al 31 de Diciembre del 2006 después de la transformación a S.A., montos dados por los impuestos a la renta cancelados, los cuales se deben registrar en el FUT, ya que el Impuesto de Primera Categoría es un gasto rechazado, que se debe rebajar del FUT cuando se paga. La rebaja se hace contra la columna Impuesto, es decir, contra el FUT sin crédito.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **Datos confección FUT sociedad de Personas año 2005**

1) RLI año 2005 por \$12.000.0000.-

Las Abejitas Ltda.

Rut.:78.000.000-K

Fondo de Utilidades Tributables

Al 31 de diciembre de 2005

| DETALLE                      | CONTROL    | 2005          |           | INCREMENTO | CRÉDITO<br>17% |
|------------------------------|------------|---------------|-----------|------------|----------------|
|                              |            | PROPIAS       |           |            |                |
|                              |            | Utilidad Neta | Impuesto  |            |                |
| Remanente Anterior           |            |               |           |            |                |
| Reajuste                     |            |               |           |            |                |
| Subtotal                     |            |               |           |            |                |
| Menos Gastos Rechazados      |            |               |           |            |                |
| Impuesto Primera Cat. pagado |            |               |           |            |                |
| Subtotal                     |            |               |           |            |                |
| Más                          |            |               |           |            |                |
| RLI AT 2006                  | 12.000.000 | 9.960.000     | 2.040.000 | 2.039.997  | 2.039.997      |
| Subtotal antes retiro        | 12.000.000 | 9.960.000     | 2.040.000 | 2.039.997  | 2.039.997      |
| Imputación Retiro            |            |               |           |            |                |
| Saldo FUT ejercicio sgte.    | 12.000.000 | 9.960.000     | 2.040.000 | 2.039.997  | 2.039.997      |

### **Datos confección FUT sociedad de Personas al 31 de Julio del año 2006**

1) FUT \$12.000.0000.-

2) Retiro de cada socia por \$400.000.- (cuatrocientos mil pesos).

3) Tasa Impuesto Renta 17%

4) Resultado Tributario Ejercicio \$5.960.600.-

Impuesto de Primera Categoría

$\$5.960.600 \times 17\% = \$ 1.013.302$

Gastos rechazados: Impuesto de Primera Categoría pagado

$\$2.040.000 \times 1.9\% = 2.070.600.-$

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

Las Abejitas Ltda.

Rut.:78.000.000-K

### Fondo de Utilidades Tributables

Al 31 de Julio de 2006

| DETALLE                                                   | CONTROL     | 2005               |             | 2006               |           | INCREMENTO | CRÉDITO<br>17% |
|-----------------------------------------------------------|-------------|--------------------|-------------|--------------------|-----------|------------|----------------|
|                                                           |             | UTILIDADES PROPIAS |             | UTILIDADES PROPIAS |           |            |                |
|                                                           |             | c/c 17%            | S/CRED      | Utilidad Neta      | Impuesto  |            |                |
| Remanente Anterior                                        | 12.000.000  | 9.960.000          | 2.040.000   |                    |           | 2.039.997  | 2.039.997      |
| Reajuste 1,70%                                            | 204.000     | 169.320            | 34.680      |                    |           | 34.680     | 34.680         |
| <b>Subtotal</b>                                           | 12.204.000  | 10.129.320         | 2.074.680   | -                  | -         | 2.074.677  | 2.074.677      |
| Menos Gastos Rechazados<br>Impto Primera Cat. Reaj y pag. | (2.070.600) |                    | (2.070.600) |                    |           |            |                |
| <b>Subtotal</b>                                           | 10.133.400  | 10.129.320         | 4.080       |                    |           | 2.074.677  | 2.074.677      |
| Más                                                       |             |                    |             |                    |           |            |                |
| RLI AT 2007                                               | 5.960.600   |                    |             | 4.947.298          | 1.013.302 | 1.013.301  | 1.013.301      |
| <b>Subtotal antes retiro</b>                              | 16.094.000  | 10.129.320         | 4.080       | 4.947.298          | 1.013.302 | 3.087.978  | 3.087.978      |
| Imputación Retiro                                         |             |                    |             |                    |           |            |                |
| Socia N°1                                                 | (400.000)   | (400.000)          |             |                    |           | (81.928)   | (81.928)       |
| Socia N°2                                                 | (400.000)   | (400.000)          |             |                    |           | (81.928)   | (81.928)       |
| Socia N°3                                                 | (400.000)   | (400.000)          |             |                    |           | (81.928)   | (81.928)       |
| <b>Saldo FUT ejercicio sgte.</b>                          | 14.894.000  | 8.929.320          | 4.080       | 4.947.298          | 1.013.302 | 2.842.194  | 2.842.194      |

En la determinación del FUT que presentamos, podemos apreciar que el saldo de FUT al 31 de Diciembre del año 2006 será el saldo inicial con que partiría la nueva S.A. por un monto de \$14.894.000.-, donde los retiros efectuados por las socias alcanzaron a ser imputados con las utilidades que contaba el FUT antes de la transformación.

A continuación presentamos el FUT al 31 de Diciembre del año 2007, primer FUT de la empresa después de la fecha en que la Sociedad de Personas se transforma en una Sociedad Anónima.

Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

**Datos confección Formulario N°22 sociedad de Personas al 31 de Julio del año 2006.**

| <b>BALANCE CLASIFICADO</b>             |                               |            |
|----------------------------------------|-------------------------------|------------|
| <b>ACUMULADO DE ENERO A JULIO 2006</b> |                               |            |
| <b>ACTIVOS</b>                         |                               |            |
| 1101                                   | DISPONIBLE                    | 5.963.912  |
| 1104                                   | RETIROS                       | 1.200.000  |
| 1105                                   | DOCTOS. POR COBRAR            | 6.002.887  |
| 1106                                   | DEUDORES VARIOS               | 0          |
| 1108                                   | IMPTOS. POR RECUPERAR         | 0          |
| 1113                                   | CUENTAS OBLIGADAS SOCIAS      | 6.000.000  |
| 1207                                   | DEPRECIACION ACUMULADA (-)    | 0          |
| 1301                                   | TRASPASOS ENTRE SOCIEDADES    | 0          |
|                                        | <b>TOTAL ACTIVOS</b>          | 19.166.799 |
| <b>PASIVOS</b>                         |                               |            |
| 2101                                   | BANCOS ACREEDORES             | 0          |
| 2104                                   | DIVIDENDOS POR PAGAR          | 0          |
| 2105                                   | CUENTAS POR PAGAR             | 36.799     |
| 2108                                   | RETIROS POR PAGAR             | 1.200.000  |
| 2109                                   | IMPUESTO RENTA                | 2.040.000  |
| 2206                                   | PROVISIONES VARIAS            | 0          |
| 2301                                   | C A P I T A L                 | 12.000.000 |
| 2305                                   | UTILIDAD (PERDIDA) RET.       | 0          |
|                                        | <b>TOTAL PASIVOS</b>          | 15.276.799 |
|                                        |                               |            |
|                                        | <b>UTILIDAD DEL EJERCICIO</b> | 3.890.000  |
|                                        | <b>TOTALES</b>                | 19.166.799 |

## **Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas**

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **Datos confección FUT S.A. año tributario 2007**

- 1) Remanente FUT año anterior \$14.894.000.-
- 2) Dividendo distribuido a cada accionista por \$250.000
- 3) Tasa Impuesto Renta 17%
- 4) Resultado Tributario Ejercicio \$10.274.053.-
- 5) Impuesto de Primera Categoría pagado en el mes de abril de 2007

\$ 5.960.600\*17%= \$1.013.302

\$1.013.302\*0.4%=1.017.355

- 6) Impuesto de Primera Categoría año 2007

\$ 10.274.053\*17%= \$ 1.746.589

Gastos rechazados:

Impuesto de Primera Categoría pagado \$1.013.302\*0.4%=1.017.355

Las Abejitas S.A.

Rut.:78.000.000-K

#### Fondo de Utilidades Tributables

Al 31 de diciembre de 2006

| DETALLE                                                      | CONTROL     | 2005               |        | 2006               |             | INCREMENTO | CRÉDITO<br>17% |
|--------------------------------------------------------------|-------------|--------------------|--------|--------------------|-------------|------------|----------------|
|                                                              |             | UTILIDADES PROPIAS |        | UTILIDADES PROPIAS |             |            |                |
|                                                              |             | c/c 17%            | S/CRED | Utilidad Neta      | Impuesto    |            |                |
| Remanente Anterior                                           | 14.894.000  | 8.929.320          | 4.080  | 4.947.298          | 1.013.302   | 2.842.194  | 2.842.194      |
| Reajuste 0,40%                                               | 59.576      | 35.717             | 16     | 19.789             | 4.053       | 11.369     | 11.369         |
| <b>Subtotal</b>                                              | 14.953.575  | 8.965.037          | 4.096  | 4.967.087          | 1.017.355   | 2.853.563  | 2.853.563      |
| Menos Gastos Rechazados<br>Impto Primera Cat. Reaj y<br>pag. | (1.017.355) |                    |        |                    | (1.017.355) |            |                |
| <b>Subtotal</b>                                              | 13.936.220  | 8.965.037          | 4.096  | 4.967.087          | -           | 2.853.563  | 2.853.563      |
| Más                                                          |             |                    |        |                    |             |            |                |
| RLI AT 2007                                                  | 10.274.053  |                    |        | 8.527.464          | 1.746.589   | 1.746.587  | 1.746.587      |
| <b>Subtotal antes de Dividendos</b>                          | 24.210.273  | 8.965.037          | 4.096  | 13.494.551         | 1.746.589   | 4.600.150  | 4.600.150      |
| Imputación Dividendos                                        |             |                    |        |                    |             |            |                |
| Accta N°1                                                    | (250.000)   | (250.000)          |        |                    |             | (51.205)   | (51.205)       |
| Accta N°2                                                    | (250.000)   | (250.000)          |        |                    |             | (51.205)   | (51.205)       |
| Accta N°3                                                    | (250.000)   | (250.000)          |        |                    |             | (51.205)   | (51.205)       |
| <b>Saldo FUT ejercicio sgte.</b>                             | 23.460.273  | 8.215.037          | 4.096  | 13.494.551         | 1.746.589   | 4.446.535  | 4.446.535      |

Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

**Datos confección Formulario N°22 sociedad de Personas al 31 de Diciembre del año 2006.**

| <b>BALANCE CLASIFICADO</b>                     |                               |            |
|------------------------------------------------|-------------------------------|------------|
| <b>ACUMULADO DE JULIO A DICIEMBRE DEL 2006</b> |                               |            |
| ACTIVOS                                        |                               |            |
| 1101                                           | DISPONIBLE                    | 4.763.912  |
| 1104                                           | DIVIDENDOS                    | 750.000    |
| 1105                                           | DOCTOS. POR COBRAR            | 10.342.887 |
| 1106                                           | DEUDORES VARIOS               | 0          |
| 1108                                           | IMPTOS. POR RECUPERAR         | 0          |
| 1113                                           | CUENTAS OBLIGADAS SOCIAS      | 6.000.000  |
| 2305                                           | DIVIDENDOS PROVISORIOS        | 1.200.000  |
|                                                |                               |            |
|                                                | <b>TOTAL ACTIVOS</b>          | 23.056.799 |
| PASIVOS                                        |                               |            |
| 2101                                           | BANCOS ACREEDORES             | 0          |
| 2104                                           | DIVIDENDOS POR PAGAR          | 750.000    |
| 2105                                           | CUENTAS POR PAGAR             | 36.799     |
| 2106                                           | RETIROS POR PAGAR             | 0          |
| 2109                                           | IMPUESTO RENTA                | 1.013.302  |
| 2206                                           | PROVISIONES VARIAS            | 0          |
| 2301                                           | C A P I T A L                 | 12.000.000 |
| 2305                                           | UTILIDAD (PERDIDA) RET.       | 0          |
|                                                | <b>TOTAL PASIVOS</b>          | 13.800.101 |
|                                                |                               |            |
|                                                | <b>UTILIDAD DEL EJERCICIO</b> | 9.256.698  |
|                                                | <b>TOTALES</b>                | 23.056.799 |

## **Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas**

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

Podemos concluir que la Sociedad de Personas, por la transformación a Sociedad Anónima debió presentar dos regímenes tributarios, oportunidad en que confeccionó un balance a la fecha de la transformación 31/07/2006, determinando el monto del impuesto a pagar a la fecha mencionada, y un balance al 31/12/2006, ocasión en que a diferencia de cuando era una sociedad de personas no se afectaba con el 35% del impuesto del artículo 21. Sin embargo en ambos tipos de sociedades

la determinación de la RLI de Primera Categoría se debe depurar de elementos que pudiera contener y que dupliquen su reconocimiento en el FUT, como es el caso de los gastos rechazados contenidos en el inciso primero del artículo 21 de la Ley de la Renta, como sucede con la RLI año 2006, tanto en la sociedad de personas al 31 de Julio de 2006, como al 31 de Diciembre del 2006 después de la transformación a S.A., montos dados por los impuestos a la renta cancelados, los cuales se deben registrar en el FUT, ya que el Impuesto de Primera Categoría es un gasto rechazado, que se debe rebajar del FUT cuando se paga. La rebaja se hace contra la columna Impuesto, es decir, contra el FUT sin crédito.

Referente a los socios, sólo hasta la fecha de la transformación deberán declarar sus impuestos personales como es el impuesto Global Complementario o Adicional por los retiros tributables (\$400.000 c/u) y los gastos rechazados, efectuados desde la sociedad de personas. Posteriormente, a partir desde la transformación, deberán enterar sus impuestos por los dividendos que le haya repartido la S.A (\$250.000 c/u).

Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

# CAPITULO III

Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

**OTRAS MODIFICACIONES  
Y LOS EFECTOS TRIBUTARIOS  
DE UNA EMPRESA  
AL REALIZAR TÉRMINO DE GIRO.**

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **1. OTRAS FORMAS DE MODIFICACIONES DE ENTIDADES JURÍDICAS.**

En este punto, como una medida aclaratoria, para diferenciar entre las transformaciones de empresas y las reorganizaciones que puede experimentar una sociedad, desarrollaremos otras formas que son las más utilizadas por las empresas para enfrentar los cambios que se producen en las organizaciones, como son:

- ✓ La conversión
- ✓ La Fusión.
- ✓ La División

#### **1.1 CONVERSIÓN.**

A modo de dejar en claro que la figura de la transformación no considera la conversión, definiremos resumidamente un ejemplo donde encontramos este tipo de modificación de empresas.

En el caso que un empresario individual, se convierta en una E.I.R.L., definiendo como empresario individual a una entidad integrada por el capital dedicada a actividades industriales o mercantiles que no esta organizada como una persona jurídica, si no que se encuentra formada por una sola persona natural, es decir, se trata de una empresa individual o unipersonal, donde la responsabilidad del empresario individual es ilimitada, vale decir, puede llegar a responder con sus bienes personales de las obligaciones o deudas contraídas por la empresa. Desde el punto de vista tributario, son actividades que están clasificadas en el comercio y tributan en Primera Categoría, en base a rentas efectivas. Sin embargo la figura que senos presenta al convertirse una empresa individual tradicional o persona natura) en una empresa individual de responsabilidad limitada (E.I.R.L.) es una conversión no transformación que es el tema desarrollado en este trabajo. No obstante encontramos que los efectos tributarios que conlleva esta modificación de la empresa respecto de las utilidades traspasadas a las mencionadas empresas, como por ejemplo el FUT positivo de la empresa primitiva, no se deben considerar estas utilidades como retiradas por su propietario, sino que

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

reinvertidas, en otras palabras quedan automáticamente traspasadas las utilidades a la nueva empresa, por lo que no se aplica el impuesto del 35% contemplado en el artículo 38 bis, es decir, las utilidades son traspasadas a la nueva empresa sin que se afecten con los impuestos Global Complementario o Adicional, hasta cuando sean efectivamente retiradas por sus socios. Atendido a lo antes expuesto, entonces se entiende que en el caso de estas empresas unipersonales tiene plena aplicación las normas sobre conversión de empresas individuales en sociedades de cualquier clase a que se refiere la letra c) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta y el artículo 69 del Código Tributario.

Cuando una empresa individual, se convierta en una E.I.R.L., no habrá obligación de dar aviso de término de giro cuando la respectiva E.I.R.L. que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las E.I.R.L. que se creen, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo de dos meses siguientes al término de giro y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse<sup>83</sup>.

En cuanto a los créditos tributarios generados por el empresario individual antes de la transformación hay que hacer la separación de ellos dejándolos bien registrados, tanto contablemente como en el FUT, ya que cuando una empresa individual, se convierta en una E.I.R.L., los créditos tributarios de la empresa primitiva no pueden traspasarse a la E.I.R.L., ya que se hace presente que en la especie se tratan de personas distintas, y por lo tanto, los créditos tributarios que existen a favor del empresario individual, como por ejemplo, FUT negativo, PPM, pérdidas tributarias, crédito fiscal IVA etc. no podrán ser traspasados a las E.I.R.L. que se creen, ya que tales beneficios se tratan de créditos especialísimo, y

---

<sup>83</sup> Circular N° 17, de 1995

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

atendido el criterio sostenido por el SII sobre esta materia, ellos sólo deben ser recuperados por la persona que los generó.<sup>84</sup>

En cuanto a los socios de la empresa transformada, no se producen cambios, ya que después de la fecha de la transformación el empresario que comenzó sus actividades individualmente deberá seguir declarando sus impuestos personales, ya sea como impuesto Global Complementario o como Adicional, por los retiros tributables y los gastos rechazados efectuados desde la sociedad de personas.

### 1.2 FUSIÓN.

La necesidad de comenzar un proceso de fusión, generalmente nace para entregarle más valor a la empresa, o lo que es lo mismo para aumentar su capital; los motivos para conseguir este propósito pueden ser muy variados, ya sea para enfrentar el desenvolvimiento proyectado propuesto por una sociedad, para financiar el crecimiento de esta, etc. Para solucionar este problema, las entidades jurídicas suelen decidir fusionarse con otra empresa, lo que trae como consecuencia el logro de las metas propuestas, ya que el valor de mercado de la empresa combinada es mayor que el valor de las dos sociedades independientemente consideradas. Las estrategias comerciales e industriales consideran algunos tipos de fusiones que pueden ser horizontales, verticales o conglomerados. Una fusión horizontal es la que tiene lugar entre dos empresas en la misma línea de negocio. Una fusión vertical es aquella en la cual el comprador se expande hacia atrás, hacia la fuente de materias primas, o hacia adelante en dirección al distribuidor o consumidor, el ejemplo más práctico es una panadería que se fusione con una amasandería, que sería la fusión hacia atrás, o que se fusione con una empresa repartidora de éstos productos, lo que significa una fusión hacia adelante. Un conglomerado afecta a empresas sin ninguna relación en líneas de negocio, son distintas en su explotación de actividades comerciales o industriales.

Según la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas en su artículo 99, define la fusión de sociedades como a la reunión de dos o más sociedades en una sola,

---

<sup>84</sup> Circular N° 27, de 2003

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

que las sucede en todos sus derechos y obligaciones y a la cual se incorpora el total del patrimonio y los socios o accionistas de los entes fusionados. En otras palabras, la fusión consiste en el acuerdo de dos o más sociedades jurídicamente independientes, que se comprometen a juntar sus patrimonios, derechos, accionistas y obligaciones para formar una nueva sociedad<sup>85</sup>.

El aporte de todo el Activo y Pasivo a otra sociedad, consiste en la transferencia que una Persona Jurídica hace a otra de todos los bienes y derechos que posee, como así mismo de todos sus créditos y obligaciones. En este caso, además, se pueden presentar dos situaciones que dependerán de lo establecido por la escritura pública respectiva:

1. Se da el aporte y subsiste la sociedad que entrega el aporte como la que lo recibe.
2. Se da el aporte y desaparece la sociedad aportante, en cuyo caso se estaría en presencia de una "Absorción de Sociedades".

Cuando se trata de la figura de una absorción de sociedades, si alguna de las sociedades que desaparece disminuye su capital, previamente al trámite de la fusión, debe solicitar al SII la Resolución que autorice dicha disminución de capital.

86

Las definiciones que señalaremos a continuación y los efectos que se aplican al proceso de fusión, sólo se mencionan en la Ley de S.A., sin embargo tal situación no significa que sólo se pueda aplicar esta disposición a las S.A., sino también a las Sociedades de Personas, debido al principio de libertad contractual y autonomía de voluntades del Código Civil Chileno.

Dentro del concepto Fusión podemos encontrar dos formas en que las entidades jurídicas pueden llevar a cabo ésta reorganización de empresas, que son:

---

<sup>85</sup> Art.99, Ley 18046, pub. D.O. 22-10-1981; Art.69, Código Tributario pub. el 31-12-74.

<sup>86</sup> Oficio N ° 791 del año 2002.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### ✓ Fusión por Creación:

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

### ✓ Fusión por Incorporación:

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

En estos casos, no procederá la liquidación de las sociedades fusionadas o absorbidas.

Una vez que son aprobados en la Junta General de Accionistas, tanto como los balances auditados y los informes periciales que procedieren de las sociedades objeto de la fusión y los estatutos de la sociedad creada o de la absorbente, en su caso, el directorio de ésta deberá distribuir directamente las nuevas acciones entre los accionistas de aquéllas, en la proporción correspondiente.

Conforme a lo señalado, podemos resumir que en nuestra legislación, la fusión se puede efectuar de una manera regulada expresamente por la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas, que llamamos fusión por incorporación, o de una manera no regulada que denominamos fusión por adquisición del 100% de las acciones, también conocida como “fusión impropia”.

En cuanto a la norma tributaria, define a este proceso como: “...fusión de sociedades, la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona<sup>87</sup>...” con esto se está reconociendo un tipo de fusión distinto al señalado en la Ley de S.A., este tipo es conocido en el mundo empresarial con el nombre de “compra de acciones<sup>88</sup>”, solo si corresponde a la compra del 100% de las acciones.

Entonces, desde la perspectiva legal y tributaria, en ambos casos de fusión, los principales efectos se pueden sintetizar como sigue:

---

<sup>87</sup> Artículo N°14, Letra A), N°1, Letra c), L.I.R..

<sup>88</sup> Norberto Rivas; Planificación Tributaria, Editorial Magril Ltda., Santiago de Chile 2000.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

- Ambas sociedades se vuelven una sola entidad legal, incorporándose la totalidad del patrimonio y de los accionistas de las entidades fusionadas a la sociedad resultante, sea que se trate de una nueva sociedad o bien de la sociedad sobreviviente, en caso de absorción.

- No hay pérdida ni ganancia en una fusión.

Sin embargo, tratándose de la fusión por adquisición del 100% de las acciones, pueden producirse resultados tributarios para el accionista que transfiere sus acciones, en caso que la transferencia no se efectúe a precio de mercado o costo tributario, según corresponda. En efecto, en la medida que la reunión del 100% de las acciones se produzca como consecuencia de una enajenación de las mismas a un mayor o menor valor, dicha transferencia generará un efecto de ganancia o pérdida. En todo caso, para las sociedades fusionadas no hay efectos, sino que todo posible efecto se radica en los accionistas.

No obstante lo anterior, las diferencias entre el costo de las acciones y el patrimonio absorbido pueden dar lugar a efectos tributarios en ambos casos de fusión.

### 1. Adquisición del 100% de las acciones

De acuerdo a lo dispuesto en el Art. 103 N° 2 de la Ley 18.046 la sociedad anónima se disuelve "por reunirse todas las acciones en manos de una sola persona."

Aún cuando técnicamente la operación descrita es una causal de disolución, dado que quien reúne el 100% de las acciones es otra sociedad, se produce el efecto práctico de la absorción de la sociedad anónima que se disuelve por parte de quien reúne en su poder la totalidad de las acciones. Por tal motivo, se suele denominar también esta operación como "fusión por adquisición del 100% de las acciones o derechos sociales" o "fusión impropia".

Pese a la similitud que existe entre la adquisición del 100% de las acciones de una sociedad y una fusión propiamente tal, el Servicio de Impuestos Internos, a través de sus interpretaciones<sup>89</sup> ha señalado que "en caso de la disolución de una sociedad por la reunión del cien por ciento de sus acciones en poder de un solo

---

<sup>89</sup> Circular N° 2 de 1998 del SII

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

titular, si bien el título y el modo de adquirir es la ley y no una convención, no es menos cierto que se produce una enajenación, esto es, se origina un traspaso de los activos de la sociedad disuelta al adquirente del 100% de las acciones, traspaso que, atendido que se genera como consecuencia del término de la existencia de la sociedad, asume la forma de una transmisión de bienes y no una transferencia”. El Servicio de Impuestos Internos se basa para señalar lo anterior, en un pronunciamiento de la Superintendencia de Valores y Seguros sobre el tema, asemejando los efectos de la fusión por adquisición del 100% a la fusión por incorporación.

### 2. Efectos tributarios compra del 100% de las acciones

En términos generales, la situación tributaria de esta operación es similar a la fusión por incorporación, con las diferencias que se pasan a señalar:

#### a) Utilidad imponible en la operación

Desde un punto de vista jurídico, esta forma de fusión se lleva a cabo mediante la venta o aporte de la totalidad de las acciones emitidas por la sociedad absorbida a la sociedad absorbente.

Por lo tanto, los accionistas de la sociedad absorbida que aporten o venden sus acciones pueden incurrir en una utilidad imponible en la medida en que el valor de enajenación de las acciones de la sociedad absorbida sea superior a su costo tributario.

#### b) Valor de los activos después de la operación.

La adquisición del 100% de las acciones plantea el problema de si la sociedad absorbente debe registrar los activos y pasivos que vienen de la sociedad absorbida en el valor que dichos bienes tenían en esta última, o bien, en el valor de adquisición de las acciones.

En la primera hipótesis, esto es, que los activos se registren a los valores que tenían en la sociedad absorbida, la sociedad absorbente podría experimentar una utilidad o pérdida tributaria dependiendo de la diferencia entre el valor patrimonial de la sociedad absorbida y el valor de adquisición de sus acciones.

En la segunda hipótesis, esto es, que los activos y pasivos se registren al valor de adquisición de las acciones, no se produce efecto tributario en la sociedad

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

absorbente, pero el valor de los activos no monetarios de la sociedad absorbida debe ajustarse en la absorbente para equiparar el valor patrimonial de la sociedad absorbida con el valor de adquisición de las acciones. Cabe hacer presente que los activos no monetarios se definen como aquellos activos que, por sus características, se autoprotegen del proceso inflacionario, ya sea que por su propia naturaleza se impida que la desvalorización monetaria disminuya su valor real, aplicada la normativa tributaria, o existan cláusulas de reajustabilidad en forma contractual.

El Servicio de Impuestos Internos ha aceptado esta segunda interpretación. Por lo tanto, en la fusión por absorción se produciría un ajuste del valor de los activos no monetarios de la sociedad absorbida en un sentido o en otro, lo que afectará los resultados futuros de la absorbente.

### c) Asignación del goodwill tributario y su reconocimiento como pérdida tributaria

El Servicio de Impuestos Internos, a través de Oficios<sup>90</sup>, ha indicado que el goodwill tributario, asignado a los activos no monetarios, sólo podrá reconocer su pérdida una vez se liquiden, paguen, o bien queden sin valor económico los respectivos activos no monetarios, siendo el goodwill tributario parte integral del costo de cada uno de ellos.

De esta forma, para efectos de su asignación, el goodwill tributario deberá distribuirse proporcionalmente entre todos los activos no monetarios traspasados o adquiridos producto de la fusión<sup>91</sup>, quedando sujeto al tratamiento tributario del respectivo activo al cual accede. En estos términos, al no profundizar más allá, se puede entender que el goodwill tributario asignado debe ser en forma individual a cada uno de los activos, como por ejemplo, dentro de cada uno de los artículos que conforman las existencias.

Aumentado el costo de las cuentas por cobrar, su recuperación procederá a medida que se extingan dichas deudas, por medio del pago de ella o bien por medio de su reconocimiento como gasto tributario en caso de incobrabilidad.

<sup>90</sup> Oficio N° 3625, de 1995 y Oficio N° 2172, de 2000

<sup>91</sup> Oficio N° 3850 del 24 de septiembre de 2001, Oficio N° 2179 del 22 de septiembre de 1997

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

Ante la inexistencia de activos no monetarios, el organismo fiscalizador ha establecido que, ante la imposibilidad que el goodwill tributario pueda ser considerado como pérdida tributaria en el mismo ejercicio, éste debe ser diferido en un lapso que ha estimado de seis años<sup>92</sup>.

### **1.3 DIVISIÓN.**

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 94 de la Ley de Sociedades Anónimas, “la división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyen 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”. La naturaleza jurídica de la división de una sociedad consiste en la separación del patrimonio de la sociedad primitiva, en tantas partes como lo deseen los socios, cada una de éstas dará nacimiento a una nueva sociedad y además continuará subsistiendo necesariamente una sociedad madre, pudiendo tomar este lugar la sociedad primitiva o alguna de las nuevas entidades que nacen. Como consecuencia de lo dispuesto, la sociedad madre deberá efectuar una modificación en sus estatutos para reflejar la disminución de su capital y otros antecedentes relacionados con la división.

#### ✓ Aspectos tributarios

Desde una perspectiva tributaria, la división constituye una reorganización empresarial neutral, esto es, no genera consecuencia financiera ni tributaria alguna, sea para la sociedad continuadora o bien para la sociedad que nace como consecuencia de la división.

Desde un punto de vista jurídico, la división no implica una enajenación de los activos de la sociedad dividida. En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que “en el caso que una sociedad se separa en dos o más y que éstas cubren en su conjunto el capital y objeto de la sociedad dividida, no existe transferencia de bienes corporales muebles o inmuebles, siempre que las actividades y patrimonios de las sociedades, en su totalidad, sean idénticas al de

---

<sup>92</sup> Oficio N° 2567 del 29 de junio de 2000

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

la persona que se divide”<sup>93</sup>, agregando en otros pronunciamientos que en la división “hay una especificación de derechos preexistentes, los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada en la forma y por la mayoría que prescribe la ley, quedan radicados en entidades jurídicas independientes”.<sup>94</sup>

El Servicio de Impuestos Internos, a través de la Circular N° 45 de 2001, estableció que en una división, los activos y pasivos de la sociedad dividida pueden ser traspasados a las sociedades que nacen al valor al cual éstos figuran contabilizados en sus registros contables (valor financiero), pero en la medida que dichas sociedades mantengan registrado en forma separada el valor tributario de las referidas partidas, con el objeto que éstas puedan dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias considerando dicho valor.

En efecto, los activos traspasados deben, para efectos financieros, ser registrados en la nueva sociedad a su valor financiero.

A su vez, el costo tributario de los activos traspasados debe mantenerse para efectos tributarios, en la misma forma en que dichos bienes figuraban en la sociedad dividida antes de la división.

Por otra parte, conforme a lo dispuesto en la Circular N° 68 de 1996, dado que en el traspaso de bienes que se produce con motivo de una división no hay enajenación, no procede que el Servicio de Impuestos Internos ejerza la facultad de tasar que le otorga el artículo 64 del Código Tributario.

- Aspectos relacionados al FUT

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, en caso que una sociedad opte por reorganizarse a través de división, ésta deberá asignar las utilidades tributables acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) a la sociedad que se divida en proporción al patrimonio neto.

En estos términos, el Servicio de Impuestos Internos, a través de Oficios<sup>95</sup>, ha señalado que dicha proporción sobre el patrimonio obedece a aquella establecida en el ámbito contable-financiero, sin tener en consideración un alcance tributario.

<sup>93</sup> Circular N° 124 de 1975 y Oficio N° 2528 del 15 de septiembre de 1998.

<sup>94</sup> Circular N° 68 de 1996, Oficio N° 2734 del 23 de agosto de 1989, Oficio N° 3468 del 20 de noviembre de 1995 y Oficio N° 2048 del 14 de junio de 1989 emitido por la Superintendencia de Valores y Seguros.

<sup>95</sup> Oficio N° 1737 del 23 de abril de 2003, Oficio N° 922 del 20 de marzo de 2002

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### 1. Elaboración de balance y FUT a la fecha de la división.

La división de una sociedad implica efectuar una disminución de capital y la distribución del patrimonio entre las sociedades resultantes de la división, efectuándose la asignación de activos y pasivos sobre la base del patrimonio financiero de la sociedad que se dividirá conforme su balance.

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado que para los efectos de distribuir adecuadamente el patrimonio de una sociedad que se divide, resulta necesario determinar el patrimonio de ésta a la fecha de su división, por lo que se debe confeccionar un balance y registro FUT a dicha fecha.<sup>96</sup>

El Oficio N° 62, del año 1999, del Servicio de Impuestos Internos, señaló que en la división debe confeccionarse un balance por el último período terminado en la fecha de la división, y determinar una renta líquida imponible y el FUT a la misma fecha.

Por su parte, en el Oficio N° 1301, del año 2000, se señaló que, en el caso de la división, debe traspasarse en forma proporcional a las sociedades nuevas que nacen de la división el FUT existente al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, como una utilidad definitiva, además de las utilidades determinadas en el período comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha de la división. Sin embargo, ésta última debe ser considerada provisoria, por lo que no puede ser incorporada al FUT como una utilidad definitiva, debiendo agregarse el resultado realizado posterior, proveniente del movimiento de las operaciones de las sociedades que nacen de la división.

### 2. Aspectos relacionados con las cuentas de alcance.

Las cuentas de alcances tiene por objeto poder establecer, en términos legales, el derecho o la cuota que una sociedad tiene sobre la asignación de activos hacia otra sociedad, el cual no puede dividirse ni física ni jurídicamente, siendo la asignación de los activos de un porcentaje mayor a la división del patrimonio financiero. Por tal motivo, se constituyen en derechos ciertos para la sociedad que cede los bienes y, por ende, en obligaciones reales y cierta para quien recibe el 100% del activo involucrado.

---

<sup>96</sup> Oficio N° 62 del 11 de enero de 1999 y Oficio N° 1301 del 20 de abril de 2000

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

En estos términos, en un grupo de empresas, las cuentas de alcance se constituirán en cuentas corrientes que nacen producto de la división, y sólo en ese momento, debiendo ser reconocidas como activo, o bien pasivo, de acuerdo a quién ceda o reciba la asignación de los bienes, cuenta corriente que podrá ser cancelada de acuerdo a lo que acuerden libremente las partes involucradas.

### 3. Asignación del costo tributario sobre la inversión en sociedades divididas

Producto de la división de una sociedad, aquellas personas que dentro de su patrimonio mantienen activos consistentes en las acciones o derechos sobre las sociedades divididas, deben igualmente dividir el costo de adquisición que posean, por lo que se hace necesario establecer cuál es el porcentaje a aplicar.

En estos términos, no existen pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos sobre la materia, pudiendo establecer que, al igual como en la división del fondo de utilidades tributarias, sea el porcentaje de división del patrimonio financiero. Sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos, a través de Oficio N° 483 del año 1998, en razón de una consulta sobre la subsistencia del beneficio del N° 1, letra A) del anterior texto del artículo 57° bis de la Ley de la Renta, ha indicado que “en caso de una división de una sociedad anónima, los accionistas de la sociedad que se divide, tienen en la o las sociedades que nacen de la división, una participación proporcional en el capital de ella o ellas, igual a aquella que tienen en la sociedad dividida, conforme a lo establecido en el Artículo 94° de la Ley 18.046 citado”.

De esta forma, y considerando que es un único pronunciamiento, el costo de adquisición que tenga una persona sobre las distintas sociedades que den inicio producto de la división será aquella proporción que, aplicada sobre el costo, sea igual al porcentaje del capital pagado y asignado a cada una de las sociedades, pudiendo ser esta asignación distinta a la proporción del patrimonio neto que se establezca en la división.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

**2. EL TÉRMINO DE GIRO EN UNA EMPRESA Y LOS EFECTOS QUE PRODUCE.**

El Término de Giro corresponde a un aviso por escrito y con carácter formal que debe hacer ante el Servicio de Impuestos Internos toda persona natural o jurídica cuando pone término a su giro comercial o industrial, debiendo, a través de este acto, regularizar sus obligaciones tributarias pendientes, incluido el pago de impuestos que resulte de su balance de Término de Giro. Este aviso debe realizarse dentro de los dos meses siguientes al Término del Giro de sus actividades. Este plazo de dos meses empieza a correr desde el día siguiente a aquel en que se produjo el término de las actividades o del giro. Así, por ejemplo, si el giro o las actividades cesaron el 31 de julio, el plazo de dos meses se cuenta desde el 1º de agosto y termina el 1º de octubre, a la medianoche. Citando otro ejemplo, si la actividad concluye el 10 de abril, el Término de Giro debe informarse al SII, a más tardar, el 11 de junio del mismo año.

En el caso de tratarse de un término de giro de una empresa o sociedad, que se realice concurriendo a la unidad del SII, la empresa primaria comunicará el término de giro al Servicio de Impuestos Internos que corresponda, a través del formulario N° 2121 (Aviso y Declaración por Término de Giro) y anexará la documentación necesaria, sobre la cual se calcularán los impuestos que procedan, los cuales podrán ser cancelados dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se constituye la nueva sociedad. En el caso de hacerlo por un medio electrónico, las posibilidades de concurrir al SII por quedar con una situación pendiente no son menores, por lo que en ambos casos la concurrencia a las oficinas del SII es inminente.

Dentro la documentación que por obligación se debe presentar ante el SII frente a un cese de actividades comerciales, nos encontramos con el Balance, que debe incluir el período correspondiente al Término de Giro. Sin embargo, los balances deben cerrarse al 31 de diciembre de cada año y no pueden exceder de un período, es decir, es de un máximo de doce meses<sup>97</sup>. Supongamos que la fecha es el 18 de enero, por lo tanto, el lapso que puede comprender el balance, en

---

<sup>97</sup> Circular N° 41 de 30-07-81

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

caso de término de giro o porque el contribuyente vende su negocio o empresa, no se puede extender el período de su último ejercicio, haciendo un balance de doce meses más los 18 días del año siguiente. En tal caso, corresponderá hacer el corte correspondiente en las anotaciones contables, de modo de cerrar un balance al 31 de diciembre, que deberá presentar en el mes de abril del año siguiente<sup>98</sup>, más un segundo balance, por el ejercicio de Término de Giro, que comprenderá desde el 1º al 18 de enero<sup>99</sup>, ya que dichos balances deben ser presentado dentro del plazo fijados por ley, la que dispone que deben comprender un período de doce meses, unido a la obligación de practicarse al 31 de diciembre de cada año. Respecto a la Escritura, cuando se constituya la nueva sociedad nacida producto de la transformación, no procede establecer una cláusula, en los estatutos de esta nueva sociedad, que haga mención sobre las obligaciones que le competen para con la sociedad primitiva, porque no se puede responder ilimitadamente a las obligaciones que tenía la sociedad anterior, ya que en el derecho común no es lógico que una persona responda solidariamente por sus propias obligaciones<sup>100</sup>, estipulación que solo ópera respecto de las obligaciones contraídas por terceros. Si por omisión de alguna solemnidad una persona natural se transforma en una sociedad de hecho, la primera deberá presentar aviso de término de giro y pagar los impuestos dentro de los plazos legales, no procediendo en ningún caso que esta última se haga responsable en forma solidaria de las obligaciones tributarias de la persona natural. No se debe realizar un término de giro, si la empresa nueva se hace responsable solidariamente de los impuestos que adeudare la empresa original, lo cual debe quedar establecido en la escritura social<sup>101</sup>.

---

<sup>98</sup> Artículo 69º de la Ley de la Renta

<sup>99</sup> Artículo 69º, inciso primero, del Código Tributario y Artículos 2º, Nos. 7º y 8º, 65º y 69º de la Ley de la Renta y artículo 16º incisos séptimo y octavo del Código Tributario

<sup>100</sup> Manual de Consultas Tributarias N º244 de 1998.

<sup>101</sup> Art.69, inciso 2º, Código Tributario, publicado DO. 31-12-74.

### **3. EFECTOS TRIBUTARIOS DE UNA EMPRESA TRANSFORMADA AL REALIZAR TÉRMINO DE GIRO.**

Respecto a las empresas que están siendo transformadas, no deben de efectuar este trámite, ya que no es necesario porque sólo cambia la razón social y mantienen la personalidad jurídica.

En cuanto a las empresas que optan por otros tipos de modificaciones, como es el caso de la división, donde las sociedades que se disuelven por cesar sus actividades, quedan obligadas a dar aviso de término de giro, según el inciso primero del artículo 69, del Código Tributario. Sin embargo, no les corresponde realizar el trámite cuando la sociedad que subsista se haga solidariamente responsable de los impuestos que las primeras adeuden al fisco, donde tal situación debe quedar establecida en la escritura de fusión.

Tampoco el contribuyente que hace una división esta obligado a dar aviso de término de giro al Servicio de Impuestos Internos, puesto que, en ningún momento se hace término de las actividades que se desarrollan, al contrario siguen desarrollándose por otras entidades.

Cuando se presenta una situación en que se deba hacer el trámite, porque es bastante común que empresas que están cerrando sus empresas, por distintos motivos o por problemas económicos, donde mantengan resultados tributarios negativos durante años consecutivos, lo que se traduce a la larga que se van consumiendo utilidades antiguas, o de años anteriores, que se encontraban registradas en el FUT, dejando este último con saldos negativos acumulados que se han ido arrastrando en el tiempo, situación que se hace insostenible en el plano económico y comercial, lo que provoca el cese de las actividades industriales o comerciales. Sin embargo, aunque estas empresas no cuentan aparentemente con utilidades tributables a las cuales aplicarles los impuestos a la renta, al producirse esta figura con pérdidas acumuladas, el SII al momento de recibir los antecedentes necesarios para proceder al término de giro, revisará el registro FUT desde que se iniciaron las pérdidas que conforman el actual saldo negativo, solicitando para ello todos los antecedentes necesarios para llevar a cabo tal misión, vale decir, Balances, Libro Mayor y Libro Diario de las cuentas

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

relacionadas con las cuentas de Gastos, conjuntamente con la documentación de respaldo, ya que como lo dijimos en capítulos anteriores, según interpretaciones del SII el FUT no prescribe.

Debido a lo anterior, se hace presente que cuando un contribuyente procede a efectuar el trámite de término de giro de sus actividades conforme a las normas del artículo 69 del Código Tributario, el SII estará facultado para revisar todos sus antecedentes contables y tributarios y en el caso que resulten diferencias de impuesto debe proceder a su cobro. Por tal motivo, es de vital importancia que los registros contables y tributarios al momento de presentar dicho trámite y los antecedentes anteriormente presentados hasta por lo menos 3 años para atrás, se encuentren en las condiciones que lo exigen las leyes pertinentes y estén de acuerdo a lo que estipulan la leyes vigentes.

En cuanto al FUT propiamente tal, nos encontramos con que tienen como principal efecto, en el caso de empresas que ponen término de giro, lo que considera la Ley de la Renta, ya que hace mención a las utilidades acumuladas a dicha fecha en el registro FUT que se entienden retiradas o distribuidas y por lo tanto, deben afectarse con los impuestos que correspondan. Por su parte, el artículo 38° bis de la citada Ley, establece sobre esta materia que las rentas o utilidades provenientes de empresas que cesan sus actividades, se afectarán con un impuesto único de 35%, el cual comprende los tributos que por esas rentas afectarían tanto a la empresa como al respectivo empresario, socio o accionista, dándole la posibilidad a los propietarios o dueños de tales empresas para que optativamente declaren las citadas rentas en su Impuesto Global Complementario que les afecta por el mismo período tributario correspondiente al término de giro, con derecho a rebajar, como crédito, en contra del impuesto personal resultante, el impuesto único de 35% a declarar y pagar por la empresa que cesa en sus actividades.

La citada norma, agrega en la parte final de su inciso segundo, que el tributo que ella contiene, no se aplicará a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, las cuales

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

deberán considerarse retiradas o distribuidas a dichos socios a la fecha del término de giro.

De anterior, se infiere que el impuesto único que ella contiene, en definitiva sustituye los impuestos Global Complementario o Adicional que por las rentas provenientes del término de giro les correspondería pagar al empresario, socio o accionistas de las empresas que cesan en sus actividades, sin que por ello se altere el propósito fundamental del régimen de tributación a base de retiros o distribuciones, en cuanto a no gravar las rentas o utilidades si éstas se mantienen invertidas en la propia empresa que las generó o en otras empresas, como ocurre en los casos expresamente señalados por la ley<sup>102</sup>.

En una transformación de sociedades el FUT sigue siendo el mismo, ya que no existe la obligación de dar aviso de término de giro, puesto que se trata del mismo contribuyente, subsiste la misma persona jurídica, además es ignorada en las disposiciones tributarias que hacen mención a este tema, ya que en el inciso segundo del artículo 69, del Código Tributario, no se comprende la figura jurídica de transformación.

En el caso de transformación de por ejemplo, una empresa individual en sociedad de cualquier clase o de reorganización, a que se refiere la letra c) del N° 1 del Párrafo A) del artículo 14° de la Ley de la Renta, el SII ha dictaminado que debe entenderse que no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38° bis de la citada ley, independientemente de si las empresas que desaparecen, producto de tales transformaciones o reorganizaciones, quedan obligadas o no a dar aviso de término de giro en los términos previstos en el artículo 69° del Código Tributario, debido a que las empresas nuevas o subsistentes son continuadoras del giro o de las actividades de las empresas que desaparecen y, por lo tanto, las utilidades acumuladas en el FUT o retenidas en las empresas, permanecen o siguen reinvertidas en las nuevas sociedades, como ocurre por ejemplo en las situaciones que expresamente contempla la mencionada letra c) del N° 1° del Párrafo A) del Artículo 14° de la Ley de la Renta y el inciso segundo del artículo 69° del Código Tributario.

---

<sup>102</sup> Oficio N° 2718, del 04.09.1995

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

Cuando se realiza el trámite que pone término a las actividades comerciales con un FUT sin saldo, es decir que presenta saldo cero, donde cuyos socios retiraron más utilidades que las registradas en el FUT, significa que posteriormente se deberán registrar excesos de retiros, los que si se siguen manteniendo hasta el momento de presentar Término de Giro, quiere decir que la empresa y sus dueños no cuentan con utilidades tributables a las cuales aplicarles los impuestos a la renta, en otras palabras, la sociedad y sus respectivos socios Personas Naturales por los excesos de retiros que estos poseen, no se afectan con los impuestos de la Ley de la Renta, ya que a la fecha de Término de Giro no existen utilidades tributables retenidas en el Registro FUT, existiendo un saldo negativo o igual a cero.<sup>103</sup>

Forma de aplicar el Impuesto Único establecido en el Artículo 38 BIS de la Ley de la Renta.

Tal como lo mencionamos anteriormente, dicho Artículo establece que las rentas o utilidades provenientes de empresas que cesan sus actividades, se afectarán con un impuesto único de 35%, el cual comprende los tributos que por esas rentas afectarían tanto a la empresa como al respectivo empresario, socio o accionista, dándole la posibilidad a los propietarios o dueños de tales empresas para que optativamente declaren las citadas rentas en su Impuesto Global Complementario que les afecta por el mismo período tributario correspondiente al término de giro, con derecho a rebajar, como crédito, en contra del impuesto personal resultante, el impuesto único de 35% a declarar y pagar por la empresa que cesa en sus actividades.

Sin embargo, el empresario, socio o accionista, podrá optar por declarar las rentas o cantidades referidas, como afectas al impuesto Global Complementario del año del término de giro de acuerdo con las siguientes reglas:

- ✓ A estas rentas o cantidades se les aplicará una tasa de impuesto Global Complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los tres ejercicios anteriores al término de giro. Si la empresa a la que se pone término tuviera una existencia inferior a tres

---

<sup>103</sup> Circulares N° 46 y 60 del año 1990

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

ejercicios, el promedio se calculará por los ejercicios de existencia efectiva. Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el cual se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.

✓ Las rentas o cantidades indicadas en el número anterior, gozarán del crédito contra el impuesto Global Complementario<sup>104</sup>, el cual se aplicará con una tasa de un 35%. Para estos efectos el crédito deberá agregarse en la base del impuesto.<sup>105</sup>

### 4. EJEMPLO PRÁCTICO

La empresa Las Abejas, sociedad de responsabilidad limitada, por cambio de giro debido a que no se desea seguir explotando el actual, se ha decidido poner fin a la sociedad, la cual al momento del trámite ante el SII posee un FUT de \$ 120.000.000 (ciento veinte millones de pesos) según cifras registradas actualmente. La sociedad la componen tres socias, todas ellas tienen la calidad de persona natural, que participan en partes iguales en la distribución de las utilidades de la sociedad a la que se le pretende terminar su giro. El resultado tributario según Renta Líquida Imponible es de \$141.176.471, de los cuales se canceló por concepto de Impuesto Renta una tasa del 17% aplicada a dicho valor. Posteriormente, cada una de las socias retira una cantidad para sí, ascendente a \$ 40.000.000 (cuarenta millones de pesos). Como lo mencionamos anteriormente, desde que se hace el Término de Giro, las empresas cuentan con un plazo de 2 meses para efectuar el trámite y pagar los impuestos.

De acuerdo a lo anterior, posterior al término de giro para la sociedad “Las Abejas” y conforme a lo establecido en la Ley, será el momento en que en la empresa se deberá realizar el siguiente cálculo:

- |                             |                                              |
|-----------------------------|----------------------------------------------|
| 7) FUT                      | \$120.000.000.-                              |
| 8) Tasa Impuesto Único      | 35%                                          |
| 9) Retiro de cada socia por | \$40.000.000.- (cuarenta millones de pesos). |

<sup>104</sup> Artículo 56 N° 3 de la Ley de la Renta

<sup>105</sup> Artículo 54 N° 1 de la Ley de la Renta

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

|                                    |                 |
|------------------------------------|-----------------|
| 10) Tasa Impuesto Renta            | 17%             |
| 11) Resultado Tributario Ejercicio | \$141.176.471.- |

### Desarrollo:

- Impuesto de Primera Categoría pagado

$\$141.176.471 \times 17\% = \$24.000.000.$

- Por concepto de impuesto único:

$120.000.000 \times 35\% = \$42.000.000$

- Crédito

Impuesto único menos crédito impuesto a la renta \$14.000.000.- aprox.

- ✓ Situación Tributaria de cada socia:

En este momento pueden los socios personas naturales, acogerse a la opción señalada en el inciso tercero del artículo 38 bis de la Ley de la Renta. Por lo tanto, en la base imponible del impuesto Global Complementario de cada uno de las socias deberá incluirse la cantidad que corresponde al retiro y al crédito fiscal asociado. El promedio de las tasas más altas de los impuestos Global Complementario durante los tres últimos años, pagado por cada una de las socias es el siguiente:

Socia N ° 1 es el 43%.

Socia N ° 2 es el 25%.

Socia N ° 3 es el 10%.

- ✓ Desarrollo

Retiro \$40.000.000.-

Crédito \$14.000.000.-

\$54.000.000.-

A continuación se aplica para cada uno de las socias el promedio de las tasas más altas de los impuestos Global Complementario durante los tres últimos años, que al calcularlos sería lo siguiente:

Socio N ° 1

$\$54.000.000 \times 43\% = \$23.220.000.-$  Total impuesto

Socio N ° 2

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

$\$54.000.000 \times 25\% = \$ 13.500.000$ .-Total impuesto.

Socio N ° 3

$\$54.000.000 \times 10\% = \$ 5.400.000$ .- Total impuesto.

Por disposición legal, a estas cantidades, debe aplicárseles el crédito equivalente al 35% antes pagado por la sociedad ya disuelta. Por lo tanto, la situación final sería la siguiente:

Socio N ° 1

- Total de impuesto a pagar al Fisco:

\$ 23.220.000.-

$\$(14.000.000)$ .-

\$ 9.220.000.

Socio N ° 2

- Total de impuesto a pagar al Fisco:

\$ 13.500.000.-

$\$(14.000.000)$ .-

(\$ 500.000).

Socio N ° 3

- Total de impuesto a pagar al Fisco:

\$ 5.400.000.-

$\$(14.000.000)$ .-

(\$ 8.600.000).

Las cantidades entre paréntesis, corresponden a devoluciones de impuestos que deberán practicarse a las socias según lo dispone la Ley<sup>106</sup>, cuando quedare un remanente en la aplicación del crédito antes señalado. Por tal motivo que a los socios 2 y 3 deberán devolverseles parte del impuesto antes pagado, en aproximadamente las cantidades señaladas.

---

<sup>106</sup> Circular N° 46 del año 1990

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### CONCLUSIÓN.

De acuerdo al estudio realizado, podemos concluir cuales son los requisitos básicos que se deben cumplir en el Fondo de Utilidades Tributables, las diferencias de presentación dependiendo del tipo de sociedad y los registros que debe contener, como partidas propias de su composición. Además aprendimos que es una transformación de sociedades, por qué los empresarios buscan este tipo de modificaciones, a quien se le comunica del cambio, que se debe presentar ante al SII para solicitar el cambio, en que afecta a la empresa a sus dueños, socios o accionistas este cambio, cuales son los impuestos que deben enterar en arcas fiscales si hacen transformaciones de empresas. Además podemos identificar cuales son los tipos de transformaciones más comunes y bajo que leyes se encuentran normados, dimos a conocer también las interpretaciones que el Servicio de Impuestos Internos ha dado en distintas circunstancias a cerca de este tipo de modificaciones sociales.

Al momento de desarrollar el proceso de modificación, también las empresas pueden optar por otros tipos, como son la conversión y la reorganización de sociedades, decisión que va a depender de las metas que se quieran alcanzar.

Además aprendimos cuando es necesario que una empresa deba hacer término de giro, porque al desarrollar el proceso de transformación de una sociedad, finalmente no es necesario realizar un término de giro, ya que hoy en día el tratamiento tributario que se le entrega es considerar que el contribuyente primitivo es igual al que continuará, ya que este cambio solo altera la razón social de la empresa.

Entonces, lo anterior nos permite concluir, respecto de las transformaciones, que las empresas se pueden transformar en otro tipo de sociedades y sus efectos tributarios son menos engorrosos comparados con otros tipos de modificaciones.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **BIBLIOGRAFIA.**

- S.I.I. Resolución N° 4228 del 07.07.1999.
- Decreto Ley: N° 830, Código Tributario, publicado en el D.O. el 31.12.74;  
Actualizado.
- Decreto Ley: N° 824 Ley de la Renta, publicado D.O.31.12.74; actualizado.
- Ley N°18.046 sobre Sociedades Anónimas, publicada en el Diario Oficial el 22.10.1981
- Decreto Ley N° 825 Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, publicado D.O. el 31.12.76; actualizado.
- S.I.I. Resolución N° 5004 del 24.07.1999.
- Manual de FUT. Hugo Contreras U. Y Leonel Gonzalez S.3ª Edición año 2005, Editorial Cepet. Pág.N ° 59.
- S.I.I. Resolución N° 2154 del año 1991
- S.I.I. Oficio N° 1243 del año 1993
- S.I.I. Oficio N ° 1752 del año 1997
- Revista para la Gestión del Trabajo N° 15. Guía Práctica Tributaria. Normas Confección del FUT Diciembre 2005. Editorial Lexis Nexis.
- S.I.I. Circular No. 40 del año 1991
- S.I.I. Circular del SII N° 54 del 24.12.1984

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

- S.I.I. Circular N °65 del año 25.09.2001
- S.I.I. Circular N ° 17 del 19.03.1993
- S.I.I. Oficio N° 1671 del año 1993
- S.I.I. Oficio N° 2516 del año 1998
- S.I.I. Oficio N° 4002 21/09/2006
- S.I.I. Oficio N ° 4518 del año 2003
- S.I.I. Oficio N ° 299 del año 2004
- S.I.I. Circular SII N° 10 del 24.01.2003
- S.I.I. Circular N° 65 del 25.09.2001
- Circular SII N° 66 del 04.11.1997
- S.I.I. Oficio N° 3087 de 04.11.96
- S.I.I. Oficio N° 918 del 15.03.1991
- S.I.I. Circular N ° 68 del año 1996
- S.I.I. Circular 27 del 14.05.2003.
- Resolución Exenta del SII N ° 55 DEL 30.09.2003
- Circular del SII N°16 del 01.04.1991
- S.I.I. Oficio N° 2.632, del 31.10.1997
- Ley N ° 19.857 del año 2003
- S.I.I. Oficio N 316 del año 1987

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

- S.I.I. Oficio N° 2383, de 02.07.2002
- S.I.I. Oficio N° 548, Del 09.03.1999.
- S.I.I. Oficio N. 4796 del año 2004
- S.I.I. Oficio N° 5.287, DE 10.12.2004
- S.I.I. Oficio N ° 791 del año 2002.
- Norberto Rivas, Samuel Vergara; Planificación Tributaria, Santiago de Chile

2000, Editorial Mc Gril Ltda.

- S.I.I. Circular N° 2 de 1998 del SII
- S.I.I. Oficio N° 3625, de 1995 Oficio N° 2172, de 2000
- S.I.I. Oficio N° 3850 del 24 de septiembre de 2001
- S.I.I Oficio N° 2179 del 22 de septiembre de 1997
- S.I.I. Oficio N° 2567 del 29 de junio de 2000
- Circular N° 68 de 1996, Oficio N° 2734 del 23 de agosto de 1989, Oficio N° 3468 del 20 de noviembre de 1995 y Oficio N° 2048 del 14 de junio de 1989 emitido por la Superintendencia de Valores y Seguros
- S.I.I. Circular N° 124 de 1975 y Oficio N° 2528 del 15 de septiembre de 1998.
- S.I.I. Oficio N° 1737 del 23 de abril de 2003
- S.I.I. Oficio N° 922 del 20 de marzo de 2002
- S.I.I. Oficio N° 62 del 11 de enero de 1999

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

- S.I.I. Oficio N° 1301 del 20 de abril de 2000
- S.I.I. Circular N ° 66 de 1998
- Revista Mercado Mayorista N °7 Las Ultimas Noticias 17 de Marzo de 2003
- Manual de consultas tributarias N ° 244, 1998, Ediciones Técnicas

### Tributarias S.A.

- Manual de consultas tributarias N ° 140,1989, Ediciones Técnicas

### Tributarias S.A.

- S.I.I. Circular N ° 41 del 30.07.81
- S.I.I. Oficio N° 2718, del 04.09.1995

## ANEXOS.

### **Circular No. 46/90 Tributación de las utilidades tributables acumuladas en el F.U.T. a la fecha del término de giro de sus actividades - Normas vigentes a contar del 01.07.90.**

1994 CIRCULAR N° 46 01-10-90 Materia: Tributación de las rentas acumuladas en el caso de término de giro - Normas vigentes a contar del 01.07.90.

#### I.- Introducción

1.- La Ley N° 18.985, publicada en el Diario Oficial de 28 de Junio de 1990, sustituyó el artículo 38° bis de la Ley de la Renta, que dice relación con la tributación que afecta a las empresas acogidas a las normas del artículo 14°, letra A), y 14° bis de la Ley de la Renta, cuando éstas ponen término a su giro.

2.- La presente Circular tiene como propósito precisar los alcances impositivos que se derivan de esta normativa sustitutiva.

#### II.- Disposición legal actualizada

(Aquí se transcribe el actual artículo 38° bis de la Ley de la Renta).

#### III.- Instrucciones sobre la materia

##### 1.- Contribuyentes sujetos a las normas del artículo 38° bis

a) De acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 38° bis de la Ley de la Renta, los contribuyentes que quedan sujetos a las normas de dicho artículo son los obligados a declarar su renta efectiva en la Primera Categoría mediante contabilidad completa, que pongan término de giro a sus actividades durante el ejercicio comercial respectivo. Ahora bien, los contribuyentes que cumplen con la condición señalada, son los sujetos a los regímenes de tributación establecidos en los artículos 14° letra A) y 14° bis de la Ley de la Renta.

b) Se comprenden también en el grupo de contribuyentes señalados, aquellos que, no obstante cumplir con los requisitos exigidos para declarar en base a un régimen de renta presunta o de acuerdo con las normas de la Segunda Categoría, hayan optado por declarar su renta efectiva de conformidad con las disposiciones de los regímenes tributarios antes indicados, entre los cuales se pueden citar los siguientes: Agricultores que no sean sociedades anónimas, que exploten bienes

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

raíces agrícolas en calidad de propietario o usufructuario o en una calidad distinta a la anterior (artículo 20° número 1, letra b), inciso décimo); mineros que no sean sociedades anónimas, en comandita por acciones y contribuyentes del artículo 34°, número 2 (artículo 34° N° 1, inciso cuarto); contribuyentes que no sean sociedades anónimas y en comandita por acciones, que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte de carga ajena (artículo 34° bis número 3, inciso décimo) y sociedades de profesionales de la Segunda Categoría que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales (artículo 42° N° 2, inciso tercero).

c) Finalmente, también quedan sujetos a las normas del artículo 38° bis en estudio, aquellos contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14° bis de la ley, que se reintegren al régimen general de la Ley de la Renta que les corresponda, ya sea, por un acto voluntario del contribuyente por cumplir con los requisitos señalados en el inciso final del artículo 14° bis o deban hacerlo obligatoriamente por encontrarse en alguna de las situaciones previstas en los incisos noveno o décimo de dicha norma. En estos casos, el artículo 14° bis de la ley, en su inciso final, establece que los contribuyentes que se reintegran al régimen común de la Ley de la Renta que les corresponda, deberán pagar los impuestos que resulten del cambio de dicha modalidad de tributación, aplicando al efecto, las normas de los incisos segundo y tercero de dicho artículo, como si pusieran término de giro a sus actividades al 31 de Diciembre del año anterior a partir del cual quedan acogidos al régimen general que les afecta.

2.- Rentas que quedan sujetas a la tributación que establece el artículo 38° bis de la Ley de la Renta

a) De conformidad a lo previsto por el inciso primero del artículo 38° bis de la Ley de la Renta, las rentas o cantidades que quedan sujetas a la imposición única que establece dicho artículo en su inciso segundo, son aquellas acumuladas o retenidas en las empresas a la fecha en que ocurre el término de giro, pendiente de retiro o distribución a dicha fecha.

b) Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen general de tributación referido en la letra A) del artículo 14° de la Ley de la Renta, las mencionadas

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

rentas o cantidades a la fecha indicada y para los fines señalados, se determinarán de acuerdo a la mecánica establecida en la letra a) del N° 3 de esa misma letra A) de la norma legal antes citada, incluyendo en estos casos, las rentas percibidas o devengadas durante el ejercicio comercial en el cual ocurre el término de giro. Por consiguiente, deberán considerarse en especial los siguientes valores:

1.- Remanente de Utilidades Tributables o Saldo Negativo, existente al 31 de Diciembre del año anterior en el cual ocurre el término de giro, de aquellas generadas a contar del 01-01-84.

1.1. Más: Reajuste equivalente a la variación del índice de precios al consumidor existente entre el último día del mes de Noviembre del año anterior y el último día del mes anterior al del término de giro.

2.- Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o Pérdida Tributaria, según proceda, correspondiente al período del término de giro.

2.1. Menos: Gastos Rechazados del artículo 33° N° 1 de la Ley de la Renta, que cumplan con los requisitos y condiciones que establece el inciso primero del artículo 21° de la ley, debidamente reajustados.

2.2 Más: Pérdidas de arrastre de años anteriores, rebajadas de la R.L.I. de Primera Categoría o adicionadas a la pérdida Tributaria, según corresponda, señaladas en el N° 2 precedente.

3.- Dividendos y participaciones sociales percibidos de otras empresas que declaren sus rentas efectivas en la Primera Categoría mediante contabilidad completa, incluyendo las rentas devengadas cuando se dé la situación señalada en el inciso segundo de la letra a) del N° 1 letra A) del artículo 14° de la ley.

4.- Rentas presuntas en los casos en que corresponda, de acuerdo con las normas que regulan estos regímenes.

5.- Reinversión de utilidades tributables conforme a los incisos primero y segundo de la letra c) del N° 1, del párrafo A) del artículo 14° de la Ley de la Renta.

6.- Rentas, ingresos, beneficios o utilidades percibidas o devengadas excluidas de la Renta Líquida Imponible del impuesto de Primera Categoría de la empresa que

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

hace término de giro, pero afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Fondo de Utilidades Tributables.

Cantidades que se deducen

7.- Excesos de retiros pendientes de tributación al término del ejercicio del año anterior conforme a lo establecido en la letra b) del N° 1, letra A) del artículo 14° de la ley, debidamente reajustados.

8.- Retiros y distribuciones efectivas efectuadas durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente reajustados.

Rentas o cantidades pendientes de retiro o distribución a la fecha del término de giro y afectas a la tributación única del artículo 38° bis de la Ley de la Renta (sólo Saldo Positivo).

c) En el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de tributación optativo simplificado a que se refiere el artículo 14° bis de la Ley de la Renta, tales rentas o cantidades a la fecha indicada, se determinarán de acuerdo al procedimiento establecido en el inciso segundo del citado artículo, y cuyas instrucciones para su aplicación se contienen en el Capítulo IV, N° 5, de la Circular N° 13, de 1989, del Servicio.

El mencionado procedimiento de cálculo responde al siguiente sistema de determinación:

Capital Propio existente a la fecha del término de giro \$ (+)

Menos: Capital Propio Inicial, y sus respectivos aumentos ocurridos durante el período en que la empresa estuvo acogida al régimen del artículo 14° bis de la Ley de la Renta, ambos valores debidamente actualizados a la fecha del término de giro. \$ (-)

-----

Rentas o cantidades pendientes de retiro o distribución a la fecha del término de giro y afectas a la tributación única del artículo 38° bis de la Ley de la Renta (sólo Diferencia Positiva) \$ (+)

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

-----

d) Como se puede apreciar de la determinación anteriormente indicada, en ambos tipos de contribuyentes no se consideraban dentro de las rentas o cantidades afectas a la imposición única que establece el artículo 38° bis de la Ley de la Renta, aquellas que han sido efectivamente retiradas o distribuidas en los meses anteriores al cierre del ejercicio en el cual ocurre el cese de las actividades de la empresa que pone término a su giro, como también aquellas partidas que por su naturaleza no quedan formando parte de las citadas rentas o cantidades, como lo son los gastos rechazados del artículo 33° N° 1 de la Ley de la Renta que cumplan con los requisitos y condiciones que expresamente señala el inciso primero del artículo 21° de la ley del ramo, y las rentas que por disposición del inciso tercero de este mismo artículo se gravan con el impuesto único de 35% que allí se establece, como son aquellas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35°, 36° inciso segundo, 38°, inciso segundo, y 71°.

Las rentas o cantidades, que de acuerdo a lo expresado precedentemente, no se comprenden dentro de aquellas afectas a la tributación que establece el artículo 38° bis de la Ley de la Renta, quedan sujetas a la siguiente imposición.

(1) Los empresarios individuales, socios de sociedades de personas, socios gestores de sociedades en comandita por acciones, accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones y agencias extranjeras, propietarios o dueños de empresas, ya sean acogidos a las normas tributarias de los artículos 14° letra A) o 14° bis de la ley, por las rentas o cantidades retiradas o distribuidas en una fecha anterior a la fecha en que se efectúa el término de giro, deberán tributar con los Impuestos Global Complementario o Adicional de acuerdo con las normas generales que regulan a estos tributos, por el ejercicio comercial en el cual ocurre el cese de las actividades (en el mes de Abril del año siguiente). Igual tratamiento corresponderá respecto de los retiros de ejercicios anteriores y cuyo exceso se imputa a las utilidades tributables al término de giro.

(2) Los empresarios individuales, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, propietarios o dueños de empresas, ya sean acogidas a los regímenes tributarios de los artículos 14° letra

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

A) o 14° bis de la ley, sobre los gastos rechazados a que se refiere el inciso primero del artículo 21° de la Ley de la Renta, deberán tributar con los mismos impuestos antes indicados y en la misma oportunidad señalada, de acuerdo con las instrucciones contenidas en la Circular N° 42, de 1990, (Capítulo II, N° 4, letra a y b)), teniendo presente que respecto de los gastos rechazados provenientes de empresas sujetas al régimen de tributación optativa del artículo 14° bis de la ley, no se tendrá derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría, ya que dichas partidas a nivel de las empresas que las generaron no se afectan con el citado tributo de categoría.

(3) Las sociedades anónimas, en comandita por acciones y contribuyentes del artículo 58° N° 1 de la Ley de la Renta, ya sea, acogidas a las normas del artículo 14° letra A) o 14° bis de la ley, sobre las mismas partidas indicadas en el número 2 precedente y las señaladas en la parte final del inciso primero de esta letra, deberán tributar con el impuesto único del inciso tercero del artículo 21° de la ley, con tasa de 35%, de acuerdo con las instrucciones contenidas en la Circular N° 42, de 1990 (Capítulo II, número 4, letras a), b) y c)); tributo que deberá declararse y pagarse en el mismo plazo en que debe solucionarse el impuesto único que afecta a las rentas o cantidades provenientes del término de giro.

(4) Las empresas que ponen término de giro, acogidas al régimen optativo simplificado del artículo 14° bis, sobre las rentas o cantidades retiradas o distribuidas efectivamente con anterioridad a la finalización de las actividades, deberán declarar y pagar el impuesto de Primera Categoría a que se refiere el inciso primero de dicho artículo, con la tasa que corresponda (10% o 15%), de acuerdo con las normas generales que regulan dicho gravamen; tributo que se declarará y pagará en el mismo plazo indicado en el número (3) precedente; y

(5) Las empresas que ponen término a su giro, sujetas al régimen de tributación establecido en la letra A) del artículo 14° de la Ley de la Renta, sobre la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, determinada ésta de acuerdo con las normas de los artículos 29° al 33° de la Ley de la Renta, deberán declarar y pagar el impuesto de Primera Categoría establecido en el artículo 20° de la ley, con la tasa que corresponda (10% o 15%), teniendo en consideración aquellas nuevas

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

instrucciones complementarias impartidas sobre esta materia, contenidas en la Circular N° 42, de 1990; tributo que deberá solucionarse en el mismo plazo indicado en el número (3) anterior.

e) Cabe tener presente que respecto de los contribuyentes individuales y sociedades de personas y en comandita por acciones (socios gestores), las rentas presuntas que se determinen de conformidad con las normas de la ley del ramo, incluyendo aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto por los artículos 35°, 36°, inciso segundo, 38°, inciso segundo, 70° y 71° de la ley, al entenderse retiradas al término del ejercicio comercial respectivo, conforme a lo señalado por el inciso segundo del artículo 21°, quedan formando parte de las rentas o cantidades acumuladas o retenidas en las empresas a la fecha del término de giro para los efectos de la aplicación de la tributación única que establece el artículo 38° bis de la Ley de la Renta.

3.- Tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas a la fecha del término de giro.

a) Las rentas o cantidades que se entienden retiradas o distribuidas a la fecha del término de giro, determinadas éstas de acuerdo a las modalidades indicadas en el número 2 precedente, conforme a lo establecido por el inciso segundo del artículo 38° bis de la Ley de la Renta, se afectará con un impuesto de 35%, el cual tendrá el carácter de impuesto único de la Ley de la Renta, lo que significa que las mencionadas rentas o cantidades no podrán ser gravadas con ningún otro tributo de dicha ley. Los empresarios individuales, socios o accionistas, cuando deban declarar Impuesto Global Complementario por otras rentas o ingresos, no tendrán la obligación de incluir en la base imponible del mencionado impuesto personal, para los fines indicados en el inciso segundo del número 3 del artículo 54° de la ley, las rentas o cantidades que les correspondan por el término de giro; ello de acuerdo a lo dispuesto expresamente por el inciso segundo del artículo 38° bis de la ley.

El citado impuesto único de 35%, comprende los impuestos que por esas rentas o cantidades afectarían tanto a la empresa o sociedad como a sus respectivos

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

propietarios o dueños, entendiéndose por estos últimos, el empresario individual, socio o accionista.

El impuesto único de 35%, afecta a la empresa o sociedad que pone término a su giro, y ella como sujeto pasivo del citado impuesto, deberá declararlo y enterarlo en arcas fiscales dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69° N° 2 de la Ley de la Renta, en concordancia con lo señalado por el artículo 69° del Código Tributario.

b) De acuerdo a lo explicado en el número 2 precedente, las empresas que ponen término a su giro, en el mismo plazo indicado y bajo la misma modalidad señalada, deberán declarar y pagar el impuesto de Primera Categoría, impuesto único de 35% que les afecta por las rentas que se entienden retiradas al término de giro y el 35% por los gastos rechazados a que se refiere el inciso tercero del artículo 21° de la ley, que correspondan al ejercicio en el que cesen las actividades, todo ello según sea el régimen tributario a que se encuentra acogida la empresa (artículo 14° letra A) o artículo 14° bis, según corresponda).

Estos impuestos para los fines de su declaración y pago en el plazo indicado, se determinarán de acuerdo con las normas generales que los regulan, pudiéndose rebajar de ellos por concepto de crédito:

a) Del de Primera Categoría, todos los créditos que son deducibles legalmente de este tributo, y

b) Del impuesto de 35% por término de giro, el crédito por concepto de Primera Categoría por aquellas rentas que se afectaron con este tributo, incluso en el mismo ejercicio.

Finalmente, de la suma a pagar por los impuestos señalados anteriormente se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dichas obligaciones tributarias de acuerdo con las normas de los artículos 93°, 94° y 95° de la Ley de la Renta. Los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, podrá solicitarse su devolución en la forma prevista en el inciso cuarto del artículo 97° de la Ley de la Renta.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

El saldo de impuestos no cubierto con los pagos provisionales mensuales, deberá pagarse debidamente reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor existente entre el último día del mes anterior al término de giro (fecha de balance o cierre del ejercicio) y el último día del mes anterior a aquel en que legalmente deba pagarse el tributo conforme al plazo señalado en el artículo 69° del Código Tributario.

4.- Caso en el cual no procede aplicar el impuesto único de 35%.

a) Por expresa disposición de la parte final del inciso segundo del artículo 38° bis en estudio, aquella parte de las rentas o cantidades que se entienden retiradas o distribuidas a la fecha del término de giro, que correspondan a los socios o accionistas que tengan la calidad de personas jurídicas, ya sean acogidas a los regímenes de tributación establecidos en los artículos 14° letra A) o 14° bis de la Ley de la Renta, no se afectarán con la tributación única de 35% que contempla la norma legal antes mencionada.

De consiguiente, la sociedad que pone término de giro a sus actividades, respecto de aquellas rentas o cantidades pendientes de retiro o distribución a la fecha señalada, que correspondan a sus socios o accionistas que posean la calidad de personas jurídicas, no tendrá la obligación de declarar y pagar el impuesto único de 35% que afecta a dichas rentas o cantidades, establecido en el inciso segundo del artículo 38° bis de la Ley de la Renta. Este tratamiento sólo es aplicable a los socios o accionistas personas jurídicas afectos al impuesto de Primera Categoría y al Global Complementario o Adicional por los retiros o distribuciones que se efectúen, y que están obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa.

b) Las referidas rentas o cantidades en la situación descrita, se entenderán retiradas por los socios sociedades de personas o sociedades anónimas de acuerdo al porcentaje de participación social que les corresponda en las utilidades de la sociedad que pone término de giro, de acuerdo al respectivo contrato social, pudiendo aplicarse también para estos efectos la modalidad dispuesta en el párrafo que sigue al primer punto seguido de la letra c) del número 5 siguiente. Cuando el término de giro lo efectúe una sociedad anónima, los accionistas

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

personas jurídicas deberán computar las rentas o cantidades percibidas que estaban pendientes de distribución a la fecha del término de giro.

Cuando se trate de socios o accionistas, personas jurídicas, acogidas a la modalidad de tributación señalada en la letra A) del artículo 14° de la ley, las rentas o cantidades así retiradas o distribuidas, pasarán a integrar directamente el Fondo de Utilidades Tributables a que se refiere la letra a) del número 3 Párrafo A) del artículo 14° de la ley, que deberán llevar los respectivos socios o accionistas beneficiarios de tales sumas. En el caso que las personas jurídicas socias o accionistas se encuentren acogidas al artículo 14° bis, deberán dejar debida constancia en sus registros contables de las rentas que perciban o les correspondan de la empresa que hace término de giro.

La tributación de estas cantidades con los Impuestos Global Complementario o Adicional de la Ley de la Renta, cualquiera sea el sistema tributario a que estén acogidas las empresas beneficiarias de ellas, ocurrirá en la oportunidad en que tales rentas o cantidades sean a su vez retiradas de las citadas personas jurídicas o distribuidas por éstas, a sus respectivos propietarios o dueños, ya sea con motivo de un retiro, remesa o distribución normal u ordinaria de utilidades o con ocasión del término de giro de las personas jurídicas que recibieron originalmente las mencionadas rentas, las cuales en este último caso, también se entienden retiradas o distribuidas conforme al inciso primero del artículo 38° bis de la Ley de la Renta para los fines de la aplicación del impuesto único de 35% que establece dicho artículo, a menos que las citadas rentas o cantidades nuevamente correspondan a socios o accionistas que tengan la calidad de personas jurídicas.

c) Respecto de las rentas retiradas o distribuidas que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, se mantendrá el derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría, siempre y cuando las referidas rentas en la empresa o sociedad que pone término de giro a sus actividades, hayan sido afectadas con el mencionado tributo de categoría. El citado crédito por impuesto de Primera Categoría se hará efectivo cuando de las personas jurídicas a las cuales corresponden tales rentas, se retiren o las distribuyan a sus propietarios o

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

dueños, en calidad de rentas afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional.

5.- Opción del empresario individual, socio o accionista de declarar las rentas o cantidades retiradas o distribuidas con ocasión de término de giro en el Impuesto Global Complementario.

a) Sin perjuicio de la aplicación del impuesto único de 35%, que conforme a lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 38° bis de la Ley de la Renta, afecta a las rentas o cantidades que a la fecha del término de giro se entienden retiradas o distribuidas a los propietarios o dueños de las empresas que finalizan sus actividades, el inciso final de la norma antes señalada otorga la opción al empresario individual, socio o accionista, con domicilio o residencia en Chile, para que declaren las citadas rentas o cantidades afectas al Impuesto Global Complementario que deba declararse por el mismo año en el cual ocurre el término de giro, separadamente de las otras que también hayan obtenido en el mismo período.

b) Las mencionadas rentas o cantidades provenientes del término de giro, quedarán sujetas en estos casos a la siguiente tributación:

1.- Si la empresa que pone término de giro tuviera una existencia de tres o más ejercicios comerciales consecutivos, las rentas o cantidades que correspondan al empresario individual, socio o accionista con ocasión del cese de las actividades, se afectarán con una tasa del Impuesto Global Complementario equivalente al promedio de las tasas marginales más altas de la escala de dicho tributo que haya afectado a las personas naturales antes indicadas en los tres años tributarios consecutivos anteriores al término de giro de acuerdo con las normas generales que regulaban a dicho tributo en los períodos indicados. Si la citada empresa a la que se pone término de giro, tuviera una existencia inferior a tres ejercicios comerciales consecutivos, la tasa promedio antes indicada se determinará considerando los años de existencia efectiva de la empresa que cesa sus actividades.

2.- Ahora bien, si la empresa a la cual se le pone término de giro, hubiese existido sólo en el ejercicio en el cual ocurre el cese de las actividades, las rentas o

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

cantidades que correspondan al empresario individual socio o accionista se afectarán con el Impuesto Global Complementario como ingresos de ese ejercicio, de acuerdo con las normas generales que regulan dicho tributo, es decir deberá efectuarse una sola declaración incluyendo todas las rentas de cualquier origen que haya obtenido. Igual procedimiento se aplicará cuando la tasa promedio señalada en el número 1 anterior, no sea posible determinarla -no obstante la empresa que pone término de giro tener una existencia efectiva igual o superior a un año- ya sea porque el empresario individual, socio o accionista en esos períodos tributarios no estuvo obligado a declarar Impuesto Global Complementario o quedó exento o no imponible respecto del citado tributo personal.

3.- En contra del Impuesto Global Complementario que resulte de la aplicación de algunas de las modalidades de cálculo señaladas en los números anteriores, el empresario individual, socio o accionista, podrá rebajar el crédito establecido en el número 3 del artículo 56° de la Ley de la Renta (por impuesto de Primera Categoría), el cual se otorgará en estos casos con tasa de 35% y, bajo las mismas condiciones que señala dicha norma, vale decir, que las rentas o cantidades que le dan derecho estén incluidas en la renta bruta del Impuesto Global Complementario que se declara en dicho período y hayan sido afectadas a nivel de la empresa que pone término de giro con el impuesto único que con igual tasa establece el inciso segundo del artículo 38° bis de la Ley de la Renta.

El mencionado crédito equivaldrá a un 35% de las rentas o cantidades provenientes del término de giro, afectas al Impuesto Global Complementario conforme a algunas de las modalidades de cálculo señaladas en los números 1 y 2 precedentes, incrementadas éstas previamente en un monto equivalente al crédito que se invoca, suma que se considerará como afectada con el impuesto único de 35% a nivel de la empresa, para los efectos de cálculo definitivo de la mencionada rebaja; todo ello de acuerdo a lo dispuesto por la parte final del N° 2 del artículo 38° bis de la ley, en concordancia con lo señalado por el inciso final del número 1 del artículo 54° de la Ley de la Renta.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

Cabe tener presente que el incremento de las rentas o cantidades provenientes del término de giro en la forma antes señalada, es tanto para la aplicación del Impuesto Global Complementario conforme a algunas de las modificaciones de cálculo indicadas, como para los efectos de la determinación del crédito de 35%. En estos casos, las referidas rentas se dividirán por el factor 0,65, obteniendo así, la renta bruta o la base imponible afecta al Impuesto Global Complementario y sobre la cual se calculará el crédito de 35%.

El citado crédito se imputará al total del Impuesto Global Complementario que declare el contribuyente por el mismo año tributario en que ocurre el término de giro, una vez rebajados todos aquellos créditos a que tengan derecho y cuyos excedentes no procede imputarlos en los períodos siguientes como tampoco devolverlos. Si de la imputación efectuada por el crédito de 35% quedare un remanente, éste podrá ser rebajado de otros impuestos que el contribuyente declare en ese mismo ejercicio, y si aún permaneciera dicho excedente, éste podrá solicitarse su devolución de acuerdo a la modalidad dispuesta por el artículo 97° de la Ley de la Renta.

c) Cuando los socios de sociedades de personas, opten por declarar las rentas provenientes del término de giro como afectas al Impuesto Global Complementario de acuerdo con algunas de las modalidades descritas en los números 1 y 2 de la letra b) precedente, las citadas rentas o cantidades se entenderán retiradas de las sociedades que ponen término a su giro de acuerdo al porcentaje de participación social que le corresponda al socio en las utilidades de la empresa de acuerdo al respectivo contrato social. No obstante lo anterior, los socios de sociedades de personas podrán -para el solo efecto de determinar la parte que les corresponda en el saldo pendiente de retiro- considerar el porcentaje que resulte de la relación de los retiros afectos a los impuestos personales de cada socio, en el total de dichas cantidades retiradas desde que se generó un saldo positivo que se mantuvo en este carácter hasta el término de giro -según registro en el Libro del F.U.T.- para asignarse a cada socio la porción que corresponda de este saldo hasta completar su participación contractual o el total al socio que efectuó retiros inferiores a esta participación. En el caso del empresario individual las citadas

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

rentas o cantidades para los fines indicados se considerarán retiradas en su totalidad. El accionista deberá declarar las rentas percibidas provenientes del término de giro.

d) Si el empresario individual, socio o accionista, en el mismo año en que ocurre el término de giro deba declarar Impuesto Global Complementario por otras rentas o ingresos, distintas de las rentas o cantidades que le correspondan por el cese de las actividades de la empresa o sociedad de la cual era su propietario o dueño y afectas al Impuesto Global Complementario de acuerdo a la modalidad de cálculo señalada en el número 1 de la letra b) anterior, no estará obligado a incluir dichas rentas en la base imponible del citado tributo personal, para los fines señalados en el artículo 54° N° 3 de la ley, ya que los referidos ingresos no se encuentran en la situación prevista por dicha norma, al ser gravados éstos en su totalidad con el Impuesto Global Complementario con una tasa especial dispuesta por la norma legal en comento.

### 6.- Vigencia:

a) De conformidad a lo establecido por el número 1 del artículo 2° permanente de la Ley N° 18.985, lo dispuesto por el nuevo artículo 38° bis de la Ley de la Renta, regirá a contar del 1° del mes siguiente al de la publicación en el Diario Oficial de la ley modificatoria antes mencionada (D.O. 28-06-90); esto es, a partir del 1° de Julio de 1990. Por consiguiente, los términos de giro que se efectúen a contar de dicha fecha quedarán sujetos a las nuevas normas establecidas en el artículo 38° bis de la ley.

b) A partir de la misma fecha antes señalada, quedarán sin efecto aquellas instrucciones impartidas con anterioridad sobre esta misma materia, contenidas en la Circular del Servicio N° 10, de 1990, Capítulo I, números 4 y 5.

**Oficio No. 1350/96 Fusión o absorción de sociedades, no obligado a dar aviso de término de giro sociedad que desaparece en el caso de la responsabilidad de los impuestos. Obligación de presentar balance y pagar los impuestos.**

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### **22/10/1996 OFI 1996 OFICIO N° 1350, DE 30.04.1996.**

MATERIA: Fusión o absorción de sociedades - Obligación de dar aviso de término de giro - Caso de excepción - Cláusula de responsabilidad tributaria simple pactada en escritura de fusión - Sociedad que se crea o subsista responsable de todos los impuestos que se adeudaren por sociedad fusionada - Sociedad fusionada o absorbida - Presentación Balance del término de giro a la fecha de su extinción y declaración de la base imponible del impuesto a la renta - Deuda tributaria - Prescripción de 6 años.

1. Se ha solicitado a esta Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos un pronunciamiento sobre la obligación de presentar declaración de Impuesto a la Renta, en el caso de una Fusión de sociedades.
2. Sobre el particular, cabe señalar que, la obligación de presentar declaración por concepto de Impuesto a la Renta, se encuentra establecida en las normas sobre Ley sobre Impuesto a la Renta, prevista en el D.L. N° 824, de Administración de dicho tributo, contenida en el Título V, de la 1974, en cuyo Artículo 65° dispone la obligación de los contribuyentes de los impuestos que ese texto contempla, de presentar anualmente una declaración jurada por sus rentas de cada año tributario.
3. Ahora bien, el Artículo 69° del Código Tributario no constituye una excepción a esa regla, ni le quita el carácter de impuesto de declaración y pago anual, a aquellas que deban pagarse con ocasión del término de giro de un contribuyente. En efecto, tanto el texto del inciso primero del Artículo 69, citado, que se refiere en general a la obligación de dar aviso de término de giro a los contribuyentes que ponen término a sus actividades, como el inciso segundo de dicha norma, contempla una norma que pueda interpretarse en sentido contrario. Ello resulta particularmente claro, respecto de la situación de la fusión o absorción de sociedades en que la sociedad que deja de existir con ocasión de dicho pacto, no obstante que les exima de esa obligación, en el evento que la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudasen por la sociedad fusionada o absorbida, se mantiene para la primera la obligación de presentar el Balance de término de giro a la fecha de extinción y para la

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

segunda de pagar los impuestos correspondientes a la Ley de la Renta, dentro del plazo de dos meses siguientes al término de las actividades de la sociedad que se disuelve, esto es desde su fusión o absorción.

En consecuencia, el Impuesto a la Renta adeudado por una sociedad absorbida o fusionada, mantiene su carácter de impuesto sujeto a declaración y el Artículo 69° del Código Tributario, sólo está estableciendo en el inciso segundo, una oportunidad especial de pago que, necesariamente supone la presentación por parte del contribuyente, en conjunto con el Balance de termino de giro, de la declaración de la base imponible del impuesto, que permite al Servicio la emisión del giro correspondiente.

4. Corrobora esa conclusión, lo dispuesto en el N° 1, del Artículo 65° de la Ley de la Renta, que al mencionar los contribuyentes sujetos a la obligación de presentar declaración jurada de sus rentas, menciona como caso particular -pero no de excepción- la situación especial del Artículo 69° del Código Tributario. Por el contrario, la misma norma contempla expresamente los contribuyentes que se excluyen de ese deber, donde no se comprende la situación en estudio -que como se ha demostrado expresamente- , el legislador de la norma la ha tenido en vista, si bien es cierto como caso especial, pero no exento de la obligación de declarar.

A mayor abundamiento, el Artículo 69° de la Ley de la Renta, que fija la época normal de presentación de las declaraciones de impuestos exigidos por dicha Ley, en el mes de abril de cada año, en su inciso segundo prevé las excepciones a esa regla, comprendiendo expresamente en su N° 2, la declaración que deben presentar los contribuyentes que terminen su giro, señalando que éstos, deberán declarar en la oportunidad señalada en el Código Tributario, que no puede ser otra que la que fija dicha norma, esto es dentro de los dos meses siguientes al término de giro de sus actividades.

5. De acuerdo a lo expuesto, debe concluirse en situaciones como la de la especie que, el impuesto a la renta adeudado por una sociedad que se extingue con ocasión de su fusión o absorción por otra sociedad, que se hace responsable del pago de dichos tributos, en un impuesto sujeto a declaración, obligación que debe verificarse simultáneamente con la presentación del Balance de término de

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

disuelta, de modo de permitir giro de la sociedad su pago dentro del plazo previsto en el Artículo 69° del Código Tributario. De ello se deriva que, si no se ha dado cumplimiento a dicho deber, opera respecto de esa deuda tributaria, la prescripción de 6 años, de conformidad con lo establecido en el Artículo 200° del Código Tributario

6. Sin perjuicio de todo lo anterior debe hacerse presente que la obligación de declarar se cumple en los de casos de término de giro con la presentación los elementos señalados en el Artículo 69° del Código Tributario, esto es, el aviso y el Balance que dicha norma contempla.

7. Finalmente, con relación a la contabilización del plazo de dos meses previsto por el Artículo 69° del Código Tributario, éste transcurre a partir del día siguiente de la fecha fijada por la norma en análisis, esto es la de término de actividades correspondiente, o de fusión o absorción en su caso.

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

### INDICE.

|                                                                                                      | PÁGINAS   |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>INTRODUCCIÓN.</b>                                                                                 | <b>3</b>  |
| <b>CAPITULO I “MARCO TEÓRICO DEL FUT”</b>                                                            | <b>5</b>  |
| <b>1. MARCO LEGAL DEL FUT</b>                                                                        | <b>6</b>  |
| <b>2. ¿QUÉ ES EL LIBRO DE UTILIDADES TRIBUTABLES?</b>                                                | <b>7</b>  |
| 2.1 Fundamentos en la determinación del FUT                                                          | 12        |
| <b>3. PLAZO PARA EFECTUAR LAS ANOTACIONES EN EL LIBRO FUT Y REQUISITOS MINIMOS QUE DEBE CONTENER</b> | <b>15</b> |
| <b>4. ¿CUÁLES SON LAS SANCIONES POR NO LLEVAR EL FUT?</b>                                            | <b>15</b> |
| <b>5. REGISTROS DEL LIBRO FUT</b>                                                                    | <b>15</b> |
| <b>CAPITULO II “TRANSFORMACIÓN DE EMPRESAS”</b>                                                      | <b>22</b> |
| <b>1. ¿QUÉ ES LA TRANSFORMACIÓN DE EMPRESAS?</b>                                                     | <b>23</b> |
| 1.1 Definición                                                                                       | 23        |
| <b>2. NECESIDAD DE TRANSFORMAR UNA SOCIEDAD</b>                                                      | <b>25</b> |
| <b>3. TRÁMITES ANTE EL SERVICIO DE IMUESTOS INTERNOS</b>                                             | <b>28</b> |
| 3.1 Comunicación                                                                                     | 28        |
| 3.2 Documentación contable que debe presentarse                                                      | 30        |
| <b>4. EFECTOS TRIBUTARIOS QUE EN GENERAL PRODUCE UNA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES</b>                | <b>31</b> |
| 4.1 Cambio de régimen tributario                                                                     | 31        |
| 4.2 Cambios en la declaración anual de impuestos a la renta                                          | 32        |
| 4.3 Reinversión de Utilidades                                                                        | 32        |
| 4.4 Pagos Provisionales Mensuales (PPM)                                                              | 33        |
| 4.5 Aportes                                                                                          | 34        |
| 4.6 Remanente de Crédito Fiscal                                                                      | 34        |
| 4.7 Traspaso de Créditos y Pérdidas Tributarias                                                      | 34        |

## Implicancias del FUT en una Transformación de Empresas

|                                                                                                                |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>5. DIFERENTES TIPOS DE TRANSFORMACIONES DE SOCIEDADES Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS.</b>                        | <b>35</b> |
| 5.1 Transformación de cualquier sociedad en una empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL)          | <b>35</b> |
| 5.2 Transformación de una Sociedad de Personas en una S.A.                                                     | <b>38</b> |
| 5.3 Transformación de una empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL) en Sociedad de cualquier clase | <b>41</b> |
| 5.4 Transformación de una S.A. en una Sociedad de Personas                                                     | <b>42</b> |
| <b>6. OTROS TIPOS DE TRANSFORMACIONES</b>                                                                      | <b>45</b> |
| <b>7. CASO PRÁCTICO</b>                                                                                        | <b>46</b> |
| <b>CAPITULO III</b>                                                                                            | <b>62</b> |
| <b>“OTRAS MODIFICACIONES Y LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE UNA EMPRESA AL REALIZAR TÉRMINO DE GIRO.”</b>            | <b>63</b> |
| <b>1. OTRAS FORMAS DE MODIFICACIONES DE ENTIDADES JURÍDICAS.</b>                                               | <b>64</b> |
| 1.1 Conversión                                                                                                 | <b>64</b> |
| 1.2 Fusión                                                                                                     | <b>66</b> |
| 1.3 División                                                                                                   | <b>72</b> |
| <b>2. EL TÉRMINO DE GIRO EN UNA EMPRESA Y LOS EFECTOS QUE PRODUCE.</b>                                         | <b>76</b> |
| <b>3. EFECTOS TRIBUTARIOS DE UNA EMPRESA TRANSFORMADA AL REALIZAR TÉRMINO DE GIRO.</b>                         | <b>78</b> |
| <b>4. EJEMPLO PRÁCTICO</b>                                                                                     | <b>82</b> |
| <b>CONCLUSIÓN</b>                                                                                              | <b>85</b> |
| <b>BIBLIOGRAFÍA</b>                                                                                            | <b>86</b> |
| <b>ANEXOS</b>                                                                                                  | <b>90</b> |