



## Estimados lectores,

Esta tercera edición del Reporte Tributario, N°3 Marzo/2021, desea contribuir al conocimiento y análisis de normas que resultan relevantes en el proceso de reestructuración empresarial y el análisis de cómo se han visto afectadas por los continuos procesos de reformas tributarias. En futuros reportes tributarios tratemos otras figuras de reorganizaciones empresariales tales como divisiones, fusiones nacionales y transfronterizas, entre otras.

Este trabajo, realizado por el Profesor Antonio Faúndez presenta un estudio de los efectos tributarios que derivan en un proceso de transformación considerando las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 del año 2020, destinada a modernizar el sistema tributario chileno. Para el análisis se ha considerado los siguientes tópicos: valor de las acciones o derechos en el nuevo tipo social; fecha de adquisición de las acciones o derechos en un proceso de transformación; situación de los activos y pasivos contabilizados; efectos en la renta líquida imponible; efectos en las utilidades acumuladas y los efectos en el impuesto sobre las ventas y servicios.



## Reporte Tributario

**N° 3 - Marzo 2021**

En mérito de lo expuesto, el Instituto de Estudios Tributarios y Financieros, ha creado el Centro de Estudios Tributarios – CET ITF, el cual realiza esfuerzos para asumir el estudio de la temática tributaria desde diferentes perspectivas, ya que junto con estar en condiciones de participar en el debate que se promueva, está en posición de fortalecer los distintos programas que imparte el Instituto. (Diplomas, Seminarios, Cursos, Talleres y Café Tributario).

Estimados lectores, el Centro de Estudios Tributarios ITF, ha dado inicio a esta serie de reportes, siendo grato informar que estaremos en forma permanente comentando los principales acontecimientos, ya sea a nivel de interpretaciones, modificaciones de leyes de índole tributaria, entre otros.

Saludos cordiales,



**Prof. Javier Jaque López**  
Director Ejecutivo  
CET ITF

## EFFECTOS TRIBUTARIOS EN LA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES

Antonio Faúndez Ugalde

*Doctor en Derecho, Abogado en eTax: sustentabilidad tributaria  
Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*

Este trabajo presenta un estudio de los efectos tributarios que derivan en un proceso de transformación considerando las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 del año 2020, destinada a modernizar el sistema tributario chileno. Para el análisis se ha considerado los siguientes tópicos: valor de las acciones o derechos en el nuevo tipo social; fecha de adquisición de las acciones o derechos en un proceso de transformación; situación de los activos y pasivos contabilizados; efectos en la renta líquida imponible; efectos en las utilidades acumuladas y los efectos en el impuesto sobre las ventas y servicios.

### 1. VALOR DE LAS ACCIONES O DERECHOS DEL NUEVO TIPO SOCIAL

En el caso de una transformación de una sociedad de personas (por ejemplo, una sociedad de responsabilidad limitada) en una sociedad de capital (por ejemplo, una sociedad anónima), los efectos tributarios radican en el valor de adquisición de las acciones, permitiéndoles a los accionistas determinar el costo tributario que deberán considerar en el momento en que decidan transferir dichas acciones. Así, la forma de tributación por el mayor valor que pueda derivar de la enajenación de las acciones dependerá del régimen de tributación al que se someta el accionista (por ejemplo, contribuyente del impuesto de primera categoría o del impuesto global complementario o del impuesto adicional). Sin embargo, una cosa es el valor de adquisición de las acciones (que se estableció en el momento de la transformación) y, otra, es el valor que el accionista le asignará a dicha acción en el momento de la venta. En este último caso, el valor de venta deberá ajustarse a valores de mercado o corrientes en plaza, de lo contrario el Servicio de Impuestos Internos puede ejercer su facultad de tasación de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 del Código Tributario o 17 N° 8 de la LIR.

En cuanto al costo tributario, la jurisprudencia administrativa construida por el Servicio de Impuestos Internos durante los años resulta plenamente aplicable al día de hoy, lo que se puede resumir en lo señalado en el Oficio N° 2.383, de fecha 2 de julio de 2002: “[...]el costo tributariamente reconocido para las acciones producidas de la transformación en análisis, debe necesariamente corresponder al costo tributario que tenían los derechos sociales 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 afecta a los impuestos generales que establece la ley del ramo”.

Sin embargo, es importante considerar la interpretación formulada por el Servicio de Impuestos

Internos mediante Oficio N° 1998 del 6 de septiembre de 2017, señalando que el costo tributario de las acciones que derivaban de un proceso de transformación, necesariamente, debía determinarse a la fecha de la futura enajenación, es decir: “[...] dicho costo tributario —el de los derechos sociales— ha de determinarse a la fecha de la enajenación de las acciones, conforme a las normas vigentes a dicha época, independiente de la fecha en que hubiere ocurrido la transformación”.

Por lo tanto, para los efectos de establecer el costo tributario de las acciones que derivan de un proceso de transformación se debe considerar el costo tributario de los derechos sociales a la fecha de la enajenación con independencia de la referida transformación.

En lo que se refiere al costo tributario de los derechos sociales, me remito a lo indicado con relación a las acciones.

## 2. FECHA DE ADQUISICIÓN DE LAS ACCIONES O DERECHOS

En cuanto a la fecha de adquisición de las acciones o derechos del nuevo tipo social, resulta plenamente aplicable las instrucciones históricas del Servicio de Impuestos Internos, entidad que precisa que:

*“[...] la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad anónima que se crea por transformación de una sociedad de personas, corresponde a la fecha de la constitución de la sociedad anónima[...]. Por lo tanto, en caso alguno puede atribuirse como fecha de adquisición de los referidos títulos una data anterior a la existencia misma de la sociedad, ya que ésta con anterioridad no existía, toda vez que la ficción legal de reputar que subsiste la personalidad jurídica de una sociedad que se transforma, persigue solamente mantener la aptitud de la nueva compañía para ser titular de derechos y obligaciones, y con el objeto de perseguir una continuidad de éstos en la empresa sucesora, resguardando con ello el interés de terceros frente a la compañía que se transforma”.*

En consecuencia, la fecha de adquisición de las acciones del nuevo tipo social corresponderá a la data en que se materialice la transformación, esto es, en la fecha de la escritura pública en la cual consta dicho acto. Para los derechos sociales que nacen con el nuevo tipo social aplicará el mismo fundamento.

## 3. SITUACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS CONTABILIZADOS

La transformación no implica un aporte de bienes, atendido a que no existe un cambio de contribuyente, sino que subsiste la misma persona jurídica, cambiando solamente su tipo social. Si se revisan los pronunciamientos históricos del Servicio de Impuestos Internos, resultan plenamente aplicable en este periodo, caso en el cual, el activo y pasivo frente a la transformación de la sociedad, mantendrán la misma situación tributaria que tenían antes de dicho proceso de reorganización,

---

<sup>1</sup> Oficio N° 1.590 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 8 de junio de 1995. Criterio ratificado en Oficio N° 2.383, de fecha 2 de julio de 2002.

conservando la fecha y costo de adquisición, vida útil, depreciación, etcétera<sup>2</sup>.

Considerando lo anterior, un proceso de transformación no puede significar un aumento o disminución de los activos o pasivos contabilizados; lo contrario puede generar diferencias patrimoniales con impacto en los resultados tributarios, abriendo, de paso, una contingencia a fiscalizar.

Situación distinta es que en el mismo acto de transformación concurren nuevos aportes de capital de los mismos o nuevos socios o accionistas, variando las cuentas patrimoniales y los activos o pasivos. Así, por ejemplo, los socios pueden realizar capitalizaciones con utilidades pendientes de retiro, las cuales no tributarán con el impuesto global complementario o adicional, sino cuando sean retiradas de la misma sociedad que las generó, debiendo mantenerse como parte del capital propio tributario y tributar –en los casos que proceda– con cargo al registro de rentas afectas a impuestos (RAI) si estaba sometido al régimen con imputación parcial de créditos del artículo 14 letra A de la LIR vigente desde el año 2020.

#### 4. EFECTOS EN LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE

##### 4.1. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE

En atención a que la transformación implica la continuación del mismo contribuyente, cambiando solamente su tipo social, no existe obligación de determinar y pagar los impuestos al tiempo de la transformación, sin perjuicio de proceder a separar los resultados cuando producto de la transformación el contribuyente quede sometido a otro régimen tributario, como se verá a más adelante.

Por lo tanto, de no operar la separación de resultado, el contribuyente determinará su resultado tributario desde al 1° de enero al 31 de diciembre, con independencia del proceso de transformación, aplicando las normas correspondientes al régimen de tributación al cual se encuentra sometido.

Bajo el mismo criterio, la sociedad con su nuevo tipo social podrá utilizar los créditos en contra del impuesto de primera categoría generados antes de la transformación y las pérdidas de arrastre.

##### 4.2. SEPARACIÓN DE RESULTADOS

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, cuando con motivo de la transformación de una sociedad o empresa individual de responsabilidad limitada, en una sociedad de

---

<sup>2</sup> Se puede consultar un caso práctico en el Oficio N° 3.266 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 4 de julio de 2003.

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.

En otras palabras, la expresión “*quedar afecto a otro régimen tributario*”, que señala la citada disposición, para estos efectos debe ser entendida como la situación en que producto de una transformación de una sociedad, el nuevo tipo social queda obligado a determinar su renta líquida imponible en una forma distinta de como lo hacía con anterioridad a su reorganización, es decir, tendrá que separar su resultado tributario antes y después de la transformación. Así, el primer resultado tributario se determinará desde el 1° de enero del año de la transformación hasta el día anterior a ésta, y, el segundo resultado, se determinará desde la fecha de la materialización de la transformación hasta el 31 de diciembre de ese mismo año<sup>3</sup>.

Así, por ejemplo, si estamos en presencia de una sociedad de profesionales bajo el tipo social de una sociedad de responsabilidad limitada que tributa bajo el régimen de segunda categoría, en el evento de que se transforme en una sociedad anónima estará obligado a cambiar de régimen a primera categoría, debiendo separar resultados. Así, desde el 1° de enero hasta el día anterior a la fecha de la materialización de la transformación deberá determinar la renta líquida imponible de conformidad con el régimen de segunda categoría debiendo confeccionar el libro de entradas y gastos<sup>4</sup>; por otro lado, desde la fecha de materialización de la transformación hasta el 31 de diciembre de ese año, deberá optar por alguno de los regímenes establecidos para la primera categoría (por ejemplo, artículo 14 Letra A sobre régimen parcialmente integrado, o artículo 14 Letra D sobre régimen pyme) y determinar la renta líquida imponible de conformidad al régimen seleccionado.

## 5. EFECTOS EN LAS UTILIDADES TRIBUTABLES ACUMULADAS

Si producto de la transformación se sigue con el mismo régimen tributario, se debe determinar solamente un resultado tributario por todo el año comercial. En este caso, las utilidades tributables acumuladas en la sociedad que se transforma se van a mantener en el registro de rentas empresariales. Cabe recordar que la transformación solamente implica un cambio en el tipo social, no sufriendo alteración las utilidades acumuladas.

Un caso particular fue sometido a consulta al Servicio de Impuestos Internos relacionado con el proceso de transformación de una persona jurídica de cualquier tipo en una persona jurídica sin fines

---

<sup>3</sup> Este criterio ha sido confirmado por el Servicio de Impuestos Internos en Circular N° 15 del 30 de enero de 1986, plenamente vigente.

<sup>4</sup> De acuerdo con el Suplemento Tributario del Servicio de Impuestos Internos –por lo menos hasta el año tributario 2020–, las sociedades de profesionales en segunda categoría deben llevar un libro de entradas y gastos, “como único registro contable”, debidamente respaldado (Suplemento Tributario, 2020, [https://www.sii.cl/ayudas/ayudas\\_por\\_servicios/suplemento\\_tributario\\_2020.pdf](https://www.sii.cl/ayudas/ayudas_por_servicios/suplemento_tributario_2020.pdf))

de lucro regida por el artículo 2° de la Ley N° 21.107, que modifica la Ley N° 20.248, que establece una subvención escolar preferencial, para facilitar la transformación de las entidades pedagógicas y técnicas de apoyo a personas jurídicas sin fines de lucro; y, también, la norma que contiene el artículo 1° de la Ley N° 20.980, que establece que los institutos profesionales y centros de formación técnica pueden transformarse en personas jurídicas sin fines de lucro.

.La respuesta fue otorgada por el Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 1.080 del 3 de junio de 2020, señalando que no les serán aplicables las normas contenidas en el artículo 14 del mismo cuerpo legal porque, a diferencia de las sociedades, las personas jurídicas sin fines de lucro regidas por Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales que contempla la LIR.

Lo anterior lleva a concluir al Servicio de Impuestos Internos que:

*“[...]las utilidades pendientes de tributación con los impuestos finales que las sociedades transformadas en personas jurídicas sin fines de lucro en análisis mantengan a la fecha de la transformación se comprenderán entre los activos que forman parte del patrimonio de la sociedad que se transforma y que pasan a constituir el patrimonio inicial de la institución sin fines de lucro, hecho que deberá constar en los estatutos reformados. Respecto de dichas utilidades acumuladas no se generará el hecho gravado con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, por cuanto, dichas rentas en definitiva nunca podrán ser retiradas, distribuidas o remesadas a los socios de la sociedad que sufrió la transformación”.*

## 6. EFECTOS EN EL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

En lo que se refiere al impuesto sobre las ventas y servicios, como ya se ha indicado, la transformación de una sociedad no implica un cambio de contribuyente, por lo mismo, sus activos y pasivos no son objeto de transferencia, manteniendo la misma situación tributaria en el nuevo tipo social. Por la misma razón, los remanentes de crédito fiscal existentes a la fecha de la transformación pueden ser imputados a los débitos fiscales con posterioridad a ella<sup>5</sup>. La misma regla rige para otro tipo de remanentes derivados de otras operaciones, como, por ejemplo, cambio de sujeto o anticipo de débito fiscal (en el caso de la harina, carne, etc.).

---

<sup>5</sup> Este criterio ha sido ratificado por el Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 316, de fecha 23 de enero de 1987.



INSTITUTO DE ESTUDIOS  
**TRIBUTARIOS  
& FINANCIEROS**®

## DIPLOMA EN TRIBUTACIÓN

EXPERTO TRIBUTARIO I

DEL 17 DE MAYO AL 04 DE AGOSTO DE 2021

## DIPLOMA EN TRIBUTACIÓN

### EXPERTO TRIBUTARIO I

 **INICIA:**  
17 DE MAYO de 2021

 **FINALIZA:**  
04 DE AGOSTO de 2021

 **HORARIOS:**  
18:00 a 22:00 hrs.

 **DURACIÓN DEL DIPLOMA:**  
92 Horas Cronológicas  
120 Horas Pedagógicas

 **VALOR:**  
\$1.320.000

 **FORMA DE PAGO**  
Transferencia bancaria, tarjeta de crédito por web pay

 **MATERIALES**  
Set de ejercicios en excel,  
presentaciones en power point

 **MODALIDAD:**  
Online sincrónico por plataforma ZOOM. Acceso a clase grabada

**¡CUPOS LIMITADOS!**

#### DIRECTOR DEL DIPLOMA



#### JAVIER JAQUE LÓPEZ

Ex Director Magíster en  
Tributación y Diplomas FEN  
UCHILE y Director Ejecutivo  
CET UCHILE.

Master in Tax Law (LLM.),  
International Tax Law, University  
of London, United Kingdom.

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,  
Universidad de Santiago de Chile.

Ingeniero Comercial, Universidad de Valparaíso, Chile.



#### DIRIGIDO A:

El programa está dirigido a profesionales del área de auditoría, contabilidad, derecho, ingeniería comercial y ejecutivos de empresas interesados en potenciar sus capacidades en los temas que son objeto del programa; además de todos aquellos profesionales que buscan soluciones a los problemas del ámbito tributario que surgen en el ejercicio diario de su profesión.

#### DATOS DE CONTACTO:

✉ [contacto@institutoitf.cl](mailto:contacto@institutoitf.cl)

☎ +56 9 6355 9308



INSTITUTO DE ESTUDIOS  
**TRIBUTARIOS  
& FINANCIEROS®**

SEMINARIO ONLINE SINCRÓNICO

VERSIÓN

# OPERACIÓN RENTA EMPRESARIAL A.T. 2021

# 8

**FECHAS: 8, 9 y 10 DE MARZO DE 2021**

- ✓ Modernización Tributaria, Ley 21.210 de 2020 y Leyes de fomento del Covid 19
- ✓ Nuevo Formulario 22
- ✓ Nuevas Declaraciones Juradas (DDJJ)
- ✓ Capital Propio Tributario simplificado Propyme
- ✓ Modificación y armonización de Registros de Rentas Empresariales
- ✓ Conocer y aplicar los principales cambios tributarios e interpretaciones normativas
- ✓ Nueva norma de gasto, Intereses, PPUA AT 2021, Créditos incobrables, Gastos medioambientales, IAS Voluntarias, Sueldo patronal, etc.
- ✓ Nueva norma de gastos rechazados del art 21
- ✓ Cambios en créditos voluntarios, reinversión como beneficio a las Pymes (50% de a RLI), Impuesto Sustitutivo al FUT.
- ✓ Casos prácticos
- ✓ **Y mucho más.**



✉ [contacto@institutoitf.cl](mailto:contacto@institutoitf.cl)

☎ +56 9 6355 9308

RELADORES:



**Christian Delcorto**

Contador Auditor  
LLM en Derecho Tributario.  
Director Académico ITF.



**Javier Jaque**

Ing. Comercial  
Magíster en Planificación Tributaria.  
LLM in International Tax Law, UK.

**FECHAS:**  
8, 9 y 10 de marzo de 2021.

**HORARIO:**  
17:00 hrs a 22:00 hrs.

**DURACIÓN DEL CURSO:**  
15 hrs.

**VALOR:**  
\$260.000

**FORMA DE PAGO**  
Transferencia bancaria, tarjeta de crédito por web pay

**MATERIALES**  
Set de ejercicios en excel, presentaciones en power point

**MODALIDAD:**  
Online sincrónico por plataforma ZOOM. Acceso a clase grabada

**¡CUPOS LIMITADOS!**



INSTITUTO DE ESTUDIOS  
**TRIBUTARIOS  
& FINANCIEROS®**

SEMINARIO ONLINE SINCRÓNICO

VERSIÓN

# OPERACIÓN RENTA EMPRESARIAL A.T. 2021

# 9

FECHAS: 22, 23 y 24 DE MARZO DE 2021

- ✓ Modernización Tributaria, Ley 21.210 de 2020 y Leyes de fomento del Covid 19
- ✓ Nuevo Formulario 22
- ✓ Nuevas Declaraciones Juradas (DDJJ)
- ✓ Capital Propio Tributario simplificado Propyme
- ✓ Modificación y armonización de Registros de Rentas Empresariales
- ✓ Conocer y aplicar los principales cambios tributarios e interpretaciones normativas
- ✓ Nueva norma de gasto, Intereses, PPUA AT 2021, Créditos incobrables, Gastos medioambientales, IAS Voluntarias, Sueldo patronal, etc.
- ✓ Nueva norma de gastos rechazados del art 21
- ✓ Cambios en créditos voluntarios, reinversión como beneficio a las Pymes (50% de a RLI), Impuesto Sustitutivo al FUT.
- ✓ Casos prácticos
- ✓ **Y mucho más.**



✉ [contacto@institutoitf.cl](mailto:contacto@institutoitf.cl)

☎ +56 9 6355 9308

RELADORES:



**Christian Delcorto**

Contador Auditor  
LLM en Derecho Tributario.  
Director Académico ITF.



**Javier Jaque**

Ing. Comercial  
Magíster en Planificación Tributaria.  
LLM in International Tax Law, UK.

**FECHAS:**  
22, 23 y 24 de marzo de 2021.

**HORARIO:**  
17:00 hrs a 22:00 hrs.

**DURACIÓN DEL CURSO:**  
15 hrs.

**VALOR:**  
\$260.000

**FORMA DE PAGO**  
Transferencia bancaria, tarjeta de crédito por web pay

**MATERIALES**  
Set de ejercicios en excel, presentaciones en power point

**MODALIDAD:**  
Online sincrónico por plataforma ZOOM. Acceso a clase grabada

**¡CUPOS LIMITADOS!**