

EL CRÉDITO FISCAL Y LA REORGANIZACIÓN TRIBUTARIA

TAX CREDIT AND TAX REORGANIZATION

*Daniela Alejandra Uribe Muñoz**

Resumen

La determinación de la naturaleza jurídica del crédito fiscal generado por el IVA causa un importante impacto en las empresas que se enfrentan a procesos de reorganización internos, dado que existe la controversia sobre si este crédito fiscal debe considerarse como derecho personalísimo o derecho patrimonial. En el contexto de estas reorganizaciones, como conversión de compañías individuales, división y fusión de sociedades, surge la pregunta de si es posible utilizar este crédito fiscal por las sociedades continuadoras, que adquieren los activos y pasivos. Por ello, importa encontrar soluciones a la indeterminación de la naturaleza jurídica del crédito fiscal para evitar su pérdida e inutilización, en línea con: la protección de los principios de justicia tributaria, distribución justa de los impuestos, la buena fe del contribuyente y la necesidad de equidad tributaria tanto para ellos como para el Estado.

Palabras claves: crédito fiscal, reorganización tributaria.

Abstract

The determination of the legal nature of the tax credit generated by VAT has a significant impact on companies that face business reorganization processes, given that there is controversy over whether this tax credit should be considered a very personal right or property right. In the context of business reorganizations, such as conversion of individual companies, division and merger of companies, the question arises as to whether it

* Abogada de la Universidad Alberto Hurtado, Magister en Derecho de la Empresa, mención Derecho Tributario, de la Universidad del Desarrollo. Correo electrónico: duribe@francoycorvalan.cl

Artículo recibido el 8 de agosto de 2023 y aceptado para su publicación el 3 de octubre de 2023.

is possible to use this tax credit by the continuing companies, which acquire the assets and liabilities. This gives rise to the importance of finding solutions to the indeterminacy of the legal nature of the tax credit to avoid its loss and unusability, in line with the protection of the principles of tax justice¹, fair distribution of taxes, the good faith of the taxpayer, and the need for tax equity for both taxpayers and the State.

Keywords: Tax credit, Tax reorganization.

Introducción

En términos generales, las reorganizaciones empresariales son procesos que implican cambios en la estructura o composición de una sociedad, como: fusiones, divisiones, transformaciones, entre otros. Estos procesos pueden tener implicaciones fiscales, incluyendo el CFI.

Dicho crédito es un mecanismo que permite a las empresas recuperar el IVA que han pagado en sus compras y gastos, y que puede ser utilizado para compensar el que deben pagar por sus ventas de productos y servicios.

Es importante destacar que la utilización de este crédito en el contexto de las reorganizaciones comentadas puede tener implicaciones legales y fiscales complejas, y que las compañías deben asegurarse de cumplir con los requisitos y procedimientos establecidos por las autoridades fiscales.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y PROPÓSITOS

El tema del CFI es uno de los capítulos no zanjados por la doctrina ni por la autoridad administrativa, por lo que su tratamiento ha generado una amplia discusión en torno a su aplicación o uso por parte de los contribuyentes.

La importancia del CFI en las reorganizaciones tributarias, especialmente recae en determinar si se puede utilizar este crédito fiscal en las sociedades continuadoras o las que se creen dentro de una reorganización empresarial. Este aspecto importa ya que, siguiendo la línea y conteste a la finalidad de optimizar la carga impositiva del contribuyente, es indispensable el conocimiento de este crédito y su normativa para su ejecución.

En el mismo sentido, la manera de implementar el uso del CFI en las reorganizaciones, es decir, si debe uno anticiparse como contribuyente a evitar la pérdida de este crédito o dilucidar la posibilidad de su utilización posterior a una figura de reestructuración, es un tema fundamental a tratar para los estudiosos de la norma impositiva, los impuestos y todo contribu-

yente interesado en utilizar los beneficios que la normativa entrega, con legítimas razones de negocios.

ANTECEDENTES

La reorganización empresarial es una figura que no cuenta con una definición legal, y es por ello que ha sido la doctrina quien se ha encargado de establecer un significado conceptual. El *Diccionario de la lengua española* define la ‘reorganización’ como: “[...]organizar algo de manera distinta y de forma que resulte más eficaz”, luego, define ‘empresarial’ como “perteneciente o relativo a las empresas o empresarios”, por ello, fue necesario verificar la palabra ‘empresa’, señalando en su numeral segundo que es: “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”.

Por otro lado, en este trabajo se señalará la importancia de determinar la relación que existe entre la reorganización y la compañía, y si se consideran los conceptos señalados preliminarmente, se podría determinar, también, con anticipación, que una reorganización consistiría en organizar de manera distinta, con la finalidad de hacer más eficientes los procesos que suceden al interior de una unidad organizacional, destinada a actividades de producción o prestación de servicios con fines de lucro y, por tanto, es una modificación de la organización de la empresa.

En este sentido, la autoridad administrativa ha señalado conceptos más prácticos en relación a dicha reestructuración, tales como: “[...]en la absorción desaparece la sociedad absorbida continuando la otra su existencia legal sin que por ello deba sufrir reorganización”¹.

METODOLOGÍA

De esta manera, se establecerá una limitación normativa y conceptual de los procesos referidos y las partes intervinientes del mismo, junto con un análisis crítico de la norma. Posteriormente, se continuará con una ilustración conceptual de qué es un proceso de reorganización empresarial y los diversos tipos de reorganizaciones donde se puede ver con mayor énfasis el tema expuesto. Luego, esta investigación se centrará en el desarrollo de la figura del crédito fiscal en la reorganización empresarial, en relación con su utilización y las motivaciones que puedan incidir en la toma de decisiones para materializar un proceso de reorganización.

¹ SII, circular n.º 124.

I. Marco normativo y análisis

Es menester destacar que el contexto nacional actual insta a crear una sociedad donde la aplicación de una equitativa justicia tributaria es esencial para su desarrollo. Ahora bien, para la obtención de dichos parámetros de justicia es necesario contar con legislaciones basadas en principios generales de equidad, justicia en la distribución de los tributos, simplicidad de las normas, procesos tributarios, certeza y seguridad jurídica.

La normativa sobre la pérdida del CFI, no se encuentra expresamente señalada en el ordenamiento jurídico, por lo cual se observa la necesidad de fijar y señalar el marco normativo en que se asientan las bases de su determinación, para obtener el verdadero sentido que quiso entregar el órgano legislador al instituir la figura del CFI.

1. DL 825

LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

La LIVS en su artículo 23.º y siguientes, señala del CFI lo siguiente:

“Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes: 1º.- Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o un contrato de arriendo con opción de compra de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8º”.

Por tanto, se pueden reconocer como elementos del CFI, los siguientes:

1. Es un derecho.
2. Se determina dentro de un periodo tributario.
3. Se genera por operaciones donde se emitan facturas.
4. Dentro de la operación se debe soportar o pagar un impuesto por la adquisición de un bien o servicio.

“Artículo 25°- Para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente deberá acreditar que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas, o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones, y que estos documentos han sido registrados en los libros especiales que señala el artículo 59°. En el caso de impuestos acreditados con factura, éstos sólo podrán deducirse si se hubieren recargado separadamente en ellas”.

“Artículo 28°- En los casos de término de giro, el saldo de crédito que hubiere quedado en favor del contribuyente podrá ser imputado por éste al impuesto del presente Título que se causare con motivo de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes corporales muebles o inmuebles que lo componen. Si aún quedare un remanente a su favor, sólo podrá imputarlo al pago del impuesto a la renta de primera categoría que adeudare por el último ejercicio.

Serán aplicables a los saldos o remanentes a que se refiere este artículo, las normas de reajustabilidad que establece el artículo anterior, en lo que fueren pertinentes”.

1.2. Código Tributario

De acuerdo con la normativa ya citada, el término de giro produce que la utilización del crédito fiscal tenga un fin, es decir, si se interpreta el artículo 28 se puede concluir que el modo de extinción del crédito fiscal es el término de giro. Ahora bien, el CT es claro en señalar que las reorganizaciones empresariales tales como: conversión, fusión y división, donde no existe un término de giro y se produce la continuación de las obligaciones tributarias, las sociedades continuadoras se hacen solidariamente responsable del cumplimiento tributario.

En este sentido, el artículo 69 del CT, en su inciso cuarto, señala:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71°, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, la obligación de informar al Servicio de dichas modificaciones a través de la carpeta electrónica conforme con el

artículo 68, las empresas que se disuelven deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su disolución y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de Impuesto a la Renta contenida en el artículo 1º del decreto ley 824 de 1974, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse”.

1.3 Decreto supremo n.º 55 de Hacienda. Reglamento del DL n.º 825 de Impuesto a las Ventas y Servicios

El reglamento de la Ley de IVA, señala lo siguiente:

“ARTICULO 39º.- El crédito fiscal que establece el párrafo 6º del Título II de la ley está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado les han sido recargados en sus adquisiciones o servicios recibidos y que pueden deducir de su débito fiscal mensual determinado en conformidad a las normas contenidas en la ley.

Para hacer uso de este derecho, es requisito esencial, de acuerdo con el artículo 25º de la ley, que los referidos contribuyentes acrediten que los impuestos les han sido recargados separadamente en las respectivas facturas o en los comprobantes de ingreso, si se trata de importaciones”.

Esta normativa vuelve a señalar que el CFI es un derecho y menciona como requisito esencial para su utilización solo la obligación de acreditar que el IVA ha sido soportado por el contribuyente.

“ARTICULO 40º.- Dan derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo anterior, los impuestos correspondientes a todas las adquisiciones y servicios gravados con el tributo al valor agregado que les hayan sido recargados separadamente en las facturas que acrediten las respectivas adquisiciones o prestaciones de servicios.

Se consideran como tales adquisiciones las que recaigan sobre especies corporales muebles destinadas a formar parte del activo fijo, salvo que ellas se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza.

Dan también derecho a crédito fiscal las adquisiciones de especies destinadas a formar parte del activo realizable de una empresa, como también las relacionadas con otros gastos de tipo general”.

Se aprecia que el artículo precedente en su inciso final menciona al contribuyente con la denominación de empresa, por tanto, es posible concluir que la aplicación de este derecho no corresponde necesariamente a una sociedad en particular, esto en virtud de lo señalado por la mayor parte de la doctrina empresarial en definiciones de ‘empresa’ tales como:

“toda unidad o institución organizada con fines productivos. Vale decir, que combinando ciertos bienes y servicios, y mediante un proceso de transformación, entrega a la economía otros bienes y servicios de mayor valor”²,

o,

“La palabra empresa debe entenderse como sociedad mercantil o industrial para emprender o llevar a cabo obras materiales, negocios, proyectos de importancia, significado que le da el Diccionario de la Real Academia”³,

en este sentido el *Diccionario de la lengua española*, señala que empresa es una:

“unidad organizativa y autónoma dedicada a la producción de bienes o al mantenimiento o prestación de ciertos servicios, dirigidos al consumo de la comunidad, y en cuyo seno se desarrollan las relaciones laborales, y con una finalidad lucrativa, ya sea económica o moral, pudiendo gozar o no de personalidad jurídica propia según los casos”⁴.

Por lo tanto, se la puede señalar como una unidad económica de producción, que encontrará reconocimiento jurídico en el derecho tributario desde el punto de vista de su finalidad, considerando, además, su capacidad jurídica como sujeto de responder frente a las obligaciones tributarias.

1.4 Jurisprudencia administrativa

La posición del SII es clara: los saldos del CFI que hayan quedado a favor de la compañía absorbida o disuelta, pero no con término de giro, solo podrán ser utilizados por el contribuyente que generó este crédito⁵, sin embargo, en algunas instrucciones impartidas mediante instrumentos administrativos –mas no una reforma legal como es considerable que deba normarse la pérdida u obtención de un impuesto de acuerdo con los principios constitucionales– se deja entrever que los procesos de restructuración son continuadores de la existencia legal (activos y pasivos en general) de las sociedades que se absorben, convierten o disuelven, esto siempre y cuando la sociedad continuadora se haga responsable de las obligaciones tributarias de acuerdo al artículo 69 inciso cuarto del *CT*. Respecto de esto último, se menciona lo siguiente :

- Circular n.º 124 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 7 de octubre de 1975: “[...] en la absorción desaparece la sociedad

² Álvaro BARDÓN, *Manual de economía*, p. 79.

³ CORTE SUPREMA, 1953, p. 292.

⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua española*, p. 373.

⁵ SII, oficio ordinario n.º 4276.

absorbida continuando la otra su existencia legal sin que por ello deba sufrir reorganización”.

- Circular n.º 45 de fecha 16 de julio de 2001, referente al ejercicio de la facultad de tasación que establece el artículo 64 del CT, al indicar:

“d. En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida”.

Por otro lado, y en el sentido que señala el SII sobre la imposibilidad de que las sociedades continuadoras puedan utilizar el crédito fiscal, que no es un beneficio, sino un derecho, la posición es señalar que no puede utilizarse sin dar algún tipo de argumento por el cual no puede aprovecharse. En ello se observa que su conclusión es simple, llana e injustificada, lo cual contraviene el principio general del derecho administrativo donde señala que las resoluciones de la autoridad administrativa deben ser fundadas: “no siendo un derecho que pueda traspasarse entre absorbida y absorbente”⁶.

En este sentido, el SII ha emitido las siguientes afirmaciones:

- Oficio ordinario n.º 1850 del SII, de fecha 17 de octubre del 2017:

“Por esa misma razón, resulta lógico sostener que no es posible que la sociedad absorbente, utilice como crédito fiscal el IVA soportado en facturas emitidas a nombre de la absorbida y recibidas por la absorbente con posterioridad a la fecha de fusión, pero por operaciones efectuadas en períodos anteriores a ésta, toda vez que dicho impuesto fue generado por la sociedad fusionada y debió extinguirse irremediabilmente de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 28º, del D.L. N° 825, no siendo un derecho que pueda traspasarse entre absorbida y absorbente”.

II. Desarrollo conceptual

1. REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

En la actual legislación no existe un concepto expreso sobre lo que significa la reorganización empresarial, sin embargo, la normativa tributaria entrega

⁶ SII, oficio ordinario n.º 1850.

nociones como “procesos de reorganización”, como señala el artículo 14 letra A, n.º 7 de la LIR, inciso final, que indica lo siguiente:

“Con todo, procederá que el propietario o la empresa rectifique cuando se trate de diferencias que se originen en procesos de reorganización, respecto de los valores inicialmente registrados o declarados en procesos de fiscalización del Servicio, y que generen cambios impositivos en las declaraciones de los propietarios”⁷.

2. TRANSFORMACIÓN

La LSA en el artículo 96 determina el concepto de la transformación, señalando que es: “[...] el cambio de especie o tipo social, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica”.

La doctrina chilena la ha denominado como:

“La transformación ha sido entendida como el cambio del tipo o especie de una sociedad, subsistiendo su personalidad jurídica. La transformación, como proceso de reorganización empresarial, puede ser aplicada a todo tipo de sociedades, situación que ha sido aceptada en forma unánime tanto por la doctrina como por la jurisprudencia”⁸.

De los elementos o requisitos de la transformación se señalarán los siguientes⁹:

1. Que se trate de una sociedad de derecho, no procede la transformación frente a las asociaciones, empresas individuales o comunidades.
2. Que la sociedad haga un cambio de especie o tipo social, es decir, deben estar dentro de las clasificaciones de sociedades civiles o comerciales y de acuerdo con sus características formales pueden ser: colectivas, anónimas, en comanditas, de responsabilidad limitada o por acciones.
3. Debe haber una reforma de estatutos sociales, de acuerdo con lo señalado en el n.º 13 del artículo 8.º del CT, que señala que debe ser por reforma social o de los estatutos.
4. Debe subsistir la personalidad jurídica, por tanto, trae como consecuencia que no implica dar término de aviso y de término de giro, como lo exige el artículo 69 del CT.

⁷ Antonio FAÚNDEZ U., *Tributación en las reorganizaciones empresariales*, p. 35 y ss.

⁸ FAÚNDEZ, *op. cit.*, p. 55.

⁹ *Op. cit.*, p. 61.

3. CONVERSIÓN

Antonio Faúndez Ugalde, señala:

“El proceso de conversión en que una persona natural, propietaria de una empresa unipersonal, decide desarrollar su giro o actividad, a través de una nueva sociedad, para lo cual aporta todos sus activos y pasivos, poniendo término a sus actividades, constituye un verdadero proceso de reorganizar su empresa, en que su constitución y funcionamiento se verán completamente alterados. Así, producto de la conversión nace una nueva persona jurídica y se pondrá término a la empresa individual, lo que producirá importantes efectos tributarios derivados del aporte de todo el activo y pasivo que hace esta última a la primera”¹⁰.

La conversión se encuentra regulada en el artículo 69 del *CT*, con relación al término de giro, en su inciso cuarto señala:

“[...] Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71º, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro”.

En general, consiste en que una persona natural propietaria de una asociación individual o unipersonal, que se constituye mediante un trámite administrativo en el SII, que es la iniciación de actividades, decide desarrollar su giro o actividades mediante el aporte de todo su activo y pasivo en la constitución de una sociedad de cualquier naturaleza.

Uno de los efectos a destacar del proceso de conversión es que bajo los términos del artículo 69 inciso cuarto, segunda parte del *CT*, no es necesario someterse al procedimiento de término de giro, se señala:

“Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión”.

4. DIVISIÓN

La *LSA* en su título IX, señala diversos procesos de reorganización, entre ellos el proceso de división. El artículo 94 de la ley señalada indica:

¹⁰ FAÚNDEZ, *op. cit.*, p. 155.

“Art. 94. La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”.

Antonio Faúndez Ugalde, señala:

“La división de una sociedad consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades que se constituyan al efecto, correspondiéndoles a los socios o 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 alteración en el patrimonio de la sociedad dividida implica un cambio en la organización social, lo que, al igual que la fusión, se presenta como una de las formas principales de reorganización empresarial”¹¹.

De los efectos o elementos de un proceso de división, importante es destacar que constituye un acto societario que significa la asignación de activos y pasivos a una sociedad que nace de la “sociedad madre”, no hay una transferencia ni transmisión de bienes, sino una especificación de derechos preexistentes; por otro lado, la sociedad que nace se forma con los mismos elementos de su antecesora, esto es, mismos accionistas, en las mismas proporciones de participación; también, es un proceso de reorganización que no implica dar aviso y término de giro.

5. FUSIÓN

La LSA en su título IX, señala sobre el proceso de fusión, en el artículo 99 inciso primero, lo siguiente:

“La fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados”.

Y dentro de las figuras de fusión, la institución legal pertinente es la fusión por absorción, que en el mismo artículo 99 en el inciso segundo y tercero señala lo siguiente:

“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”.

¹¹ FAÚNDEZ, *op. cit.*, p. 247 y ss.

Así también la doctrina ha señalado que la fusión admite distintas modalidades, dentro de ellas, existe la fusión por absorción, que es:

“la reunión en una sola persona del cien por ciento de los derechos o acciones de una sociedad, produciéndose la disolución de esta última por el solo ministerio de la ley, lo que se denomina fusión impropia. Cualquiera sea la forma de concretar la fusión de sociedades, todas implican una alteración de la organización original de una sociedad, presentándose como una de las formas más recurrentes en las reorganizaciones de empresas”¹².

III. *Uso del CFI en la reorganización empresarial*

1. *EL CFI EN LA TRANSFORMACIÓN*

La sociedad transformada es solo un cambio de su tipo jurídico, conservando el mismo rol único tributario y no implica un cambio de contribuyente. En ella, sus activos y pasivos no se transfieren y los remanentes de crédito fiscal pueden ser imputados a los débitos fiscales posterior a su transformación¹³.

2 *EL CFI EN LA CONVERSIÓN*

En relación con el proceso de conversión de empresa individual o unipersonal a otra sociedad de cualquier naturaleza, los efectos tributarios relacionados con el CFI señalan que solamente podrán rebajarse los débitos fiscales adeudados por la que desaparece y que el remanente o saldo de este crédito que quede a favor deberá seguir el orden de prelación que establece el artículo 28 de la LIVS¹⁴.

El orden de prelación señala lo siguiente: se podrá imputar al IVA que provenga del aporte de los bienes corporales muebles e inmuebles a la nueva sociedad, y, si quedase saldo a favor del crédito, solo podrá imputarse al pago de IDPC que se adeudare por el último ejercicio.

En este sentido, es importante volver a destacar aspectos importantes de la conversión, pues al no estar frente a un procedimiento de término de giro, ¿cuál es el fundamento de someter un proceso de conversión a un orden de prelación que se encuentra sujeto a una figura o procedimiento tributario? El término de giro de acuerdo con lo señalado por el SII:

¹² FAÜNDEZ, *op. cit.*, p. 247 y ss.

¹³ *Op. cit.*, p. 124.

¹⁴ *Op. cit.*, p. 241.

“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. Esta obligación se encuentra establecida en el artículo 69 del Código Tributario. Instrucciones en Circular SII N° 66, del 29 de octubre de 1998”,

lo que en los términos señalados por el artículo 69.º inciso cuarto segunda parte del *CT* no es un proceso al cual se somete el titular unipersonal, es decir, cuando la sociedad se hace responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por dicha sociedad, es necesario preguntarse el fundamento real de por qué no puede beneficiarse también de los créditos de las actividades económicas que continuarán ejerciéndose. La necesidad de convertirse nace, en general, de empezar a tributar con IDPC, esto en vista de que el negocio iniciado tuvo sus frutos y el empresario quiere seguir respondiendo por su actividad económica sometiéndose a la regulación tributaria.

La obligación de fundamentar los actos administrativos emitidos por las instituciones es crucial para entender por qué se tiene que pagar un débito fiscal o por qué se puede perder un crédito fiscal. A este respecto, Eduardo Soto Kloss ha señalado:

“Es sabido que para la validez jurídica de un acto administrativo –y muy en especial de un acto-sanción, dados los principios de legalidad y tipicidad que intrínsecamente lo rigen– se requiere, entre otros requisitos, la existencia del hecho/motivo que la ley configura como ‘habilitante’ para que el órgano competente actúe, satisfaciendo la necesidad pública que tal hecho comporta; de allí que tal hecho sea el ‘motivo’, fundamento, o razón, que induce a obrar, que mueve a actuar al órgano público”¹⁵.

Por tanto, el orden de prelación es establecido por una instrucción administrativa que no ha dado el fundamento del por qué en un proceso de conversión se extingue el crédito fiscal, no importando que en estricto rigor no cumple con los requisitos exigidos por ley de término de giro y más aún cuando se está frente a una escritura de conversión que contiene la cláusula de solidaridad mencionada en el artículo 69 del *CT*.

2.1 Soluciones propuestas a la pérdida del CFI

Para efectos de proponer remedios tributarios ante la pérdida de débito fiscal en la conversión empresarial, es posible ampararse bajo las siguientes fi-

¹⁵ Eduardo SOTO K., “La fundamentación del acto administrativo y el vicio por inexistencia de los hechos. Un recuento jurisprudencial”, p. 303 y ss.

guras y mediante aquel mecanismo regulado por la ley anticiparnos y accionar, con el fin de optar por la vía menos onerosa frente a una reorganización empresarial de este tipo:

- Se propone deducir dicho crédito fiscal como un gasto necesario para producir la renta desde la base imponible del IDPC, esto de acuerdo con el artículo 31 inciso 4.º n.º 2 de la Ley de la Renta, donde se pueden desgravar impuestos establecidos en otras leyes¹⁶.

El artículo señala:

“Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales, siempre que, además de los requisitos que para cada caso se señalen, cumplan los requisitos generales de los gastos a que se refiere el inciso primero, en la medida que a estos últimos les sean aplicables estos requisitos generales conforme a la naturaleza del gasto respectivo: 2º.- Los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta ley, con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis en el ejercicio en que se devengue, ni de bienes raíces, a menos que en este último caso no proceda su utilización como crédito y que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento. No procederá esta rebaja en los casos en que el impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente”.

- Por otro lado, siempre se tiene el derecho como contribuyentes de solicitar la devolución de pagos en exceso de impuestos del artículo 126 del *CT*, en este caso por pago de excedentes de débitos fiscales, quedando créditos asociados a ellos que no se utilizaron, señalando como fundamento, en este caso, el numeral 2.º del artículo referido, el cual indica: “2º Obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas”¹⁷.

3. EL CFI EN LA DIVISIÓN

Al mismo tenor de lo antes señalado, el SII, mediante actos administrativos como oficios, ha señalado tajantemente que el remanente de crédito fiscal que la sociedad original haya acumulado al momento de la división podrá ser usado solo por ella, sin importar que uno de los aspectos esenciales de los procesos de división es la proporcionalidad en las asignaciones de los activos y pasivos¹⁸.

¹⁶ Abel HIDALGO V., “Recuperación del IVA en las liquidaciones concursales”, p. 106 y ss.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ FAÜNDEZ, *op. cit.*, p. 390.

En este sentido, el oficio n.º 1197 del 30 de abril de 2019, señala al CFI como un derecho personalísimo, interpretando una normativa legal mediante un instrumento administrativo y creando, por tanto, la pérdida de un crédito fiscal, que no se encuentra señalado expresamente en la normativa tributaria, este señala:

“El crédito fiscal IVA es un derecho personalísimo, por lo que efectivamente Inversiones XXX SpA, sociedad nacida de una división, no tuvo ni tiene derecho a utilizar el crédito fiscal generado por la sociedad madre, esto es, por Sociedad YYY SpA”.

Lo que se aprecia en esta oportunidad, es una regulación legal mediante la utilización de un instrumento administrativo, conceptualizando un efecto tributario y encasillándolo a un tipo de derecho, basado en el derecho común, no considerando lo especial que es la normativa tributaria.

Por otro lado, y en coherencia con lo señalado en la presente, la relación tributaria que nace entre el contribuyente y el Estado –representado, en este caso, por el fisco– se ve afectada por el incumplimiento de prerrogativas básicas de bilateralidad de las obligaciones, es decir, un contribuyente cumple su obligación de sujetarse a los impuestos establecidos por la ley; pero el Estado, como contraparte jurídico, simple y llanamente interpreta la ley como le acomode y, además, no entrega fundamentos necesarios para entender el por qué, solo despoja de parte de sus activos y derechos obtenidos en cumplimiento de la ley a dicho sujeto, exigiendo el pago de un impuesto mayor al que corresponde.

Por tanto, tal como señala Antonio Faúndez Ugalde, la ley y no una actuación administrativa debería ser quien señale expresamente la posibilidad de disminuir o, extinguir un CFI:

“En consecuencia, el análisis no puede ser abordado desde el ámbito del derecho común, sino que su construcción se enmarca en las disciplinas propias del derecho tributario. Propuesto así el crédito fiscal como un derecho objetivo, regulado por las disciplinas propias del derecho tributario, es la propia ley quien se encarga de establecer el destino de ellos. Es así como la ley tributaria solamente admite la posibilidad de que el crédito fiscal disminuya los débitos fiscales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de impuesto sobre las ventas y servicios”¹⁹.

3.1 Soluciones propuestas a la pérdida del CFI

Para efectos de proponer remedios tributarios ante la pérdida de débito fiscal en la división, se plantean las siguientes figuras y –mediante aquel me-

¹⁹ FAÚNDEZ, *op. cit.*, p. 389.

canismo regulado por la ley– anticipar y accionar posteriormente, de forma de optar por la vía menos onerosa frente a una reorganización empresarial de este tipo:

- Solicitar el IVA pagado por anticipado y la figura del cambio de sujeto del artículo 3.º de la LIVS. En esta figura se propone que sea el comprador quien retenga el impuesto, a cuenta futura de ventas que ellos realicen, cambiando el sujeto retenedor y luego emitiéndose una nota de débito a la sociedad que nace de la división, señalando que fue ella, de acuerdo con su asignación de activos y pasivos, quien efectuó la venta o prestación de servicios, inicial²⁰.
- Se propone deducir dicho crédito fiscal como un gasto necesario para producir la renta desde la base imponible del IDPC, esto de acuerdo con el artículo 31 inciso 4.º n.º 2 de la Ley de la Renta, donde se pueden deducir impuestos establecidos en otras leyes²¹.
- Solicitar la devolución de excedentes de impuestos del artículo 126 del CT, en este caso por pago en exceso de débitos fiscales, quedando créditos asociados a ellos y que no se utilizaron, señalando como fundamento en este caso el numeral 2.º del artículo referido, el cual indica: “2º Obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas”²².

4. EL CFI EN LA FUSIÓN

En la misma línea de lo ya señalado, en relación con el CFI en los procesos de reorganización empresarial de fusiones, el SII ha señalado reiteradamente que es un beneficio personalísimo que desaparece junto con la “empresa” generadora del mismo²³.

Ahora bien, en el oficio n.º 1197 del 30 de abril de 2019, el SII señala que dentro del concepto de empresa, esta no siempre se constituye de una persona jurídica específica, además, uno de los beneficios de la llamada economía de opción es poder elegir dentro de las distintas opciones lícitas que entrega el mismo ordenamiento jurídico para efectos de organizar una compañía y procurar un lícito ahorro tributario, no atentando al espíritu de la ley²⁴, tales como los procesos de fusiones.

²⁰ HIDALGO, *op. cit.*, p. 106 y ss.

²¹ *Ibid.*

²² *Ibid.*

²³ SII, oficio ordinario n.º 4852.

²⁴ José LARRAZ, *Metodología aplicativa del derecho tributario*, p. 58 y ss.

4.1 Soluciones propuestas para la pérdida del CFI

Para efectos de proponer remedios tributarios ante la pérdida de débito fiscal en los procesos de fusiones, se vuelve a sugerir la figura de devolución de excedentes de impuestos (artículo 126 del CT, con fundamento en el numeral 2.º, ya mencionado)²⁵, pues mediante dicho mecanismo regulado por la ley, es posible optar por la vía menos onerosa frente a una reorganización empresarial de este tipo.

Conclusiones

Después de realizar un análisis exhaustivo sobre el CFI en las reorganizaciones empresariales, se puede concluir que este tema es de gran importancia en el ámbito financiero y fiscal de las empresas.

Es un impuesto indirecto que grava el consumo y que aquellas pueden deducir de sus compras, en tanto se hayan utilizado para la producción de bienes o servicios gravados. En el contexto de las reorganizaciones empresariales, adquiere una relevancia particular, ya que puede resultar en una importante pérdida o ahorro fiscal, del modo que quiera verse.

En este sentido, esta figura plantea desafíos específicos en cuanto a su manejo. La forma en que se estructuran estas operaciones puede afectar la capacidad de las compañías para aprovecharlo, lo que puede tener implicaciones significativas en términos de costos y flujo de efectivo.

De acuerdo con el criterio administrativo del SII, este lleva a la pérdida del beneficio, lo cual no se encuentra expresado en la ley, sino que se ha normado mediante la interpretación de la autoridad administrativa frente a la falta de clarificación legal de las consecuencias del CFI en las reestructuraciones estudiadas y en específico, de acuerdo con lo tratado en la presente tesis, en aquellas que no implican un término de giro.

En consecuencia, es fundamental que quienes se encuentren en esta clase de procesos consideren cuidadosamente el impacto que estas operaciones pueden tener en su CFI. Además, es necesario que los reguladores y autoridades fiscales comprendan las implicaciones específicas de las reorganizaciones empresariales en términos de CFI, y establezcan las normas y regulaciones necesarias para garantizar un tratamiento adecuado y justo de este impuesto en dicho contexto, porque no existe norma legal expresa que inhiba a la sucesora y continuadora legal, en derechos y obligaciones,

²⁵ HIDALGO, *op. cit.*, p. 106 y ss.

del derecho a recuperar el crédito fiscal a través de la nota de débito que se emita a su favor, sin embargo, la autoridad administrativa insiste en regular mediante interpretación administrativa temas que son propios de la ley.

Bibliografía

- BARDÓN, Álvaro, *Manual de economía*, 4ª ed., Santiago, Editorial Andrés Bello, 1997.
- FAUNDEZ U., Antonio, *Tributación en las reorganizaciones empresariales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021.
- HIDALGO, V. Abel, “Recuperación del IVA en las liquidaciones concursales”, en *Anuario de Derecho Tributario*, n.º 12, 2020.
- LARRAZ, José, *Metodología aplicativa del derecho tributario*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1952.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua española*, Madrid, Espasa-Calpe, 1994, tomo I.
- RIBERA NEUMANN, Teodoro, “La potestad tributaria del Estado”, en *Revista de Derecho Público*, n.º 62, 2000.
- SOTO K., Eduardo, “La fundamentación del acto administrativo y el vicio por inexistencia de los hechos. Un recuento jurisprudencial”, en *Actualidad Jurídica*, n.º 3, 2001.

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

- CORTE SUPREMA, 17 de agosto de 1953, en *Revista Derecho y Jurisprudencia*, tomo I, segunda parte, sección primera, Santiago, 1953.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

- SII, circular n.º 124, de 7 de octubre de 1975.
- SII, oficio ordinario n.º 4852, de 19 de diciembre de 2000.
- SII, oficio ordinario n.º 4276, de 26 de octubre de 2001.
- SII, oficio ordinario n.º 1850, de 17 de octubre de 2017.

Siglas y abreviaturas

Art.	artículo
CFI	Crédito Fiscal IVA
CT	Código Tributario
DL <i>a veces</i>	D.L. decreto ley
ed.	edición

IDPC	Impuesto de primera categoría
IVA	Impuesto al valor agregado
LIR	Ley sobre impuesto a la renta
LIVS	Ley sobre impuesto a las ventas y servicios
LSA	Ley de Sociedad Anónimas
n.º a veces Nº	número
<i>op. cit.</i>	<i>opus citatum</i>
p.	página
SII	Servicio de Impuestos Internos
SpA	Sociedad por Acciones
ss.	siguientes
VAT	Value Added Tax