

TRANSFORMACIONES SOCIALES Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS

Octavio Canales Tapia

Magíster en Derecho Tributario©,
Postítulo en Legislación Tributaria,
Contador Público – Auditor
Asesor de empresas.
Profesor Magíster en Tributación
Profesor Diplomas Área Tributación
Facultad de Economía y Negocios
Universidad de Chile.



1.- INTRODUCCIÓN

Este material pretende ser un apoyo a estudiantes y a todos aquellos que quieran tener una guía de estudios, relativa a los efectos tributarios de la transformación de sociedades en Chile. Este material entregará a los lectores, una simple pero dedicada investigación sobre los efectos tributarios con los que nos podemos encontrar en la realidad, al momento de realizar una reorganización empresarial.

Para desarrollar este material de estudio, entretenido y sin duda de consulta general, se desarrollará en el siguiente orden como se indica a continuación:

- Concepto o Definición de Transformación y sus Elementos.
- Efectos Tributarios en las Transformaciones Sociales.
- Diferencias Tributarias entre Las Sociedades de Personas y Las Sociedades Anónimas.
- Tratamiento Tributario de los Retiros versus los Dividendos y de los Gastos Rechazados en el Ejercicio de la Transformación.
- Transformación de Sociedades de Persona en Sociedad Anónima.
- Transformación de Sociedad Anónima en Sociedad de Personas.
- Excepciones de Transformación de empresas.
- Conversión versus Transformación.

2.- CONCEPTO O DEFINICIÓN DE TRANSFORMACIÓN Y SUS ELEMENTOS

En la revisión de nuestra legislación, podemos encontrar la definición o el concepto de transformación, la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas en su artículo 96 define lo que es una transformación, también lo hace Código Tributario, Decreto Ley N° 830 en su artículo 8 N° 13.

El artículo 96 de la Ley N° 18.046 ya señalada define transformación como:

“La transformación es el cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica”

La clave del concepto es la persistencia de la personalidad jurídica y ello es fundamental en materia tributaria, como lo veremos en los próximos capítulos.

El artículo 8 N° 13 del Código Tributario DL 830, define transformación como:

“El cambio de especie o tipo social efectuado por reforma de contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica”.

Como se puede apreciar, estas dos definiciones son relativamente similares entre si.

La definición del Código Tributario vuelve a hacer énfasis en la subsistencia de la personalidad jurídica y el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) ha señalado que ello normalmente lleva aparejado una serie de consecuencias tributarias, que como veremos, por medio de ellas, los contribuyentes pueden obtener beneficios tributarios, a la hora de realizar una transformación, sea desde una sociedad de persona a una anónima o viceversa.

Una vez planteadas las definiciones de transformación, debemos decir que los fundamentos de la transformación y sus elementos serán analizados en detalle en los próximos párrafos de este artículo. La institución de la transformación, puede ser definida como, la operación jurídica mediante la cual una sociedad, por una decisión o acto voluntario, abandona su tipo social y adopta el correspondiente a un tipo social distinto, sometiéndose para el futuro a las normas legales reguladoras del nuevo tipo adoptado.

Las definiciones de la Ley de sociedades Anónimas y el propio Código Tributario, establecen que la transformación es el cambio de especie o tipo social. La expresión cambio, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia, significa” acción y efecto de

cambiar”, esta última palabra, que a su vez significa “mudar o alterar a una persona o cosa su condición o apariencia física o moral”.

Por lo tanto el cambio establecido por los conceptos o definiciones de transformación, antes indicados, nunca significará la extinción de la persona o cosa que muda su condición o forma, en este sentido, no es concebible el cambio de una persona o cosa extinguida, por el contrario solo pueden cambiar sus características o apariencia formal, aquello que mantiene su existencia, por lo tanto jurídicamente resulta impensable que se produzca un cambio en aquello que se extingue o nace.

Por otra parte, la idea de cambio de especie o tipo social, concuerda con el sentido que el diccionario de la Real Academia, da a la expresión que la ley define como transformación, la que implica hacer un cambio de forma a una persona o cosa.

Es el mismo legislador que señala al conceptualizar la transformación, que el efecto que de ella deriva, es expresamente que subsiste la personalidad jurídica, entendiéndose por esta como la aptitud o capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.

Esta aptitud o capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones, que el ordenamiento jurídico atribuye o reconoce a las personas jurídicas, no es sino el efecto de ser persona jurídica, dicho de otra forma, el ordenamiento jurídico mediante una abstracción permite o reconoce que determinados entes (personas jurídicas) puedan actuar en la realidad, al igual que las personas naturales, dotándolas al efecto de la cualidad para actuar. Es por ello que la capacidad de sujeto de derechos y obligaciones, necesariamente, está indisolublemente unida a la existencia de un titular que debe ejercerla.

Según todo lo analizado anteriormente, se debe concluir que al referirse la ley a la subsistencia de la personalidad jurídica en el caso de transformación de una sociedad, necesariamente lleva aparejada la subsistencia o mantención de la persona jurídica, puesto que no es concebible la existencia de una aptitud de ser titular de derechos y obligaciones sin que exista el ente en que se radique dicha aptitud.

La transformación como institución debe entenderse, entonces, como una facultad creada positivamente por la ley, que amplió el marco de derechos que las personas naturales pueden ejercer. Debe concluirse obligatoriamente por ello, que la transformación como figura jurídica tiene una razón de existencia jurídica que justifica su regulación como nueva institución positivamente normada.

La conclusión anterior, significa que evidentemente la transformación no produce como efecto la disolución de una sociedad existente y la creación de una nueva.

Entonces para estar en presencia de una transformación de sociedades, se deben cumplir las siguientes condiciones, (i) Que la sociedad que se transforme debe ser una sociedad legalmente constituida y (ii) La sociedad que se transforme debe hacerlo a través de la reforma del contrato o estatutos sociales.

En la misma línea de ideas, se puede señalar que la transformación de una sociedad anónima no acarrea la disolución, por cuanto el artículo 103 de la Ley N°18.046, que se refiere a las causales de disolución, no contempla dentro de ellas a dicha institución, corroborándose de esta forma la intención del legislador, que al existir una transformación de una sociedad, no existe disolución de la misma.

A la misma conclusión anterior, esto es, que en los casos de transformación se produce la subsistencia o continuación, bajo una forma nueva de la misma persona jurídica considerada como sujeto de derechos y obligaciones, nos lleva el análisis de otras disposiciones de nuestro derecho positivo.

Así el artículo 2053 del Código Civil (CC) define a la sociedad como *“un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan”*.

El artículo 2059 del mismo Código, por su parte, establece que *“la sociedad puede ser civil o comercial”*.

La definición de sociedad establecido en el artículo 2053 del CC antes indicado, es plenamente válida para las distintas variedades y especies de empresas reconocidas por nuestra legislación, toda vez que, cualquiera que sean las características propias que tengan o reúnan cada una de ellas, también ellas tienen a lo menos un carácter común, que corresponde a la definición legal dada para el contrato, de modo que sea anónima, de responsabilidad limitada, colectiva, comandita, la sociedad siempre es el contrato por el cual dos o más personas estipulan poner algo en común para repartir los beneficios que de ellos provengan.

Es a esta sociedad, así definida, a la que la ley común le atribuye en el artículo 2053 personalidad jurídica, al disponer que la *“sociedad forma una persona jurídica, distinta de los socios individualmente considerados”*

Por lo anterior, si toda sociedad es persona jurídica y lo es en la misma medida, el tránsito o paso de una forma social dotada de personalidad jurídica a otra igualmente

dotada de ella, no implica una alteración del sujeto colectivo en cuanto tal, sino únicamente una modificación del estatuto jurídico que regirá en adelante la vida social.

La transformación de sociedades consiste en el cambio de especie o tipo social efectuada por reforma de estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica.

Esta modificación no conlleva disolución de la sociedad que se transforma, por lo que la sociedad únicamente deberá poner en conocimiento del SII la reforma de los estatutos sociales, dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que ella se efectúe. Por otro lado, toda la documentación y antecedentes relativos a la contabilidad y al cumplimiento de obligaciones tributarias de la anterior especie social deberán ser reemplazados para adecuarlos al nuevo tipo social. Por ello, ante el SII la sociedad debe cumplir con los trámites administrativos de rigor relativos a la eliminación, reemplazo y/o timbraje de los nuevos libros de contabilidad y de los documentos tributarios, exigidos por este organismo para la nueva especie social. El hecho de no dar aviso de la modificación comentada dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la transformación o conversión, esta sancionada con una multa, de aquellas señaladas en el artículo 97 N°1 del Código Tributario, esto es de 1 UTM a 1 UTA, para este trámite se debe confeccionar el “formulario de modificación y actualización de la información” definido con el número 3239.

“Se debe presentar la copia de la escritura pública autorizada, publicada e inscrita, cuando proceda, en que conste la transformación de la sociedad.

- El formulario 3239 sólo se debe llenar con el RUT, la opción Transformación de Sociedad marcada con una "x", y la nueva Razón Social de la empresa, debiendo solicitar nuevas copias de Cédulas RUT.

Los contribuyentes que hagan Transformaciones de Sociedades, deben entregar los documentos timbrados sin uso en la Unidad del Servicio que corresponda, dentro del plazo que se le indica en el Formulario N° 3239, para su destrucción”¹.

¹ Circular del SII N° 17, del 10.05.1995.

3.- EFECTOS TRIBUTARIOS EN LAS TRANSFORMACIONES SOCIALES

Muchas veces y en general las personas, tienden a decir que la transformación no genera efectos tributarios, por lo tanto nada sucede cuando una empresa se transforma, sin embargo y como ya veremos, esta afirmación no es real, toda vez que, cada vez que una sociedad o empresa muda de una condición social a otra, existen no solo efectos tributarios al interior de la empresa, sino también existen cambios en los aspectos formales de la tributación de sus dueños.

De hecho, cuando una sociedad de persona se transforma en una sociedad anónima, o viceversa, antes que se puedan analizar o establecer los efectos tributarios que conllevan estas transformaciones, sus dueños una vez transformada la sociedad de personas, deja de ser dueño de derechos sociales y comienza a ser dueño de acciones. Por el contrario y como es obvio, a la fecha de la transformación de una sociedad anónima en una sociedad de persona, sus dueños dejan de ser dueños de acciones y pasan a poseer derecho sociales, con lo cual, quienes eran socios de sociedades de personas y tributaban con el Impuesto Global Complementario (en adelante IGC) o Impuesto Adicional (en adelante IA) sobre retiros², una vez que esta sociedad se transforme a una sociedad anónima, los antiguos socios ahora accionistas, tributarán en el IGC o IA sobre dividendos, este solo hecho presenta grandes diferencias tributarias, para quienes pagan los impuestos finales, por el solo hecho de transformarse las compañías.

Aquello que se señala en el párrafo anterior, es al mismo tiempo obvio e importante, ya que desde ese mismo instante, los dueños deben saber que ese solo hecho, les traerá consecuencias a la hora de pretender enajenar sus acciones o derechos sociales, o tributar según sea la condición de la empresa a la fecha de la transformación y su posterior venta por parte de sus dueños, así como otras consecuencias, en la medida que los dueños, por ejemplo recibían retiros, una vez transformada la sociedad en una sociedad anónima, recibirán dividendos, cuyos efectos en los IGC o IA, según sea el caso del socio o accionista, será relevante en el futuro, para el desarrollo de sus negocio o actividades patrimoniales tanto en lo personal como en lo social empresarial.

² Están afectos al Impuesto Global Complementario, las personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por el contrario están afectas al Impuesto Adicional las personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile.

Como ya sabemos, vender derechos sociales o acciones³ tiene implicancias tributarias distintas para sus dueños. Al vender acciones de una sociedad anónima cerrada, la tributación que podría afectar al mayor valor, sería, según las condiciones en que se de la enajenación. Es decir, el mayor valor podría quedar afecto todos los impuestos (primera categoría y IGC o IA) o a un impuesto de primera categoría en el carácter de único a la renta. Por el contrario al vender derechos sociales siempre, la tributación sobre el mayor valor, será la misma, los dueños pagarán todos los impuestos, es decir Primera Categoría y IGC o IA según sea la condición del dueño de los derechos sociales.

Así como, se puede apreciar, existen cambios o efectos tributarios para los dueños cuando se lleva a cabo una transformación, así también pueden existir cambios o efectos tributarios para la propia empresa cada vez que se produzcan transformaciones. El propio Código Tributario⁴, establece que con motivo del cambio de giro, o de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente que quedara afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberá separar los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio.

La transformación de una especie social a otra, como lo indica la propia norma antes expuesta, a contrario de lo que se dice, especifica un cambio, por ello y como ya lo hemos dicho, en este caso, la transformación puede traer como consecuencia, el cambio de régimen tributario a la que se veía expuesta la sociedad. Así lo establece la norma antes comentada, lo que hace es establecer que, cuando suceda este cambio de régimen producto de una transformación, deberán separarse los resultados tributarios del régimen que está siendo aplicado hasta la fecha de la transformación y el nuevo régimen que se aplicara desde esa misma fecha, producto de la transformación. Un ejemplo para clarificar este hecho podría ser que, una sociedad de responsabilidad limitada con un giro agrícola que tributa en base a renta presunta, se transforme en una sociedad anónima cerrada, pasando desde el mismo instante de su transformación a tributar en base a renta efectiva, por ello desde la fecha de la transformación y hasta el 31 del diciembre del mismo año, deberá determinar su utilidad tributaria en base a un sistema de contabilidad completa y aplicar por ello las normas de la ley de la renta y calcular su renta líquida imponible, conforme a lo establecido entre los artículo del 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y desde el primero de enero del año de la transformación y hasta la fecha de la misma transformación, el contribuyente deberá

³ En los próximos capítulos analizaremos en detalle la tributación de la venta de los derechos sociales y las acciones, así como la determinación de sus costos.

⁴ Artículo 69 inciso tercero del Código Tributario, DL 830.

pagar sus impuestos en base a la proporción de la renta presunta que se debía aplicar a dicha fecha, por el bien agrícola al que se le debía aplicar esta presunción.

El artículo 69 del Código Tributario, en su inciso segundo y tercero, establece expresamente lo siguiente:

“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, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, 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.

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”.

En el caso que exista transformación y teniendo claro lo ya explicado, la transformación es una modificación simple, correspondiendo al mismo contribuyente con el mismo Rol Único Tributario (RUT), no se le aplicarán las normas del inciso 2º y 3º del artículo 69 del Código Tributario antes transcritos, relativos a dar aviso del término de giro.

Sin embargo, si le sería aplicable el inciso 3º del artículo 69 antes señalado en la evento que una sociedad anónima del giro por ejemplo agrícola, como contribuyente de primera categoría con contabilidad completa, se transformara en una sociedad de persona y cuya tributación fuera en renta presunta, en dicho caso, se debe hacer una separación de los resultados tributarios de la S.A. con contabilidad completa y la

sociedad de persona en base a renta presunta, tal como lo obliga dicha norma y tal como fue explicado en el caso de transformación anterior.

4.- DIFERENCIAS TRIBUTARIAS ENTRE LAS SOCIEDADES DE PERSONAS Y LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS

Los dueños de las empresas en Chile, al momento de definir qué tipo de sociedad o empresa crearán para realizar sus negocios, sin duda analizarán cuales son los efectos o consecuencias tributarias de un tipo de empresa u otra. Sin perjuicio de que deben existir una serie de hechos más que se ponen en la mesa al momento de la decisión de qué tipo de sociedad será la que se utilizará para realizar el o los negocios asociados a la creación de un tipo social determinado. Los efectos tributarios de algún modo influyen en esa toma de decisión, ya que esa variable no deja de ser importante, toda vez que hasta este año 2010 la tasa del impuesto es de un 17%⁵, valor que no es menor a la hora de mirar u observar que se espera como rendimientos de los negocios en general.

Por lo anterior antes de ver los efectos de los retiros versus los dividendos en el ejercicio en que se realiza la transformación, es importante ver cuáles son las características del modelo tributario aplicado a cada una de este tipo de sociedades.

4.1.- Sociedades de Personas

En relación al Fondo de Utilidades Tributarias (FUT)⁶, este es un libro auxiliar donde se mantienen las utilidades tributarias con sus correspondientes créditos. Estas se encuentran ordenadas desde las más antiguas a las más nuevas, en relación a su año de origen. En el caso de una sociedad de responsabilidad limitada o cualquier tipo de empresa que no sea sociedad anónima⁷, en este se registran las utilidades que se retiran y sobre las cuales los socios o dueños deben tributar. Es decir, los socios o dueños deben calcular y pagar sus IGC o IA, según la condición de este, solo hasta el monto

⁵ Para el año 2011 la tasa del impuesto de primera categoría será del 20% y baja a una tasa del 18,5% durante el año 2012, a partir del año 2013 la tasa volvería a ser del 17%.

⁶ La resolución N°891 del 28/3/1985 en su resolutivo N°1 establece que este es un libro especial denominado registro de la Renta Líquida Imponible de primera categoría y Fondo de Utilidades Tributables. Resoluciones N° 891 del 28/3/1985, N° 738 del 7/3/1986 y N°2.154 del 19/7/1991.

⁷ La ley de la renta en su artículo 2 N°6 define lo que se debe entender por sociedad de persona, señalando por “sociedades de personas”, las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente las anónimas”.

que se encuentra registrado en el FUT⁸. Todo aquello que se retire por sobre este valor, se denomina exceso de retiro⁹, el que debe tributar en el año en que existan utilidades tributarias en el FUT a los cuales aplicar estos^{10 11}. La situación tributaria de los retiros, según las instrucciones del SII, quedan definidos al 31 de Diciembre del año del retiro¹².

- a) En relación a los gastos rechazados, teniendo en cuenta que son aquellos que la ley de la renta no acepta como gastos, y que tienen la condición que deben ser desembolsos efectivos de dinero, en el caso de las sociedades de personas, estos deben ser distribuidos entre los socios de la sociedad, afectándose con los IGC o IA, según sea la condición del socio. Si algún gasto rechazado está relacionado directamente con uno de los socios, estos le son imputados como retiros presuntos en un 100% ese socio directamente, en todos los demás casos, estos gastos son distribuidos a prorrata de su participación en el capital social.
- b) Conforme a lo establece el propio artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las rentas que se retiren para ser invertidas en otras empresas que tributan en la primera categoría, no pagarán el IGC o IA, sino hasta cuando estas sean retiradas de la sociedad en las que se invirtieron dichas utilidades¹³.
- c) Cuando los socios de sociedades de personas quieren enajenar los derechos sociales de los cuales son dueños, y por ello obtienen un mayor valor en su enajenación, este mayor valor estará gravado con todos los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, impuesto de primera categoría y IGC o IA según sea la condición del socio. Sin embargo, es importante, destacar que según las últimas instrucciones del SII¹⁴ donde éste estaría cambiando los criterios en la determinación del costo de los derechos sociales que se quieren enajenar, se debe tener en cuenta lo siguiente:
 - a. Cuando quien enajena, es una persona sin contabilidad y le vende sus derechos sociales a un no relacionado¹⁵, el costo de estos

⁸ Circular del SII N° 60 del 3 de Diciembre de 1990, letra B N°1 letra d).

⁹ Circular del SII N° 60 del 3 de Diciembre de 1990, letra B N°1 letra e).

¹⁰ Artículo 14 letra A N°1 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹¹ Circular del SII N° 60 del 3 de Diciembre de 1990, letra B N°1 letra g).

¹² Circular del SII N° 60 del 3 de Diciembre de 1990, letra B N°1 letra i).

¹³ Artículo 14 A N°1 letra c) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁴ Circular N° 69 del 4 de Noviembre de 2010.

¹⁵ Se entiende que existe relación entre enajenante y adquirente cuando, (i) El dueño de los derechos sociales los enajena a otra sociedad de personas en la que él es socio. (ii) Cuando el dueño de los derechos sociales se los enajena a una sociedad anónima cerrada en la que él es

derechos sociales corresponderá al valor de libros de los derechos sociales, más sus incrementos y menos sus disminuciones.

- b. Cuando quien enajena, es una persona sin contabilidad y le vende sus derechos sociales a un relacionado, el costo de estos derechos sociales corresponderá al valor de adquisición o aporte, más su correspondiente corrección monetaria, agregándole los aumentos de capital y deduciéndole las disminuciones de capital.
- c. Cuando quien enajena, es una persona obligada a determinar su renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa y enajena sus derechos sociales a una parte no relacionada. El costo de dichos derechos sociales será el valor de aporte o adquisición más los reajustes correspondientes. Este valor debe ser ajustado según las siguientes reglas:
 - i. Reajuste del valor de adquisición o aporte de los derechos sociales.
 1. Si el valor de adquisición o aporte proviene del año anterior, este se debe reajustar conforme al periodo comprendido entre el segundo mes anterior al del inicio del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance.
 2. Si los aporte o valor de adquisición de los derechos sociales provienen del propio ejercicio, el reajuste se calculará por el periodo comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de adquisición o aporte de los derechos sociales y el último día del mes anterior al del balance respectivo.

A este valor se deben agregar todos los aportes o aumentos de capital sociales efectuados con FUT, a su vez deben excluirse de este costo las devoluciones de capital.

Todo lo anterior significa que en el ejercicio que se realice la enajenación de los derechos no corresponderá realizar ajuste alguno por corrección monetaria.

accionistas y (iii) cuando el dueño de los derechos sociales los enajena a una sociedad anónima abierta en la que él es dueño del 10% o más de las acciones.

- ii. Rectificación posterior del reajuste (cambio de criterio de parte del SII).

En este sentido esta rectificación posterior del costo de los derechos sociales vía el reajuste, implica que se debe comparar el reajuste señalado en el N°1 anterior, con el reajuste del patrimonio tributario de la sociedad en la que se tenga participación en la proporción que le corresponda, dicha diferencia positiva o negativa, se llevará con cargo o abono a la cuenta “revalorización del capital propio”.¹⁶

- d. Cuando quien enajena, es una persona obligada a determinar su renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa y enajena sus derechos sociales a una parte no relacionada, el costo de dichos derechos sociales será el valor de aporte o adquisición el que se calculará tomando como base lo señalado en el punto iii anterior. Sin embargo¹⁷, queda una duda en relación al cálculo del costo de los derechos sociales, debido a que se establece que en este caso, el FUT retenido en la sociedad cuyos derechos se enajenan, debe excluirse del costo para fines tributarios en la enajenación de dichos derechos sociales. Esto no tiene sentido, por que como excluir algo que se supone no está incluido, esto deja entender que las utilidades retenidas en la sociedad cuyos derechos sociales se pretenden enajenar, en el caso que se venda a un no relacionado si se deben considerar en el costo de la enajenación de dichos derechos y por lo tanto estamos volviendo hablar de patrimonio tributario en forma indirecta.

4.2.- Sociedades Anónimas

Tal como se ha dicho, los dividendos de sociedades anónimas, deben tributar con los impuestos personales IGC o IA, según sea la condición del accionista.

- a) En el caso de las sociedades anónimas, el fondo de utilidades tributarias, debe ser actualizado cada vez que exista una distribución de dividendos, si no existen utilidades tributarias, estos deben ser imputados a las rentas exentas o ingresos no renta si existieran a la fecha de la distribución¹⁸.

¹⁶ Circular del SII N°69 del 4 de Noviembre de 2010, Letra A N°5) N°2) punto 2.a).

¹⁷ Circular del SII N°69 del 4 de Noviembre de 2010, Letra A N°5) N°2) punto 2b) letra (b).

¹⁸ Circular del SII N° 60 del 3 de Diciembre de 1990, letra B N°2 letra b).

- b) Los accionistas de sociedades anónimas tributarán con los IGC o IA, sobre las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades respectivas, independientemente del monto del Fondo de Utilidades Tributables, determinado por la empresa a la fecha de la distribución.
- En otras palabras, y de acuerdo a lo preceptuado por las normas legales antes indicadas, los accionistas quedarán gravados con los impuestos personales sobre toda cantidad que a cualquier título las sociedades anónimas y en comandita por acciones les distribuyan durante el ejercicio comercial respectivo, excepto respecto de aquellos repartos que se efectúen con cargo a ingresos no gravados o rentas exentas de los IGC o IA¹⁹.
- c) Los gastos rechazados, generados por una sociedad anónima, se gravarán con el impuesto de castigo establecido en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, cuya tasa es del 35% y lo paga la propia sociedad anónima. Estos gastos no se imputan o no se deducen de la determinación del FUT.
- d) Respecto de los dividendos, y teniendo claro que la ley, establece que solo se podrán reinvertir las rentas que se retiren, estos no tienen este beneficio o dicho de otra forma no pueden ser reinvertidos, sino que deberán pagar sus correspondientes impuestos IGC o IA según sea la condición de los accionistas.
- e) Los accionistas de sociedades anónimas o en comanditas por acciones, como ya lo dijimos en las letras anteriores deben tributar por todo lo que perciban como dividendo, sin perjuicio de que existan o no utilidades tributarias retenidas en el FUT, es por ello que para los accionistas no existen los excesos de retiro, como es en el caso de sociedades persona.
- f) El mayor valor en la venta de acciones de sociedades anónimas cerradas y de aquellas que no cumplan con las normas del ahora derogado artículo 18ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta ni del actual artículo 107 del mismo cuerpo legal, tributará de la siguiente forma:
- a. Siempre el mayor valor, entendido este como la diferencia que resulte de comparar el precio de enajenación y el costo tributario²⁰ de dichas acciones, se gravará con todos los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, primera categoría y IGC o IA según sea la condición del accionista, cuando:

¹⁹ Circular del SII N° 60 del 3 de Diciembre de 1990, letra B N°2 letra a).

²⁰ Según la misma Ley sobre Impuesto a la Renta, en su artículo 17 N°8 inciso 2, al querer establecer que es el mayor valor, establece que el costo tributario de una acción es valor de adquisición mas el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la adquisición y el último día del mes anterior al de la enajenación.

- i. Entre la fecha de adquisición y enajenación haya transcurridos menos de un año.
 - ii. La enajenación sea considerada habitual o quien está realizando la enajenación sea calificado de habitual según las normas del Artículo 18 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
 - iii. Si quien vende la acción, se la enajena a un relacionado (definición ya analizada en el pie de página N°15).
- b. En cualquier otro caso el mayor valor en la enajenación de acciones, estará gravada con el impuesto de primera categoría en el carácter de único a la renta.

5.- TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS RETIROS VERSUS LOS DIVIDENDOS Y DE LOS GASTOS RECHAZADOS EN EL EJERCICIO DE LA TRANSFORMACIÓN

5.1.- Tratamiento de los Gastos Rechazados en el Ejercicio en que Ocurre la Transformación

Tal como lo señaláramos el inciso 3° del artículo 69 del Código Tributario señala que *“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”*.

Lo anterior no sería aplicable en el caso que, una sociedad anónima se transforme en una sociedad de persona, toda vez que ambos tipos sociales se encuentran afectas al mismo impuesto de primera categoría, determinado según las normas de los artículos del 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con lo cual no se debe hacer ninguna presentación de balances o declaraciones de impuesto, producto de la transformación de la sociedad, ya que esta puede seguir operando como la había hecho hasta la fecha de la transformación., tomando solo en consideración las normas del artículo 14 y 21 de la Ley sobre Impuesto a la renta, respecto de los gastos rechazados en una sociedad de persona según el ejemplo.

En la eventualidad que existan gastos rechazados incurridos antes de la fecha de transformación, pero que hayan sido pagados con posterioridad a dicha fecha, según lo que ha instruido el SII, tales gastos rechazados se afectarán con el régimen tributario que exista a la fecha del desembolso efectivo²¹.

En otras palabras, si los gastos rechazados fueron pagados antes de que la sociedad anónima se transformara en sociedad de persona, este gasto rechazado se gravará con el impuesto establecido en artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con una tasa del 35% y será de cargo de la S.A., su declaración y pago en el formulario N° 22 que se debe presentar hasta el mes de abril del año siguiente en el que se incurrió en dicho gasto. Por el contrario si el desembolso o pago de los gastos rechazados ocurre cuando la compañía se ha transformado en una sociedad de persona, este debe ser distribuido entre los socios y gravarse con los impuestos IGC o IA según sea la condición de los socios, los que deberán declararlos y pagar el impuesto que les corresponde en sus declaraciones anuales (Formulario N°22) hasta el mes de abril del año siguiente al año del pago o desembolso de estos gastos rechazados.

5.2.- Tratamiento de los Retiros v/s los Dividendos en el Ejercicio en que Ocurre la Transformación

Basado en el mismo criterio, determinado para los gastos rechazados explicados en el N°1 anterior, es decir los retiros tributarán en base a las normas que rigen las sociedades de personas y los dividendos en base a las normas de las sociedades anónimas analizadas en el capítulo III anterior, es que respecto de los retiros o dividendos, se deben establecer primeramente, que estos tienen desde ya una diferencia, y que radica en el FUT, y dicen relación a en qué fecha se califica la situación tributaria de los retiros y de los dividendos y por otra parte cual es el FUT que se debe considerar para dicha calificación.

Respecto de un retiro se podrá saber su situación tributaria, es decir si éste estará gravado con impuesto IGC o IA, o si se entiende imputado a una renta exenta de Global Complementario o a un ingreso no renta o por el contrario se entenderá que existe un exceso de retiro, solo al 31 de diciembre del año en que el socio haya realizado el retiro respectivo. Por lo mismo entonces es que, se debe siempre entender que FUT que se considerar para definir la situación tributaria de estos, es el que existiría y se calcularía al 31 de Diciembre del año del retiro.

Por el contrario, respecto de un dividendo se podrá saber su situación tributaria, es decir, si está gravado y corresponde a una utilidad con crédito, o es una renta exenta o

²¹ Oficio del SII N° 313 del 22.01.2001.

un ingreso no renta o una utilidad financiera sin crédito, a la fecha de la distribución del respectivo dividendo. En otras, la situación tributaria del dividendo quedará definida a contrario del retiro (31 de Diciembre del año del retiro) en la misma fecha que se distribuyó el dividendo. Por lo mismo entonces es que el FUT que se debe considerar para estos efectos es el del 31 de Diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la distribución del dividendo.

Atendidas las consideraciones de los números 1 y 2 anteriores, relativas a la situación tributaria de los retiros y de los dividendos, es que se puede concluir con cierta certeza, que en la eventualidad que una sociedad anónima se transforme a una sociedad de persona, la situación tributaria de los dividendos distribuidos antes de la transformación. Tal como ya se ha dicho su situación tributaria habrá quedado definida en dichas fechas, respecto de los retiros que se realicen una vez transformada la sociedad, por el contrario, estos se gravarán al 31 de Diciembre del año en que se realizaron los retiros, es decir, su situación tributaria quedará definida en dicha fecha, independiente de la fecha en que se haya realizado estos.

Respecto de la situación tributaria de los retiros y de los dividendos, si la transformación que se realice es de una sociedad persona a una sociedad anónima, se debe tener en cuenta que se aplicarán las mismas normas, que se explicaron en el párrafo anterior, con las mismas consideraciones y efectos tributarios ya señalados.

6.- TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD DE PERSONA EN SOCIEDAD ANÓNIMA

6.1.- Fecha de Antigüedad de las Acciones Producto de la Transformación

El cambio que se produce con motivo de la transformación del tipo social no significa la extinción de la persona jurídica, tal como se explicó en forma extensa en el primer capítulo de este escrito, que muda su condición o forma, ya que sólo significa un cambio de la apariencia formal.

Cuando una sociedad de persona se transforma en una sociedad anónima, la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad anónima que se crea por transformación corresponde a la fecha de la constitución de la sociedad anónima, no pudiendo considerarse como fecha aquella en que se constituyó la sociedad de responsabilidad limitada.

La Dirección Nacional del SII a través de varios pronunciamientos emitidos sobre esta materia, ha expresado que *“la fecha de adquisición de las acciones de una sociedad*

anónima que se crea con motivo de la 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”²².

6.2.- Costo Tributario de las Acciones Producto de la Transformación

En relación al tema del costo tributario de las acciones producto de la transformación de una sociedad de persona, el SII por medio del oficio N°997 del año 1995, por primera vez se refiere al tema, señalando textualmente *“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 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”²³*. Lo que el SII señaló en dicha época, a través de este oficio, fue clave ya que por primera vez la autoridad tributaria establece que el costo tributario de las acciones es equivalente al capital que se considera pagado en el momento de la transformación, con ello el SII acepta que la capitalización de Utilidades Tributarias que no han pagado impuestos son costo de las acciones producto de dicha transformación. La razón por la que el SII estableció dicho criterio en el oficio antes indicado, queda a un más claro en el oficio N° 548 del año 1999 donde se señala que lo que se trata es de asimilar el costo de venta de los derechos sociales con el costo de venta de las acciones.

Lo más importante del oficio del año 1999 fue que las utilidades que formaban parte del costo de las acciones eran las utilidades tributarias, antes de este oficio no se hacía distinción sobre la capitalización de utilidades tributarias o financieras. Legalmente hablando cuando se capitalizan utilidades estas corresponde a utilidades financieras, sin embargo, el oficio hablaba de capitalización de utilidades sin distinguir entre una u otras, por lo que entre los años 1995 y 1999 antes de la aparición del oficio N°548, se capitalizó las utilidades financieras y ellas eran las que formaban parte del costo de las acciones, el tema quedó claro una vez que se emite el oficio antes señalado donde el

²² Oficio del SII N° 2383 del 2.07. 2002, Oficio del SII N° 1.590 del 8.06.1995 y Oficio del SII N° 1.313 del 25.04.1996.

²³ Oficio del SII N° 997 del año 1995 su numeral 3.

SII expresamente indicó *“que el costo tributario de las acciones producidas de la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima, es el capital social de la sociedad de responsabilidad limitada, entendido éste como el costo tributario que tenían los derechos sociales en la sociedad de responsabilidad limitada transformada, puesto que con motivo de la transformación, sólo se convierten dichos derechos sociales en acciones.*

De lo dicho se sigue, que 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; costo éste que debe asimilarse al definido en el inciso tercero del Artículo 41° de la Ley de la Renta^{24 25}”.

Este mismo pronunciamiento, establece que los retiros reinvertidos en la sociedad de persona antes de su transformación, también serán parte del costo tributario de las nuevas acciones una vez realizada la transformación²⁶.

Este oficio por lo tanto es muy importante porque:

- a) Fija la interpretación que la capitalización de utilidades relacionada con transformación de las sociedades de personas en anónimas es solo referido a valores tributarios y no financieros
- b) La capitalización puede ser utilidades ajenas traídas vía retiro para reinvertir.

Respecto de todo lo dicho anteriormente, el FUT sigue sin variaciones en la sociedad de personas antes de la transformación y luego en la sociedad anónima nacida de la transformación, este no sufre variaciones en sus montos, valores o créditos acumulados, la diferencia está en que, este forma parte del costo de las acciones a la fecha en que estas se quieran enajenar.

Un ejemplo numérico clarifica lo ya comentado.

²⁴ Oficio del SII N°548 de 1994 en su número 4.

²⁵ Este oficio sigue siendo aplicable, sin embargo tal como ya fue advertido anteriormente, el criterio de la determinación del costo tributario de los derechos sociales fue cambiado por el SII en su circular N° 69 del año 2010.

²⁶ Oficio del SII N°548 de 1994 en su número 3.

Activo Fijo:	100		
Caja :	19.900		
Total Activos: 20.000			
		Capital:	100
		Utilidad	19.900
		Patrimonio	20.000

Tal como se indica en el balance antes mostrado, una empresa con un activo de valor de \$100 y una caja de \$19.900, por otra parte, la compañía tiene un capital de \$100 y utilidades tributarias de \$19.900

- Si esta empresa fuera una sociedad anónima y sus dueños quisieran vender sus acciones a un valor de \$25.000, ¿cuál sería la utilidad gravada?. El costo de las acciones sería de \$100 y, por lo tanto, la utilidad gravada ascendería a \$24.900.
- Si esta empresa fuera una sociedad de persona y sus dueños quisieran vender sus derechos sociales a un tercero no relacionado, ¿Cuál sería la utilidad gravada?. El costo de los derechos sociales sería de \$20.000 y, por lo tanto, la utilidad gravada ascendería a \$ 5000.
- El SII en oficio N° 548 ya analizado, establece que si la sociedad es una sociedad de persona, la que se transformará en una sociedad anónima y capitalizará las utilidades. Por este proceso, el costo de las acciones será de \$20.000 y, por lo tanto, la utilidad de esta operación será \$5.000.
- Ahora bien el FUT de la empresa queda igual en cuanto a montos y créditos y lo único que cambia es el costo tributario de la venta de acciones producto de la transformación.

Si las utilidades financieras eran de \$19.900 y el FUT solo de \$ 9.900 entre los años 1995 y 1999 el costo de las acciones era de \$ 20.000 y utilidad de operación sería de \$5.000, después del oficio de 1999 el costo tributario de las acciones ascendería a \$10.000 independientemente de que se capitalicen las utilidades financieras. Ahora bien, legalmente se deben capitalizar las utilidades financieras y no las tributarias, por lo que en el caso indicado, no sería conveniente realizar la transformación.

En la eventualidad que existan utilidades financieras superiores a las tributarias, y los socios de una sociedad de persona, que a su vez son también contribuyentes que tributan en la primera categoría con contabilidad completa, pretendan transformarse en una sociedad anónima, la forma de cómo equiparar el costo de las acciones es,

realizando distribuciones de dividendos desde la sociedad transformada a sus matrices y estas devuelvan los flujos como aumentos de capital a la sociedad anónima nacida producto de la transformación.

6.3.- Tributación del Mayor Valor en la Enajenación de Acciones Nacidas de la Transformación

Como ya fue explicado en los capítulos anteriores, la enajenación de acciones de sociedades anónimas, que no sean del derogado artículo 18 ter ni del actual artículo 107 ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se rigen por las normas del artículo 17 N°8 letra a) de la misma ley, esta normativa, finalmente establece que el mayor valor obtenido en una enajenación de acciones pagará todos los impuestos de la ley, es decir primera categoría y IGC o IA sí;

1. Entre la fecha de adquisición y enajenación a transcurrido un plazo inferior a un año;
2. si la venta es calificada de habitual (artículo 18 de la Ley sobre Impuesto a la Renta);
3. por último, si quien enajena estas acciones las enajena a un relacionado.

Si la enajenación de acciones no cumple ninguna de las tres condiciones antes descritas, entonces el mayor valor obtenido será gravado con el impuesto de primera categoría en el carácter de único a la renta²⁷.

6.4.- Aplicación del Artículo 5° Transitorio de la Ley N° 18.985

La Ley N° 18.985 publicada en el Diario Oficial el 28 de Junio del año 1990, es la Ley que modificó las normas sobre renta presunta de la actividad agrícola, obligando a diversos contribuyentes que mantenían este giro, traspasarse desde un régimen de renta presunta a renta efectiva con contabilidad completa.

El artículo 5 transitorio de la Ley N°18.985 estableció que la primera enajenación de los predios agrícolas que efectuaran contribuyentes que desde el 1 de Enero del año 1991 debían tributar sobre base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, el valor de la enajenación de dicho predio reajustado, será un ingreso no

²⁷ La tasa del impuesto de primera categoría por el año comercial 2010 (tributario 2011) asciende a 17%, es importante no olvidar que durante el año comercial 2011 (tributario 2012) la tasa del impuesto de primera categoría será de 20% y por el año comercial 2012 (tributario 2013) la tasa será del 18,5%, a partir del año comercial 2013 la tasa vuelve a la que existe hasta este año.

renta para su enajenante, hasta uno de los siguientes valores (i) valor de adquisición del predio agrícola reajustado entre la fecha de adquisición y la fecha de enajenación, (ii) el valor del avalúo fiscal a la fecha de su enajenación, (iii) el valor comercial del predio agrícola determinado según una tasación o (iv) el valor comercial del predio, incluyendo solo los bienes que contempla la Ley N° 17.235, determinado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con, a lo menos, diez años de título profesional.

Entonces nace la inquietud por parte de *“una sociedad de responsabilidad limitada que tributa en renta efectiva, que es dueña de una serie de predios agrícolas desde el año 1987 y en base a las normas del artículo 20 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedó sujeta al régimen de renta efectiva el año 1994.*

La sociedad de persona además quiere reorganizarse, para tal efecto, se transformaría en una sociedad anónima. Sin embargo, añade, que previo a dicha transformación desea ratificar que ésta transformación no hará perder a la sociedad antes indicada el derecho a retasar el predio ante una eventual venta en virtud del artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985”²⁸.

El SII en respuesta a la consulta antes señalada, hace todo un análisis de lo que significa e implica una transformación, concluyendo que, al no existir enajenación de los bienes raíces de la sociedad de personas a la sociedad anónima que nace con motivo de la transformación, no es aplicable al caso las normas del artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985, que dicen relación con la primera enajenación de predios agrícolas, de esta manera, la respuesta del SII en simple palabras es que, el contribuyente propietario de los bienes raíces, que cambia su especie o tipo social, subsistiendo la misma personalidad jurídica, no pierde por ello el derecho a aplicar las normas del artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985, cumpliendo los requisitos específicos que dicha disposición establece.

²⁸ Oficio del SII N° 3.266 del año 2003.

7.- TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD ANÓNIMA EN SOCIEDAD DE PERSONAS

7.1.- Costo tributario de los derechos sociales

Las normas aplicables relativas a los derechos sociales, son las establecidas en el Artículo 41, inciso 1º, N° 9, e incisos 3º, 4º y 5º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Existe la tendencia a pensar que si vendo una empresa hay que hacer cuentas, de que es más conveniente, vender una sociedad anónima o una sociedad de personas. Esto sin duda es aplicable cuando se puede realizar el acto de la transformación.

Transformar una sociedad para su venta no debe tener ninguna objeción por parte del SII y no debiera ser susceptible de fiscalización por parte de este organismo, ya que este tipo de reorganización esta dentro de la autonomía de la voluntad.

7.2.- Normativa Aplicable en Caso de Enajenación de Derechos Sociales

En relación con el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales en sociedades de personas, el SII a través de la circular 69 del 4 de Noviembre de 2010, se trataron los temas de (i) La determinación del mayor o menor valor obtenido en la enajenación de los referidos derechos, analizando principalmente las disposiciones relativas al costo de enajenación, y (ii) La situación tributaria de las utilidades tributables que pudieren encontrarse retenidas en la sociedad de personas cuyos derechos se enajenan.

La situación de la determinación del costo tributario de las distintas alternativas posible de enajenación, ya fueron analizadas en el título 4.1.- Sociedades de Personas.

7.3.- Situación de Reinversiones Previamente Efectuadas en una Sociedad Anónima que luego se Transforma en Sociedad de Persona

El artículo 14 letra A N°1 letra c) inciso primero, establece que las rentas que se retiren para invertirlas en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión. Esta norma es clara en cuanto a que la reinversión se podría realizar en cualquier tipo de empresas que tributen en base a renta efectiva por medio de contabilidad completa, incluso en una sociedad anónima.

Sin embargo en el inciso 4º de esta misma letra c), se señala que

“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 de la sociedad que recibe la inversión”.

Todo lo anterior quiere decir que, si un persona adquiere acciones de pago con retiros de una sociedad de personas en la que es socio, este retiro reinvertido no pagará los impuestos Global Complementario o Adicional, sino hasta cuando en un acto entre vivos, este socio enajene las acciones, sea que lo haga inmediatamente después de haberlas comprado o bien después de muchos años, en cualquier caso, en dicha fecha, el valor de la enajenación, deberá pagar dichos impuestos finales según sea la condición del dueño de las acciones, un monto equivalente al retiro que reinvertió en las acciones y si hay un valor por sobre el monto del retiro, deberá pagar los impuestos que corresponda según las reglas del artículo 17 N°8 letra a) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Según lo planteado en el párrafo anterior, este tipo de reinversiones, cumple el hecho que no se gravará con los impuestos personales, pero dicho retiro utilizado para la adquisición de acciones de pago, no formará parte del FUT de la sociedad anónima de la que se adquirieron las acciones de pago.

Pero qué pasa si una sociedad anónima, que ha recibido de este tipo de reinversiones, se transforma en una sociedad de personas, que sucederá con esta reinversión. El SII a una consulta relativa a esta materia señaló que *“teniendo en consideración que las normas del artículo 14 de la Ley de la Renta que se comentan, sólo contempla el tratamiento tributario posterior de las utilidades reinvertidas en sociedades anónimas para el caso en que dichos valores sean enajenados por acto entre vivos, y no así en el caso en que la sociedad anónima receptora de tales utilidades se transforme en una sociedad de responsabilidad limitada, este Servicio concluye que en el caso de 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 en la letra c) del N° 1 de la Letra A, del artículo 14 de la Ley de la Renta, 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 de la sociedad anónima, deben a partir de la fecha de la transformación, incorporarse al registro FUT de la sociedad de responsabilidad limitada en que dicha sociedad anónima fue transformada”²⁹.

7.4.- Transmisión de Renta Efectiva en la Transformación de una Sociedad Anónima en una Sociedad de Persona

Una sociedad anónima agrícola, que por su calidad de tal debe tributar obligatoriamente por norma de la Ley sobre Impuesto a la Renta en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa, al transformarse esta en una sociedad de persona, el régimen de renta efectiva que tenía la sociedad anónima antes de su transformación no le es transmitida a la naciente sociedad de persona, sino que ésta última para poder dilucidar a que régimen quedará sujeta, deberá estarse a su situación particular al 31 de Diciembre del año de la transformación, tomando en consideración, el volumen de ventas o servicios, la calidad jurídica de sus socios y todos los demás requisitos que exige el artículo 20 N°1 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedando obligado al régimen de renta efectiva a contar del 01 de enero del año siguiente³⁰.

Ahora bien si la sociedad de personas una vez transformada pretendiera arrendar el o los predios agrícolas de los que es dueña a un tercero, también su régimen tributario se determinará al 31 de Diciembre, si por cualquier circunstancia la sociedad de persona adquiere la obligación de declarar su renta efectiva de acuerdo con contabilidad completa, el arrendatario adquiere la misma obligación a contar del 01 de enero del año siguiente.

En este caso y tal como ya lo señaláramos en los números anteriores, en este caso es aplicable la norma establecida en el artículo 69 inciso 3°, en cuanto a que hay que separar al 31 de Diciembre los resultados, de la sociedad anónima antes de la transformación en base a renta efectiva con contabilidad completa y en base a renta presunta por la sociedad de persona nacida de la transformación. En una misma declaración anual (formulario N°22), el contribuyente debe declarar y pagar el impuesto de primera categoría en base a renta efectiva y el impuesto de primera categoría en base a renta presunta.

²⁹ Oficio del SII N° 4.796, del 25.10.2004, número 4.

³⁰ Oficio del SII N° 3.313, del 7.7.2003.

7.5.- Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL)

Las EIRL tienen personalidad jurídica y patrimonio separado y pueden transformarse en distintos tipos de sociedades conservando la personalidad jurídica y las características que se indican en la propia ley respecto de este tipo de empresas, como es el RUT, conservar los créditos y/o pérdidas tributarias, entre otros.

También las sociedades de cualquier tipo, en que los dueños por la adquisición del 100% de las acciones o derechos sociales, reúnan todas las acciones o derechos sociales en una sola mano, pueden continuar existiendo como EIRL y así no debe realizar el término de giro.

8.- EXCEPCIONES EN LA TRANSFORMACIÓN DE EMPRESAS

Una situación que podría considerarse como excepción, es que la sociedad de hecho no puede transformarse en una sociedad de derecho cualquiera, porque es una comunidad que no tiene personalidad jurídica, por lo que no se da el requisito esencial de persistencia de la personalidad jurídica. En realidad solo tienen personalidad jurídica tributaria para pagar impuestos³¹.

Por lo tanto al no existir una transformación, el SII señaló que las utilidades retenidas en el FUT de la sociedad de hecho, no se pueden entender reinvertidas en la forma que lo establece el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es sin perjuicio de las reinversiones de utilidades que los respectivos socios de la sociedad de hecho puedan realizar a la sociedad de derecho³².

Otra situación de excepción, es que no hay transformación en materia minera, una sociedad anónima o sociedad limitada no puede transformarse en una sociedad legal minera que tiene un origen claro y específico³³.

³¹ Oficio del SII N° 1.116 del 28.04.1998.

³² Oficio del SII N° 1.116 del 28.04.1998.

³³ Este tipo societario, a diferencia de todo otro, nace de un hecho y por el solo ministerio de la ley, la cual le concede personalidad jurídica. El hecho que la origina puede ser: la inscripción de un pedimento o de una manifestación en común por dos o más personas, o por la inscripción, a cualquier título, de una cuota de una concesión minera que estaba inscrita a nombre de una sola persona (Art. 173 y siguientes del Código de Minería).

9.- CONVERSIÓN VERSUS TRANSFORMACIÓN

La conversión de una empresa unipersonal es un acto por medio del cual el empresario que se encuentra organizado como empresa aporta los activos de ésta a una sociedad en formación. Por lo tanto, desde el punto de vista jurídico esta operación no corresponde a una forma de transformación social, sino a un acto traslativo de dominio de determinados bienes por medio del cual se crea una persona jurídica nueva y distinta a la empresa aportante³⁴.

La conversión de una empresa unipersonal en sociedad de cualquier tipo no genera efectos tributarios para los socios por las utilidades tributables que se encuentren acumuladas en el registro FUT de la empresa, las que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se entienden reinvertidas en la empresa que nace producto de la conversión. Por lo tanto, las utilidades acumuladas en el registro FUT de la empresa unipersonal deberán ser traspasadas al registro FUT de la sociedad en creación, sin que esta operación genere efectos de tributación personal para los dueños de la sociedad en creación³⁵.

En el caso de que un empresario individual aporte todos sus activos y pasivos a una sociedad que se constituye, desde un punto de vista estrictamente jurídico, no es posible ceder o traspasar el crédito fiscal a la sociedad continuadora que se crea con este aporte³⁶.

³⁴ Oficios del SII N° 2.948 del 22.10.1996, Oficio del SII N° 3.689 del 14.10.1994, Oficio del SII N° 4.365 del 06.12.1994

³⁵ Oficio del SII N° 3.690 del 09.09.1992

³⁶ Oficio del SII N° 7.181 del 26.09.1980.