

UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA

“LA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES COMO ELEMENTO DE
PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA”

TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO AUDITOR Y AL
GRADO DE LICENCIADO EN SISTEMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y
CONTROL DE GESTIÓN

Tesis: Mitchel Abarca Morales
Elizabeth Ruiz González

Profesor Guía: Carlos Vergara Lasnibat

Valparaíso, septiembre 2008

En esta etapa que culmina, quisiera dar mis más eternos agradecimientos a todas aquellas personas que estuvieron junto a mí, brindándome su apoyo incondicional, y sin las cuales, este largo viaje recorrido, no habría llegado a su destino.

El paso por la Universidad, ha sido el gran desafío de mi corta vida, en el cual se plasma y deja en evidencia, que todo es posible en la vida, en la medida que te lo propongas con verdadera convicción.

La dedicación, constancia y responsabilidad, valores que de niña mis padres me inculcaron, fueron trascendentales para sellar esta hermosa etapa.

Mi familia, mi mayor bendición. Madre, gracias por tu amor abnegado, apoyo y tus palabras de aliento, en los momentos difíciles. Padre, no existe palabra alguna que pueda describir, lo agradecida que estoy, por tu cariño, protección y sabios consejos. Hermano, mi mayor admiración, ejemplo a seguir, el cual siempre reflejo, todo en lo cual desearía convertirme. Y mi abuelito, un verdadero niño, que siempre llevare en mi corazón.

Y por último, mi compañero incondicional, gracias por tu apoyo, comprensión y compañía.

A todos ustedes, mi infinita gratitud, lo que soy, y el futuro que me estoy forjando, se los debo únicamente a ustedes y a Dios que me ha protegido e iluminado siempre, y que sin duda estará presente en cada desafío que emprenda a lo largo de mi vida.

Elizabeth

Deseo agradecer a la Universidad por ofrecerme la oportunidad de asumir el reto de convertirme en un profesional. Ofrecer un especial reconocimiento a todos los profesores.

Deseo ofrecer un especial reconocimiento al profesor guía, quién dedicó muchas horas para dirigir este trabajo.

A todos los miembros de mi familia, por su constante apoyo, en especial a mis padres Juan Abarca y Beatriz Morales, que sin sus esfuerzos no habría cumplido este desafío.

Y por último a Elizabeth que es una persona muy especial.

Mitchel

ÍNDICE

ÍNDICE	i
RESUMEN	1
MARCO TEÓRICO	2
1. Antecedentes Generales	2
1.1 Descripción del sistema tributario chileno	2
1.2 Definición de sociedad	8
1.3 Tipos de sociedad	9
1.4 Definición de planificación tributaria	13
2. Transformación de Sociedades	15
2.1 Formalidades de la transformación de sociedades	16
2.2 Nulidad de la transformación de sociedades	18
2.3 Causas de transformación de sociedades	18
2.4 Consecuencia y efectos de la transformación de sociedades	20
2.4.1 Respetto de la sociedad	20
2.4.2 Respetto de los socios o accionistas	21
2.4.3 Respetto de terceros	22
2.5 La transformación de sociedades y otras modificaciones	22
2.6 Modificaciones confundidas con transformación de sociedades	22
2.7 Otras reorganizaciones confundidas con transformación de sociedades	23
3. Efectos Tributarios de la Transformación de Sociedades	25
3.1 Respetto de la sociedad	25
3.2 Respetto de los socios o accionistas	33
3.3 Respetto de terceros	37
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	38
OBJETIVOS	39
OBJETIVO GENERAL	39
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	39
METODOLOGÍA	40
DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOGIDA	42
1. Factores que inciden al optar por un tipo societario determinado	42
2. Descripción de la carga tributaria	43
2.1 Carga tributaria que afecta a las sociedades de personas	43
2.2 Carga tributaria que afecta a las sociedades anónimas	46

3. Principales efectos tributarios que se producen en la transformación de sociedades	48
4. Simulación de escenarios	50
5. Situaciones especiales de transformación de sociedades	53
5.1 Conversión de sociedades de hecho en otras de responsabilidad limitada	53
5.2 Transformación de sociedad anónima abierta en sociedad anónima cerrada o viceversa	55
5.3 Transformación de cualquier sociedad en una empresa individual de responsabilidad limitada, cuando se produzca la reunión en manos de una sola persona de las acciones, derechos o participaciones en el capital de una sociedad.	58
6. Cuadro resumen de los efectos tributarios de la transformación de sociedades	61
CONCLUSIONES	63
BIBLIOGRAFÍA	65
ANEXOS	67

RESUMEN

En un mercado altamente competitivo, escenario del Chile actual, las compañías han debido ser capaces de adaptarse a los diversos cambios e innovaciones que se han producido tanto en materia legal, económica y social. Es responsabilidad de ellas ir de acuerdo al sistema imperante, no tan solo por un tema de fiscalización, sino también por la alta competencia que existe en el mercado.

Dentro de las variadas modalidades de reorganización societaria establecidas por la legislación chilena, encontramos la “Transformación de la Sociedad”, a través de la cual las compañías pueden adoptar la figura jurídica que más estimen conveniente.

El presente trabajo de investigación analizó “La transformación de sociedades como elemento de planificación tributaria”, mediante la simulación de posibles escenarios, basado en los efectos tributarios que se generan respecto de la sociedad, propietarios y terceros relacionados, para así colegir desde la perspectiva de planificación tributaria, cuán efectiva puede resultar respecto de si permite o no, en determinados casos, aminorar la carga tributaria de la compañía.

Producto del estudio realizado podemos inferir que la transformación de la sociedad si constituye una herramienta de planificación tributaria, permitiendo aminorar la carga impositiva de la sociedad, principalmente en lo que respecta a gastos rechazados, costo de las acciones o derechos sociales, exceso de retiros y reinversión, casos en los cuales se observó la existencia de ahorros impositivos.

MARCO TEÓRICO

Tema: “La transformación de sociedades como elemento de planificación tributaria”

1. Antecedentes Generales

Actualmente las sociedades se han convertido en pieza clave y fundamental del desarrollo y crecimiento de nuestro país. Dado lo anterior, queda por parte del legislador regular y normar a estas instituciones, por motivos de interés público.

Toda sociedad da origen a una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, la cual goza de derechos y obligaciones para todos los efectos de la ley.

Luego, los contratantes deberán elegir el tipo de ropaje que más se ajuste a sus necesidades y condiciones, quienes podrán cambiar su tipo social, para someterse a las normas de otra especie o tipo por diversos motivos, los cuales en general tienden a apuntar al éxito organizacional.

1.1 Descripción del Sistema Tributario Chileno ¹

En Chile, la administración de los impuestos es entregada por ley a dos instituciones públicas: el Servicio de Impuestos Internos (SII) y la Tesorería General de la República; y la administración aduanera al Servicio Nacional de Aduanas. El Servicio de Impuestos Internos está encargado de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, su auditoría, fiscalización y sanción, la interpretación de las normas tributarias y ser la primera instancia judicial en las controversias tributarias. El Servicio Nacional de Aduanas es responsable de la administración de los impuestos aduaneros, mientras que la Tesorería General de la República es responsable de la cobranza de las deudas determinadas por el SII y Aduanas.

El sistema tributario chileno está estructurado por pocos impuestos de alto rendimiento.

¹ Subdirección Normativa, Dpto. Tributación Internacional .SII. Julio 2000.

Por expreso mandato de la Constitución Política de Chile su uso y destino no está predeterminado.

Los impuestos existentes se pueden clasificar en cuatro tipos:

Impuesto a la Renta

Las personas residentes o domiciliadas en Chile se encuentran sujetas a impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él; y las personas no residentes en Chile están sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente este dentro del país.

Se consideran rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él.

El Impuesto a la Renta en Chile se construye sobre tres principios básicos. Primero, los sujetos de la tributación deben ser, en último término, las personas; los impuestos que pagan las empresas son sólo a cuenta de los impuestos finales que les corresponde pagar a sus dueños. Segundo, la base imponible debe estar compuesta por el conjunto de rentas percibidas o devengadas por la entidad durante el periodo tributario, lo que se denomina el principio de la renta global. Tercero, los socios o dueños de empresas, sean o no residentes, sólo pagan impuestos una vez que retiran sus utilidades y mientras no efectúen dichos retiros o distribuciones de dividendos, la tributación queda suspendida.

El sistema de Impuesto a la Renta chileno grava:

- ❖ Impuesto a la Renta de Primera Categoría (Impuesto a las utilidades)

Impuesto de Primera Categoría: Tributo que se aplica a las actividades del capital clasificadas en el artículo 20 de la Ley Impuesto a la Renta, tales como actividades industriales, comerciales, agrícolas, prestaciones de servicios, extractivas, entre otras, con una tasa vigente a septiembre de 2008 del 17%.

Este tributo es de tasa directa, la cual se aplica sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas por la empresa y se declara anualmente en el mes de

abril de cada año, por las rentas percibidas o devengadas en el año calendario anterior.

Respecto de algunas actividades (pequeña agricultura, minería y transporte), existe la opción para el contribuyente de pagar el impuesto de acuerdo a un sistema de renta presunta, en la medida que se cumplan las condiciones señaladas por la ley.

El Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa, se rebaja como crédito en los Impuestos Global Complementario o Adicional que afecten a sus dueños (ya sean accionistas en el caso de sociedades anónimas o socios de sociedades de personas), cuando estos efectúen retiros de utilidades en dinero o en especies, o reciban dividendos de sociedades anónimas, en el caso de los accionistas.

❖ Impuesto Específico a la Actividad Minera

Este impuesto afecta a la renta operacional de la actividad minera metálica obtenida por un explotador minero, definido éste como toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado en que se encuentren.

La renta operacional de la actividad minera se calcula sobre un esquema establecido en la ley, que consiste en agregar o deducir a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría determinadas cantidades o partidas que contempla la norma que contiene dicho tributo.

❖ Impuesto a las Personas Naturales

Los impuestos a las personas naturales se aplican sobre las rentas provenientes del trabajo o del capital y gravan a personas naturales que tengan domicilio o residencia en Chile. El Impuesto de Segunda Categoría es un impuesto sobre las rentas provenientes del trabajo dependiente. El Impuesto Global Complementario grava el total de rentas obtenidas por una persona. Cualquier Impuesto de Segunda Categoría pagado o Impuesto de Primera Categoría relacionado con los dividendos recibidos, dan derecho a crédito contra el Impuesto Global Complementario.

Impuesto Único de Segunda Categoría: Este impuesto se aplica a las rentas del trabajo dependiente, como los sueldos, pensiones (excepto de fuente extranjera) y rentas accesorias o complementarias a las anteriores. Es un impuesto progresivo, que se determina mediante una escala de tasas, empezando con una tasa del 0% hasta el 40%. Se debe calcular sobre el salario y/o remuneraciones del trabajador, menos los pagos de seguridad social. El citado tributo debe ser retenido y enterado mensualmente en arcas fiscales por el respectivo empleador o pagador de la renta.

En el caso que el trabajador tenga más de un empleador, para los efectos de mantener la progresividad del impuesto, deben sumarse todas las rentas obtenidas e incluirlas en el tramo de tasas de impuesto que corresponda, y proceder a reliquidar anualmente dicho tributo en el mes de abril del año siguiente al de la percepción de la renta. Un trabajador dependiente que tenga un sólo empleador y que no obtiene ninguna otra renta en un año tributario, no está obligado a efectuar la declaración de renta anual.

Impuesto Global Complementario: El Impuesto Global Complementario es un impuesto anual que grava a las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile por el total de las rentas imponibles de Primera o Segunda Categoría. El impuesto se determina mediante una escala de tasas progresivas por tramos de renta, empezando por un tramo exento 0% hasta el último tramo con una tasa marginal del 40%, el cual se declara y paga en el mes de abril del año siguiente al de la obtención de la renta.

❖ Impuesto Adicional

Se aplica a la rentas de fuente chilena obtenidas por personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile, cuando la renta queda a disposición desde Chile a la persona residente en el extranjero. Dependiendo del tipo de renta que se trate, puede ser un impuesto de retención mensual, o bien, un impuesto de declaración anual.

La tasa general del Impuesto Adicional es de un 35%, aplicándose tasas menores para algunos tipos de rentas.

Los dividendos, retiros y/o remesas de utilidades de sociedades anónimas, sociedades de personas o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, se gravan con la tasa general del Impuesto Adicional del 35%.

Para determinar la base imponible del Impuesto Adicional, se agrega una cantidad equivalente al Impuesto de Primera Categoría pagado por las utilidades tributables, luego la tasa del impuesto se aplica sobre esta base imponible. Del impuesto así determinado se rebaja como crédito el Impuesto de Primera Categoría que fue agregado, en la misma forma como si el receptor de la renta fuera un chileno residente y/o domiciliado en Chile. El Impuesto Adicional es normalmente pagado a través de un mecanismo de retención. Es así que, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio o residencia en el país, se encuentran sujetas a los impuestos de retención, los que deben ser retenidos y enterados en arcas fiscales por el pagador de la renta.

Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA)

El IVA es el principal impuesto al consumo que existe en Chile y grava, con una tasa del 19%, las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles (en el caso de inmuebles cuando es de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella). El IVA también grava los servicios que se presten o utilicen en el país y que provengan de las actividades que la ley señala. Este impuesto afecta también al fisco, instituciones semifiscales, organismos de administración autónoma del estado, municipalidades y las empresas que pertenezcan a ellos o en los cuales estos organismos tengan participación. Con la misma tasa general se gravan las importaciones, habituales o no, efectuadas por cualquier persona natural y jurídica.

El impuesto se debe declarar y pagar mensualmente, y su monto se determina a partir de la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal. Si de esta diferencia resulta un remanente, existe un mecanismo que permite utilizarlo en periodos posteriores.

Los exportadores están exentos del IVA por las ventas que efectúen al exterior, otorgándoseles el derecho de recuperar el IVA recargado en la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a su actividad de exportación.

❖ **Impuestos especiales a las ventas de ciertos productos**

Existen impuestos especiales a las ventas de ciertos productos, entre los que destacan; impuestos a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares, a los vehículos y a los productos suntuarios.

Estos impuestos son adicionales al IVA, se aplican sobre la misma base tributaria y gravan la importación y/o venta de ciertos bienes.

Impuestos Específicos

Estos impuestos específicos se aplican en forma adicional al IVA sobre las transacciones de ciertos productos, los cuales se encuentran establecidos por las leyes especiales. Este es el caso de los tabacos y combustibles.

Otros Impuestos

❖ **Impuesto de Timbres y Estampillas**

Este impuesto se aplica a los documentos o actos que involucran una operación de crédito, por ejemplo letras de cambio o pagarés, así como a otras operaciones establecidas en la propia ley. La base imponible es el monto del capital especificado en cada documento. La tasa del impuesto es variable dependiendo del periodo que medie entre la emisión del documento y el plazo de vencimiento de éste.

❖ **Impuesto a las Herencias y Donaciones**

Un impuesto progresivo, es aplicado sobre el valor neto de las transmisiones de la propiedad a causa de la muerte de una persona o las transferencias por las donaciones hechas durante la vida del donante. Este impuesto varía dependiendo de la cantidad o monto involucrado, el fin o propósito de la transferencia y el grado de parentesco con el beneficiario.

Para efectos de la presente tesis, abordaremos los efectos tributarios de la transformación de sociedades, en relación a la Ley de Impuesto a la Renta y la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

1.2 Definición de Sociedad

- ❖ Etimológicamente sociedad se define como el conjunto de personas que se relacionan entre sí, de acuerdo a unas determinadas reglas de organización jurídica y consuetudinaria, y que comparten una misma cultura o civilización en un espacio o un tiempo determinado.
- ❖ El Código Civil en su artículo 2.053 define sociedad o compañía como aquel 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.

La sociedad forma una persona jurídica, distinta de los socios individualmente considerados.

Contrato: Acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas. *

Persona Jurídica: Personas ficticias, capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representadas judicial y extrajudicialmente. *

Contribuyentes: Las personas naturales o jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos. *

- ❖ El Servicio de Impuestos Internos (SII) define sociedad como aquella asociación de personas creada para desarrollar una actividad común, en busca de sus propios intereses o con el propósito de ayudar a la comunidad.

Servicio de Impuestos Internos (SII): Institución pública chilena dependiente del Ministerio de Hacienda, encargada, especialmente, de la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

1.3 Tipos de Sociedad ²

Existen dos criterios para clasificar las sociedades.

- a) Desde el punto de vista de la naturaleza de la actividad empresarial, la sociedad puede ser civil o comercial.

Son sociedades comerciales las que se forman para negocios que la ley califica de actos de comercio. Las otras son sociedades civiles.

Acto de comercio: Se refiere a las actividades propias de los comerciantes en la ejecución de su oficio. *

- b) Desde el punto de vista de sus caracteres formales, la sociedad puede ser colectiva, de responsabilidad limitada, en comandita y anónimas.

❖ Sociedad Colectiva: Es aquella en que todos los socios administran por sí o por un mandatario elegido de común acuerdo.

Socio: Individuo que está asociado con otro u otros con algún interés común o que es miembro de una sociedad de personas de cualquier tipo. *

Característica más importante:

- a) Sus socios responden con sus bienes propios de las obligaciones sociales en forma ilimitada, pero en proporción a sus respectivos aportes.

❖ Sociedad de Responsabilidad Limitada: Es aquella en que todos los socios administran por sí o por un mandatario elegido de común acuerdo y en que la responsabilidad de los socios está limitada al monto de sus aportes o a la suma que se estipula en el estatuto social.

² Zárate Benjamín, Cátedra Normativa Empresarial II, 2º Semestre 2003.

Características más importantes:

- a) Existe un capital determinado como garantía para los acreedores.
 - b) A lo más deben existir 50 asociados.
 - c) El capital está representado por partes o cuotas sociales que no son negociables y cuya transferencia se somete a restricciones.
 - d) El capital social no se forma mediante suscripciones públicas.
 - e) Las solemnidades de constitución y funcionamiento son más simples que las sociedades anónimas.
- ❖ Sociedad en Comandita: Está definida en el artículo 470 del Código Comercio, como aquella que se celebra entre una o más personas que prometen llevar a caja social un determinado aporte, y una o más personas que se obligan a administrar exclusivamente la sociedad por sí o por sus delegados y en su nombre en particular.

Este tipo de sociedad a su vez puede ser en comandita simple o por acciones.

Sociedad en Comandita Simple: Definida en el artículo 472 del Código de Comercio como aquella que se forma por la reunión de un fondo suministrado en su totalidad por uno o más socios comanditarios o por estos y los socios gestores a la vez.

Sociedad en Comandita por Acciones: Definida en el artículo 473 del Código de Comercio ésta se constituye por la reunión de un capital dividido en acciones o cupones de acción y suministrado por socios cuyo nombre no figura en la escritura social.

Características más importantes:

- a) Existen dos clases de socios: Gestores que están a cargo de la gestión social, cuya responsabilidad es solidaria e ilimitada y comanditarios, quienes son ajenos a la administración y su responsabilidad está limitada al monto de sus aportes.

- b) Es una sociedad de carácter mixta pues posee características comunes a la sociedad colectiva y anónima.
- ❖ Sociedad Anónima: Está definida en el artículo 1° de la ley 18.046, como aquella persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables solo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables.

Las sociedades anónimas pueden ser de dos clases. Abiertas o cerradas.³

Sociedad Anónima Abierta (SAA):

- Aquellas que tienen 500 o más accionistas.
- Aquellas en las que, a lo menos, el 10 % de su capital suscrito pertenece a un mínimo de 100 accionistas, excluidos los que individualmente, o a través de otras personas naturales o jurídicas excedan dicho porcentaje, y
- Aquellas que inscriban voluntariamente sus acciones en el registro de valores.

Son sociedades anónimas cerradas (SAC), las que no cumplen con los requisitos mencionados anteriormente.

Características más importantes:

- a) La sociedad anónima es siempre mercantil, aún cuando se forme para la realización de negocios de carácter civil.
- b) La responsabilidad de los socios por las deudas contraídas a nombre de la sociedad queda limitada al monto de sus respectivos aportes.
- c) La administración de la sociedad queda radicada en un órgano colectivo denominado directorio.

³ Ley 18.046 de Sociedades Anónimas.

- d) El capital social es suministrado por accionistas y está representado en acciones.

Acción: Instrumento de renta variable que representa una cuota parte de patrimonio. *

Accionista: Persona natural o jurídica que posee acciones representativas de una parte del capital de una sociedad. Su responsabilidad y derechos se limitan al número de acciones que posea. *

Persona Natural: Todo individuo de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe o condición. *

Diferencias entre los tipos de Sociedades Anónimas:

- a) En cuanto a su fiscalización, las SAA están fiscalizadas por Superintendencia de Valores y Seguros y las SAC, no están sometidas necesariamente a la fiscalización de la SVS.
 - b) En cuanto a la inscripción de registros especiales, las SAA deben inscribirse en el registro de valores.
 - c) Las SAA no pueden contener en sus estatutos disposiciones que limiten la libre cesibilidad de las acciones.
- ❖ Sociedad por Acciones: Se encuentran definidas en la ley 20.190, como una persona jurídica creada por una o más personas mediante un acto de constitución, cuya participación en el capital es representada por acciones.

Características más importantes:

- a) No necesita tener un segundo socio o accionista.
- b) Instrumento flexible y de menor costo que permite canalizar inversiones en capital de riesgo.
- c) Se le aplican las normas de sociedades anónimas para efectos tributarios.

- d) La regla general es la cesibilidad de las acciones y la toma de decisiones por mayorías.
 - e) No es forzoso que la administración de la sociedad se ejerza a través de un directorio. Se pueden diseñar estructuras de administración especiales.
- ❖ Sociedad de Personas: Las sociedades de cualquier clase o denominación excluyéndose únicamente a las S.A.⁴

Para efectos de la presente tesis, agruparemos las sociedades en dos grupos, sociedad anónima y sociedad de personas. Serán sociedades de personas: Sociedad Colectiva, Sociedad de Responsabilidad Limitada y Sociedad en Comandita.

1.4 Definición de Planificación Tributaria ⁵

La planificación tributaria es una disciplina que se encuentra dentro de la rama de la gestión tributaria, siendo su finalidad última, analizar la legislación tributaria, evaluar los efectos de la aplicación práctica de las leyes y concluir sobre las ventajas y desventajas que dicha norma genera a la empresa, recomendando alternativas para optimizar una decisión.

La planificación tributaria está ligada con la gestión financiera de una entidad y por lo tanto, habitualmente se utiliza esta herramienta para medir los efectos en las decisiones de inversión, financiamiento y reparto de utilidades y/o dividendo.

Dentro de la diversidad de variables que debe manejar el administrador financiero, se encuentra aquella referida a los tributos de una determinada transacción o decisión.

⁴ Ley sobre Impuesto a la Renta. Artículo 2 N°6.

⁵ Vergara Carlos, Cátedra de Planificación Tributaria 1° Semestre 2007.

El factor tributario puede o influye directamente en una decisión por los siguientes motivos:

- a) Los impuestos de una operación o transacción genera un mayor o menor flujo para la empresa.
- b) Impuestos o tributos no esperados pueden afectar los flujos de caja proyectados o bien generar recarga de intereses, reajustes o multas.
- c) Los tributos afectan los resultados y la posición financiera de una compañía y por tanto deben ser apropiadamente administrados, con la finalidad de maximizar los beneficios empresariales.

Cuando se ejerce dicha disciplina es necesario considerar cuatro factores que constituyen los límites hasta los cuales puede llegar el planificador. Si bien es cierto que en materia tributaria se puede hacer uso de la normativa expresa como de los vacíos contenidos en la ley, no se puede desconocer que dentro de esta libertad, tanto imaginación como voluntad de las partes, se deben respetar algunas reglas básicas.

Limitaciones

❖ Legítima Razón de Negocios

El artículo 64 del Código Tributario establece que el SII no podrá tasar los valores asignados en una operación de reestructuración, siempre que el proceso obedezca a una legítima razón de negocios.

El SII interpretando este concepto ha señalado que se entiende por legítima razón de negocios, que el espíritu que promueve la transacción no debe buscar por sí misma eludir el pago de un tributo.

❖ Tasación y Valor de Mercado

El artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta y el artículo 64 del Código Tributario establecen el derecho que tiene el SII de tasar una operación cuando ésta no se ajusta a valores de mercado.

- ❖ **Precios de Transferencias**

El artículo 38 de la Ley de Impuesto a la Renta establece una norma parecida a la tasación, pero que guarda relación con los precios cobrados entre partes relacionadas o en las que haya intereses económicos, domiciliados en jurisdicciones tributarias distintas.

- ❖ **Planificación del Impuesto a las Herencias**

La Ley de Herencias establece pena corporal para los asesores que intervengan en la elaboración de mecanismos que tengan por finalidad evitar el pago de este impuesto.

Por lo anterior podemos inferir, que la planificación tributaria consiste en el estudio de caminos jurídicos, que permitan evitar, rebajar o postergar la carga tributaria de los contribuyentes, como asimismo, acogerse a franquicias o beneficios existentes, dentro de la normativa legal vigente.

2. Transformación de Sociedades

- ❖ Etimológicamente transformar es cambiar la forma de una persona o cosa, es darle una nueva apariencia distinta a la original.

- ❖ La Ley 18.046 de sociedades anónimas en su artículo 96 la define como el cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuando una reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica.

- ❖ En similares términos la define el Artículo 8 N° 13 del Código Tributario como el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica.

- ❖ Doctrinariamente, Juan Feliú la define como: “Cambio de forma que experimenta una sociedad, al pasar de una especie social a otra diferente, en virtud de una modificación del contrato social, que la libera de las normas que la rigen hasta ese

momento y la somete al régimen legal correspondiente a su nuevo tipo, sin disolverla ni cambiar su identidad.⁶

“No existe normativa expresa que defina la transformación de sociedades de persona, es por esto, que se les atribuye lo establecido para las sociedades anónimas, producto del vacío legal que existe al respecto.”⁷

2.1 Formalidades de la Transformación de Sociedades⁸

Para estar en presencia de la transformación de sociedades se debe cumplir con ciertas formalidades propias de toda modificación o reforma del contrato social, y que son las mismas prescritas en la ley para su constitución.

En primera instancia, la que se transforma debe tratarse de una sociedad legalmente constituida, ya que empresas individuales, comunidades, asociaciones o cuentas en participación, o sociedades que nacen de algún defecto en su constitución (sociedades de hecho), no pueden ser objeto de transformación si quieren organizarse o constituirse como sociedades regulares.

Lo anterior se explica porque la transformación consiste en el paso de un estado jurídico a otro, pero dentro de la misma categoría genérica de sociedad.⁹

De igual forma, si un empresario individual desea modificar su organización empresarial para formar una sociedad, debe constituir una sociedad enteramente nueva, la que nace a la vida del derecho junto con el acuerdo de constitución a que ha llegado con otra u otras personas, momento en el cual aporta su empresa individual a la nueva sociedad.

La sociedad debe cambiar de forma o tipo social a través de la reforma del contrato o estatuto social. El estatuto o conjunto de normas que se aplica a una determinada entidad jurídica son las que nos permiten clasificar las distintas especies de sociedades.

⁶ Feliú S. Juan, “La transformación de Sociedades” Pág. 112.

⁷ Vergara Carlos, Cátedra de Planificación Tributaria 1º Semestre 2007.

⁸ Hernández A. Ricardo, “Fusión, transformación y división de Sociedades Anónimas”, Pág. 82.

⁹ Feliú S. Juan, “La transformación de Sociedades” Pág. 73.

Para estar en presencia de una transformación, la sociedad debe modificar ese estatuto jurídico, en otras palabras, cambiar la sociedad de personas a anónima o viceversa. Para materializar aquello, el sujeto de derecho deberá adecuarse, mediante la reforma de sus estatutos o contrato social, a la nueva forma de organización jurídica. Lo anterior va a provocar que la misma compañía quede sujeta a nuevas normas que van a regir sus relaciones jurídicas.

En el artículo 69 del Código Tributario, la transformación requiere pues, que la sociedad cambie en tal intensidad su organización interna, que pase a estar regulada por otras normas jurídicas aplicables a otro tipo social.

Un simple cambio o modificación del contrato o estatuto social no es una transformación, por ejemplo, cambio de objeto, domicilio, aumento de capital, retiro, incorporación de socios u otras. Aunque estas modificaciones pueden eventualmente realizarse conjuntamente con la transformación de la sociedad.

Los contribuyentes deberán poner en conocimiento de la oficina del SII que corresponda las modificaciones efectuadas.

Este aviso deberá darse expresamente en la unidad del servicio que corresponda a la jurisdicción del domicilio del contribuyente, utilizando los formularios especialmente diseñados para tal efecto, dentro del plazo de quince días hábiles siguientes a la fecha de la modificación de los datos o antecedentes, o a contar de la fecha de inscripción en el registro de comercio, en los casos que ella sea pertinente.¹⁰

El acto de transformación es catalogado por el Servicio de Impuestos Internos como un acto administrativo simple, el cual debe ser informado a la respectiva autoridad a través del formulario 3.239 (formulario de modificación actualización de la información). La sociedad que se transforma no debe cambiar su número de RUT, pues la transformación

¹⁰ Resolución Exenta N° 55, del 30.09.2003 del SII.

consiste solamente en el cambio de especie o tipo social, subsistiendo la personalidad jurídica y, por ende, sigue siendo el mismo contribuyente.¹¹

La sociedad transformada, no está obligada a dar aviso de término de giro, ya que continúa siendo responsable de todas sus obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la transformación.¹²

En general, estas formalidades son medidas tendientes a poner bajo aviso, e informar a terceras personas vinculadas con la sociedad sobre los acontecimientos que se están llevando a cabo.

2.2 Nulidad de la Transformación de Sociedades

Si el proceso de transformación de sociedades careciere u omitiere alguna de las solemnidades requeridas, importará la nulidad absoluta del acto respectivo. Dicha nulidad sólo tiene efectos sobre la modificación misma. Así de producirse la nulidad absoluta, permanece vigente la antigua sociedad automáticamente.

2.3 Causas de Transformación de Sociedades

Variadas pueden ser las causas que originan la decisión de transformar una sociedad. A continuación mencionan algunas de ellas.

a) Modificar la responsabilidad de los socios

A través de la transformación se puede modificar, ya sea aumentar o disminuir la responsabilidad de los socios, en cuanto a las deudas sociales.

b) Facultad de emitir bonos

Actualmente sólo están autorizadas por el legislador las sociedades anónimas para emitir bonos como herramienta de financiamiento. Es por esto que a través de la transformación, otro tipo de sociedades pueden optar a este beneficio.

¹¹ Circular N° 17, de 16.05.1995 del SII.

¹² Circular N° 17, de 16.05.1995 del SII. Oficio N° 313, del 22.01.2001 del SII.

c) Mayor estabilidad

Ocurre normalmente cuando aquellas sociedades familiares se ven obligadas a dividir el capital en acciones, con el fin de vincularse a un mayor número de individuos y de intereses.

d) Necesidad de aumentar el capital

Cuando la marcha del negocio deja de manifiesto que el capital es insuficiente para el normal desenvolvimiento de los negocios, o bien para el financiamiento de nuevos proyectos.

e) Posterior cambio a la forma de constitución inicial

En este caso la sociedad se constituye con el propósito de cambiar su forma, posteriormente, debido a que en primera instancia no contaban con los requisitos necesarios para dicha constitución.

f) La legislación

El legislador puede causar la transformación de una sociedad cuando disposiciones legales lo ordenen expresamente. Por ejemplo cuando una determinada sociedad anónima pierde o deja de poseer algunos de sus elementos constitutivos que la clasifican como tal.

g) Disminuir la carga tributaria

Si bien este punto se puede ver de distintos ángulos, se abordará desde el punto de vista del costo tributario, la conveniencia de enajenar derechos sociales o acciones.

h) Asignar valor a la empresa

Se refiere, a que por medio de la transformación se permite lograr una ventaja competitiva, y por ende, una mayor valorización de la empresa, que constituye un elemento distintivo y diferenciador frente a la competencia.

Aunque últimamente se ha intentado eliminar las diferencias entre las distintas clases de sociedades, igualando la carga impositiva a que se encuentran sometidas, subsisten algunas diferencias que pueden influir en el cambio de especie o reforma social.

Más adelante, se profundizará en esta materia, debido a que la tributación y los posibles efectos que de ella se generen son motivo esencial de la presente tesis.

2.4 Consecuencia y efectos de la Transformación de Sociedades¹³

2.4.1 Respecto de la sociedad.

- ❖ El efecto se produce al cambiar el régimen legal que regula a la sociedad. Esta transformación se traduce en cambios en la organización tales como: responsabilidad de los socios, nombre o razón social, división del capital, sistema de administración.
- ❖ Producto de la transformación, la sociedad cambia sólo su forma jurídica, su ropaje legal. El mismo sujeto jurídico titular de los derechos y obligaciones nacidos bajo la forma que abandona, se conserva, y continúa como titular de dichas relaciones jurídicas.¹⁴

Este es el efecto fundamental que produce la transformación de la sociedad, y además es una de las características que permite diferenciarla de otro tipo de reorganizaciones.

Esta característica fundamental de la transformación es la que explica el tratamiento jurídico y tributario que se aplica a la sociedad que se transforma, por tratarse del mismo sujeto de derecho que no ve alterada su existencia legal.

Esta subsistencia de la personalidad jurídica se explica porque en nuestra legislación existe un concepto unitario de sociedad, el que se mantiene no obstante cambiar la forma o tipo social.

Como consecuencia de ello, no existe disolución de la sociedad, la que continúa normalmente con sus negocios empresariales.

¹³ Hernández A. Ricardo, "Fusión, transformación y división de Sociedades Anónimas", Pág. 92

¹⁴ Oficio N° 2.621, del 02.06.2003 del SII.

- ❖ En la transformación no hay transmisión universal del patrimonio ni sucesión de las relaciones jurídicas. Esto significa que en la transformación, el patrimonio social no es trasladado jurídicamente de una sociedad a otra como una universalidad, como sucede en otras reestructuraciones societarias.
- ❖ Enseguida, tampoco hay sucesión en las relaciones jurídicas, pues la misma persona jurídica sigue siendo acreedor o deudor de las relaciones jurídicas ya creadas, en los mismos términos vigentes bajo la anterior especie social.

Similar es el caso de las acciones que posea y los créditos de los cuales es titular.

Desde el punto de vista formal, es necesario informar al SII el respectivo cambio de especie, para remitir la documentación tributaria. La cédula RUT se mantiene, sólo modificándose el nombre del cual es titular.

2.4.2 Respecto de los socios o accionistas.

- ❖ Toda transformación de sociedades tiene influencia significativa que afectan particularmente a los socios, dado que sus derechos y obligaciones se regulan de modo diverso en las distintas formas de sociedades, ya sea desde un punto de vista en cuanto a su responsabilidad, como así, la participación de las utilidades que de ella se generen.
- ❖ Por la transformación, los socios no pierden la propiedad de sus derechos sociales. Lo anterior significa simplemente que los socios de la sociedad de personas que se transforma en anónima conserva la calidad de socio, pero ahora en carácter de accionista en ésta última, a menos que consientan expresamente en retirarse. Lo mismo se aplica en el caso de transformación de sociedad anónima en sociedad de personas, siempre y cuando se acuerde en la junta extraordinaria de accionista, requiriéndose un quórum de los dos tercios de las acciones emitidas con derecho a voto, según el artículo 67 de la Ley 18.046.

La conservación de los derechos sociales se materializa mediante el cambio de las acciones o del interés social por las anteriores participaciones sociales. Vale decir,

en la escritura de transformación debe establecerse la emisión o el retiro de las acciones, según sea el caso, y la distribución en la forma acordada por los socios.

Por otro lado, los socios o accionistas tienen derecho a que se les asignen las nuevas participaciones sociales en proporción a sus haberes en el patrimonio social.

2.4.3 Respecto de terceros

- ❖ La modificación del tipo o especie social sólo produce efecto entre los socios y entre éstos y la sociedad, y no respecto de los terceros mientras no se cumplan los requisitos de publicidad para hacerles oponible el acuerdo de transformación.
- ❖ La responsabilidad respecto de las deudas contraídas con terceros en el caso de la transformación de sociedades, se mantiene inalterable, es decir, se traspa a la nueva sociedad con todos los atributos y condiciones en la cual fue pactada en primera instancia. La transformación siempre opera para lo futuro, jamás con efecto retroactivo.

Respecto de los acreedores cuyos créditos estaban pendientes al tiempo de la transformación, su situación jurídica respecto de la sociedad no sufre modificación, pudiendo ejercer sus derechos en los mismos términos existentes al tiempo en que se contrajo el crédito.

2.5 La Transformación de Sociedades y otras Modificaciones

Normalmente se tiende a confundir otras modificaciones o formas de reorganización que ocurren en las empresas, con el concepto de transformación.

2.6 Modificaciones confundidas con Transformación de Sociedades

a) Sociedad civil a comercial y viceversa

Aquí se cambia solamente el objeto de la sociedad, por lo tanto, ésta mantiene el tipo con que se constituyó. El objeto determina el tipo de sociedad, luego si va a ejecutar principalmente actos de comercio, será comercial, en caso contrario, será civil.

b) Cambio de nacionalidad

Este cambio no constituye transformación, según definimos se requiere que el tipo que se abandona y el que se adopta estén calificados en la ley como diferentes tipos de sociedades. Así pues, puede presentarse el caso de que la sociedad extranjera tenga un tipo no reglamentado en la legislación del país en que se nacionaliza, es decir, en nuestra legislación interna.

c) Regulación de una sociedad de hecho

El contrato nulo de la sociedad de hecho, por incumplimiento de las solemnidades correspondientes, puede ser celebrado nuevamente y cumplir con las formalidades de rigor. En este caso, como vemos no ha operado el cambio de especie de la sociedad, por el contrario, se ha dado nacimiento a una sociedad legal que no existía.

2.7 Otras reorganizaciones confundidas con Transformación de Sociedades ¹⁵

Muchas veces se denomina transformación, ciertas mutaciones y formas de reestructuración societaria. Estas son:

❖ Conversión de persona individual en sociedad

Es el caso en que un empresario individual aporta todo su activo y pasivo a una persona jurídica. Este acto no constituye transformación propiamente tal, ya que para que caiga dentro de esta denominación, debe tratarse de una persona jurídica. Este es uno de los elementos esenciales de la transformación de sociedades.

❖ Fusión de sociedades

Según el artículo 69 de la Ley 18.046 la fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que la sucede en todos sus derechos y obligaciones y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

Como se observa la fusión requiere a lo menos de dos o más sociedades, aspecto que difiere con la idea de transformación.

¹⁵ Vergara Carlos, Cátedra de Planificación Tributaria 1º Semestre 2007.

La fusión de sociedades puede ser de dos tipos:

a) Fusión por creación

Activos y pasivos de dos o más sociedades que se disuelven se aportan a una nueva sociedad.

b) Fusión por incorporación

Una o más sociedades que se disuelven son absorbidas por la sociedad preexistente la que adquiere todos sus activos y pasivos.

En estos casos no procede la liquidación de las sociedades fusionadas.

❖ División de sociedades

Según el artículo 94 de la Ley 18.046 la división consiste en la separación o escisión del patrimonio en dos o más empresas, subsistiendo la empresa que se divide, la cual origina entidades de igual naturaleza jurídica.

En los casos de división, los socios o accionistas se incorporan a las sociedades con igual participación que en la sociedad madre.

En esta forma de reorganización de sociedades, la distribución que se hace del patrimonio de la sociedad que se divide corresponde a la universalidad jurídica y, consecuentemente, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que se trata de una especificación de derechos preexistentes, los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente.

Como se expresó anteriormente, la sociedad que se divide, conserva su forma jurídica y por ende no se está en presencia de una transformación.

3. Efectos tributarios de la Transformación de Sociedades¹⁶

3.1 Respecto de la Sociedad

a) Respecto al Código Tributario.

Según artículo 69, 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.

b) Respecto a la Ley de la Renta.

Se aplicará un Impuesto a la Renta general y común a todos los contribuyentes personas naturales y jurídicas, independiente de la actividad específica que desarrollen y la estructura jurídica que adopten.

No obstante, hay que tener presente que el cambio de tipo social producido en la transformación, puede provocar un cambio en la legislación tributaria aplicable a la nueva especie social. Lo que se puede traducir en un efecto tributario importante, especialmente para los socios o accionistas.

❖ Fondos de utilidades tributarias (FUT) ¹⁷

Según pronunciamientos del legislador, la sociedad podrá hacer uso tanto de las utilidades acumuladas como de las pérdidas producidas con antelación a la transformación. Por lo tanto, el fondo de utilidades tributarias no sufre efecto alguno por causa de la transformación de la sociedad y las cantidades ahí registradas permanecen sin afectarse con los tributos que correspondan, hasta el momento de su retiro o distribución.¹⁸

¹⁶ Hernández A. Ricardo, "Fusión, transformación y división de Sociedades Anónimas", Pág. 205.

Vergara Carlos, "Compendio Preparado como material de apoyo cátedra de Tributación Aplicada II".

¹⁷ Oficio N° 997, del 10.04.1995 del SII.

¹⁸ Oficio N° 313 del 22.01.2001 del SII.

FUT: Es un registro tributario en el cual se anotan y se lleva el control de las utilidades y de sus respectivos créditos, generadas por las empresas o sociedades que se encuentran pendientes de tributación con los Impuestos Global Complementario o Adicional de la Ley Impuesto a la Renta, que afectan a los propietarios, socios o accionistas de las referidas empresas o sociedades. *

❖ Créditos.

La sociedad que se transforma tiene derecho a utilizar todos los créditos de los cuales es titular que se generaron con anterioridad a dicha modificación.

Créditos: Se refiere a beneficios con que cuentan los contribuyentes, que les permiten imputarlos contra impuestos. *

Entre los créditos más habituales, destacan:

- Pagos Provisionales Mensuales (PPM): Los contribuyentes obligados por la Ley de Impuesto a la Renta a presentar declaraciones anuales de primera y/o segunda categoría, deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar.

PPM: Suma en dinero, equivalente a un porcentaje de los ingresos brutos mensuales de la empresa, percibidos o devengados, que ésta debe enterar en arcas fiscales mensualmente.

- 6% Activo Fijo: Es un beneficio tributario que incentiva la inversión de las empresas en bienes físicos del activo inmovilizado, consistente en aplicar un 6% a la inversión en este tipo de bienes con tope de 650 UTM, de acuerdo a lo establecido en la Circular N° 20 del 2007, el cual pasa a constituir un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta.

Los bienes adquiridos deben ser nuevos o terminados de construir durante el ejercicio. Respecto de los bienes construidos, no darán derecho a crédito las obras que consistan en mantención o reparación de los mismos. Tampoco darán derecho a crédito los activos que puedan ser usados para fines habitacionales o de

transporte, excluidos los camiones, camionetas de cabina simple y otros destinados exclusivamente al transporte de carga.

Se entenderá que forman parte del activo físico inmovilizado los bienes corporales muebles nuevos que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra. En este caso el crédito se calculará sobre el monto total del contrato.

- Crédito por Donaciones: Difiere dependiendo el destinatario.
 - a) Universidades e Institutos Profesionales Estatales y Particulares reconocidos por el Estado: El crédito que equivale a un 50% del monto de la donación, tiene un tope de 14.000 UTM o el monto del Impuesto de Primera Categoría. Si hay exceso de crédito, puede imputarse a los ejercicios siguientes. La parte de la donación no constitutiva de crédito puede deducirse como gasto.¹⁹
 - b) Universidades, Institutos Profesionales, Corporaciones o Fundaciones sin fines de lucro, cuyo objeto sea la investigación, la cultura y el arte: El crédito equivale al 50% del monto de la donación, con tope del 2% de la Renta Líquida Imponible y hasta 14.000 UTM. La parte no constitutiva de crédito es un gasto rechazado no afecto al Impuesto Único del Artículo 21, ni al Impuesto Global Complementario.²⁰
 - c) Fines Educativos: El crédito equivale al 50% del monto de la donación, con tope equivalente al 2% de la Renta Líquida Imponible o de 14.000 UTM. Si hay excedentes, éste constituye gasto.²¹

Donación: Acto jurídico entre vivos por el cual una persona (donante), transfiere a otra (donatario) gratuitamente el dominio sobre una cosa y el donatario acepta.

- Gastos de Capacitación: Crédito que los contribuyentes de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, pueden descontar del monto a pagar de dicho

¹⁹ Ley 18.681 del 31.12.87. Artículo N°69.

²⁰ Ley 18.985 del 28.06.90. Artículo N° 8.

²¹ Ley 19.247 del 15.09.93. Artículo N° 2.

impuesto por los gastos efectuados en programas de capacitación que se hayan realizado dentro del territorio nacional a favor de sus trabajadores, en las cantidades que sean autorizadas conforme a la Ley 19.518, las que en todo caso no podrán exceder en el año de una suma máxima equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mismo lapso.

- Crédito por Contribuciones: Se trata del Impuesto territorial pagado por las empresas constructoras e inmobiliarias, respecto de los inmuebles construidos o mandados a construir para su venta posterior. El crédito rige por el Impuesto Territorial pagado desde la recepción definitiva del respectivo inmueble. También tienen derechos a este crédito, las empresas que obtengan rentas provenientes de la explotación de bienes raíces.
- IVA Crédito Fiscal: El tributo recargado o pagado correspondiente a las compras o importaciones de bienes o utilización de servicios, destinados exclusivamente a operaciones afectas a IVA, generan un Crédito Fiscal a favor de la empresa.

❖ Activos y Pasivos

En este caso los activos y pasivos de la sociedad transformada conservan los mismos atributos de la sociedad original. A modo de ejemplo, el activo fijo conserva su antigüedad, vida útil, características de nuevo o usado, como así, un préstamo bancario mantiene las condiciones en que fue pactado en cuando al su periodicidad de pago, tasa de interés aplicable y otras condición extraordinaria.

Activos: Corresponde a todos los bienes y derechos que posee una empresa, susceptibles de ser valorados en dinero, tales como bienes raíces, automóviles, derechos de marcas, patentes, cuentas por cobrar, entre otros. *

Activo fijo: Se encuentra constituido por aquellos bienes destinados al uso, es decir, corresponde a los bienes que han sido adquiridos para hacer posible el funcionamiento de la empresa y no para revenderlos o ser incorporados a los artículos que se fabrican o los servicios que se prestan. *

Pasivo: Cantidad total que una empresa adeuda a terceras personas, que representan los derechos que tienen los acreedores y los propietarios sobre su activo. Está compuesto por el pasivo no exigible y por el pasivo exigible a corto y largo plazo. *

❖ Capital Propio Tributario

El efecto que produce la transformación en la determinación del capital propio tributario es que en las sociedades de persona no son reconocidos algunos pasivos y algunos activos que en las sociedades anónimas lo son. Así, por ejemplo, forman parte del capital propio de la sociedad de persona los préstamos efectuados por aquél a la sociedad. Dicho tratamiento no se aplica a las sociedades anónimas, por consiguiente, desde la fecha de la transformación de la sociedad de persona en anónima, en caso de existir estos valores, deben dejar de ser ajustados como parte del capital propio tributario de la sociedad anónima.

Capital propio tributario: Es la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorio y de orden y otros que determine la dirección nacional del SII que no representen inversiones efectivas incluyendo los valores del empresario o socios de sociedades de personas que hayan estado incorporado al giro de la empresa. *

❖ Pérdidas Tributarias ²²

Las pérdidas existentes en la sociedad al momento de la transformación podrán ser imputadas a las utilidades o ser acumuladas a las pérdidas del mismo ejercicio en que se produce la transformación y a la de los siguientes, porque se trata de la misma entidad que generó dicha situación patrimonial.

Si la transformación es en sociedad de personas, y tiene pérdidas tributarias deja de pagar Impuesto de Categoría y los socios de pagar Impuesto Global Complementario, a su vez si la transformación es en sociedad anónima esta pérdida sólo permiten dejar de pagar Impuesto de Primera Categoría.

²² Ley 19.738 del 19.06.2001 del SII.

❖ Gastos Rechazados ²³

En cuanto al impuesto final establecido en el artículo 21 de la Ley de Impuesto la Renta, que se aplica sobre los gastos rechazados, existe una diferencia importante de una especie social a otra, por la naturaleza de estos gastos. Si se trata de sociedad anónima el cargo del impuesto va a ser asumido por dicha sociedad, por el contrario, si hablamos de sociedad de persona, el cargo va a ser soportado por sus socios.

En la sociedad de personas son gastos rechazados el uso por los socios de bienes del activo y son considerados como un retiro afecto a Impuesto Global Complementarios o Adicional con derecho al crédito de primera categoría generado con antelación, en cambio en la sociedad anónima se rechaza el gasto, siempre y cuando a la fecha de la transformación se encuentren adeudados o pagados, los cuales quedaran afectos a un impuesto del 35%.

Gastos rechazados: Son todas aquellas partidas señaladas en el número 1° del artículo 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con excepción de los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores y los préstamos que las sociedades de personas efectúan a sus socios personas naturales o contribuyentes del Impuesto Adicional que no sean personas naturales. *

❖ Cambio del régimen tributario en algunos casos

Este punto se abordara desde la perspectiva de la carga tributaria a que va a afectar a la sociedad transformada. Si bien se encuentran gravadas con Impuesto de Primera Categorías, tasa del 17%, la base imponible puede diferir entre sociedades anónimas y de personas.

Al hablar de sociedades anónimas, éstas deben llevar siempre contabilidad completa y declarar en base a renta efectiva. Por el contrario, las sociedades de personas, la ley

²³ Oficio N° 313, del 22.01.2001 del SII.

les permite declarar y pagar sus impuestos sobre la base de rentas presuntas, en su caso, llevar contabilidad simplificada.²⁴

Contabilidad completa: Es aquella que comprende los libros Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances, independiente de los libros auxiliares que exija la ley, tales como libro de Ventas Diarias, de Remuneraciones, de Impuestos Retenidos, etc. *

Contabilidad simplificada: Es un tipo de contabilidad que podrá autorizar la Dirección Regional del SII y que puede consistir en llevar un libro de entradas y gastos timbrado, o bien una planilla de entradas y gastos, sin que estén relacionados con los libros auxiliares que exijan otras leyes o el Director Regional. *

Renta presunta: Renta para fines tributarios que se determina cuando las personas no pueden o están eximidas de demostrar los ingresos generados por un activo o negocio mediante contabilidad. Generalmente, la renta presunta de un activo o negocio se determina como un porcentaje de su valor. *

Otro caso se da cuando se produce la transformación en las sociedades de profesionales. Si bien, éstas se constituyen en primera instancia como sociedad de personas quedando afectas al Impuesto de Segunda Categoría, es decir, Impuesto Global o Adicional, según sea el caso, por las rentas efectivamente percibidas y los gastos efectivamente pagados por la sociedad. En una segunda etapa, dicha sociedad se transforma en anónima quedando sujeta a Impuesto de Primera Categoría, y por ende, a todas las formalidades que de ella se generen. A modo de ejemplo, deberá efectuar pagos provisionales mensuales, distribuir dividendo, etc.

Régimen tributario: Conjunto de leyes, reglas y normas que regulan la tributación de las actividades económicas. *

Renta efectiva: La que representa los resultados reales obtenidos en la actividad, determinada mediante contabilidad completa, simplificada y otros documentos.

²⁴ Ley sobre Impuesto a la Renta, Artículo 58.
Circular N° 29, del 10.02.1975 del SII.

Renta presunta: En ciertos casos la ley establece una presunción para determinar la renta de un contribuyente. Dicha presunción puede ser legal o de derecho (que no admite prueba en contrario).

Sociedades de profesionales: Aquellas sociedades que en primera instancia se constituyan como sociedades de personas y que su objeto exclusivo es la prestación de servicios profesionales.

❖ Retasación de bienes al momento de la transformación

La sociedad en cualquier momento de su existencia puede revalorizar sus bienes, por las razones que más estime conveniente, sin embargo, estas revalorizaciones sólo producen efectos financieros y no tributarios. Lo anterior, en atención a que la Ley de Impuesto a la Renta establece claramente los valores tributarios de los activos y pasivos para los efectos correspondientes, no reconociendo las revalorizaciones que el propio contribuyente efectúa.

Existe un caso en que la ley establece la obligación de efectuar estas revalorizaciones técnicas cuando se trata de un contribuyente de giro agrícola que declara renta presunta, pasando a declarar renta efectiva por cumplirse las condiciones previstas en el artículo 20 N° 1 letra b de la Ley de Impuesto a la Renta.²⁵

Tasar: Asignar un valor o precio a algo. *

Retasación: Es tasar por segunda vez. *

❖ Préstamos de la sociedad a sus socios o accionistas personas naturales.

Si hay transformación en sociedad de personas se entiende que es retiro y el socio paga Impuesto Global Complementario. En cambio si la transformación es en sociedad anónima la sociedad paga sobre el préstamo un Impuesto Único del 35%.

²⁵ Oficio N° 1.412, del 28.04.2000 del SII.

c) Respecto a la Ley de IVA

Resulta lógico que respecto al impuesto que grava tanto las ventas como los servicios, no haya dificultad alguna para que la sociedad siga procediendo de manera invariable, es decir, imputando los Créditos Fiscales que se generaron con antelación a la transformación contra los Débitos Fiscales que se originen en una fecha posterior a dicha modificación.

Por otro lado, en la transformación no se verifica ningún hecho gravado establecido en la Ley de IVA en atención a que no existe enajenación de bienes.

3.2 Respecto de los socios o accionistas

❖ Retiros en excesos.

La sociedad anónima soporta dicho exceso pagando un Impuesto Único, según el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta con tasa del 35%. Dicho impuesto se pagará en el momento en que la sociedad genere o perciba utilidades. El 35% tiene un crédito del 17%, ya que las utilidades tributaron en primera instancia con Primera Categoría. Por el contrario, en las sociedades de personas los excesos de retiros afectan los impuestos personales de los socios.

Retiros en excesos: Los retiros o remesas que se efectúen en exceso del FUT, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas del Impuesto Global Complementario o Adicional.

❖ Reinversión ²⁶

En el caso de una sociedad de personas, es posible efectuar la reinversión de utilidades, dado que las rentas que sus socios retiren para reinvertirlas en otras empresas, no se gravarán con los Impuestos Global Complementario o Adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o distribuidas por ésta.

²⁶ Artículo 14, letra A, N° 1, letra C de la Ley de Impuesto a la Renta.

Las inversiones referidas anteriormente sólo podrán hacerse mediante aumentos efectivos de capital en empresas individuales y aportes a una sociedad de personas, dentro de los 20 días a aquel en que se efectuó el retiro.

En el caso de sociedades anónimas es posible la reinversión, siempre que se trate de la adquisición de acciones de pago. Es posible incluso que los contribuyentes que hayan enajenado las acciones señaladas, puedan volver a invertir el monto percibido hasta la cantidad que corresponda al valor de adquisición de las acciones, debidamente reajustado hasta el último día del mes anterior al de la nueva inversión.

Para tal efecto el plazo de 20 días mencionado en el punto anterior, se contará desde la fecha de la enajenación respectiva.

❖ Sueldo Patronal ²⁷

Dicha asignación, cuya deducción como gasto tributario para determinar la Renta Líquida Imponible, se permite por el artículo 31 número 6 de la Ley de Impuesto de la Renta, es distinta en su regulación impositiva para ambos tipos sociales.

El efecto de éste es importante, puesto que, si se transforma de sociedad anónima a sociedad de persona tiene tope de 60 U.F. para ser considerado como un gasto necesario para producir la renta y si es a la inversa no existe tope de sueldo patronal siempre y cuando el sueldo guarde proporcionalidad con el tamaño del negocio.

Sueldo patronal: Es el sueldo que según la Ley de Impuesto a la Renta el empresario individual, socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acción tienen derecho a asignarse o que se les pague por trabajar efectiva y permanentemente en el negocio o empresa en la cual son propietarios y socios, hasta el monto que quede afecto a cotizaciones provisionales obligatorias.

²⁷ Oficio N° 1630, del 16.04.2003 del SII. Oficio N° 5236, del 28.12.1992 del SII. Circular N° 42, del 28.08.1990 del SII.

❖ Préstamos del socio a la sociedad.

En el caso de sociedades de personas que reciben un préstamo de su socio no genera efectos instantáneos en la medida que se acredite que efectivamente se trata de un préstamo de dinero. En el caso de transformación en sociedad anónima tampoco no hay problema en efectuar el préstamo y también habría que documentarlo para que no se considere como un retiro encubierto de utilidades.

❖ Participación de los socios o accionistas en el patrimonio social

La regla general es que a los socios o accionistas de la sociedad transformada se les asigne la misma participación o un equivalente de ésta, respecto de la que tenían con antelación a dicho proceso. No obstante, puede darse el caso, que exista un acuerdo en el acto de transformación, que estipule un incremento o disminución de la participación social, lo que determinará una modificación en los patrimonios financieros. No obstante, en este caso no hay una pérdida ni una ganancia tributaria establecida según la Ley de Impuesto a la Renta, ya que no se encuentra efectivamente realizada ni devengada.²⁸

❖ Régimen tributario aplicable a las rentas obtenidas en la enajenación de los derechos sociales o acciones.

En cuanto a los derechos sociales, el tratamiento se basa en el valor o costo que la ley asigna a la transferencia. La utilidad obtenida por la diferencia entre el precio de venta o enajenación y el costo de estos, está sujeto a tributación completa.²⁹

En el caso de las acciones el tratamiento se basa en que estas ganancias de capital obtenidas por la enajenación de estas, están afectas, por regla general, a un Impuesto Único de Primera Categoría, pudiendo quedar exenta de impuesto o afecta a tributación completa, esto es, Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según las circunstancias que se puedan presentar.

²⁸ Hernández A. Ricardo, “Fusión, transformación y división de Sociedades Anónimas”, Pág. 227.

²⁹ Oficio N° 2.985 del 22.08.2002 del SII.

- ❖ Fecha de adquisición de derechos sociales nacidos de la transformación de una Sociedad Anónima.³⁰

Esta se considera desde el momento en que se produce la transformación, esto es, a la fecha de la escritura pública de dicho proceso. Por lo tanto, en caso alguno puede atribuirse como fecha de adquisición de los referidos derechos sociales una data anterior a la existencia misma de la sociedad, ya que ésta con anterioridad no existía.

Derechos sociales: Es la denominación que se le asigna a los componentes que integran el capital en una sociedad de personas, lo que difiere en sociedades anónimas, ya que en estas se hace alusión al concepto de acción. *

- ❖ Fecha de adquisición de acciones nacidas de la transformación de una Sociedad de Personas.³¹

Ésta se considera desde el momento en que se produce la transformación, esto es, la fecha de la escritura pública. Por lo tanto, en caso alguno puede atribuirse como fecha de adquisición de las referidas acciones una data anterior a la existencia misma de la sociedad, ya que ésta con anterioridad no existía.

- ❖ Valor de adquisición de derechos sociales.³²

Corresponde al valor que las acciones tenían previo al momento de la transformación, o sea, costo de adquisición de las acciones corregido a la fecha de la modificación.

- ❖ Valor de adquisición de acciones³³

Corresponde al valor que los derechos sociales tenían previo al proceso de la transformación, o sea, valor libro tributario.

- ❖ Deudas tributarias

Estas, al igual que los activos, pasivos y créditos mantienen los atributos de la sociedad en que los originó.

³⁰ Oficio N° 1.590 del 08.06.1995 del SII

³¹ Oficio N° 1.590 del 08.06.1995 del SII

³² Oficio N° 5.287 del 10.12.2004 del SII.

³³ Oficio N° 2.383 del 02.07.2002 del SII

❖ Derecho de retiro de los accionistas disidentes

De acuerdo al artículo 69 de la Ley 18.046 si se trata del paso de una sociedad anónima a una sociedad de persona, sus accionistas disidentes, es decir, los que en la junta de accionistas donde se acordó la transformación o dentro de los 30 días siguientes, manifiestan expresamente su oposición al acuerdo correspondiente, tienen el derecho a retirarse de la sociedad, y el derecho que esta proceda a adquirir sus acciones.

Si el cambio se produce en sociedad de persona, el acuerdo respectivo debe ser adoptado por la unanimidad de los socios.

Accionista disidente: Aquel que en la respectiva junta se hubiere opuesto al acuerdo pertinente, o se ausentó a dicha junta.

3.3 Respecto de Terceros

Una vez cumplidas las formalidades para ser efectiva la transformación, la nueva sociedad va a regir en toda su plenitud respecto de los nuevos terceros que contraten con la sociedad, cuya relación es recíproca, en lo futuro, se van a regir en todo por la nueva especie social, como así las relaciones que se mantengan producto de situaciones antecedidas a la transformación.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Actualmente en nuestro país ha surgido la necesidad que las empresas adopten diversas formas jurídicas, afines a sus requerimientos operacionales y de gestión; sin embargo, también resulta relevante evaluar las consecuencias tributarias que se puedan generar en dichos proceso, sobre todo si de ello se generan contingencias que entorpezcan el alcanzar el éxito corporativo.

Dentro de la reorganización de sociedades, la transformación puede llegar a tener implicancias en la carga tributaria, acarreando ya sea, un aumento o disminución de la misma.

En el presente informe de tesis se analizará cuan efectiva puede resultar ser la transformación de sociedades como elemento de planificación tributaria, entiendo a ésta como instrumento para minimizar el efecto tributario en la valorización de una empresa.

Dicho análisis se basara en el sistema tributario chileno actual, teniendo como corte del presente informe, septiembre del 2008.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Analizar tributariamente la transformación de sociedades como elemento de planificación tributaria.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1) Describir la carga tributaria asociada a las sociedades de personas y sociedades anónimas.
- 2) Extraer los efectos tributarios que produce la transformación de sociedades.
- 3) Inferir si el cambio de estado de una sociedad anónima cerrada a una abierta o viceversa es considerado un acto de transformación.
- 4) Concluir sobre la conveniencia de los efectos tributarios en la transformación de sociedades.

METODOLOGÍA

El presente informe de tesis, es una investigación de tipo descriptiva correlacionada, la cual se desarrollará en las siguientes etapas:

Etapas 1: Recolección de antecedentes generales.

- 1) Recopilar información tanto bibliográfica como en páginas Web de prácticas de planificación tributaria.
- 2) Recopilación de antecedentes bibliográficos sobre la transformación de sociedades en Chile y su posible incidencia en materia jurídica y tributaria.
- 3) Revisar material legal: Leyes, circulares, oficios, resoluciones, publicaciones en diarios, revistas, en materia de transformación de sociedades.
- 4) Visitar páginas Web, en donde se encuentre material relacionado con la transformación de sociedades.

Etapas 2: Sistematización de la información obtenida.

El procesamiento de la información se hará en función de:

- 1) Identificar los conceptos que respaldan y sustentan la transformación de sociedades como herramienta de planificación tributaria.
- 2) Identificar los posibles efectos tributarios que se generen en dicho proceso de transformación.

Etapas 3: Analizar tributariamente la transformación de sociedades como elemento de planificación tributaria.

- 1) Identificar la carga tributaria que afecta a las sociedades anónimas y de personas.

- 2) Agrupar los efectos tributarios que se generan producto de la transformación de sociedades, mediante la simulación de posibles escenarios, los cuales serán formulados sobre una base netamente conceptual y teórica.

Etapas 4: Concluir sobre la información obtenida y redactar el informe de tesis.

- 1) Interpretación de la información obtenida para establecer conclusiones.
- 2) Redactar el informe de tesis de acuerdo a las pautas establecidas.

DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOGIDA

1. Factores que inciden al optar por un tipo societario determinado

La reestructuración de empresas constituye una realidad de notable interés y actualidad, la cual pretende dar una respuesta eficaz ante la necesaria adecuación de las empresas a las exigencias técnico-productivas que garantizan su supervivencia en el mercado.

La transformación de sociedades es una de las formas de reestructuración a que pueden optar las empresas actualmente en nuestro país, atendiendo al gran proceso de crecimiento económico al que se ven avocadas, para dar respuesta a las más variadas exigencias que se derivan de las condiciones económicas, sociales y políticas de cada espacio geográfico e histórico.

Cuestionamientos como cuál es la forma jurídica más conveniente para iniciar una actividad comercial, qué beneficios tendría si opto por transformarme, qué nivel de riesgo implica adoptar una forma societaria determinada, cuál es la carga tributaria asociada, son interrogantes que surgen comúnmente al plantearse la idea de pasar de una especie social a otra diferente. Pero, sin embargo, la mayor preocupación y atención por parte de la administración de cualquier compañía radica en la carga tributaria asociada a la figura jurídica por la cual se pretende optar.

Tanto las sociedades anónimas, ya sean cerradas o abiertas, como las denominadas sociedades de personas, que para efectos de la presente tesis, hemos denominado a todas las demás sociedades excluyéndose únicamente las sociedades anónimas, deben tributar anualmente con el Impuesto a la Renta de Primera Categoría respecto de las utilidades que obtengan en su giro o actividad empresarial, con tasa del 17%, sin embargo, existen variadas diferencias en materia impositiva que son determinantes al momento de decidir cambiar la actual estructura legal y administrativa.

2. Descripción de la carga tributaria

2.1 Carga tributaria que afecta a las sociedades de personas

Aspectos Generales

Como se definió en su oportunidad, bajo el concepto de sociedades de personas agruparemos a todas las sociedades excluyéndose únicamente a las sociedades anónimas.

Situación tributaria frente a las normas de la Ley de Impuesto a la Renta

Deben tributar anualmente con el Impuesto a la Renta de Primera Categoría respecto de las utilidades que obtengan de la actividad empresarial, sin perjuicio, que puedan acogerse a ciertos beneficios que establece la ley para este tipo de sociedades.

a) Formas de acreditar las rentas provenientes de las actividades que desarrollan

Como regla general, para el desarrollo de alguna de las actividades a que se refieren los artículos N°s. 1 al 5 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, estarán obligadas a llevar contabilidad completa y balance general para acreditar la renta efectiva proveniente de sus actividades. Se entiende por contabilidad completa aquella que comprende los Libro de Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances, o sus equivalentes, y los libros auxiliares que exige la Ley de Impuesto a la Renta o el SII.

Sin perjuicio de lo anterior, en el caso que dichas sociedades presenten escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro o se encuentren en cualquier otra circunstancia excepcional, el Director Regional del SII ante dicha situación podrá autorizar llevar contabilidad simplificada, sin embargo, la dirección regional correspondiente podrá cambiar el sistema de contabilidad aplicable a estos contribuyentes, cuando las circunstancias que se tuvieron presentes para su autorización dejen de existir. Dicha modificación regirá a contar del año calendario o comercial siguiente a aquel en que se haya notificado el referido cambio.

En el caso que las citadas sociedades en cuestión desarrollen algunas de las actividades a que se refieren los artículos 20 N° 1 letra b) y d), 34 N° 1 y 2 y 34 bis, N° 2 y 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es la explotación de bienes raíces agrícolas o no agrícolas, desarrollo de actividades mineras y explotación de vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros y carga ajena respectivamente, podrán acogerse a los regímenes de renta presunta, siempre y cuando cumplan con las condiciones y requisitos que la ley establece y que están contenidas en las Circulares N°s 58 y 63 de 1990.

En el caso de tratarse de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada la cual cumple los requisitos y condiciones del artículo 14 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, puede acogerse al sistema de tributación simplificada, consistente en tributar tanto ella en Primera Categoría como su dueño en Impuesto Global Complementario sólo por los retiros que se efectúen de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, sin atender al carácter de renta, no renta o renta exenta de tales "retiros".

En tal caso, los gastos rechazados pagados a que se refiere el artículo 21 se afectan sólo con Impuesto Global Complementario y no con el Impuesto de Primera Categoría.

Los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 bis, efectuarán un pago provisional con la misma tasa vigente del Impuesto de Primera Categoría sobre los "retiros" en dinero o en especies que efectúen los propietarios o socios.³⁴

Para incorporarse al régimen simplificado del artículo 14 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, en el caso de iniciación de actividades, es menester que el Capital Propio Inicial no exceda de 200 UTM. Dichos contribuyentes quedan excluidos del régimen del artículo 14 bis si en alguno de los tres primeros ejercicios comerciales, sus ingresos promedios anuales superan el equivalente a 3.000 UTM.

Al quedar obligados a incorporarse al régimen general de la Ley de Impuesto a la Renta, las rentas acumuladas y no retiradas durante la permanencia en el sistema del

³⁴ Ley sobre Impuesto a la Renta, Artículo 84, letra g.

artículo 14 bis, pasan a registrarse en el libro FUT a contar del 1° de enero del año siguiente y su tributación con Impuesto Global Complementario se producirá cuando se efectúen "retiros" sin derecho a crédito por Impuesto de Primera Categoría, toda vez que bajo la vigencia del régimen del artículo 14 bis no se vieron afectadas por dicho tributo.

b) Impuestos que afectan a las sociedades de personas y a sus respectivos propietarios o titulares.

A las sociedades de personas les afectará el Impuesto de Primera Categoría, con tasa vigente del 17%, aplicado sobre las rentas efectivas, en el caso que dichas rentas se hayan acreditado mediante contabilidad completa o simplificada, o sobre las rentas presuntas, en caso excepcional.

En el caso de los propietarios o titulares de dichas sociedades, quedarán sujeto al sistema de tributación establecido en la letra a) del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, es decir, dicha persona natural tributará sólo con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según sea su domicilio o residencia, por los retiros de las utilidades tributables que efectuó desde su empresa.

Por los gastos rechazados que genere la sociedad, al determinar la base imponible de Impuesto de Primera Categoría que le afecte, conforme a las normas del artículo 33 N°1 de la Ley de Impuesto la Renta, respecto de los propietarios de dicho ente jurídico se afectarán con los impuestos personales mencionados, Impuesto Global Complementario o Adicional, en la medida que constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero.

Dichas sociedades también deberán considerar como retiro presunto a favor de sus propietarios o titular, todos aquellos beneficios que se produzcan por el uso o goce de bienes del activo de la empresa, en los términos acordados en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 33 N°1.

Si la sociedad de persona determina su renta efectiva en la Primera Categoría mediante contabilidad simplificada, debidamente autorizada por la dirección regional

correspondiente a la jurisdicción de su domicilio, su propietario o titular por la totalidad de la rentas obtenidas por el Ente Jurídico indicado, tributará con los Impuestos Global Complementario o Adicional, en el mismo periodo en que tales rentas se perciban o devenguen, incluidos los gastos rechazados, constituyan o no retiro de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero.

Lo anterior es aplicable también en el caso que la sociedad de personas esté acogida al régimen especial de renta presunta.

Situación tributaria frente a las normas del Impuesto al Valor Agregado

En relación con el IVA en la sociedades de personas, cabe señalar que los aportes y otras transferencias de dominio de bienes corporales mueble que se efectúen por vendedores para el establecimiento, ampliación o modificación de una sociedad de personas se encuentran afectos a IVA, de acuerdo a lo dispuesto en la letra b) del artículo N° 8 del D.L N° 825, de 1974. Asimismo, se encontrará afecto a IVA el aporte de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora, de acuerdo a lo dispuesto en la letra k), del artículo N° 8, del D.L N° 825.

2.2 Carga tributaria que afecta a las sociedades anónimas

Aspectos Generales

Las sociedades anónimas corresponden a una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables.

Para efectos de definir la carga tributaria que afecta a este tipo de sociedades, no distinguiremos si se trata de sociedades anónimas abierta o cerradas, sino más bien de sociedades anónimas en general.

Situación tributaria frente a las normas de la Ley de Impuesto a la Renta

Deben tributar anualmente con el Impuesto a la Renta de Primera Categoría respecto de las utilidades que obtengan de la actividad empresarial, sin perjuicio, que puedan acogerse a ciertos beneficios que establece la ley para este tipo de sociedades.

a) Forma de acreditar las rentas provenientes de las actividades que desarrollan

Como regla general, por el desarrollo de alguna de las actividades a que se refieren los artículos N°s. 1 al 5 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, estarán obligadas a llevar contabilidad completa y balance general para acreditar la renta efectiva proveniente de sus actividades.

En ningún caso dichas sociedades pueden acogerse al sistema de tributación especial de renta presunta, por expresa disposición del artículo 20 N° 1 letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta, dado que para que aplique este beneficio deberá tratarse de sociedades de personas u otras personas jurídicas formadas exclusivamente por personas naturales.

b) Impuestos que afectan a las sociedades anónimas y a sus respectivos accionistas

Las sociedades anónimas tributan en base a renta efectiva, gravando los ingresos percibidos de las operaciones mercantiles, con Impuesto a la Renta de Primera Categoría, tasa del 17%.

Dicho Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad, constituye un crédito para los accionistas. Los accionistas individuales residentes en Chile reciben un crédito contra su Impuesto Global Complementario por los dividendos recibidos. Los accionistas no residentes reciben un crédito contra el Impuesto Adicional que deben pagar sobre los dividendos remesados al extranjero.

Respecto a los gastos rechazados pagados por las sociedades anónimas, estos se gravan con el impuesto contenido en el inciso tercero del artículo N° 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, con tasa del 35%, considerando las excepciones establecidas en

dicha norma legal, por tratarse de cantidades representativas de desembolsos de dinero que no pueden ser objeto de distribución entre los accionistas ni de retiro o remesa al exterior en el caso de agencias de empresas extranjeras.

Respecto a dichos gastos afectos al 35%, cabe enfatizar que la procedencia de esta tributación opera únicamente cuando en la ocurrencia de dichos gastos se haya producido con motivo de un retiro de especies o, generalmente, de desembolsos de dinero.

Situación tributaria frente a las normas del Impuesto al Valor Agregado.

Respecto al impuesto consistente en el recargo del 19% al monto del precio final determinado por el vendedor de un bien o servicio, no existe mayor diferencia respecto del tipo de sociedad que se trate, dado que en el caso de sociedades anónimas afectará las operaciones que está realice en el desarrollo normal de su actividad empresarial.

3. Principales Efectos Tributarios que se producen en la Transformación de Sociedades

Los efectos fiscales derivados de este tipo de reorganización, pueden resumirse como siguen:

- ❖ La transformación de una sociedad se define jurídicamente para efectos fiscales como el cambio en el tipo de empresa, efectuado mediante la modificación de los estatutos sociales, manteniendo al mismo tiempo la empresa existencia legal. Por lo tanto, el mismo contribuyente se considera que sigue existiendo, pero organizado de una manera diferente.
- ❖ La transformación no genera ninguna responsabilidad del Impuesto a la Renta, ya que no hay aumento en el patrimonio neto empresarial en este tipo de reorganización.

- ❖ En el caso de transformación de una sociedad no se produce un hecho gravado desde la perspectiva del IVA, puesto que no se entiende ocurrida enajenación ni aportes de activos.

Si la entidad transformada presentaba créditos fiscales por este concepto, podrá seguir imputándolos en contra de los débitos fiscales de la sociedad transformada.

- ❖ Si la entidad que se transforma presenta pérdidas tributarias, podrá seguirlas utilizando una vez transformada, puesto que se trata de la misma entidad que las generó, pero solo revestida de una naturaleza jurídica distinta.
- ❖ En cuanto al caso de los créditos que el SII les ha atribuido en carácter de personalísimos, como son, entre otros, los créditos por donaciones, gastos de capacitación (SENCE), podrán ser utilizados por la sociedad transformada.
- ❖ Los Pagos Provisionales Mensuales efectuados hasta la fecha de la transformación pueden ser aplicados por la sociedad con la nueva razón social, al presentar una única declaración anual de Impuesto a la Renta.
- ❖ Como la transformación de la empresa implica una modificación de los estatutos sociales, la transformación debe ser comunicada al Servicio de Impuestos Internos en virtud de lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario. Este aviso debe ser dado dentro de los 15 días hábiles siguientes a la transformación, por medio del formulario N° 3239.³⁵

Para poder demostrar los beneficios tributarios que se pueden generar en la transformación de sociedades, simularemos dos escenarios, los cuales están formulados sobre una base netamente conceptual y teórica.

³⁵ Resolución Exenta N° 50 del 30.09.2003 del SII.

4. Simulación de escenarios

Escenario 1. Transformación de una Sociedad Anónima en Sociedad de Personas

Variadas pueden ser las alternativas para optar por realizar la transformación de una sociedad anónima en una sociedad de persona, entre las más recurrentes: Disminuir la carga tributaria, aplicar otro régimen de tributación, etc.

De acuerdo a lo establecido en nuestro marco conceptual procederemos a mencionar los principales efectos tributarios que origina la transformación de sociedades anónimas en sociedades de personas.

Como ya fue descrito, para que estemos en presencia de una transformación se debe cumplir con ciertas formalidades propias de toda modificación o reforma del contrato social.

Para efectos tributarios subsiste la misma persona jurídica, por lo tanto la sociedad que se transforma no está obligada a dar aviso de término de giro, ya que sólo se somete a un sistema de organización distinto. Dicha sociedad, queda afecta a otro régimen tributario, por lo cual en el mismo ejercicio deberá separar los resultados de cada régimen para determinar los impuestos respectivos mediante la confección de un balance, declaración de Impuesto de Primera Categoría y el Fondo de Utilidades Tributables a la fecha de la transformación.

Los propietarios de la sociedad anónima que se transforma en sociedad de personas conservan la calidad de accionistas, pero ahora como socios de ésta, la conservación de las acciones se materializa mediante el cambio de derechos sociales o participaciones.

En cuanto a la antigüedad de estos derechos sociales, se considera a partir de la fecha en que se produce dicha transformación, o sea, a la fecha de la escritura pública, por otra parte, en lo que respecta a la valorización, se debe considerar el valor de las acciones al momento de la transformación, o sea, el costo de adquisición corregido a la fecha de modificación.

Con respecto a las obligaciones tributarias que mantenía la sociedad anónima antes de la transformación, pasan sin cambio alguno a la sociedad de personas transformada, ya que ésta devenga todas las obligaciones que tenía la sociedad que las originó. Igual tratamiento es aplicable a los créditos que a la fecha de modificación mantenía la sociedad original, entre los que se pueden nombrar, pagos provisionales mensuales, IVA Crédito Fiscal, crédito por adquisición de activo fijo 6%, donaciones, crédito por gastos de capacitación, contribuciones y cualquier otro crédito personalísimo que pudiera tener. Estos créditos no pierden su atributo, ya sea rebajar la base imponible del Impuesto de Primera Categoría o aplicable sobre otros impuestos determinados.

En cuanto al tratamiento tributario que afecta a los gastos rechazados, incurridos con anterioridad a la transformación y pagados por la sociedad transformada, se rigen por el régimen tributario que corresponda en el momento de su pago efectivo, o sea, en éste caso en particular, estarán afectos a impuestos personales (Impuesto Global Complementario o Adicional), según sea el domicilio de los socios.

En relación con los dividendos distribuidos que se hayan producido con anterioridad a la transformación, los accionistas tributarán por dichas rentas en calidad de tal, con los impuestos personales según sea el caso, ya que la tributación de las distribuciones realizadas, quedan definidas en la misma fecha en que se realizó el reparto, de acuerdo al Fondo de Utilidades Tributables a la fecha.

Por otra parte, los excesos de retiros que se originaron en la sociedad anónima antes de la transformación serán gravados con los impuestos personales de los socios de la sociedad transformada, ya que la normativa vigente expresa que se gravarán con Impuesto Global Complementario o Adicional según sea el caso.

Con respecto al sueldo empresarial pagado a los dueños o accionistas en sociedad anónimas no tienen restricciones para ser rebajado como gasto, siempre y cuando sean razonables y proporcionales con la función desempeñada, en el escenario en que estamos, este concepto toma importancia, ya que, la sociedad de persona nacida de una sociedad anónima, tiene como tope 60 UF para rebajar como gasto necesario para producir la renta y dicho exceso tiene tratamiento de gasto rechazado, o sea, gravado con

los Impuestos Global Complementario o Adicional, con crédito del Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad.

Escenario 2. Transformación de una Sociedad de Personas en Sociedad Anónima

Producto de la transformación de sociedades, se considera que es el mismo contribuyente el que sigue existiendo, pero organizado de una manera distinta para todos los efectos legales, sólo con una nueva razón social.

Muchas pueden ser las variables para que los dueños o socios de las empresas puedan optar a mudar su condición o forma legal.

Entre los principales factores a considerar para realizar esta modificación destacan, la facultad de emitir bonos para obtener un financiamiento adicional en caso de requerirlo, dividir su capital en acciones y así incluir nuevos inversionistas, sacar una ventaja competitiva frente a la competencia, entre otros.

Ahora bien, en el caso de transformar una sociedad de persona en sociedad anónima, y bajo el supuesto que la sociedad original no lleva contabilidad completa, ésta quedará obligada a declarar la renta efectiva mediante contabilidad completa, y por lo tanto, deberá confeccionar balance, con los activos y pasivos con que iniciará su actividad sujeta a este régimen. Por otro lado, los valores que asignará a los derechos y obligaciones son los que señala la norma tributaria a la fecha de la transformación.

En cuanto a los derechos sociales de los cuales eran propietarios los socios antes de la transformación, por regla general, es procedente que se les asigne la misma participación o un equivalente de éstas, respecto de la que mantenían con antelación a dicho proceso, pero ahora bajo el título de acciones, instrumentos financieros representativos del capital de las sociedades anónimas.

En relación a la fecha de adquisición de las acciones de una sociedad anónima que se crea con motivo de una transformación de una sociedad de personas, es a contar de cuando dicha sociedad tiene su existencia legal (fecha de su constitución), con calidad de tal, por lo tanto, en ningún caso se puede atribuir como fecha de adquisición de las

acciones una fecha anterior a la de la creación de la sociedad anónima, ya que no nació a la vida jurídica como tal.

La determinación del costo tributario de las acciones originadas en este escenario, descansa en el capital social de la sociedad de personas, entendiendo éste como el costo tributario que tenían los derechos sociales en la sociedad transformada, en otras palabras, sólo se produce la conversión de dichos derechos sociales en acciones, de lo cual se desprende, que el costo tributario de las acciones producidas de la transformación en cuestión, debe necesariamente corresponder al costo tributario que tenían los derechos sociales de la sociedad de personas al momento de su transformación y que debe asimilarse al definido en la Ley de Impuesto a la Renta.

En lo que respecta al Fondo de Utilidades Tributables, Pérdidas Tributarias y los Créditos y rebajas contra el Impuesto de Primera Categoría se mantienen inalterables, dado que se mantienen las mismas condiciones descritas en el primer escenario. Sin embargo, la gran diferencia en materia impositiva radica en los gastos rechazados incurridos por la sociedad, dado que en el actual escenario, la sociedad anónima surgida de dicha transformación, soporta a nivel corporativo el importe por gastos rechazados, afectándolo con Impuesto Único del 35% sobre dichas partidas, mientras que en el caso de sociedades de personas, tributan a nivel personal, con Impuesto Global Complementario o Adicional según sea el caso en particular.

5. Situaciones Especiales de Transformación de Sociedades.

5.1 Conversión de Sociedades de Hecho en otras de Responsabilidad Limitada

Este caso en particular, suele confundirse comúnmente con transformación de sociedades, sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado sobre las repercusiones tributarias en el caso de conversión de una sociedad de hecho en otra sociedad de responsabilidad limitada, aclarando que para hablar de transformación debe tratarse de sociedades legalmente constituidas.

Según el N° 13 del artículo 8 del Código Tributario se entenderá por "transformación de sociedades", el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica.

A juicio del Servicio de Impuestos Internos no puede ocurrir la transformación de una sociedad de hecho en una sociedad de derecho porque el concepto de transformación definido en la ley está concebido dentro de un contexto de sociedades legalmente constituidas, en circunstancias que la sociedad de hecho lleva un vicio en su constitución que impide que sea legalmente constituida.

Por tanto, si el deseo de los socios de la sociedad de hecho es convertirla de una sociedad de derecho sólo procedería constituir otra sociedad con todas las formalidades legales, aportando sus socios el activo y pasivo de la sociedad de hecho.

Al no existir propiamente una transformación de la sociedad de hecho, ello implicará el término de giro de esta última y la iniciación de actividades de la primera, por tratarse de sociedades jurídicamente distintas y no de un mismo ente.

Aclarada la improcedencia de la transformación de una sociedad de hecho en otra de derecho, las utilidades tributables acumuladas en el FUT de la primera no pueden entenderse reinvertidas en la sociedad de derecho en la forma que establece el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, no obstante que queden radicadas en la segunda con motivo de su constitución, sino que, en razón de que la sociedad de hecho debe poner término a su giro, dichas utilidades se entenderán retiradas por los respectivos socios, según así dispone expresamente el artículo 38 bis, de la ley mencionada, las cuales tributarán con un Impuesto Único del 35%, pese a que la intención de los socios sea no disponer particularmente de dichas utilidades sino mantenerlas invertidas en la nueva sociedad.

Como primera consecuencia de la referida conversión sería la tributación con el Impuesto Global Complementario o Adicional de las utilidades acumuladas en el FUT de la sociedad de hecho, mientras que si se tratara de la transformación de una sociedad de derecho, tal tributación no procedería.

Por otra parte, el retiro de mercaderías que cada uno de los socios de la sociedad de hecho haga para aportarlas a la sociedad de derecho se considerará venta y, por ende, dicho retiro estará gravado con el IVA de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8, letra d), del D.L. N° 825, de 1974, según así dictamine el Servicio de Impuestos Internos.

El aporte a la sociedad de derecho de las mismas mercaderías no queda afecta al IVA porque los socios aportantes no son vendedores habituales. No obstante, cabe considerar que dichas mercaderías tributarán dos veces con el IVA, la primera vez con motivo de su retiro de la sociedad de hecho en que el impuesto lo soportará dicha sociedad, y la segunda vez cuando la sociedad de derecho las venda al consumidor, pero sin derecho al crédito fiscal respecto del IVA que afecta al mencionado retiro.

Por todo lo anterior, resulta de mejor conveniencia evitar las sociedades de hecho y formalizarlas como de derecho, regularizando oportunamente los vicios incurridos en su constitución, pues, así se podrá transformarlas en otra especie de sociedades sin los problemas tributarios antes expuestos.

5.2 Transformación de Sociedad Anónima Abierta en Sociedad Anónima Cerrada o viceversa.

No existe norma legal que deje de manifiesto si corresponde calificar de transformación al cambio de sociedad anónima cerrada a sociedad anónima abierta o viceversa. Es más, es en este punto donde se encuentra el mayor vacío legal en lo que respecta a la transformación de sociedades.

Existen opiniones muy contrapuestas referentes a este tema, tanto de especialistas en materia tributaria como del propio Servicio de Impuestos Internos. Ambos argumentan y defienden su postura basados fundamentalmente en la realidad y cotidianidad de las operaciones que versan actualmente en las empresas de nuestro país.

Atendiendo a los reiterados pronunciamientos de los propios contribuyentes, el Servicio de Impuestos Internos, ha manifestado su opinión a través de las preguntas frecuentes, estableciendo que no se considera transformación de sociedad el cambio de sociedad anónima cerrada a sociedad anónima abierta, o viceversa; pues al darse esta situación la sociedad anónima conserva el mismo tipo jurídico, y por ende existe el mismo

contribuyente, solo que con una organización legal distinta, por lo que no se debe presentar el formulario 3239 de modificaciones y actualizaciones de la información. Es más, este proceso solo obedece a una adaptación a las nuevas formalidades y características intrínsecas de cada tipo de sociedad, que hacen la diferencia entre una y otra.

La sociedad anónima cerrada es una modalidad de la sociedad anónima pensada en los pequeños negocios en los que no es necesaria mayor complejidad en sus órganos administrativos. Este tipo de sociedad no tiene características esenciales que la puedan diferenciar de la sociedad anónima ordinaria.

La gran diferencia entre un tipo y otro es básicamente que las sociedades anónimas cerradas no están obligadas a: inscribirse en el registro público del mercado de valores, ser fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros y hacer oferta pública de sus acciones.

Lo anterior es un claro ejemplo en donde el fondo prima por sobre la forma. Sea abierta o cerrada no es lo esencial, sino más bien que estamos hablando en ambos casos de un mismo tipo jurídico, sociedades anónimas.

Por el contrario, existen quienes argumentan y califican como transformación la conversión de sociedad anónima cerrada en abierta o viceversa, amparados básicamente en lo que implica hoy en día someter a una sociedad a nuevas disposiciones, no solo a nivel gerencial, sino más bien a nivel administrativo.

El punto que derrumba este postulado, es que la propia ley establece, que no se está en presencia de transformación cuando se conserva la misma especie o tipo social, y en este caso en particular, no se ha visto modificado, sin embargo, quienes defienden esta postura argumentan que hacer que algo cambie o sea distinto, pero sin alterar totalmente todas sus características esenciales es transformación.

Como se mencionó en su oportunidad existe un vacío legal en esta materia, sin embargo, queda a discusión de los interesados tomar una postura u otra, hasta el momento que el

legislador norme expresamente si procede o no hablar de transformación de sociedades en este caso en particular.

En discrepancia con el punto anterior, si bien no existe norma expresa que deje de manifiesto si procede o no tildar de transformación al paso de sociedad anónima cerrada a abierta o viceversa, el Servicio de Impuestos Internos se ha manifestado empleando el término transformación en la situación señalada anteriormente al abordar determinados efectos que se generan en dicho acto.

Dado el enfoque impositivo de nuestro estudio, y más allá de los efectos generados en ámbitos administrativos y organizacionales, propios por las características intrínsecas de cada tipo social, hacemos referencia a la franquicia tributaria contenida en el artículo 57 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, que beneficia únicamente a las sociedades anónimas abiertas.³⁶

Esta franquicia tributaria, establece un beneficio a utilizar como crédito contra el impuesto Global Complementario o Único de Segunda Categoría, por parte de los contribuyentes que se hayan acogido al mecanismo de incentivo al ahorro, el cual le da derecho a invocar un crédito fiscal por el ahorro neto positivo. Dichos contribuyentes podrán descontar de su declaración de impuesto anual a la renta, un 15 % del valor efectivamente invertido en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, de que eran dueños por más de un año al 31 de diciembre de cada periodo, es decir, la suma de los saldos de ahorro neto de todos los instrumentos o valores constituirá al ahorro neto del año de la persona. Tal cifra se multiplicará por una tasa del 15%. La cantidad resultante constituirá un crédito imputable al Impuesto Global Complementario o Impuesto Único de Segunda Categoría según corresponda. La cifra de ahorro neto del año a ser considerada en el cálculo del crédito mencionado, no podrá exceder la cantidad menor entre 30% de la renta imponible de la persona o 65 unidades tributarias anuales.³⁷

En virtud de lo anterior, los accionistas de sociedades anónimas abiertas no podrán seguir utilizando un crédito fiscal por ahorro neto positivo, cuando dicha sociedad a la que

³⁶ Circular N° 177 del 15.01.2001 del SII.

³⁷ Circular N° 56 del 3.11.1993 del SIII.

pertenecen se transforme en sociedad anónima cerrada, ya que no se cumple en la especie uno de los requisitos básicos que exige la ley para su procedencia, esto es, que se trate de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas.³⁸

5.3 Transformación de cualquier Sociedad en una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, cuando se produzca la reunión en manos de una sola persona de las acciones, derechos o participaciones en el capital de una sociedad. Circular 27 del 14 de mayo de 2003.

En el caso que se produzca la reunión en manos de una sola persona, de las acciones, derechos o participaciones en el capital, de cualquier sociedad, ésta podrá transformarse en una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, cumpliendo su propietario con las siguientes formalidades de constitución:

- a) La constitución se hará por escritura pública, en la cual el constituyente expresará a lo menos:
 - ❖ El nombre, apellidos, nacionalidad, estado civil, edad y domicilio del constituyente.
 - ❖ El nombre de la empresa, que contendrá, al menos, el nombre y apellido del constituyente, pudiendo tener también un nombre de fantasía, sumado al de las actividades económicas que constituirán el objeto o el giro de la empresa y deberá concluir con las palabras “empresa individual de responsabilidad limitada” o la abreviatura “E.I.R.L”.
 - ❖ El monto del capital que se transfiere a la empresa, la indicación si se aporta en dinero o en especies y, en este último caso, el valor que les asigna.

³⁸ Oficio N° 177 del 15.01.2001 del SII.

- ❖ La actividad económica que constituirá el objeto o giro de la empresa y el ramo o rubro específico en que dentro de ella se desempeñará.
- ❖ El domicilio de la empresa.
- ❖ El plazo de duración de la empresa, sin perjuicio de su prórroga. Si nada se dice, se entenderá que su duración es indefinida.

b) Un extracto de la escritura pública, autorizado por el notario ante quién se otorgó, reinscribirá en el registro de comercio del domicilio de la empresa y se publicará por una vez en el diario oficial, dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la escritura.

Para tal efecto, la escritura pública respectiva, en la que deberá constar la transformación y la individualización de la sociedad que se transforma, deberá extenderse dentro de los treinta días siguientes en la fecha que dicha reunión se produzca.

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

En relación con la materia en cuestión, la postura emanada por parte del SII, establece que sí procede calificar de transformación de sociedad, a la conversión de cualquier sociedad en una E.I.R.L cuando se produzca la reunión en manos de una sola persona de las acciones, derechos o participaciones en el capital de la sociedad.

Sin embargo, en base al estudio y análisis desarrollado en la presente tesis, podemos inferir que, dicha conversión, no constituye un acto de transformación de sociedad propiamente tal, basado en que, para estar en presencia de ella, las partícipes en dicho proceso deben ser sociedades legalmente constituidas, para todos los efectos de la ley, lo cual no se evidencia en dicho escenario, dado que, puede tratarse de cualquier tipo de sociedad, lo cual es bastante amplio, ya que incluso podría tratarse de una sociedad de hecho la cual se está transformando, lo que se contrapone con la

propia ley, que establece por transformación de sociedad, el cambio del tipo jurídico, dentro de una misma categoría genérica de sociedad.

6. Cuadro resumen de los efectos tributarios de la transformación de sociedades

Situación / Efecto	Sociedad Anónima (acciones)	Sociedad de Personas (derechos sociales)	Conclusión
Tributación en venta	<ul style="list-style-type: none"> • Ingreso No Renta • Impuesto Único de Primera Categoría • Régimen General 	<ul style="list-style-type: none"> • Régimen General 	La enajenación de acciones conlleva una menor carga tributaria, dado que se puede ver afectada, con Impuesto Único de Primera Categoría o constituir un Ingreso no Renta, no así en el caso de los derechos sociales, los cuales tributan siempre con régimen general.
Costo de venta	<ul style="list-style-type: none"> • Costo más Variación IPC • Valor Libro Tributario 	<ul style="list-style-type: none"> • Valor Libro Tributario • Costo más Variación IPC • Valor Patrimonial Proporcional Tributario 	En este punto, la conveniencia de una u otra alternativa se vería determinada por aquella que genere un mayor costo, por lo tanto apostamos que es en los derechos sociales donde podría darse esta situación, al tener más alternativas por las cuales optar.
Gastos Rechazados	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto Único del artículo 21 de la Ley de la Renta, tasa 35%. 	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto Global Complementario o Adicional, tasa máxima 40%. 	La alternativa más conveniente, sería en el caso de sociedades anónimas, puesto que, dichos gastos rechazados serían de cargo de ella, gravándose con un 35% en carácter de único, en cambio en sociedades de personas, serían de cargo de los socios, llegando a tributar, en caso más extremo, con un 40%.

Situación / Efecto	Sociedad Anónima (acciones)	Sociedad de Personas (derechos sociales)	Conclusión
Excesos de Retiros	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto Único del artículo 21 de la Ley de la Renta, tasa 35%. 	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto Global Complementario o Adicional, tasa máxima 40%, en el momento que la sociedad genere utilidades. 	En el caso de existir excesos de retiros, lo que resultaría más conveniente para los socios, sería que se trate de sociedades anónimas, para que sea ella quien tribute por estos conceptos.
Sueldo Empresarial	<ul style="list-style-type: none"> • No existe tope, en la medida que guarde relación con el cargo, de lo contrario, se presume retiro. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tope 60 UF como gasto aceptado. • Exceso gasto rechazado. 	La conveniencia del sueldo empresarial se percibiría en las sociedades anónimas, ya que sólo estarán sujetos a regulación cuando sean desproporcionados en relación al cargo y situación económica de la compañía.

CONCLUSIONES

En el entorno cambiante y altamente competitivo en que nos encontramos inmersos, las compañías en nuestro país han debido adecuar sus estructuras, disminuir los costos sin perder la calidad en sus productos o servicio, cumplir con la legislación vigente, es decir, deben estar atentas a descubrir ventajas competitivas que les permita sobrevivir, crecer y fundamentalmente obtener un elemento diferenciador ante el resto del mercado.

A través de la transformación de sociedades las compañías pueden adecuar como más estimen conveniente la actual estructura societaria, regirse por nuevas normas, e incluso optar por procedimientos de administración alternativos.

Si bien es cierto que existen variadas diferencias en materia de la carga tributaria que afecta tanto a sociedades anónimas como a sociedades de personas, que a simple vista pueden parecer contrarias y desiguales en materia impositiva, dichas diferencias de una u otra manera tienden a compensarse. Lo que no significa que todos, paguen igual cantidad de dinero en tributos en un mismo periodo, sino apuntar a la búsqueda de la igualdad constitucional tributaria, que consiste en que cualquiera que sea el monto de lo que se pague, el peso tributario sea el mismo para todos; de modo que todos contribuyan con la misma cuota de sacrificio según su situación económica, su renta o actividad.

Por otra parte, al extractar los efectos tributarios que se generan producto de la transformación de la sociedad en lo que respecta a la Ley de Impuesto a la Renta y Ley del IVA, que delimitan el alcance de nuestro estudio, no se observan mayores alteraciones, dado que, por un lado, el Impuesto a la Renta, no importa responsabilidades tributarias adicionales, ya que no se produce un incremento patrimonial en la sociedad transformada.

Desde la perspectiva del IVA, la transformación de la sociedad no genera hecho gravado, puesto que no concurren los supuestos básicos contenidos en esta ley para devengar el tributo.

A pesar que el legislador ha tratado de normar la gran mayoría de las operaciones que versan sobre una determinada entidad, desde la perspectiva tributaria, existen algunas

que escapan de esta norma general, los denominados vacíos legales, de los cuales determinados contribuyentes con los conocimientos apropiados suelen ampararse para poder lograr una ventaja competitiva que les permita alcanzar el éxito organizacional.

Dado lo anterior y en lo que respecta a nuestro estudio, observamos que no existe norma que deje de manifiesto si procede o no calificar de transformación a la conversión de sociedad anónima abierta a cerrada o viceversa, proceso que a nuestro juicio no constituye una transformación de sociedad, ya que sólo implica un cambio formal dentro de una misma categoría genérica de sociedad anónima.

Si bien es cierto, existen diferencias en cuanto a la carga tributaria que afecta a las sociedades anónimas y sociedades de personas, el acto de transformación y la conveniencia de los posibles efectos tributarios que se puedan desencadenar pueden parecer que juegan un papel relativamente neutral, dado que en la gran mayoría de los casos se conservan los mismos atributos de los cuales se era propietario en la sociedad original. Sin embargo, desde la óptica de la planificación tributaria, sí se considera una herramienta de la que dispone el administrador financiero, dado que permite aminorar o postergar, temporalmente, la carga impositiva en determinados casos particulares, como lo son principalmente en el tema de gastos rechazados, excesos de retiros, costo de las acciones o derechos sociales y sueldo empresarial.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

- Contreras U. Hugo. 2005. Declaraciones de Renta y Determinaciones del FUT. 1° Edición. Editorial Cepet.
- Real Academia Española. 2005. Diccionario de la Real Academia Española. 2° Edición. Editorial Espasa Calpe.
- Feliú S. Juan. 1970. La Transformación de Sociedad Anónimas. 1° Edición. Editorial Carlos.E Gibas A.
- Hernández A. Ricardo. 1999. Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas. 1° Edición. Editorial Pedro Venus Sánchez.
- Hernández A. Ricardo. 2005. Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas. 2° Edición. Editorial Pedro Venus Sánchez.
- Adriasola N. José. 1971. La Transformación de la Empresa. 1° Edición. Editorial Jurídica de Chile.
- Contreras U. Hugo. González S. Leonel. 2006. Curso Práctico de Impuesto a la Renta. Editorial Cepet.
- Vergara H. Samuel. 2006. Planificación Tributaria & Tributación. Editorial Tributaria Nova Lex
- Rivas C. Norberto. Vergara H. Samuel. 2002. Planificación Tributaria. Conceptos, Teoría y Factores a Considerar. Editorial Magril Limitada.
- Urenda V. Nicolás. 2004. División y Fusión de Sociedades. Efectos Tributarios. Editorial Jurídica La Ley.
- Egea N. Mercedes. 1997. Fiscalidad de la Reestructuración Empresarial. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- Stohwing V. Alfredo. 1976. Diccionario Tributario. Editorial Farfán Hns.

LEY DECRETO

- Chile. Ministerio de Hacienda. Ley de Sociedades Anónimas N° 18.046. 22.10.1981.
- Chile. Ministerio de Justicia. Código de comercio. 23.11.1885.
- Chile. Ministerio del Trabajo y Previsión Social. Código Tributario.31.12 1974.
- Chile. Ministerio de Justicia. Código Civil. 30.05.2000.

- Chile. Ministerio de Economía, Fomento y Construcción. Ley de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.11.02.2003.
- Chile. Ministerio de Hacienda. Ley Impuesto a las Ventas y Servicios.31.12.1974.
- Chile. Ministerio de Hacienda. Ley Impuesto a la Renta.31.12. 1974.
- Chile. Ministerio de Hacienda. Ley 21.190. 05.06.2007.

INTERNET

- Diccionario online del SII
- Servicio de impuesto de internos. www.sii.cl .

MATERIAL COMPLEMENTARIO

- Vergara L. Carlos. Cátedra de Planificación Tributaria. 2007.
- Vergara L. Carlos. Compendio preparado como material de apoyo cátedra de Tributación Aplicada II. 2002.
- Zárate Benjamín. Cátedra de Normativa Empresarial II. 2003.
- Circulares, oficios y resoluciones del Servicio de Impuestos Internos.

ANEXOS

Anexo 1: Ejemplo numérico

Escenario de transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, respecto al costo de las acciones.

Valor de las Acciones es el valor tributario de los derechos sociales según artículo 41 inciso 3°.

(VPP Tributario)

(Oficio N° 548, de 09.03.1999)

(Oficio N° 2.952, de 21.07.1999)

Consecuencias:

1) Enajenación de derechos sociales

A) Valor de los derechos sociales	.....	\$ 1.000
Precio venta a terceros	.....	<u>\$ 1.300</u>
Utilidad Tributable	.....	<u>\$ 300</u>

Carga tributaria:

Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario.

2) Enajenación de las Acciones una vez transformada en sociedad anónima:

A) Valor de Adquisición de Acciones	.....	\$ 1.000
Precio Venta a terceros	.....	<u>\$ 1.300</u>
Utilidad en Venta	.....	<u>\$ 300</u>

Carga tributaria:

a) No Habitual: 17% Primera Categoría (En carácter de Único)

b) Habitual : Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario.

B) Valor de Adquisición de Acciones	.....	\$ 1.000
Precio Venta a Relacionados	.....	<u>\$ 1.300</u>
Utilidad en Venta	.....	<u>\$ 300</u>

Carga tributaria:

Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario.

Anexo 2: Descripción Sistema Tributario Chileno.

