

LA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES: EFECTOS FRENTE A LA REFORMA TRIBUTARIA 2014

Antonio Faúndez Ugalde

Profesor de Derecho Tributario
Candidato a Doctor en Derecho
Magíster en Gestión Tributaria
Colaborador CET UChile



RESUMEN

Este artículo presenta el estudio de los efectos tributarios derivados de la transformación de una sociedad, considerando las últimas modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria¹⁰¹.

1.- INTRODUCCIÓN

En su concepto más amplio, la transformación ha sido entendida como el cambio del tipo o especie de una sociedad, subsistiendo su personalidad jurídica, lo que ha sido aplicado a todo tipo de sociedades en forma unánime tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. La reglamentación especial se encuentra en el título IX de la Ley

¹⁰¹Este artículo tiene como base las investigaciones desarrolladas en mi libro titulado *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna*, publicado en segunda edición en el año 2013 por la editorial Legal Publishing.

Nº 18.046, sobre sociedades anónimas¹⁰². Con anterioridad a la Ley Nº 18.482, de 1985, en materia tributaria no tenía aplicación la definición de transformación contemplada en el artículo 96 de la Ley de sociedades anónimas, razón por la cual, no se concebía como una continuación de la misma persona jurídica, estando obligada la empresa transformada a realizar el trámite de término de giro.

Con la entrada en vigencia de la Ley Nº 18.482, se incorporó al artículo 8º del Código Tributario un nuevo numeral que definió la transformación para efectos tributarios, en términos muy similares a la definición consagrada en la Ley de sociedades anónimas: “Artículo 8º. Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá:[...] 13º. 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”. La incorporación de este nuevo numeral al artículo 8º del Código Tributario, implica establecer una aplicación general de dicho tipo de reorganización a todo tipo de sociedades.

Si bien la transformación tiene un alcance genérico a todo tipo de sociedades, su aplicación también se extiende a las empresas individuales de responsabilidad limitada, por mandato expreso del artículo 14 de la Ley Nº 19.857 del año 2003¹⁰³. Sin embargo, en lo que se refiere a las empresas individuales, la institución de la transformación no tiene aplicación, lo que he criticado ampliamente en otras publicaciones¹⁰⁴.

De esta forma, para la procedencia de una transformación deben concurrir los siguientes requisitos: (i) que se trate de una sociedad o una empresa individual de responsabilidad limitada; (ii) un cambio de especie o tipo social; (iii) el cambio de especie debe efectuarse por reforma de los estatutos, y (iv) subsistir la personalidad jurídica. En la medida que se cumplan con las exigencias anteriores la transformación producirá todos los efectos jurídicos y tributarios, los que serán analizados en los próximos acápite, con mayor énfasis en las modificaciones incorporadas por la

¹⁰²El artículo 96 de la Ley de sociedades anónimas define la transformación como “[...]el cambio de especie o tipo social, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica”.

¹⁰³El inciso segundo de este artículo indica lo siguiente: “Una empresa individual de responsabilidad limitada podrá transformarse en una sociedad de cualquier tipo, cumpliendo los requisitos y formalidades que establece el estatuto jurídico de la sociedad en la cual se transforma”.

¹⁰⁴Véase Revista Nº 12 del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, artículo titulado La conversión de empresas individuales: impropiedades ante la ley tributaria y efectos frente a la reforma tributaria 2014.

reforma tributaria del año 2014. Así, el análisis comenzará con los aspectos contables a considerar en un proceso de transformación, para seguir con la determinación del valor de adquisición de los derechos o acciones que nacen, para terminar con los efectos tributarios propios de dicho proceso de reorganización empresarial.

2.- ASPECTOS CONTABLES A CONSIDERAR

En un proceso de transformación el patrimonio social no debería sufrir alteración, puesto que solamente se presenta un cambio en el tipo social. Sin embargo, puede existir una variación en el patrimonio neto¹⁰⁵ de la sociedad que se transforma, si existen aumentos o disminución en la participación societaria producto de la incorporación de nuevos socios. En este caso, es importante confeccionar un balance de cierre de la sociedad que se transforma. Veamos el siguiente ejemplo.

La sociedad X Ltda. integrada por los socios A y B, con igual participación social sobre el capital, con fecha 4 de enero de 2015 inicia un proceso de transformación en una sociedad anónima, suscribiendo la escritura pública con la misma fecha¹⁰⁶. Se presenta un balance de cierre al 4 de enero de 2015, con la siguientes partidas:

BALANCE SOCIEDAD X LTDA.

CUENTAS	\$	CUENTAS	\$
Activos		Pasivos	
Caja	10.000.000	Cuentas por pagar	10.000.000
Banco	90.000.000		
Máquinas	55.500.000		
Depreciación acumulada Máquinas	(5.500.000)	Patrimonio neto	
		Capital	60.000.000
		Utilidades acumuladas	70.000.000
		Utilidades del ejercicio	10.000.000
Total Activos	150.000.000	Pasivo y Patrimonio Neto	150.000.000

¹⁰⁵ El patrimonio neto se determina por la diferencia entre los activos y pasivos de la sociedad.

¹⁰⁶ La transformación implica un cambio en el tipo social por la reforma del contrato o de los estatutos, lo que incidirá en el objeto social de la misma, debiendo los socios o los accionistas cumplir con las formalidades que el legislador ha señalado para cada caso en particular, esto es, que la reforma conste en escritura pública, que se publique un extracto de ella y que se inscriba en el Registro de Comercio respectivo. En consecuencia, la transformación se materializa en el momento en que la modificación de los estatutos comience a producir sus efectos en la vida del derecho, esto es, en la fecha de a escritura pública.

Los socios acuerdan que el nuevo tipo social iniciará con un capital de \$150.000.000, dividido en 150.000 acciones nominativas, sin valor nominal, para lo cual los socios A y B proceden a capitalizar las utilidades acumuladas. Sin embargo, como faltan \$20.000.000 para completar el capital, se incorpora un nuevo accionista C, quien suscribe y paga en efectivo 20.000 acciones.

BALANCE SOCIEDAD X LTDA.

CUENTAS	\$	CUENTAS	\$
Activos		Pasivos	
Caja	10.000.000	Cuentas por pagar	10.000.000
Caja (aporte accionista C)	20.000.000		
Banco	90.000.000		
Máquinas	55.500.000		
Depreciación acumulada Máquinas	(5.500.000)	Patrimonio neto	
		Capital	150.000.000
		Utilidades acumuladas	-
		Utilidades del ejercicio	10.000.000
Total Activos	170.000.000	Pasivo y Patrimonio Neto	170.000.000

El valor que asumirán las acciones del nuevo tipo social será determinante para establecer su costo de adquisición, lo que tendrá importancia al momento de establecer las consecuencias tributarias en una futura enajenación de dichas acciones.

3.- DETERMINACIÓN DEL VALOR DE ADQUISICIÓN

3.1 De derechos sociales a acciones

El proceso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima conlleva la determinación obligada del costo tributario de las acciones que serán emitidas, luego suscritas y, finalmente, pagadas. En este caso, el costo de adquisición que asumirán las acciones del nuevo tipo social, se determinará por el valor del capital social que tenía registrado la sociedad de personas al momento de la transformación, ya que sobre dicho capital recaerá la participación accionaria.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 997, de fecha 10 de abril de 1995, sin señalar disposición tributaria, indicó que el valor de adquisición de las acciones es: “[...]aquel que se le atribuya o asigne en el acto de la transformación de la sociedad, considerando para ello, el nuevo capital social de la sociedad de acuerdo

a la capitalización de las utilidades efectuada a dicha fecha, ya que ese es el capital sobre el cual recae la participación accionaria de los accionistas de la sociedad transformada.4. No obstante lo anterior, debe tenerse presente lo dispuesto por el N°7 del artículo 17 de la Ley de la Renta, en cuanto a que sin perjuicio de la capitalización de las utilidades acumuladas a la fecha de la transformación, tales utilidades no pierden su calidad de tributables, aunque éstas posteriormente se distribuyan como capital”¹⁰⁷.

En cuanto a la fecha de adquisición de las acciones del nuevo tipo social, el Servicio de Impuestos Internos en forma no muy precisa ha señalado que: “[...]la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad anónima que se crea por transformación de una sociedad de personas, corresponde a la fecha de la constitución de la sociedad anónima[...]. Por lo tanto, en caso alguno puede atribuirse como fecha de adquisición de los referidos títulos una data anterior a la existencia misma de la sociedad, ya que ésta con anterioridad no existía, toda vez que la ficción legal de reputar que subsiste la personalidad jurídica de una sociedad que se transforma, persigue solamente mantener la aptitud de la nueva compañía para ser titular de derechos y obligaciones, y con el objeto de perseguir una continuidad de éstos en la empresa sucesora, resguardando con ello el interés de terceros frente a la compañía que se transforma”¹⁰⁸.

Coincido con dicho pronunciamiento solamente en cuanto a que no puede atribuirse a las acciones una data de adquisición anterior a la transformación de la sociedad, sin embargo, discrepo con el fundamento sobre el cual se sostiene tal afirmación. La transformación no implica la constitución de una nueva sociedad, sino que solamente un cambio en el tipo social. Producto de la modificación de los estatutos sociales, se debe proseguir con la suscripción de las acciones que serán emitidas, lo que sucederá en el acto en que se materialice la transformación, precisamente, al momento en que los socios, ahora accionistas, enteran las acciones con las participaciones que tenían en el capital de la sociedad de personas. Por lo tanto, es un error sostener que la sociedad “con anterioridad no existía”, lo que llevaría al absurdo de no poder hacer valer los créditos o pérdidas que la sociedad tenía con anterioridad a la transformación. En consecuencia, la fecha de adquisición de las acciones del nuevo tipo social

¹⁰⁷ Este pronunciamiento debe complementarse con el Oficio N° 548, de fecha 9 de marzo de 1999; Oficio N° 2.952, de fecha 21 de julio de 1999 y Oficio N° 2.383, de fecha 2 de julio de 2002.

¹⁰⁸ Oficio N° 1.590 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 8 de junio de 1995. Criterio ratificado en Oficio N° 2.383, de fecha 2 de julio de 2002.

corresponderá a la data en que se materialice la transformación, esto es, en la fecha de la escritura pública en la cual consta dicho acto.

Finalmente, en el evento de que se proceda en el futuro a la enajenación de las acciones, se debe determinar el costo tributario de conformidad con lo establecido en el N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR"), artículo que fue modificado por la Ley N° 20.780. En efecto, la nueva disposición que entrará en vigencia el 1° de enero de 2017 indica que para determinar el mayor valor afecto a impuesto, se deducirá del precio o valor asignado a la enajenación, el costo tributario determinado por el valor de aporte o adquisición, incrementado o disminuido, según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la adquisición, aporte, aumento o disminución de capital y el mes anterior al de la enajenación¹⁰⁹.

3.2 De acciones a derechos sociales

Las acciones de la sociedad anónima que se transforma en una sociedad de personas, a la fecha de la transformación deberá cambiar la inversión representada en acciones por derechos sociales por el mismo valor por el cual figuraban contabilizadas dichas acciones en sus registros contables. Por lo tanto, tiene el mismo tratamiento explicado en el caso de la transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima.

¹⁰⁹Esto es sin perjuicio de lo dispuesto en el N° 4 del artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.780, que establece una vigencia transitoria desde el 1° de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016, que elimina el siguiente párrafo: "*Tratándose de la enajenación de derechos en sociedad de personas o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducir del valor de aporte o adquisición de los citados derecho o acciones, según corresponda, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición o aporte, aumento o disminución de capital, y el último día del mes anterior a la enajenación*".

4.- SITUACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS

La transformación no implica un aporte de bienes¹¹⁰, atendido a que no existe un cambio de contribuyente, sino que subsiste la misma persona jurídica, cambiando solamente su tipo social. En este sentido, el activo y pasivo frente a la transformación de la sociedad, mantendrán la misma situación tributaria que tenían antes de la transformación. En el mismo sentido, los bienes del activo conservarán la fecha y costo de adquisición, vida útil, depreciación, etcétera¹¹¹.

En lo que se refiere al impuesto sobre las ventas y servicios, la transformación de una sociedad no implica un cambio de contribuyente, por lo mismo, sus activos y pasivos no son objeto de transferencia, manteniendo la misma situación tributaria en el nuevo tipo social. Por la misma razón, los remanentes de crédito fiscal existentes a la fecha de la transformación, pueden ser imputados a los débitos fiscales con posterioridad a ella¹¹². La misma regla rige para otro tipo de remanentes derivados de otras operaciones, como por ejemplo, cambio de sujeto o anticipo de débito fiscal (en el caso de la harina, carne, etc.).

¹¹⁰La legislación tributaria no comprende una definición de aporte. Examinado el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, aportar significa “contribución, participación, ayuda”, alcance que no es suficiente para los efectos jurídicos tributarios que se pretenden. El Servicio de Impuestos Internos, en Oficio N° 2.948, de fecha 22 de octubre de 1996, refiriéndose a la naturaleza jurídica de los aportes ha señalado que: “[...]constituye una enajenación en virtud de la acepción amplia que se le atribuye a esta expresión, toda vez que el señalado acto de disposición hace salir de un patrimonio un derecho ya existente, para que pase a formar parte de un patrimonio diverso, siendo aplicable, en la especie, la normativa tributaria que establece la Ley de la Renta, según sea el tipo de bien que se aporte”. El autor Morand indica que “el aporte es traslativo de dominio que opera entre el socio y la sociedad” (Morand Valdivieso, Luis, *Sociedades* (4ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2008), p. 15). Complementando los criterios anteriores, a partir de la clasificación de los bienes que señala el artículo 565 del Código Civil, se puede sostener que, cuando se trata de aportes en bienes corporales, se estará en presencia de una venta, atendido a que existe una transferencia del dominio de dichos bienes, a título oneroso, con utilidad para ambos intervinientes. Por su parte, calificará como una cesión de crédito, cuando el bien tenga una naturaleza incorporal.

¹¹¹Se puede consultar un caso práctico en el Oficio N° 3.266 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 4 de julio de 2003.

¹¹²Este criterio ha sido ratificado por el Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 316, de fecha 23 de enero de 1987.

5.- EFECTOS FRENTE AL CAMBIO DE RÉGIMEN TRIBUTARIO

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 69 del Código Tributario, cuando con motivo 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.

La expresión “*quedar afecto a otro régimen tributario*”, que señala la citada disposición, para estos efectos debe ser entendida como la situación en que producto de una transformación de una sociedad, el nuevo tipo social queda obligado a determinar su renta efectiva en una forma distinta de como lo hacía con anterioridad a su reorganización. Así por ejemplo, se entiende que el contribuyente queda afecto al mismo régimen tributario, si antes y después de la transformación, quedó obligado a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa. Por el contrario, si el contribuyente opta por un régimen de tributación distinto al de renta efectiva según contabilidad completa, dicho cambio lo obligará a separar los resultados en su tributación. El Servicio de Impuestos Internos, a través de Circular N° 15, de fecha 30 de enero de 1986, señaló que los contribuyentes que queden afectados con un régimen tributario diferente a aquel que les era aplicable hasta antes de la transformación, y siempre que dicha transformación se realice en un mismo período, se deberá practicar un balance por el tiempo transcurrido desde el 1° de enero hasta el día que ocurra la transformación, y otro balance que abarque el lapso comprendido entre la última fecha señalada y hasta el 31 de diciembre del mismo año.

En forma similar, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que en el evento de que ambas sociedades sigan afectas al mismo impuesto general de primera categoría, determinando su base imponible de la misma manera, no será necesario efectuar un balance y declaraciones de impuesto de primera categoría a la fecha de la transformación, pudiendo la empresa continuar operando de la misma forma que lo venía haciendo con antelación, sin perjuicio del tratamiento tributario y de imputación que corresponde darle a los retiros de acuerdo al nuevo tipo de sociedad que subsiste producto de la transformación¹¹³. Sin embargo, este criterio debe ser considerado con

¹¹³ Oficio N° 313 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 22 de enero de 2001. Cabe hacer presente que el oficio también se refiere a los gastos rechazados, los que producto de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630, con vigencia a partir del 1° de enero de 2013, tienen un nuevo tratamiento tributario en el artículo 21 de la LIR, disposición que ya no discrimina por el tipo de contribuyente, razón por la cual mantendrán las misma tributación frente a la transformación de la sociedad. Con todo, a partir del 1° de enero de 2017, entrará en

cautela frente a las nuevas normas incorporadas por la Ley N° 20.780 sobre reforma tributaria. Veamos qué se debe resguardar.

5.1. Situación en régimen de tributación del artículo 14 de la LIR

A partir del 1° de enero de 2017 comienza a regir en nuestro país un nuevo artículo 14 en la LIR, que establece dos regímenes de tributación, uno, denominado régimen de tributación sobre renta atribuida, y, otro, régimen de tributación parcialmente integrado. El mismo artículo establece la modalidad para optar a uno u otro régimen. Sin embargo, lo que nos interesa es determinar si una sociedad que inicia un proceso de transformación de su tipo social, puede o no, en ese momento, optar a un régimen distinto al que estaba sometido con anterioridad a dicha reorganización empresarial. Esta situación no se encuentra regulada en el nuevo artículo 14, debiendo necesariamente recurrir a la *ratio legis* razón de la ley.

Si la respuesta fuera afirmativa, es decir, que en un proceso de transformación el contribuyente que tributa bajo uno de los regímenes establecidos en el artículo 14 de la LIR, pueda optar a tributar al otro régimen del mismo artículo, traería como consecuencia la aplicación de lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, es decir, debería proceder a separar los resultados y determinar dos tributaciones distintas en el ejercicio. Mi opinión es la contraria, aunque debo advertir al lector que, a la fecha del depósito de este artículo, tampoco existen instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, frente a lo cual, podría existir un criterio distinto de dicha entidad fiscalizadora.

Lo primero que cabe considerar es que el inciso 5° del artículo 14 de la LIR indica que *“Los contribuyentes deberán mantenerse en el régimen de tributación que les corresponda, durante a lo menos cinco años comerciales consecutivos. Transcurrido dicho período, podrán cambiarse al régimen alternativo de este artículo, según corresponda, debiendo mantenerse en el nuevo régimen por el que opten a lo menos durante cinco años comerciales consecutivos. En este último caso, los contribuyentes deberán ejercer la nueva opción dentro de los tres últimos meses del año comercial anterior a aquél en que ingresen al nuevo régimen, y así sucesivamente”*. En base a esta disposición, el contribuyente que opta por uno de los regímenes del artículo 14 de la LIR, estará obligado a mantener dicha tributación por cinco años comerciales consecutivos, independiente si fue objeto de una transformación.

vigencia un nuevo artículo 21 introducido por la Ley N° 20.780, la que tampoco discrimina en el tipo de contribuyente.

Cabe recordar que uno de los requisitos de la transformación es que debe subsistir el contribuyente; esto significa que en un proceso de transformación el contribuyente es el mismo; no nace otro; es el mismo contribuyente, ahora transformado, quien optó por una de las formas de tributación que ofrece el artículo 14 y, en tal medida, debe respetar el plazo de cinco años comerciales consecutivos.

La interpretación anterior resulta coherente con lo establecido en el inciso sexto del N° 2 de la Letra D del artículo 14, el que indica lo siguiente: *“En la fusión por creación, la empresa o sociedad que se constituye podrá optar por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, de acuerdo a las reglas generales establecidas en los incisos segundo al sexto de este artículo”*. Esto es así porque, a diferencia de la transformación, en una fusión por creación nace un nuevo contribuyente, quien, en tal calidad, le nace el derecho de optar por uno de los regímenes de tributación que establece el artículo 14 de la LIR.

5.2 Situación del régimen de tributación del artículo 14 ter de la LIR

El mismo razonamiento indicado en el punto anterior cabe para este caso, esto es, si un contribuyente se encuentra sometido al régimen del artículo 14 ter de la LIR, el numeral 5° de dicha disposición lo obliga a permanecer en este régimen por cinco años comerciales completos, salvo que deje de cumplir con alguno de los requisitos para mantenerse en él. Sin embargo, en este último caso el contribuyente cambiará de régimen como consecuencia del incumplimiento de las condiciones y no porque la transformación del tipo social le otorgue el derecho de optar a uno distinto.

De esta forma, si el contribuyente cambia de régimen del artículo 14 ter por dejar de cumplir con alguno de los requisitos indicados en dicha disposición, lo hará a contar del 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, frente a lo cual, en el evento de que en el mismo ejercicio proceda a transformar su tipo social, no será procedente aplicar la separación de resultados que indica el artículo 69 del Código Tributario.

5.3. Situación del régimen de tributación en renta presunta.

El nuevo artículo 34 de la LIR introducido por la Ley N° 20.780, regula aquellas actividades que podrán llevar un régimen de tributación en renta presunta, quedando limitadas para la actividad agrícola, transporte y minería.

El inciso cuarto del N° 1 del artículo 34, entre otros requisitos, señala *“sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las*

comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales". En este escenario, ¿qué efectos generaría si un contribuyente sociedad de personas, sometido al régimen de renta presunta, se transforma en una sociedad anónima? Al no cumplir con uno de los requisitos para seguir en el régimen de renta presunta? Procedería aplicar la separación de resultados a que se refiere el artículo 69 del Código Tributario y, como consecuencia de ello, establecer dos resultados tributarios en el mismo ejercicio?

La respuesta es negativa, lo que se desprende de lo señalado en el inciso primero del N° 4 del artículo 34: *"Los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en este artículo, deban abandonar el régimen de renta presunta, lo harán a contar del primero de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, sujetándose en todo a las normas comunes de esta ley. En tal caso, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos, en la forma que establecen las normas referidas, o bien podrán optar por el régimen del artículo 14 ter letra A), siempre que cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición*". Por lo tanto, no procederá la separación de resultados que establece el artículo 69 del Código Tributario, atendido a que el nuevo régimen lo asumirá a partir del 1° de enero del año siguiente.

6. PÉRDIDAS TRIBUTARIAS Y CRÉDITOS

La regulación de las pérdidas tributarias está comprendida en el artículo 31 N° 3 de la LIR, caso en el cual se podrán deducir de la renta bruta aquellas pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial, como también aquellas que provengan de ejercicios anteriores. Como se ha venido sosteniendo, la transformación solamente implica un cambio en el tipo social, continuando el mismo contribuyente, razón por la cual, el nuevo tipo social (sociedad anónima) podrá seguir haciendo uso de las pérdidas tributarias generadas¹¹⁴.

Al igual que en el caso de las pérdidas tributarias, el nuevo tipo social podrá utilizar los créditos en contra del impuesto de primera categoría generados antes de la transformación, como por ejemplo, el impuesto territorial, donaciones, créditos

¹¹⁴ El Servicio de Impuestos Internos ha ratificado este criterio en Oficio N° 316, de fecha 23 de enero de 1987.

establecidos en la Ley Arica, pagos provisionales mensuales, crédito especial para empresas constructoras del D.L. 910 de 1975, entre otros.

7. NORMAS SOBRE FISCALIZACIÓN

De conformidad con lo establecido en el inciso final del artículo 68 del Código Tributario, los contribuyentes deben poner en conocimiento del Servicio de Impuestos Internos, las modificaciones importantes de los datos y antecedentes contenidos en el formulario de inicio de actividades. Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Resolución Exenta N° 55 de fecha 30 de septiembre de 2003, impartió instrucciones sobre la obligatoriedad de dar aviso de cambios de la información comunicada a dicho Servicio, señalando que los contribuyentes cuyas rentas estén gravadas en la primera y segunda categorías a que se refieren los números 1, letras a) y b), 3, 4 y 5 de los artículos 20, 42 N° 2 y 48 de la LIR, deberán comunicar las siguientes modificaciones: (i) modificación de razón social; (ii) cambio de domicilio; (iii) modificación de la actividad o giro declarado; (iv) apertura, cambio o cierre de sucursal; (v) modificación del domicilio postal (casilla o apartado postal u oficina de correos); (vi) ingreso, retiro o cambio de socios o comuneros (cesión de derechos); (vii) modificación del porcentaje de participación en el capital y/o utilidades; (viii) aporte de capital de personas jurídicas; (ix) cambio de representantes y sus domicilios; (x) transformación de sociedades; (xi) conversión de empresa individual en sociedad; (xii) aporte de todo el activo y pasivo a otra sociedad; (xiii) fusión de sociedades; (xiv) absorción de sociedades, y (xv) división de sociedades.

El aviso debe darse expresamente en la Unidad del Servicio de Impuestos Internos que corresponda a la jurisdicción del domicilio del contribuyente, 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. En mi opinión, para los efectos de contabilizar el plazo de quince días, como no se trata de un plazo del Código Tributario, no tendrá aplicación el inciso segundo del artículo 10 de dicho Código; por otro lado, como no se trata de un plazo que involucre un acto administrativo terminal, tampoco tendría aplicación la Ley N° 19.880 sobre Procedimientos Administrativos. Por lo tanto, el referido plazo de 15 días debe contabilizarse de lunes a sábado, aplicando las normas que se desprenden del Código Civil, considerando como inhábiles los días domingos y festivos.

Además de la obligación contenida en la Resolución Exenta N° 55, de 2003, también se debe dar cumplimiento a la Resolución N° 199, de 2009, en virtud de la cual se debe presentar, anualmente, una declaración jurada complementaria, sobre los antecedentes

contables y tributarios, debiendo utilizar para ello el formulario N° 1807, denominado *Declaración Jurada Anual sobre Antecedentes de las Reorganizaciones Empresariales*. Dicha declaración jurada deberá ser presentada por el contribuyente mediante la transmisión electrónica de datos o transferencia de archivos, a través de internet, según las especificaciones de formato, medios de envío e instrucciones publicadas en la página de internet del Servicio de Impuestos Internos. El plazo para presentar la referida declaración jurada vence el día 30 de junio de cada año calendario, y se referirá a las modificaciones realizadas en el año comercial inmediatamente anterior. El incumplimiento de la obligación de presentar la declaración jurada dentro del plazo establecido, es sancionado conforme a lo dispuesto en el artículo 109 del Código Tributario.

El Servicio de Impuestos Internos en Circular N° 17, de 1995¹¹⁵, impartió instrucciones sobre el procedimiento para la actualización de la información, indicando que las modificaciones deben ser informadas en la Unidad del Servicio que corresponda a la jurisdicción del domicilio del contribuyente, a través del formulario N° 3239, marcando la opción *Transformación de Sociedad*, anotando el RUT y la nueva razón social de la empresa, debiendo, asimismo, solicitar nuevas copias de cédulas de Rol único tributario (RUT). Además, se deben entregar los documentos timbrados sin uso para su destrucción. En cuanto a las etapas de revisión de los antecedentes, la Circular N° 17, de 1995, califica a la transformación como un cambio simple, lo que implica que el contribuyente, presentando al Servicio todos los antecedentes que acrediten la transformación, termine en el mismo acto con el trámite. Según lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos en Circular N° 17, de 1995, modificada por Circular N° 14, de 1996, el no dar aviso oportuno de una modificación a la identificación y caracterización de los contribuyentes, será sancionado con multa señalada en el N° 1 del artículo 97 del Código Tributario¹¹⁶.

Por otro lado, el artículo 14 de la Ley N° 20.780, incorporó modificaciones al Decreto Ley N° 3.538, de 1980, que crea la Superintendencia de Valores y Seguros, vinculadas a la entrega de información que debe realizar este último organismo. Conforme a ello, el artículo 3° bis del referido decreto indica: "...la Superintendencia colaborará con el

¹¹⁵ Modificada por Circular N° 14, de 1996, y Circular N° 50 y 53, ambas de 2003.

¹¹⁶ Cabe precisar que la Circular N° 14, de 1996, modificó la Circular N° 17, de 1995, en lo que se refiere a las multas a aplicar en el siguiente sentido: "1.3 Sanciones por no comunicar las modificaciones. Sustitúyese la frase: 'Art. 109 del Código Tributario' por la siguiente: 'Art. 97 No. 1 del Código Tributario. Sin embargo, el no pedir autorización para disminuir el capital se sancionará con la multa establecida en el Art. 109 del señalado Código'".

Servicio de Impuestos Internos en su rol fiscalizador del cumplimiento de la normativa tributaria. Al efecto, corresponderá que: a) Todas las empresas sujetas a fiscalización de la Superintendencia que implementen una reorganización de activos o funciones, incluyendo la fusión, división, transformación, liquidación, creación o aporte total de activos y pasivos de una o más empresas, deberán ponerla en su conocimiento”.

8.- CONCLUSIÓN

El análisis de cada uno de los tópicos anteriores ha permitido arribar a las siguientes conclusiones:

- i. La reforma tributaria introducida por la Ley N° 20.780 no trajo cambios en lo que se refiere al valor de adquisición de las acciones o derechos que nacen en un proceso de transformación. La misma conclusión cabe considerar respecto de los efectos en las pérdidas tributarias que registre el contribuyente y de los créditos que proceden en contra del impuesto de primera categoría, todo lo cual podrá seguir siendo utilizado por el nuevo tipo social.
- ii. Como consecuencia de la reforma tributaria se deben tomar resguardos en lo que se refiere al cambio de régimen de tributación que puede experimentar el contribuyente que se somete a un proceso de transformación. En tal sentido, dicho proceso de reorganización no afectará los regímenes de tributación establecidos en los artículos 14, 14 ter y 34 de la LIR, lo que permite concluir que no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario referente a la separación de resultados.

9.-BIBLIOGRAFÍA

Baeza Ovalle, G. 2003. *Derecho comercial*. Santiago, Lexis Nexis, T. III.

Faúndez Ugalde, A. 2014, *La conversión de empresas individuales: impropiedades ante la ley tributaria y efectos frente la reforma tributaria 2014*, Revista N° 12 del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

Faúndez Ugalde, A. 2013. *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna*. 2ª ed., Santiago, Legal Publishing.

Morand Valdivieso, Luis, *Sociedades* (4ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2008).

Puelma Accorsi, A. 2003. *Sociedades*. 3ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile.