

ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS. TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES

Ernesto Rencoret Orrego
Profesor de Derecho Tributario

La presente exposición tiene por objeto tratar en la forma más sistemática y sintética posible el tópico relativo a la transformación de sociedades, en lo que respecta a sus principales efectos tributarios. Esta fórmula jurídica representa una de las formas más recurrentes de reorganización empresarial, junto con la fusión y división de sociedades.

Nos abocaremos especialmente a revisar las consecuencias impositivas de la transformación societaria, sin entrar en las interesantes disquisiciones doctrinarias que puedan tener lugar con ocasión del tema.

Formando parte de la materia objeto de este trabajo, aún cuando no constituya propiamente transformación de sociedad, nos extenderemos someramente al tema de la conversión de empresas unipersonales en sociedades de cualquier especie.

1. CONCEPTO, REQUISITOS Y EFECTOS JURÍDICOS BÁSICOS.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley N° 18.046/81, sobre sociedades anónimas, "La transformación es el cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica".

El Código Tributario también contempla una definición de la institución, en el N° 13, de su artículo 8°: “Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, se entenderá:

“N° 13. “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”.

De las definiciones legales citadas, y demás disposiciones de la Ley de Sociedades Anónimas, se desprende claramente que para transformar una sociedad de personas en anónima, se requiere que se cumplan las formalidades propias de una reforma o modificación del pacto social original, y aquellas que corresponden a la constitución del nuevo tipo social.

Asimismo, si la transformación fuere de sociedad anónima en otra especie social, deberá cumplirse con las formalidades propias de ambos tipos sociales. Al efecto, recordemos que la transformación de una sociedad anónima debe ser acordada en Junta Extraordinaria de Accionistas por el voto conforme de las dos terceras partes de las acciones emitidas con derecho a voto, otorgando la ley al accionista disidente derecho de retiro.

Por otra parte, el efecto fundamental que produce la transformación de una sociedad es la conservación de su personalidad jurídica. Ello necesariamente implica que la entidad también subsiste en cuanto persona jurídica.

En efecto, en las transformaciones de sociedades de cualquier especie en sociedad anónima como en las transformaciones de ésta en otra especie o tipo de sociedad, todas ellas reguladas por la Ley N° 18.046, subsiste la **persona jurídica**, bajo su nuevo estatuto jurídico, siendo en consecuencia, el mismo sujeto de derecho que era bajo la forma anterior, no produciéndose en ningún caso, la disolución de la sociedad. **(Of. Ord. N° 3.845/84, de la Superintendencia de Valores y Seguros).**

2. PRINCIPALES EFECTOS TRIBUTARIOS

A continuación, revisaremos los principales efectos tributarios que se derivan de la transformación de una sociedad.

a) **No existe la obligación de dar aviso de término de giro. Inaplicabilidad del impuesto único del artículo 38 bis, del D.L. N° 824.**

Según se ha señalado, la transformación de una sociedad no implica su disolución, la persona jurídica persiste sin solución de continuidad, bajo una tipología social distinta.

En consecuencia, no le es aplicable al ente colectivo el imperativo del inciso 1°, del artículo 69 del Código Tributario, que impone la obligación de dar aviso de término de giro a aquellas personas que han cesado en el desarrollo de sus actividades, debiendo acompañar un balance final y pagar los impuestos que determine dicho balance.

Por la misma razón, el legislador ha excluido a la figura de la transformación de sociedad de la franquicia del inciso 2°, del citado artículo 69, no siendo procedente la inserción de la cláusula de asunción de responsabilidad tributaria. La misma persona no necesita asumir obligaciones que ha contraído.

En el sentido indicado existen instrucciones expresas del S.I.I., contenidas en la **Circular N° 15, de 30 de Enero de 1986**, emitida con ocasión de la dictación de la Ley N° 18.482, de fecha 28 de Diciembre de 1985¹: "El principal efecto de estas modificaciones introducidas a los artículos 8° y 69° del Código Tributario, en relación a las transformaciones de sociedades, consiste en que para los efectos tributarios subsiste la misma persona jurídica, el mismo contribuyente con distinta organización, y en consecuencia, la empresa que se transforma no debe dar el aviso de término de giro al cual se encontraba hasta ahora obligada de acuerdo con las normas del inciso segundo del artículo 69°, que se ha sustituido, y como es obvio, la sociedad que continúa debe responder de todas las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la transformación".

¹ Entre otras modificaciones al Código Tributario, esta ley introdujo el actual N° 13, del artículo 8° de dicho Código, por el cual se define expresamente el instituto de la "transformación de sociedades".

Con todo, la sociedad transformada deberá comunicar tal actuación al S.I.I., aviso que deberá dar dentro del plazo de quince días hábiles siguientes a la fecha del perfeccionamiento de la transformación acompañándose copia autorizada de la escritura pública en que conste la transformación, debidamente inscrita y publicada, (**Res. N° 5791/97, del S.I.I.**).

La obligación de comunicación referida en el párrafo anterior se encuentra establecida en el inciso final, del artículo 68, del Código Tributario, y su incumplimiento debe ser sancionado con la multa que establece el inciso 1°, del N° 1, del artículo 97, de dicho cuerpo legal (1 UTM a 1 UTA). El plazo de quince días para formular la comunicación no lo establece el Código sino la resolución citada del S.I.I., de manera tal que hacemos expresa reserva de su legalidad.

Finalmente, digamos que al no existir la obligación de dar aviso de término de giro no se devenga el impuesto único establecido en el artículo 38 bis, de la Ley de la Renta. Esta norma dispone que las empresas que determinan su renta efectiva en base a contabilidad completa que ponen término a su giro, deben entender retiradas o distribuidas las utilidades acumuladas a dicha fecha, devengándose a su respecto y por dichas utilidades un impuesto, que tiene el carácter de único, con tasa del 35%. Este impuesto, entonces, no tiene lugar en el caso en estudio. Así lo ha confirmado el S.I.I. en el **Of. Ord. N° 3.690, de 9 de Septiembre de 1992.**

b) Pagos provisionales mensuales, pérdidas de arrastre y remanente de crédito fiscal se mantienen.

Al conservar su personalidad jurídica, la sociedad transformada mantiene intacto su patrimonio, conserva sus derechos y obligaciones, mantiene sus mismos activos y pasivos, se trata del mismo contribuyente.

Por lo anterior, es evidente que los **p.p.m.** realizados por la sociedad transformada hasta la fecha de la transformación podrán ser aprovechados en la declaración anual de renta que este mismo contribuyente, bajo una nueva estructura social, debe formular en el mes de Abril del año siguiente.

Asimismo, las **pérdidas de arrastre** experimentadas por la sociedad transformada podrán ser deducidas de futuras utilidades.

En fin, el **remanente del crédito fiscal IVA**, derecho que forma parte del patrimonio de la entidad, se mantiene, pudiendo imputarse a los futuros débitos fiscales que genere la sociedad transformada.

Todo ello ha sido confirmado por la Autoridad Tributaria en los siguientes términos: “En el caso en que una sociedad de responsabilidad limitada se transforme en una sociedad anónima cerrada, esta última podrá hacer uso de las posibles pérdidas acumuladas por la sociedad de responsabilidad limitada y, también, podrá imputar los remanentes de créditos fiscales del I.V.A. a los débitos que se produzcan con posterioridad a la transformación”.

“Lo expuesto, atendido a que, conforme a las modificaciones introducidas por el Art. 12 de la Ley N° 18.482, de 1985, a los Arts. 8° y 69° del Código Tributario, la transformación de sociedades consiste sólo en el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica, es decir, el mismo contribuyente con distinta organización”.

“En efecto, lo anterior conlleva necesariamente el reconocimiento de que subsiste la misma persona jurídica con una distinta organización legal, que continúa el mismo contribuyente con todos los derechos y con todas las obligaciones tributarias que tenía al momento de la transformación”. (Of. N° 316, de 23 de Enero de 1987 del S.I.I.)

c) Situación impositiva de los retiros suspendidos de tributación en caso de transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima.

El régimen general de tributación aplicable a los socios de sociedades de personas, les impone la obligación de declarar y pagar su impuesto personal (global complementario o adicional según el caso) por los retiros efectivos que hagan de la respectiva sociedad, de las utilidades tributables registradas en el Fondo de

Utilidades Tributables de la empresa y hasta el monto registrado en dicho fondo.

Los retiros o remesas que se efectúen en exceso del FUT, que no deban imputarse a ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas de los impuestos personales, se entienden realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables. De esta forma, la ley suspende de tributación a nivel del socio estos “retiros excesivos”, postergándola hasta el ejercicio en que la empresa obtenga utilidades tributables.

Pues bien, si al momento de verificarse la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima existen en la entidad retiros suspendidos de tributación, será la propia sociedad anónima (no los actuales accionistas) la que se verá afectada por la aplicación de un impuesto que tiene el carácter de único a esa renta, con tasa del 35%, que se devengará en el ejercicio en que la sociedad obtenga utilidades tributables. Así lo dispone expresamente el inciso final, de la letra b), del N° 1, de la letra A), del artículo 14, de la Ley de Impuesto a la Renta.

d) Fecha de adquisición de las acciones de una sociedad anónima surgida de la transformación de una sociedad de personas.

Se trata de determinar la fecha en que los accionistas adquieren las acciones que reciben de la sociedad anónima que ha surgido producto de la transformación de una sociedad de personas, en canje de sus antiguos derechos sociales.

El punto es relevante desde la perspectiva tributaria, por el tratamiento impositivo que la Ley prevé para la renta proveniente del mayor valor que se obtenga por la enajenación de dichas acciones. La cuestión es establecer si entendemos que el accionista adquirió sus acciones al momento en que efectuó su aporte a la sociedad de personas, o al momento de la transformación social.

El Servicio en forma reiterada ha señalado que debe entenderse que la fecha de adquisición de las acciones

es la de la transformación de la sociedad. En este sentido, el **Oficio N° 1.590, de 8 de Junio de 1995**, expresa: "...se concluye 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, de acuerdo a los antecedentes anteriormente mencionados. 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".

"Por otra parte, es necesario agregar que lo antes aseverado no se altera por el hecho que en el momento de la nueva denominación del capital social de la sociedad, los accionistas no hayan efectuado un pago por la "adquisición" de las acciones, ya que este concepto, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, tiene una acepción más amplia que el pago efectivo".

"En consecuencia, y basado en las conclusiones vertidas en los párrafos precedentes, la fecha de adquisición de las acciones de una sociedad anónima, nacida a la vida jurídica por transformación de una sociedad de personas, es aquella en que dicha sociedad anónima tiene su existencia legal". En el mismo sentido el **Oficio N° 1.313, de 25 de Abril de 1996**.

e) **Valor de adquisición de las acciones de una sociedad anónima surgida de la transformación de una sociedad de personas.**

Estrechamente ligado con lo expuesto anteriormente, se encuentra este tópico. En este caso, se trata de determinar **el valor** de las acciones que reciben los accionistas de la sociedad anónima, que ha surgido producto de la transformación de una sociedad de personas, en canje de sus antiguos derechos sociales. En

principio, la cuestión no es compleja. Las acciones corresponden a los derechos sociales originarios, representativos de los aportes enterados formalmente a la sociedad.

El punto tiene importancia, una vez más, por aplicación de las normas de tributación del mayor valor en la enajenación de las citadas acciones, pues dicho valor de adquisición representará el “costo de venta” que habrá de deducirse del precio de enajenación para determinar la utilidad en la operación.

En reciente dictamen, el S.I.I. ha resuelto la situación de la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada, que en el mismo acto -aunque en forma previa- procedió a capitalizar utilidades reinvertidas provenientes de otras empresas, señalando que “...debe entenderse que el costo tributario de las acciones producidas de la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima, es el capital social de la sociedad de responsabilidad limitada, entendido éste como el costo tributario que tenían los derechos sociales en la sociedad de responsabilidad limitada transformada, puesto que con motivo de la transformación, sólo se convierten dichos derechos sociales en acciones”.

“De lo dicho se sigue, que el costo tributariamente reconocido para las acciones producidas de la transformación en análisis, debe necesariamente corresponder al costo tributario que tenían los derechos sociales de la sociedad de responsabilidad limitada, al momento de la transformación; costo éste que debe asimilarse al definido en el inciso tercero del artículo 41° de la Ley de la Renta”. (**Of. N° 548, de 9 de Marzo de 1999, del S.I.I.**). En el mismo sentido, aún cuando menos explícito el **Of. N° 997, de 10 de Abril de 1995**.

3. CONVERSIÓN DE EMPRESA INDIVIDUAL EN SOCIEDAD

3.1. Noción de Empresa Individual

Una de las principales formas de organización jurídica que prevé nuestro ordenamiento para el desarrollo de actividades económicas es la empresa individual o unipersonal.

La empresa es unipersonal cuando la actividad económica que la constituye es ejercida por una persona natural. En nuestro Ordenamiento la empresa individual se consagra y es regulada por el Derecho Comercial, a través de la institución del **comerciante**. El estatuto jurídico del “empresario de comercio” se encuentra en el Libro I, del Código de Comercio, aún cuando sus normas tienen una aplicación extensiva a la empresa colectiva.

El Derecho Tributario también reconoce su existencia, aún en forma más explícita que el Derecho Común. La Ley de Impuesto a la Renta la coloca en la misma categoría tributaria que las sociedades, y al empresario individual en el mismo nivel que al socio de sociedad de personas.

3.2. Concepto de Conversión de Empresa Individual en Sociedad de cualquier especie.

Es el efecto tributario que se produce cuando la persona natural, propietaria de la empresa, aporta en dominio la totalidad de los bienes -activos- que se encontraban afectados a su desarrollo, a una sociedad de cualquier tipo que se crea o constituye, quien asume al mismo tiempo las obligaciones -pasivos- propias de dicha empresa, la cual de esta forma pone término a sus actividades.

En estricto rigor jurídico, la figura debe encuadrarse dentro de la teoría de los aportes sociales, en el plano del derecho societario.

Desde la perspectiva tributaria, el fenómeno implica el traspaso de un verdadero *patrimonio de afectación* hacia una sociedad, la que lo adquiere para continuar desarrollando la actividad económica a que aquél estaba destinado. El Código Tributario lo denomina *Conversión* de empresa individual (art. 69, inc. 2°), la Ley de la Renta lo califica como *Transformación* (art. 14 letra A), N° 1, letra c).

3.3 Principales efectos tributarios

a) **Obligación de dar aviso de término de giro. Excepción.**

El aporte de la empresa individual a una sociedad implica el cese de las actividades que el empresario individual desarrollaba antes de materializar el aporte de su empresa.

En consecuencia, y de acuerdo a lo dispuesto en los incisos 1° y 2°, del artículo 69, del Código Tributario, el empresario deberá dar aviso de término de giro al S.I.I. - debiendo seguir la tramitación que corresponde, incluida la fiscalización de estilo-, acompañando un balance final (balance de término de giro) por el período comprendido entre el 1° de Enero y la fecha del aporte, y pagar los impuestos que correspondan hasta el momento de dicho balance, todo ello dentro de los dos meses siguientes al término de las actividades.

El empresario puede quedar relevado de la obligación de dar aviso de término de giro, en la medida que la sociedad que se crea se haga solidariamente responsable en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos a su giro o actividad. Empero, la empresa que desaparece deberá, de igual forma, efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y la sociedad que se crea pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro de los dos meses siguientes al término de las actividades, y los demás impuestos dentro de los respectivos plazos legales.

Con todo, aún cuando exista asunción de responsabilidad tributaria por parte de la sociedad, deberá comunicarse la conversión al S.I.I., aviso que se deberá dar dentro del plazo de quince días hábiles siguientes a la fecha del perfeccionamiento de la conversión, acompañándose copia autorizada de la escritura pública en que conste la transformación, debidamente inscrita y publicada. **(Res. N° 5791/97, del S.I.I.)**.

b) Reinversión de Utilidades Tributables

De conformidad con lo dispuesto en la letra c), del N° 1, de la letra A), del artículo 14 del D.L. 824, en el caso de *transformación de una empresa individual en sociedad* de cualquier clase, las utilidades tributables registradas en el libro FUT, pendientes de retiro y tributación a nivel del empresario individual, deben entenderse **reinvertidas** en la sociedad que se crea, no devengándose entonces el impuesto de término giro del artículo 38 bis de la Ley de la Renta, ni los impuestos personales -global complementario o adicional- en tanto dichas rentas no sean retiradas de la nueva sociedad.

El legislador no ha exigido requisito o formalidad de ningún tipo para que opere el efecto en comento, de manera tal que debemos entender que él opera por el solo ministerio de la Ley, sin necesidad de declaración alguna.

c) Afectación con el IVA al aporte de bienes del giro comprendidos en la conversión.

Hemos advertido anteriormente, que tratándose de la conversión de empresas individuales, jurídicamente estamos en presencia del aporte en dominio de bienes que pertenecen a una persona natural, a una sociedad que se crea al efecto.

El artículo 8°, letra b), de la Ley del IVA, reputa **venta** "Los aportes a sociedades... de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades...". La letra k), de dicha norma, también asimila a **venta** "Los aportes... que comprendan o

recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora”. Finalmente, la letra m), del artículo 8°, grava “**La venta** de bienes corporales muebles o inmuebles que realicen las empresas antes de doce meses contados desde su adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes”.

De las disposiciones legales citadas, se desprende que la conversión de la empresa individual queda gravada con el impuesto al valor agregado en la forma y condiciones que se exponen a continuación:

1. Si la empresa individual era **vendedora**, en los términos del D.L. 825, se deberá gravar con IVA **el aporte**, comprendido en la conversión, de bienes corporales muebles o inmuebles del giro de la empresa², como asimismo de bienes corporales muebles o inmuebles que no formen parte del activo realizable de la empresa por los cuales ésta tuvo derecho a crédito fiscal por su adquisición, fabricación o construcción, siempre que el aporte se realice antes de doce meses contados desde su adquisición³.
2. Si la empresa individual era **prestadora de servicios**, en los términos del D.L. 825, se deberá gravar con IVA **el aporte**, comprendido en la conversión, de bienes corporales muebles o inmuebles por los cuales ésta tuvo derecho a crédito fiscal por su adquisición, fabricación o construcción, siempre que el aporte se realice antes de doce meses contados desde su adquisición.

² Se entiende por bienes corporales muebles o inmuebles del giro, aquellos que fueron adquiridos, producidos o construidos, en su caso, con la intención de venderlos. Se trata de los bienes que conforman el *activo realizable* de la empresa.

³ La Ley no establece normas especiales acerca de la base imponible para estas operaciones, de manera tal que ella estará representada por el valor de aporte, sin perjuicio de la facultad de tasación del S.I.I.

d) Pagos provisionales mensuales, pérdidas de arrastre, remanente de crédito fiscal y otras franquicias no se transfieren.

El S.I.I. ha sostenido y reiterado constantemente en el tiempo, la tesis que los créditos fiscales pertenecen y sólo pueden ser aprovechados por el contribuyente que los generó, sin que ellos puedan ser utilizados por otra persona. Así, dichos beneficios representarían una especie de *derecho personalísimo*.

De esta forma, los p.p.m. enterados por la empresa individual, las pérdidas de arrastre del negocio, el crédito fiscal IVA, y otros créditos fiscales, no pueden traspasarse a la sociedad que se crea producto de la conversión.

Al efecto, el Servicio ha señalado lo siguiente respecto del **crédito fiscal IVA** que pertenecía a la empresa individual: “En el caso en que un empresario, persona natural aporta la totalidad del activo y pasivo de su empresa a una sociedad anónima que se constituye, asumiendo la nueva sociedad la responsabilidad solidaria a que se refiere el Art. 69°, inciso 2°, del Código Tributario, de todos los impuestos que se adeudaron por la primitiva empresa, traspasa a la persona jurídica todos los derechos y obligaciones de la empresa individual”.

“En estas circunstancias, la sociedad anónima se hace dueña de todo el patrimonio de la empresa individual y, al mismo tiempo, se responsabiliza del cumplimiento de sus obligaciones inclusive de sus deudas, con todas las modalidades acordadas para el pago de estas últimas”.

“De consiguiente, la deuda del IVA originada en la importación con pago diferido comprendida en el aporte del pasivo deberá pagarse en la misma forma por la cual optó en su oportunidad el importador aportante, esto es, en las fechas y cuotas fijadas por Aduanas”.

“Ahora bien, el pago de las cuotas del IVA, por la sociedad anónima que se hace cargo del pasivo no importa, sin embargo, el derecho a usar el crédito fiscal por dicha sociedad, puesto que el titular del crédito sigue siendo el contribuyente que realmente efectuó la

importación, ya que al tenor de lo dispuesto en el Art. 23 del D.L. N° 825, en vigencia, ese crédito fiscal se origina por las importaciones que hace un contribuyente determinado y no otra persona”.

“En efecto, desde un punto de vista estrictamente jurídico, no es posible ceder o traspasar el crédito fiscal de una empresa individual a su continuadora la sociedad anónima de que se trata” **(Of. N° 7.181, de 26 de Septiembre de 1980, del S.I.I.)**⁴.

El principio anterior también fue aplicado en otro dictamen, respecto de los **p.p.m.** que habían sido enterados por la empresa. Al efecto, el Servicio señaló: “Respecto de la persona que debe solicitar la devolución de los Pagos Provisionales Mensuales de la empresa individual disuelta, sólo podrá pedir dicha devolución su propietario. Por lo tanto, la sociedad que se crea no podrá imputar los Pagos Provisionales Mensuales de la empresa individual disuelta, ya que se trata de contribuyentes distintos”. **(Of. N° 59, de 6 de Julio de 1987, del SII)**.

e) Valorización de los bienes aportados en la conversión de la empresa individual. Aplicación de la Circular N° 68 de 1996.

El aporte en dominio de bienes a una sociedad, con ocasión de su constitución o modificación, constituye un título translaticio de dominio, una enajenación. Esto ocurre respecto de los bienes objeto de aporte a propósito de la conversión de la empresa individual.

La Ley de la Renta grava, en términos generales, la utilidad o mayor valor que una persona obtiene con ocasión de la enajenación de un bien.

En este sentido, el mayor valor que como consecuencia de la conversión de su empresa individual pueda obtener el empresario por el aporte de los bienes que formaban parte del activo de la empresa, es gravado por la Ley.

⁴ No obstante, el empresario individual podrá utilizar el remanente de crédito fiscal imputándolo al IVA que genere su aporte a la sociedad y/o al impuesto a la renta que se devengue en el ejercicio de término de giro (art. 28, del D.L. 825).

Para determinar dicho mayor valor, en el caso del empresario individual, es menester deducir del precio o valor de enajenación el valor de libros de los bienes en cuestión, esto es, el valor por el cual aparecen registrados en la contabilidad.

En la operación, también juega un papel importante la facultad de tasación de que dispone el S.I.I. de acuerdo a los artículos 64 del Código Tributario y 17, N° 8, inciso final, de la Ley de la Renta, en caso que el valor de aporte difiera sustancialmente con los valores de mercado de los bienes.

Pues bien, el Servicio ha señalado lo siguiente al respecto: "...en cuanto al valor en que deben aportarse los bienes de las sociedades que indica en su escrito, cabe expresar que éstos se pueden aportar al valor que acuerden asignarles libremente las partes contratantes en la respectiva escritura o contrato de aporte".

"No obstante lo anterior, para los efectos de la Ley de la Renta, se reconoce como valor de aporte o costo tributario respecto del aportante, sólo hasta el valor de libro por el cual aparecen registrados en su contabilidad los bienes aportados, cuando se trate de contribuyentes sujetos a dicha forma de registro, o hasta el costo de adquisición del bien actualizado por la variación del Índice de Precios al Consumidor hasta la fecha del aporte, con el desfase correspondiente, menos la depreciación respectiva, cuando proceda respecto de contribuyentes no obligados a declarar sus impuestos mediante contabilidad".

"En consecuencia, si los bienes se aportan a su valor financiero superior a su costo de adquisición, conformado este último por los valores indicados en el número precedente, el mayor valor obtenido constituye un ingreso tributable para el aportante al producirse un incremento de patrimonio, conforme al concepto amplio de renta definido en el Artículo 2°, N° 1 de la Ley del ramo, y por lo tanto, afecto a la tributación que establece la Ley de la Renta, según sea el tipo de bien de que se trate, reconociéndose dicho mayor valor como costo tributario de la inversión en la sociedad receptora".

“Por último, cabe indicar que si las operaciones de aporte dicen relación con aquellos bienes a que se refiere el inciso final del N° 8 del Artículo 17° de la Ley de la Renta o del Artículo 64° del Código Tributario, este Servicio está facultado para practicar las tasaciones a que aluden dichas normas, bajo los términos y condiciones que prescriben tales disposiciones legales”. (**Of. N° 2.948, de 22 de Octubre de 1996, del S.I.I.**). En el mismo sentido el **Of. N° 267, de 1994.**

Ahora bien, con posterioridad a los dictámenes citados, el Servicio emitió la **Circular N° 68, de fecha 28 de Noviembre de 1996**, referida a la *“Valoración, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de los traspasos de bienes originados en las fusiones, divisiones y otras reorganizaciones en que subsista la empresa aportante”*.

En dicho instructivo, el Servicio dispuso -refiriéndose a las reorganizaciones en que **subsiste la empresa aportante**- que tratándose del aporte total o parcial de activos de cualquier clase, que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, “se reconocerá para la aplicación del artículo 64 del Código tributario, como valor corriente en plaza de dichos bienes o el que normalmente se cobre en convenciones de similar naturaleza **el valor contable o tributario** que se tenía registrado en la empresa aportante..., salvo que se trate de acciones de terceros, que no sean filiales de la aportante, y que tengan cotización en la bolsa”.

La cuestión es determinar si lo dispuesto por la Circular N° 68 es aplicable a la conversión de empresas unipersonales. A mi juicio, claramente no, por la sencilla razón que con la conversión desaparece la empresa individual, no subsiste, no dándose de esta forma el presupuesto básico necesario para que opere la instrucción administrativa.

En consecuencia, tratándose de conversiones de empresas individuales, los bienes podrán ser aportados al valor contable, tributario o cualquier otro que libremente determinen las partes, pero en todos los casos el S.I.I. dispondrá de la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario.

f) **Un tópico adicional: Conversión de comunidad hereditaria en sociedad.**

Para concluir, he considerado de interés referirme a este tópico, pues al ser la persona natural el sustento de la empresa individual, es de normal ocurrencia que por el fallecimiento del empresario la empresa pase a manos de su Sucesión, la Comunidad Hereditaria.

En este caso, se trata de saber si la comunidad hereditaria puede continuar explotando la antigua empresa individual a través de una sociedad, a la que aportan dicha empresa en dominio, de forma tal que le sea aplicable a tal acto las normas de la conversión de empresa individual.

Pues bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley de la Renta, las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponden a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común.

Sólo por excepción, y únicamente mientras las cuotas de los comuneros en el patrimonio común no se determinen y, en todo caso, hasta por el plazo máximo de tres años, contados desde la apertura de la sucesión, el patrimonio hereditario indiviso se considera como la continuación de la persona del causante, afectándole sin solución de continuidad todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieran correspondido de acuerdo a la Ley de la Renta.

En virtud de tal ficción legal, el Servicio ha establecido que la comunidad hereditaria -considerada para todos los efectos tributarios como la persona natural del causante- puede acogerse a las normas de la conversión de empresas individuales.

Así lo dispone el **Oficio N° 2.279, de fecha 2 de Agosto de 1995**: "...al reconocer el Artículo 5° de la Ley de la Renta, fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria, mientras no se divida el patrimonio o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, dicho causante también debe

considerarse como empresa individual para luego convertirse en sociedad de cualquier clase, al tenor de lo dispuesto por el inciso segundo del Artículo 69° del Código Tributario”.

“Lo anterior, debido a que la normativa del Artículo 5° de la Ley de la Renta es de aplicación general y puede ser empleada supletoriamente, de modo que este criterio permitiría reconocer, para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del Artículo 69° del Código Tributario, la calidad de empresa individual a una sucesión hereditaria que ha mantenido fictamente la calidad jurídica que tenía el causante”.