



**EFFECTOS DEL CAMBIO VOLUNTARIO Y OBLIGATORIO DE
RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 LETRA A, FRENTE A UN PROCESO
DE CONVERSIÓN DE EMPRESA INDIVIDUAL**

Parte I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Willy Castro Villalobos
Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

Santiago, marzo 2017

TABLA CONTENIDOS

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
1. INTRODUCCIÓN	1
1.2. Planteamiento de los problemas.....	1
1.3. Hipótesis.....	3
1.4. Objetivos.....	3
1.5. Discusión bibliográfica:.....	4
1.6. Metodología a utilizar.....	4
2. MARCO TEÓRICO	6
2.1. Aspectos Generales de la Reforma Tributaria del año 2014. Historia de la Ley N° 20.780.....	6
2.2. Normas de Armonización, letra D) del artículo N° 14 de la LIR.	8
3. RÉGIMEN ARTICULO 14 LETRA A	10
3.1. Introducción	10
3.2. Concepto de Renta Atribuida.....	10
3.3. Requisitos para acogerse	11
3.4. Registros que se utilizarán en este nuevo sistema.....	12
4. RÉGIMEN ARTICULO 14 LETRA B	15
4.1. Introducción	15
4.2. Concepto de sistema semi integrado.....	15
4.3. Requisitos para acogerse	16
4.4. Registros que se utilizarán en este nuevo sistema.....	17
5. CONCEPTO DE CONVERSIÓN DE EMPRESARIO INDIVIDUAL	21
5.1. Análisis histórico de la Conversión.	21
5.2. Que es Conversión y a que contribuyentes aplica.....	22
5.3. Procedimiento para formalizar una conversión de empresario Individual.	23
5.4. Efectos tributarios que se generan en el proceso de Conversión.....	25
5.4.1. Se transfiere el dominio de los bienes del activo realizable.	25
5.4.2. Se transfiere el dominio de los bienes del activo inmovilizado.	25
5.4.3. Valoración de los bienes aportados.....	26
5.4.4. Pagos Provisionales Mensuales y Créditos Especiales.	26
5.4.5. Depreciación.....	26
5.4.6. Créditos que se generan al momento de la conversión.....	27
5.4.7. Gastos Rechazados.	27
5.4.8. Retiro de Utilidades.	28
5.4.9. Pérdidas Tributarias.	28
5.5. Normativa de Continuidad en los Regímenes de Tributación por Efecto de la Conversión.....	28

TABLA CONTENIDOS (Continuación)

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
6. IMPROPIEDADES LEGISLATIVAS CON RESPECTO A LA CONVERSIÓN DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL Y LA REFORMA TRIBUTARIA.	33
6.1. Desarrollo planteamiento de los problemas referidos a cambio voluntario y obligatorio por incumplimiento de requisitos	34
6.2 .Empresa Individual que se Convierte en una Sociedad Anónima.....	35
6.3. Empresa Individual, que se convierte en una Sociedad de Personas en que uno de los socios es una sociedad.	39
7. CONCLUSIONES	44
8. BIBLIOGRAFÍA	48

1. INTRODUCCIÓN

1.2. Planteamiento de los problemas

Con fecha 29 de septiembre de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780, la cual introdujo modificaciones al sistema de tributación de nuestro país, entre las cuales y conforme al protocolo de acuerdo posterior, se encuentran los nuevos regímenes de tributación establecidos en el artículo 14 Letra A, artículo 14 Letra B y artículo 14 Ter Letra A de la Ley de la Renta. Un hecho concreto es que si bien la ley se hizo cargo de los efectos tributarios que derivan de un proceso de reorganización, dejó pendiente algunas situaciones específicas, en relación a las normas de armonización establecidas en el artículo N° 14 letra D.

En el caso particular de una conversión de un empresario individual en una sociedad de cualquier naturaleza, el N° 2 de la letra D del artículo 14 señala que, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra c) del N° 1 del mismo artículo, la nueva sociedad deberán mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa que se convierte, período luego del cual podrán optar por aplicar las normas de la letra B del artículo 14. La misma situación está regulada en el N° 3 de la letra D del artículo 14 respecto de aquella empresa individual que estaba sometida al régimen del artículo 14 letra B.

Considerando la regla general anterior, el problema se presenta en los siguientes casos:

A) La situación de un empresario individual que tributa bajo el régimen del Artículo N° 14 letra A, que se convierte en una sociedad anónima. En este caso, claramente la nueva sociedad anónima no puede tributar bajo el régimen del artículo 14 letra A, lo que de cierta forma la norma instruye aplicar la letra c) del N° 1 de la letra D) del artículo 14, pero surgiendo la interrogante, ¿desde cuándo se somete al nuevo régimen?, situación que genera ambigüedad en atención a la forma como está estatuido el texto legal.

B) La misma problemática anterior será analizada para el caso de un empresario individual que tributa bajo la letra A del artículo 14, el cual se convierte en una sociedad de personas en que uno de los socios, de la que nace, es una sociedad de personas. En este caso, se presenta un incumplimiento a nivel de socio, el que tendrá el carácter de persona jurídica, siendo incompatible con el régimen del artículo 14 letra A, cuyos efectos tributarios serán analizados en el presente trabajo.

Por otro lado, también constituirá como parte del planteamiento del problema, los serios inconvenientes que genera la institución de la conversión, la que nació bajo la regulación del legislador tributario, situación que merece cuestionamiento en cuanto a su finalidad material frente a la función que desarrollan las empresas, para lo cual resultará esencial establecer un análisis histórico de esta institución y los motivos que tuvo el legislador para su creación,

además, de analizar el cambio de criterio generado a través de la promulgación de la Ley N° 19.857 que crea las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.

1.3. Hipótesis

De acuerdo al planteamiento del problema desarrollado precedentemente, la hipótesis de trabajo de esta tesis consiste en sostener que el legislador ha omitido la regulación de ciertos efectos tributarios a propósito de la conversión de un empresario individual que se convierte en una sociedad anónima, como también la situación en que un empresario individual que se convierte en una sociedad de personas en cuyo caso algunos de sus socios asume como persona jurídica, todo lo cual se intentará responder en esta tesis.

Como segunda hipótesis de trabajo, se establecerá que la institución de la conversión nació de manera forzada en la legislación tributaria, y que su actual existencia no se justificaría.

1.4. Objetivos

El primer objetivo de esta tesis implica que será reconducida dentro de un marco teórico que servirá de base para exponer los aspectos generales de la reforma tributaria, de los regímenes de tributación del artículo 14 y del concepto de conversión.

El segundo objetivo en la parte final de la tesis es dar respuesta al planteamiento de los problemas que se han formulado, por un lado, identificando los efectos tributarios que derivan de los casos planteados, por otro lado, entregando fundamentos que permiten sostener que la institución de la conversión no se justifica.

1.5. Discusión bibliográfica:

El efecto en las reorganizaciones empresariales no ha sido muy discutido en nuestro país, existen pocos textos al respecto, entre los cuales se encuentran el libro Reorganización Empresarial del profesor Antonio Faúndez. Esto genera mayor inconveniente ya que estamos en presencia de una reforma tributaria que no ha presentado solución académica o doctrinaria al planteamiento de los problemas que se han planteado y que constituye la base de esta tesis, por lo tanto, en atención a lo anterior esta tesis se constituye en un trabajo novedoso ya que al día de hoy no existe una solución doctrinaria a este problema.

1.6. Metodología a utilizar

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir los métodos de inferencia deductiva y dogmática, en el que se analizará la normativa vinculada a los efectos del cambio voluntario y obligatorio de régimen

del artículo 14 Letra A, de la Ley de la Renta frente a un proceso de conversión de empresa individual, para seguir, de manera particular, con la determinación de los efectos tributarios que derivan de dicha reorganización empresarial. También se realizará un análisis histórico con la finalidad de conocer las motivaciones que tuvo el legislador para crear la institución de la conversión.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Aspectos Generales de la Reforma Tributaria del año 2014. Historia de la Ley N° 20.780

Con el mensaje de S.E. la Presidenta de la República se inicia un proyecto de Ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Dentro de dicho mensaje se delinean los principales objetivos que se mencionan a continuación:

Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales, avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares, introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión, velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.¹

¹ Mensaje N° 24-362

Luego, como existían muchas incertidumbres con respecto a lograr la promulgación de la reforma tributaria, el día 08 de Julio de 2014 se genera el Protocolo de acuerdo. Es en ese momento cuando nace el régimen semi integrado de tributación, hoy definido en el artículo 14 Letra B de la Ley de la Renta. Con la creación de este nuevo régimen de tributación se generan todas las problemáticas relacionadas con la convivencia y armonización de la implementación de los regímenes del artículo 14 Letras A y B de la LIR, por consiguiente, toda la problemática que dice relación con los problemas planteados serán tratados en esta tesis.

Por último, se promulga la Ley N° 20.899 el 1º de febrero del año 2016, publicada en D.O. del 08.02.2016.

Uno de los principales objetivos de esta ley es la simplificación de los registros establecidos en la Ley N° 20.780 y la armonización entre los dos nuevos sistemas de tributación. Esto, porque en la reforma original solo existía un régimen y no existían problemas con la convivencia de dos regímenes generales de tributación.

2.2. Normas de Armonización, letra D) del artículo N° 14 de la LIR.

Planteados los problemas ya expuestos, observaremos los efectos que se producen con la aplicación de las normas de armonización dispuestas en la letra D del artículo N° 14 de la Ley de Impuesto a la Renta.

La regla General ante un proceso de Conversión es que la empresa o sociedad o EIRL que se constituya, proveniente de una conversión, deberán mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de cinco años comerciales, contados desde aquel en que se incorporó a tal régimen.

Problemas Planteados:

- a) Conversión de Empresa Individual a Sociedad Anónima.

Incumplimiento de requisitos: Cambio tipo de entidad.

La letra c) del número 1 de la letra D) del Art. N° 14, dice:

“Las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas, contribuyentes del artículo 58 N° 1), Sociedades por Acciones sujetas a las disposiciones de la letra A), que dejen de cumplir el requisito establecido en el inciso segundo de este artículo”², es decir: “Que las entidades allí señaladas experimenten cambio en su tipo”, quedarán sujetas al régimen establecido en la letra B) de este artículo, a contar del día 1º de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento, debiendo

² Letra C) del número 1 de la letra d) del art.14 vigente a partir del 01.01.2017

dar aviso de tal circunstancia al Servicio entre el 1º enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

b) Conversión de Empresa Individual en Sociedad de Personas, en que uno de los socios es persona jurídica.

Incumplimiento de requisitos: Conformación exclusiva de personas naturales.

La letra c) del número 1 de la letra D) del Art. N° 14, dice:

“Las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas, contribuyentes del artículo 58 N° 1), sociedades por acciones sujetas a las disposiciones de la letra A), que dejen de cumplir el requisito establecido en el inciso segundo de este artículo”³, es decir: “Que estén conformadas exclusivamente por personas naturales”. Quedarán sujetas al régimen establecido en la letra B) de este artículo, a contar del día 1º de enero del año comercial siguiente en que se produzca el incumplimiento, debiendo dar aviso de tal circunstancia al Servicio entre el 1º enero y el 30 de abril del año comercial en que se incorporan al nuevo régimen.

³ Letra C) del número 1 de la letra d) del art.14 vigente a partir del 01.01.2017

3. RÉGIMEN ARTICULO 14 LETRA A

3.1. Introducción

Este régimen es el único que existía en el proyecto original de la reforma tributaria, en el cual se establece un régimen de atribución, el cual consiste en que toda la Renta Líquida Imponible del ejercicio determinada de acuerdo a lo estipulado en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta, se entienda atribuida en un 100 % por sus comuneros, socios o accionistas los que pagan en el mismo periodo en que se generaron las utilidades, no distinguiendo si ellas son percibidas o no.

3.2. Concepto de Renta Atribuida

El régimen que quedó establecido en la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta corresponde a la tributación en base a atribución, que cambia radicalmente la lógica establecida en el régimen general de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, imperante por más de 30 años.

En relación a lo antes expuesto, debemos indicar que el inciso segundo del N° 2 del artículo 2° de la Ley de la Renta⁴, vigente a partir del 1° de enero de 2017, señala que se entiende por renta atribuida: *“aquella que, para efectos tributarios, corresponde total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos*

⁴ Nuevo Artículo 2 N° 2 inciso segundo de la Ley de la Renta, a partir del 01.01.2017

global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al Impuesto de Primera Categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, de la letra A) del artículo 14, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda”.

3.3. Requisitos para acogerse

Para efectos de acogerse al régimen de renta atribuida los contribuyentes deben cumplir una serie de requisitos, a saber:

- a) Declarar sus rentas según contabilidad completa.
- b) Corresponder a Empresario Individual, EIRL, establecimientos permanentes del art. 58 N° 1 de la Ley de la Renta, Comunidades, Sociedades por Acciones y Sociedades de Personas, excluyendo a las comanditas por acciones.
- c) Los propietarios deben ser solo personas naturales con y sin domicilio y residencia en Chile.

Los empresarios Individuales, EIRL y los establecimientos permanentes del Art. N° 58 de la Ley de la Renta solo deben suscribir su declaración sin otra formalidad legal; en relación con las comunidades todos los comuneros deben acordar suscribir la opción por unanimidad; en el caso de sociedades de personas y sociedades por acciones la declaración debe ser suscrita por la sociedad en escritura pública con el acuerdo unánime de los socios o accionistas.

3.4. Registros que se utilizarán en este nuevo sistema⁵

En relación a los registros que se utilizarán en este nuevo régimen general podemos establecer los siguientes, con la correspondiente descripción de los conceptos que incluirán cada uno de ellos:

1. Registro de Rentas Atribuidas propias (RAP): Se registra el saldo positivo de la RLI determinada al término del ejercicio. De este registro se rebajarán las cantidades que correspondan a los conceptos precisados en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR, como por ejemplo el IDPC o las multas pagadas a las instituciones fiscales, pudiendo incluso generar dichas partidas un saldo negativo de este registro.

Un punto a tener en cuenta es el hecho que los retiros efectuados o los dividendos distribuidos que se imputen a este registro se consideraran para todos los efectos de la LIR como ingresos no constitutivos de renta (INR).

⁵ Nuevo Artículo 14 Letra A N° 4 de la Ley de la Renta, a partir del 01.01.2017

2. Diferencia entre la Depreciación Acelerada y Normal, también denominado fondo de utilidades financieras (DDAN). Se deberá mantener el control de esta diferencia toda vez que se encuentra disponible para distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la determinación de la renta líquida imponible de la primera categoría. Cabe señalar que el saldo de las rentas de esta naturaleza existentes al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.

3. Rentas Exentas e Ingresos no Constitutivos de Renta (REX). Se anotarán las rentas exentas de los IGC o IA y los INR percibidos, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibidos a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa. Cabe señalar que el saldo de las rentas acumuladas en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.

4. Saldo Acumulado de Crédito (SAC). En este registro se controlarán los créditos por IDPC y por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera, distinguiendo entre los que dan derecho a devolución y los que no. Formarán parte de este registro, por ejemplo, los créditos por IDPC que provengan de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016.

5. Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT)⁶: Este registro no forma parte integrante del control de los registros anteriores, pero es indicado bajo este concepto en la resolución exenta N° 130 del 30 de diciembre de 2016, en este registro se controlarán todos los saldos de FUT histórico que permanezcan en la sociedad hasta el 31 de diciembre de 2016.

⁶ Resolución Exenta N° 130 de 30/12/2016, emitida por el Servicio de Impuestos Internos.

4. RÉGIMEN ARTICULO 14 LETRA B

4.1. Introducción

Este régimen nace con la formalización del protocolo de acuerdo, en el cual se establece un sistema de tributación Semi Integrado, este régimen mantiene el sistema tributación en base a retiros, remesas o distribuciones del régimen general vigente al 31 de diciembre de 2016. Es decir, todos los contribuyentes que opten por este sistema de tributación solo gatillaran sus impuestos finales una vez que reciban renta en calidad de un retiro, distribución o remesa. La Renta líquida imponible de la sociedad debe ser calculada de acuerdo a lo estipulado en los artículos 29 a 33 de la ley de Impuesto a la Renta.

4.2. Concepto de sistema semi integrado

El régimen que quedó establecido en la letra B) del artículo 14 de la Ley de la Renta. Corresponde a la tributación en base a los retiros, remesas o distribuciones, es la misma lógica que sigue el régimen general de tributación hasta el 31 de diciembre de 2016.

El concepto de sistema semi integrado no realiza el 100% de integración al momento del pago de los impuestos finales, esto conforme a lo señalado en el inciso final del N° 3 del artículo 56 y en el inciso tercero del artículo 63, ambos de la Ley de impuesto a la Renta. El primer paso, es determinar a nivel de empresa la correspondiente Renta Líquida Imponible de acuerdo a las instrucciones establecidas en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre impuesto a la Renta y aplicar a ésta la tasa de Impuesto de primera categoría. Tasa que corresponderá a un 27% a partir del AT 2019. Luego, pasamos a la tributación de las personas socios, comuneros, propietarios o accionistas; es en este punto donde el 35% de créditos asociados a los retiros, remesas o distribuciones deberá ser restituido en arcas fiscales a título de débito fiscal haciendo subir la tasa máxima de tributación a las personas naturales dueños, comuneros, socios o accionistas en un 9,45%, llevándolos a una tributación máxima de 44,45% en este régimen tributario.

4.3. Requisitos para acogerse

De acuerdo a lo que expresa el artículo 14 de la Ley de la Renta no existen requisitos de tipo jurídico para las empresas que quieran optar al régimen semi integrado, esto quiere decir, que cualquier tipo de estructura social establecida en nuestro ordenamiento jurídico puede acogerse a este régimen general de tributación.

Solo se debe consignar que es obligatorio para las sociedades anónimas abiertas y cerradas, más las sociedades en comanditas por acciones y toda aquella empresa que tenga una persona jurídica dentro de sus propietarios, socios o accionistas deberá acogerse a este régimen de acuerdo a lo establecido en la circular 67 del año 2016 del SII, esto con el fin de lograr un mejor funcionamiento de la implementación de la reforma tributaria.

Aquellas empresas que no estando obligadas deseen acogerse a este régimen general de tributación deben informar al SII vía electrónica o presencial, teniendo como respaldo escritura donde conste que existe unanimidad de los socios, accionistas o comuneros de ejercer la opción de acogerse a este régimen.

Aquellos contribuyentes que no ejerzan su opción de optar por alguno de los dos regímenes generales de tributación, pudiendo hacerlo, la ley de acuerdo al inciso tercero del artículo 14 de la Ley de la Renta les asigna, por defecto, el régimen que se adecue a sus características jurídicas y de estructura societaria.

4.4. Registros que se utilizarán en este nuevo sistema⁷

Conforme a lo establecido en el N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, a continuación, se nombran y explican los registros obligatorios que deberán llevar los contribuyentes que se acojan al régimen semi-integrado:

⁷ Nuevo Artículo 14 Letra B N° 2 de la Ley de la Renta, a partir del 01.01.2017

1. Registro de Rentas Afectas a IGC o IA (RAI). En este registro deberán anotarse aquellas rentas percibidas o devengadas que estén acumuladas en la empresa y disponibles para ser retiradas, siempre que se encuentren afectas a los impuestos finales, es decir, no deben formar parte de este registro aquellas rentas exentas de IGC o IA o los ingresos no constitutivos de renta.

El monto de las rentas a anotar en este registro corresponderá a la diferencia positiva que resulte de la resta entre:

i. El valor positivo del capital propio tributario

Se sumarán al valor del CPT el monto de los dividendos o retiros que hayan quedado en carácter de provisorios durante el ejercicio, debidamente reajustados. Este ajuste se debe a que dichos dividendos provisorios están descontados del CPT al término de ejercicio, no obstante, su imputación a los registros está pendiente a dicha fecha.

ii. La sumatoria de las siguientes rentas o cantidades:

- Rentas exentas de los impuestos finales.
- Ingresos no constitutivos de Renta.
- Capital efectivamente aportado, mas sus aumentos y menos sus devoluciones, todos reajustados según IPC.

Al efectuar este cálculo se obtendrán aquellas rentas que están afectas a los impuestos finales y que se encuentran pendientes de tributación, por lo que

cualquier retiro, remesa o distribución que resulten imputados a estas rentas se gravaran con los IGC o IA, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC, el cual podrá estar sujeto o no a la obligación de restituir y tener o no derecho a devolución.

2. Diferencia entre la Depreciación Acelerada y Normal, también denominado fondo de utilidades financieras (DDAN). Se deberá mantener el control de esta diferencia toda vez que se encuentra disponible para distribución o retiro, dado que la depreciación acelerada se considera sólo para efectos de la primera categoría. Cabe señalar que el saldo de las rentas de esta naturaleza existentes al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.

3. Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX). Se anotarán las rentas exentas de los IGC o IA y los INR percibidos, así como también las rentas de esta misma naturaleza percibidos a título de retiros o dividendos provenientes de empresas en las que participa. Cabe señalar que el saldo de las rentas acumuladas en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, a partir del 1° de enero de 2017, formarán parte de este registro como un saldo del ejercicio anterior.

4. Saldo acumulado de crédito (SAC). En este registro se controlarán los créditos por IDPC y por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera, distinguiendo entre los que dan derecho a devolución y los que no. Formarán parte

de este registro, por ejemplo, los créditos por IDPC que provengan de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016.

5. Saldo total de utilidades tributables (STUT)⁸: Este registro no forma parte integrante del control de los registros anteriores, pero es indicado bajo este concepto en la resolución exenta N° 130 del 30 de diciembre de 2016, en este registro se controlarán todos los saldos de FUT histórico que permanezcan en la sociedad hasta el 31 de diciembre de 2016.

⁸ Resolución Exenta N° 130 del SII de 30 de diciembre de 2016.

5. CONCEPTO DE CONVERSIÓN DE EMPRESARIO INDIVIDUAL

5.1. Análisis histórico de la Conversión.

La institución de la conversión es incorporada en nuestra legislación en el año 1985 por la Ley N° 18.482 la cual modifica el Art. 69 de la Ley de la Renta y que a la fecha no ha tenido modificaciones, dicho artículo indica lo siguiente: *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, deben pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.”*

Dicho lo anterior, se debe establecer que el concepto de conversión nació bajo las leyes tributarias y el legislador buscó realizar una equivalencia con las leyes comerciales, esto dado que anterior a esta ley la obligación de realizar el término de giro establecido en el inciso segundo del Art. 69 del Código Tributario recaía en la institución de la transformación de sociedades dentro de las cuales se encontraba la figura del empresario individual y en todos los casos las obligaba a realizar el término de giro.

La modificación del artículo 69 del código tributario tuvo como finalidades incorporar la modificación del artículo 8 N° 13 de la misma Ley donde aparece por primera vez una definición de transformación muy similar a la establecida en el N° 96 de la ley 18.046 de Sociedades Anónimas y terminar con la obligación del término de giro en caso de una transformación de una sociedad , pero en este caso el legislador no incluye en este proceso de reorganización empresarial al empresario individual el cual debe comenzar a partir de ese momento a realizar el proceso de conversión.

5.2. Que es Conversión y a que contribuyentes aplica.

Para establecer el concepto de conversión es importante señalar, primero, que no existe una definición específica para este concepto en la ley de la Renta, distinto es el caso para la transformación que está definida en el numeral 13 del artículo 8° del Código Tributario donde por “transformación de sociedades”, se

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

En el caso de la conversión de empresario individual, este concepto se encuentra regulado en el Art 69 inc. 2do. del Código Tributario⁹, pero solo en la parte que tiene que ver con la prohibición de presentar la conversión sin término de giro a menos que la sociedad que nace establezca la cláusula de responsabilidad solidaria, sobre todos los impuestos adeudados por la empresa individual, relativo al giro o actividad, por lo que no se define exactamente este concepto.

La conversión aplica a: Una Persona Natural, propietaria de una empresa unipersonal, quien aporta todos sus activos y pasivos a una nueva Persona Jurídica. Dicho lo anterior, altera su constitución y funcionamiento dando paso al nacimiento de una nueva persona jurídica, además, debe poner término a sus actividades como empresa individual, lo cual produce importantes efectos tributarios derivados del aporte a esta nueva persona jurídica que nace.

5.3. Procedimiento para formalizar una conversión de empresario Individual¹⁰

Los requisitos de una Conversión de acuerdo a lo definido por el profesor Antonio Faúndez¹¹, deben ser los siguientes:

⁹ Artículo N° 69 Inciso segundo del Código Tributario

¹⁰ Artículo 69 Inciso Segundo Código tributario.

(i) Que una persona natural, propietaria de una empresa Individual, aporta todos sus activos y pasivos (ii) a una sociedad que se crea para tal efecto, (iii) poniendo término a sus actividades.

En razón de estos requisitos copulativos, es que la conversión se materializa en la fecha de la escritura pública en donde se materializa el aporte de todos los activos y pasivos a la nueva sociedad que se constituye.

Luego, deberá a dar cumplimiento a la obligación de informar al SII de conformidad a lo establecido en el inciso final del artículo 68 del código tributario en el plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha de modificación.¹²

De acuerdo al inciso primero del artículo N° 69 del código tributario el empresario individual estará obligado a dar aviso de término de giro, este aviso debe ser por escrito, se debe entregar un balance final y los antecedentes adicionales que el SII requiera para dicho proceso.¹³

En el caso que la empresa que nace, se hace deudor solidario de los impuestos que pudiesen quedar pendientes de pago, por parte de la empresa individual, ésta igual estará obligada a realizar un balance de término de giro a la fecha de la extinción y la sociedad naciente pagar los impuestos de la Ley de la Renta dentro de dos meses siguientes al termino de giro y los otros impuestos dentro de los plazos legales.

¹¹ En su libro "Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna", Segunda Edición Actualizada, Legal Publishing.

¹² Resolución Exenta N° 55 de 30/09/2013, emitida por el SII

¹³ Este proceso está definido en la Circular N° 66 de 29/10/1998, emitida por el SII

5.4. Efectos tributarios que se generan en el proceso de Conversión.

Primero se aportan todos los activos y pasivos del empresario individual, lo que genera los siguientes efectos tributarios:

5.4.1. Se transfiere el dominio de los bienes del activo realizable.

En este punto se configura lo establecido en la letra b) del artículo 8 de la Ley del IVA, el cual hace referencia a los aportes de bienes corporales muebles e inmuebles efectuados por un contribuyente que tenga la característica de ser vendedor. Es decir, debe facturar con IVA todo lo que transfiere.

5.4.2. Se transfiere el dominio de los bienes del activo inmovilizado.

En este punto se genera el hecho gravado establecido en la letra m) del artículo número 8 de la Ley del IVA, estableciendo que si el empresario individual tuvo derecho al uso de crédito fiscal deberá facturar sus activos fijos con IVA sin perjuicio de que si realiza el aporte a una empresa acogida al artículo 14 ter letra A de la ley sobre impuesto a la renta, no aplicara lo establecido en el inciso primero de la letra m, del correspondiente artículo 8.

5.4.3. Valoración de los bienes aportados.

El aporte de los bienes constituye una enajenación. Esto, podría generar la posibilidad que se establezca un precio cualquiera al momento de la contribución. En base a esto, es importante considerar que el aporte es a valor libro, de acuerdo a su contabilidad, y será el costo tributario en la empresa que nace. Si se produce un aporte a valor financiero, superior a su costo de adquisición, se produce para el aportante un incremento de patrimonio de acuerdo a lo que indica el Art. 2 N° 1 de la ley de la renta y ratificado en el Oficio N° 2948 del año 2006.

5.4.4. Pagos Provisionales Mensuales y Créditos Especiales.

Los PPM y créditos especiales no pueden ser utilizados en el caso de una conversión en la empresa que nace, toda vez que son considerados personalísimos.

5.4.5. Depreciación.

Al momento de producirse el aporte de los activos inmovilizados, pierden la calidad de nuevos en la entidad que nace. Lo que implica, que ésta no puede seguir aplicando depreciación acelerada a dichos activos. Pierde la calidad y requisito establecido por el art.31 N° 5 de la Ley de la Renta.

5.4.6. Créditos que se generan al momento de la conversión.

El empresario individual al momento de la conversión debe generar un balance y calcular una RLI a dicha fecha. Si genera una renta líquida positiva, estos montos incrementarán los saldos acumulados que tenga la empresa individual y deberán ser controlados por la nueva sociedad en los registros establecidos para ello, considerando que dicho traspaso es considerado una reinversión en la nueva sociedad y esas utilidades pagarán los impuestos finales al momento que el socio o accionista enajene dichas acciones o derechos sociales, la nueva sociedad tendrá un plazo de dos meses para cancelar los impuestos que se generen en dicho momento en relación a la Ley de Impuesto a la Renta y los demás impuestos en la fecha que corresponda a su vencimiento. Por último, si arrastra una pérdida tributaria a la fecha de conversión, esta no debe ser traspasada a la nueva sociedad, ya que el SII considera que se genera una nueva persona jurídica y la pérdida solo puede ser utilizada por quien la generó y no por la entidad naciente.

5.4.7. Gastos Rechazados.

Los gastos rechazados deben ser incorporados en la RLI al momento de la conversión donde debe definirse si corresponden al inciso primero, segundo o tercero del artículo 21 de la LIR, dependiendo de esto, se desagregaran y si son del inciso primero el Empresario Individual pagara el impuesto correspondiente a una tasa de 40%, si son el inciso segundo solo se agregan a la RLI y si

corresponden al inciso tercero, se informaran en la base de global complementario de la persona natural, donde pagara una tasa del 40% más un adicional del 10% al momento que realice su declaración de impuestos anuales.

5.4.8. Retiro de Utilidades.

Los retiros efectuados hasta la fecha de conversión deben ser rebajados de los saldos que serán traspasados a la nueva sociedad e informados por el empresario individual en su declaración de impuestos personal.

5.4.9. Pérdidas Tributarias.

Si el empresario individual acumula en sus registros pérdida tributaria, ésta no puede ser traspasada, ya que solo puede ser utilizada por quien la generó. En el proceso de conversión se entiende que nace una nueva entidad jurídica y por lo tanto, no puede hacer uso de dicha pérdida.

5.5. Normativa de Continuidad en los Regímenes de Tributación por Efecto de la Conversión.

Como norma general el nuevo artículo 14 de la LIR vigente a partir del 01 de enero de 2017 establece que la empresa que nace de una conversión de empresario individual deberá mantenerse en el régimen de tributación que les

corresponda por cinco años comerciales consecutivos, transcurrido dicho periodo, podrán cambiarse al régimen alternativo del artículo 14 cuando cumplan con los requisitos para tal efecto. Lo indicado por la circular N° 49 del SII de fecha 14 de Julio de 2016 en relación a este proceso de reorganización, considerando que el empresario individual estaba acogido al régimen del artículo 14 Letra A de la Ley de Impuesto a la Renta más los cambios introducidos a la Ley de la Renta de acuerdo a las Leyes N°20.780 Y N° 20.899, indica lo siguiente:

Conversión del Empresario Individual en una Sociedad.

En la circular se indica que este proceso de reorganización genera principalmente dos efectos: (i) La mantención por parte de la empresa naciente del régimen de tributación al que se encontraba sujeto el empresario individual y (ii) que los saldos acumulados en los registros del empresario individual deben ser traspasados a los registros de la nueva sociedad.

Efectos para la Sociedad que se Constituye.

i. Continuidad en el Régimen de Tributación.

Si el empresario individual que se convierte se encuentra sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, la sociedad que se constituye quedará también sujeta al mismo régimen de tributación, debiendo mantenerse en él, a lo menos, hasta completar el plazo de 5 años comerciales consecutivos que establece el inciso 5°, del artículo 14 de la LIR, período después del cual podrá

optar por cambiar de régimen de tributación, al de imputación parcial de créditos del artículo 14 letra B de la LIR.

Es importante señalar que el tiempo en el cual el empresario individual haya estado acogido a renta atribuida que ya hubiere transcurrido se considerará para el cálculo del tiempo en el que debe permanecer en dicho régimen la sociedad que se constituye.

Luego es importante considerar que de acuerdo a lo establecido en el N° 8, del artículo 2 de la LIR, cuando se produce término de giro o del primer ejercicio del contribuyente, en este caso la empresa que nace, se debe considerar el año comercial, el cual comprende desde el 1° de enero hasta la fecha de cese de actividades tratándose del término de giro. Respecto del primer ejercicio comercial del contribuyente, el periodo que va desde la fecha de inicio de actividades y el 31 de diciembre del mismo año¹⁴.

En consecuencia, de acuerdo con estas reglas, se computará como un año comercial, el período en el cual el empresario individual cesa en sus actividades producto de la conversión. Y como el primer año comercial de la sociedad, aquel que termina el 31 de diciembre del año en que ocurra la conversión.

Estos plazos son de mucha importancia en el análisis que realizaremos en la segunda parte de esta tesis, dado que son estos los que generan nuestra problemática con las normas de armonización establecidas en el artículo 14 Letra

¹⁴ Incisos 7° Y 8° del artículo N° 16 del Código Tributario.

D, cuando se produce un incumplimiento para permanecer en el régimen original de la empresa individual.

ii. Obligación de mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de conversión.

El segundo efecto que se produce por la conversión es que todos aquellos registros que eran controlados por el empresario Individual deberán seguir siendo controlados en los registros RAP, DDAN, REX Y SAC en relación a sus remanentes, esto, después de realizar todo el proceso de imputaciones al momento que se produce la conversión. Estos montos serán traspasados a la nueva sociedad y corresponderán a los saldos iniciales de esta en cada uno de los registros.

iii. Efectos para el empresario individual que se convierte.

El empresario individual que se convierte, en el año comercial en que cesa en sus actividades, deberá aplicar las normas generales de la LIR, en lo que respecta a la determinación de la RLI, la atribución de rentas propias y de terceros que debe efectuar, la información y certificación sobre los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio y demás situaciones relacionadas. Sin embargo, no será aplicable la tributación dispuesta en el N° 1, del artículo 38 bis de la LIR, ya que, si bien se trata del término de giro de la empresa, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha, serán traspasadas a la sociedad que se constituye producto de la conversión, gravándose en la oportunidad en que sean atribuidas

por ésta o al momento de su retiro, remesa o distribución, según corresponda, de acuerdo a las reglas generales.

En el evento que el empresario individual que termina su giro mantenga saldos pendientes de deducción de la RLI, provenientes del pago voluntario del IDPC a que se refieren los incisos 7° y 8°, del N° 5, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transferido a la nueva sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia al empresario que se encontraba en la situación que la ley indica, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro.

El efecto que se produce con la mantención de los registros de la empresa continuadora en relación a algún incumplimiento para mantener el régimen de la empresa individual es también una problemática que será analizada en la segunda parte de esta tesis.

6. Impropiiedades Legislativas con respecto a la conversión del Empresario Individual y la Reforma Tributaria¹⁵

Un sistema tributario por definición debiera ser lo más simple posible, además de homogéneo, para que todos los contribuyentes tengan una certeza jurídica razonable y un tratamiento igualitario ante la Ley.

Bajo esa mirada lo que busca un empresario individual que evalúa la opción de realizar una conversión es la misma que tiene una Empresa Individual de responsabilidad limitada o cualquier tipo de sociedad al buscar transformarse en un nuevo tipo societario, la cual es adaptar su estructura jurídica a su nueva realidad económica o preparar a la misma para nuevos desafíos en el normal desarrollo de sus actividades, dicho esto, es importante señalar que dentro de los procesos de reorganización empresarial el proceso de conversión genera efectos totalmente diferentes, a los que genera un transformación que sería su símil en el objetivo jurídico que busca dicha acción.

Es por eso importante resaltar, que los efectos tributarios que produce la conversión no son neutros, ya que, en el acto de la conversión se produce el término de la actividad del empresario individual y el nacimiento de una nueva estructura jurídica que posee un RUT distinto, al margen de que será la continuadora del negocio del empresario y al momento de la escritura de conversión, traspasa todos los activos y pasivos contenidos en la contabilidad de

¹⁵ De acuerdo a lo planteado por Antonio Faundez en artículo a Centros de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

dicho empresario individual, a partir de ahí es donde comienzan las diferencias con este tipo de reorganización empresarial.

Son estas impropiedades las que analizaremos con el fin de generar una visión crítica sobre como el legislador ha manejado este proceso, el cual no tiene modificaciones desde el año 1985, y que hoy más que nunca , con los efectos adicionales que genera la reforma tributaria en nuestra legislación, deben afrontar aquellos empresarios que optaron por manejar sus operaciones bajo la figura de empresario individual y que hoy buscan alternativas para proteger su patrimonio y ampliar sus operaciones con la incorporación de socios estratégicos, luego de dicho proceso.

6.1. Desarrollo planteamiento de los problemas referidos a cambio voluntario y obligatorio por incumplimiento de requisitos

A) La situación de un empresario individual que tributa bajo el régimen del Artículo N° 14 letra A, que se convierte en una sociedad anónima. En este caso, claramente la nueva sociedad anónima no puede tributar bajo el régimen del artículo 14 letra A, la norma que instruye aplicar está en la letra c) del N° 1 de la letra D del artículo 14, pero surgiendo la interrogante ¿desde cuándo se somete al nuevo régimen? situación que genera ambigüedad en atención a la forma como está estatuido el texto legal.

B) La misma problemática anterior será analizada para el caso de un empresario individual que tributa bajo la letra A del artículo 14, se convierte en una sociedad de personas en que uno de los socios, de la que nace, es una sociedad de personas. En este caso, se presenta un incumplimiento a nivel de socio, el que tendrá el carácter de persona jurídica, siendo incompatible con el régimen del artículo 14 Letra A.

Cabe señalar que los efectos tributarios, para ambos casos, fueron vistos y descritos en el punto 5.3, los cuales tienen la misma validez para ambos casos.

En ambos casos planteados, nos referimos a una empresa individual compuesta exclusivamente por una persona natural, que aporta su patrimonio a una nueva sociedad con el objeto de desarrollar su actividad o giro, como una persona jurídica distinta. Por su naturaleza, la empresa individual, tributa conforme y bajo las normas de la letra A) del artículo 14. Analizamos cada caso en particular, destacando que, en ambos, estamos frente a los efectos del cambio de régimen por incumplimiento de requisitos esenciales. Por tal razón, nos enfrentamos a un cambio voluntario y obligatorio ante el proceso de conversión debido a las razones antes comentadas y que detallaremos a continuación.

6.2. Empresa Individual que se Convierte en una Sociedad Anónima.

La empresa individual, por su naturaleza, persona natural, tributa bajo el régimen de renta atribuida conforme a lo establecido en la letra A) del artículo 14.

Luego, mediante una reorganización empresarial, la empresa individual se convierte en una sociedad anónima. Ante dicho proceso, incurre en el incumplimiento de los requisitos esenciales para mantenerse en el régimen de la letra A). Y, además, según lo establece la letra c) número 1 de la letra D) del artículo 14, la sociedad anónima que nace, queda sujeta al régimen establecido en la letra B) del Art. 14, ya que no corresponde al tipo de empresas establecidas en el inciso segundo del artículo 14. Es decir, cambia su naturaleza al cambiar el tipo de sociedad.

No obstante lo anterior, las normas de armonización en el número 2 de la letra D) del Art 14., efectos de la....(...)..Conversión y ..(..) dice que: “En la división, conversión de un empresario individual y otras formas de reorganización las empresas o sociedades que se constituyan o la empresa o sociedad continuadora, según corresponda, deberán mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de cinco años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad dividida, la que se convierte o la continuadora.

Adicionalmente, nos encontramos con otra postura que se contrapone a lo anterior y que las normas de armonización establecen en el número 1 letra c) de la letra D) del Art. 14, diciendo que: “Las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, sociedades de personas, contribuyentes del artículo 58 número 1) y sociedades por acciones sujetas a las disposiciones de la letra A), que dejen de cumplir el requisito establecido en el inciso segundo de este artículo, esto es, que correspondan al tipo de entidades allí señaladas, que es

el caso en comento, independientemente de los períodos comerciales en que se hayan mantenido en dicho régimen, quedarán sujetas al régimen establecido en la letra B) de este artículo, a contar del día 1 de enero del año comercial en que se produzca el incumplimiento”. Y, dar aviso de tal circunstancia al Servicio entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

Lo anterior, más lo planteado en la letra A) del Art. 14 y lo señalado en las normas de armonización de la letra D) del mismo artículo, no establecen una claridad respecto de cuál es definitivamente el procedimiento a considerar. Es decir, conforme a la conversión, mantenerse en el cumplimiento de los cinco años establecidos como norma general o reprocesar e incluir las normas de la letra B) del Art. 14 desde el primer día del año del incumplimiento, como lo establece el número 1 letra c) letra D) de las normas de armonización.

Conjuntamente, debemos considerar lo que dispone el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, “las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro”.

Al ser exigible el término de giro, ante un proceso de conversión, implica que una determinada empresa deja de realizar los actos que lo califican como un contribuyente sometido a un régimen tributario. Luego, independientemente de la exigibilidad de éste, en cuanto a que se haya manifestado por escrito en la escritura de constitución de la nueva sociedad la responsabilidad solidaria de todos los impuestos que se adeudaran por la empresa individual, queda en

evidencia y claramente establecido que la empresa individual termina sus operaciones conforme a su régimen de tributación original, establecido en la letra A) del artículo 14. Consecuentemente, el inicio de la nueva sociedad anónima y conforme a su naturaleza jurídica, tributará bajo las normas establecidas en la letra B) del artículo 14 a contar de su constitución.

Podemos comentar que, atendidas las normas de armonización, por cada norma señalada respecto del incumplimiento por cambio de tipo de entidad señalada en letra A) artículo 14, se producen inconsistencias que las destacamos a continuación:

Primera inconsistencia:

a) El número 1 letra c) letra D) artículo 14, señala:

“Las empresas que incurran en este tipo de incumplimiento, al tipo de identidad señalada en letra A) del artículo 14, quedarán sujetas al régimen de la letra B) del artículo 14 a contar del día 1 de enero del año comercial en que se produzca dicha inobservancia.

Segunda inconsistencia:

b) El número 2 letra D) artículo 14, señala:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra c) del número 1 anterior, “(...)”
”las sociedades o empresas que se constituyan o la empresa o

sociedad continuadora, deberá mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales”.

Por lo tanto, conforme a lo planteado precedentemente, además del término de giro y considerando que la conversión se materializa en la fecha de escritura pública en la cual consta el aporte de todos los activos y pasivos a la sociedad que se constituye para tal efecto, podemos determinar que la entidad creada comienza su ciclo tributario bajo el régimen a de letra B) del artículo 14 desde la fecha de la conversión y materialización de acuerdo a la escritura pública y no de otra fecha, como lo sugieren y establecen las normas de armonización, lo que es inaplicable.

6.3. Empresa Individual, que se convierte en una Sociedad de Personas en que uno de los socios es una sociedad.

La empresa individual, persona natural, por su naturaleza jurídica tributa bajo normas de la letra A) del artículo 14. En este proceso de reorganización empresarial, conversión, queda de manifiesto el incumplimiento de los requisitos para mantenerse en el régimen, debido a que uno de los socios es una sociedad de personas. Es decir, ingresa un nuevo socio persona jurídica. Esto, implica que la sociedad que nace debe tributar bajo las normas del régimen de la letra B) del Art. 14, por su naturaleza jurídica.

No obstante lo anterior, las normas de armonización en el número 2 de la letra D) del Art 14., dice que: *“En la división, conversión de un empresario individual y otras formas de reorganización las empresas o sociedades que se*

constituyan o la empresa o sociedad continuadora, según corresponda, deberán mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de cinco años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad dividida, la que se convierte o la continuadora”

Además, existe otra consideración conforme a lo establecido en las normas de armonización establecidas en el número 1 letra c) de la letra D) del Art. 14, que expone lo siguiente:

“Las empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas, contribuyentes del artículo 58 número 1) y sociedades por acciones sujetas a las disposiciones de la letra A), que dejen de cumplir el requisito establecido en el inciso segundo de este artículo, esto es, que correspondan al tipo de entidades allí señaladas, que es el caso expuesto como planteamiento del problema, independientemente de los períodos comerciales en que se hayan mantenido en dicho régimen, quedarán sujetas al régimen establecido en la letra B) de este artículo, a contar del día 1 de enero del año comercial siguiente en que se produzca el incumplimiento. Y, dar aviso de tal circunstancia al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial en que se incorporan al nuevo régimen”.

Es decir, conforme a la conversión y lo establecido en el número 2 de la letra D) del artículo 14, la empresa que nace debe mantenerse en el cumplimiento de los cinco años establecidos como norma general o quedar sujeta al régimen establecido en la letra B) del Art. 14 desde el primer día del año comercial

siguiente del cual ocurra el incumplimiento, según lo establece la letra c) número 1 de la letra D) del artículo 14.

Debemos considerar, además, lo dispone el inciso segundo del artículo N°69 del Código Tributario, *“las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro”*.

Al ser exigible el término de giro, ante un proceso de conversión, implica que una determinada empresa deja de realizar los actos que lo califican como un contribuyente sometido a un régimen tributario. Luego, independientemente de la exigibilidad de éste, en cuanto a que se haya manifestado por escrito en la escritura de constitución de la nueva sociedad la responsabilidad solidaria de todos los impuestos que se adeudaran por la empresa individual, queda en evidencia y claramente establecido que la empresa individual termina sus operaciones conforme a su régimen de tributación original, establecido en la letra A) del artículo 14. Consecuentemente, el inicio de la nueva sociedad de personas y conforme a su naturaleza jurídica, seguirá tributando bajo el mismo régimen hasta el término del año comercial en que se materializó la conversión. Esto, debido a que la norma establecida indica que, a contar del día 1 de enero del año siguiente, comenzará a tributar bajo las normas establecidas en la letra B) del artículo 14.

Lo anterior es inaplicable. Pero, existe la posibilidad de que la nueva sociedad mantenga el régimen de la convertida hasta el 31 de diciembre del año

comercial respectivo. No obstante, los retiros, dividendos y atribuciones que se les efectúen a los comuneros, socios, accionistas, personas no naturales, quedarán sujetos a las normas del inciso primero del artículo 21 de la LIR.

Podemos comentar que, atendidas las normas de armonización, por cada norma señalada respecto del incumplimiento por cambio de tipo de entidad señalada en letra A) artículo 14, se producen ambigüedades que las destacamos a continuación:

Primera inconsistencia:

a) El número 1 letra c) letra D) artículo 14, señala:

“Las empresas que incurran en este tipo de incumplimiento, de estar conformadas exclusivamente por personas naturales, quedarán sujetas al régimen de la letra B) del artículo 14 a contar del día 1 de enero del año comercial siguiente en que se produzca dicha inobservancia.

Pregunta: ¿ Por qué quedar sujetas al nuevo régimen a contar del 1º de enero del año siguiente al del incumplimiento??, siendo que la nueva sociedad se materializa y nace por escritura en la fecha de la conversión, que corresponde a la misma data del incumplimiento, según los establece la norma.

Segunda inconsistencia:

b) El número 2 letra D) artículo 14, señala:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra c) del número 1 anterior,
“(....) las sociedades o empresas que se constituyan o la empresa o
sociedad continuadora, deberá mantenerse en el mismo régimen
hasta completar el plazo de 5 años comerciales”.

Ciertamente, nos encontramos con ambigüedades, dentro de las mismas
normas de armonización.

Con todo y conforme lo planteado precedentemente, respecto de las
normas generales establecidas en la letra A) del artículo 14 y lo señalado en las
normas de armonización establecidas en la letra D) del artículo 14 y habiendo
analizado cada artículo que dice relación con los temas tratados, permite
establecer la existencia omisiones que determinan inconsistencias y
ambigüedades que el legislador no consideró ante este proceso de reorganización
empresarial, llamado conversión.

7. CONCLUSIONES

La Conversión como proceso de reorganización empresarial, está establecido exclusivamente para las empresas individuales. Por lo cual, es una situación única y particular que se encuentra regulada en el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario.

Recordemos que dicho proceso consiste en que una persona natural, propietaria de una empresa unipersonal, decide desarrollar su giro o actividad aportando todos sus activos y pasivos a una nueva sociedad, poniendo término a sus actividades como empresa individual. También señalamos que se producen importantes efectos tributarios debido a los aportes que se perfeccionan con la constitución de la nueva entidad.

Con respecto a las impropiedades de la Ley , en relación al nacimiento y mantención del proceso de conversión en nuestra legislación, creemos que el legislador desde su origen no se hizo cargo de la situación de dos formas distintas de tributar para un mismo proceso, lo que complejiza el sistema tributario y genera incertidumbres a los contribuyentes en relación a fórmulas que entrega la Ley para reorganizarse pero que no tienen para nada el mismo efecto tributario en su realización, el legislador no consideró realizar un proceso equivalente de reorganización, como por ejemplo, el proceso de transformación, el cual permite a las empresas que se acogen a él, realizar una modificación de tipo jurídico en su estructura social sin generar impuestos y manteniendo la opción de utilizar las

pérdidas tributarias y todos aquellos créditos denominados personalísimos . La Reforma Tributaria no se hace cargo de las complejidades de la conversión de empresario Individual.

Pero al analizar la Ley 19.857 se puede inferir que el legislador se da cuenta de las limitaciones que le genera al empresario individual con el proceso de conversión y en una situación particular como es el reunión del 100 % de los derechos sociales o el total de las acciones de una sociedad, le permite transformarse en Empresario Individual de Responsabilidad Limitada y ahí reunir dicha inversión saltándose el proceso de conversión y desde nuestro punto de vista igualando los procesos de reorganización empresarial.

Dado lo anterior, concluimos que el proceso de conversión de empresario individual no se justifica hoy en día en nuestra legislación ya que perjudica al empresario individual que busca adaptar su estructura jurídica a la realidad comercial y económica de hoy.

En consideración a la otra hipótesis, en que el legislador omitió la regulación de ciertos efectos tributarios ante el proceso de conversión, hemos confirmado tal hipótesis, dando las siguientes respuestas:

Caso en que la empresa individual se convierte en sociedad anónima.

Establece que, en caso de la empresa individual que se convierte en sociedad anónima, la sociedad que nace debe incorporar su nuevo régimen de tributación a contar del día 1 del año del incumplimiento. Esto es inaplicable. En primer lugar, la empresa individual efectúa término de giro. Es decir, desaparece como tal, aportando en este acto todos sus activos y pasivos a la nueva sociedad. Y, en segundo lugar, es en este acto de la conversión cuando nace la nueva empresa. Por lo tanto, las operaciones de ésta, comenzarán a regir de esta fecha.

Omisión del legislador: La medida es inaplicable debido a que incorporar el nuevo régimen de tributación a contar del 1 de enero del año de incumplimiento no procede ya que el empresario individual que se convirtió está obligado a realizar término de giro de sus actividades y por otra parte la sociedad que nace, sus actividades comienzan en el momento del inicio de actividades con efecto del proceso de conversión, ambas situaciones generan efectos tributarios significativos para ambas empresas.

Caso en que la empresa individual se convierte en una sociedad con socio persona jurídico.

Establece que, en caso de la empresa individual que se convierte en sociedad de personas, en que uno de los socios es persona jurídica, la sociedad

que nace debe incorporar su nuevo régimen de tributación a contar del día 1 del año siguiente al del incumplimiento. Esto es aplicable.

Debemos recordar que la empresa individual efectúa término de giro y desaparece como tal, aportando en este acto todos sus activos y pasivos a la nueva sociedad. Y, en este acto de conversión es cuando nace la nueva empresa. Por lo tanto, las operaciones de la nueva empresa, comenzarán a regir de esta fecha.

No obstante, existe la posibilidad de que la nueva sociedad pueda mantener el régimen de la empresa que se convierte, en este caso bajo la letra A) del artículo 14, hasta el 31 de diciembre del año comercial respectivo.

Omisión del legislador: omitió dentro de la regulación, el término de giro de la empresa que se convierte y el inicio de actividades de la empresa que nace. Esta, debe iniciar sus actividades bajo el nuevo del artículo 14 letra B, según su nuevo tipo societario, ambas situaciones generan efectos tributarios significativos para ambas empresas

Con todo, analizado los efectos tributarios para el empresario individual que se convierte, encontramos que no existe ningún beneficio para llevar a cabo este tipo de reorganización salvo el proteger su patrimonio personal y asumir los impuestos asociados a dicho proceso.

8. BIBLIOGRAFÍA

Circular N° 49 de 14/07/2016, emitida por el Servicio de Impuestos Internos.

Decreto Ley N° 824, Sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Chile

Decreto Ley N° 825, Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Ministerio de Hacienda, Chile.

Decreto Ley N° 830, Sobre Código Tributario. Ministerio de Hacienda, Chile.

Faúndez, A., Conversión de Empresas Individuales: Impropiiedades ante la Ley Tributaria y efectos frente a la Reforma 2014. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, Chile, Santiago.

Faúndez, A., Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna. Segunda Edición Actualizada, Legal Publishing, Chile, Santiago.

Ley N° 19.857, Creación del Empresario Individual de Responsabilidad Limitada, Ministerio de Hacienda, Chile.

Ley N° 20.780, Relacionada con reforma tributaria, nuevos regímenes de tributación. Ministerio de Hacienda, Chile.

Ley N° 20.899, Relacionada con Reforma Tributaria, armonización de regímenes y simplificación de estos. Ministerio de Hacienda, Chile.

Resolución Exenta N° 130 de 30/12/2016, emitida por el Servicio de Impuestos Internos.