

Universidad de Chile
Escuela de Graduados
Facultad de Derecho
Departamento de Derecho Económico



Tesis para optar al Grado de Magíster en Derecho Tributario

**ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LA LEY 19.857 SOBRE EMPRESAS
INDIVIDUALES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA**

Candidato : Jorge Andrés Hales de la Fuente

INTRODUCCIÓN

Uno de los problemas del derecho actual se relaciona con las formas jurídicas de las empresas. En tal sentido, es una afirmación de sobria verdad sostener la razonabilidad de la formación de una empresa individual con el objeto de limitar los riesgos del capital invertido. Postular lo contrario, no sólo implicaría ignorar la justificación histórica del sistema de sociedades con responsabilidad limitada sino que además, no parece aconsejable continuar con gran parte de la actividad negocial, bajo el signo de la marginación o de la simulación de la actividad individual bajo una apariencia societaria.

Las exigencias del mercado han forzado la producción de cambios estructurales en la organización de los operadores económicos. Así, la sociedad por acciones, engendrada a comienzos de la Edad Moderna y perfeccionada a lo largo de los siglos se ha mantenido hasta nuestros días en permanente evolución, contrastando desde luego, con la estructura relativamente estable de las sociedades de personas.

Nuestro régimen, siguiendo el sistema francés, generalizó el otorgamiento de personalidad jurídica, potenciando una concepción formalista que identifica personalidad con capacidad jurídica, esto es, la aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones.¹

De tal forma, y considerando que históricamente el concepto de personalidad jurídica sólo era aplicable a órganos de carácter social, la vieja y permanente aspiración del empresario individual a ejercitar su industria o comercio con responsabilidad limitada frente a sus acreedores, ha sido finalmente acogida por nuestra legislación. En efecto, tras un período de

¹ Sobre el particular, resulta especialmente ilustrativo el concepto de persona jurídica que entrega el Código Civil en su artículo 545, el cual dispone: “Se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente”.

apoyo doctrinal y justa valoración de las nuevas exigencias socioeconómicas, Chile ha reconocido la existencia jurídica de las empresas individuales de responsabilidad limitada (en adelante E.I.R.L.), con lo que se ha permitido limitar la responsabilidad patrimonial de su titular, como si ésta última fuese un verdadero ente societario.

En todo caso, para el legislador fiscal, la posibilidad de obtener R.U.T. en calidad de empresario individual, no constituye una figura nueva desde que esta forma de organización individual ha existido desde antiguo y sus efectos tributarios, por ejemplo, en cuanto a las normas de administración del F.U.T., régimen de retiros, gastos tributarios, crédito fiscal, entre otros, ha sido incluso objeto de nutrida jurisprudencia administrativa.

Lo anterior se debe en parte, a la eterna brecha que ha existido entre la legislación común y el Derecho Tributario, la cual se manifiesta entre otras cosas, en la regulación por parte de esta última, de ciertas situaciones que no reconocen existencia jurídica, desde un punto de vista civil o comercial.

En efecto, el Derecho Tributario institucionaliza y da forma regulatoria a ciertas entidades que no tienen personalidad jurídica y que en algunos casos ni siquiera tienen reconocimiento legal, como por ejemplo, las sociedades de hecho o los llamados establecimientos permanentes.

De tal forma, el Derecho Tributario se plantea como una rama de la hermenéutica jurídica que podríamos catalogar de práctica, mientras que el Derecho Comercial, al igual que el Derecho Civil, al regirse por principios jurídicos más depurados y estrictos, se caracterizan por ser disciplinas jurídicas de impronta mucho más formalista.

Tan cierto es lo anterior, que para efectos comerciales y por cierto civiles, mientras la sociedad anónima se forma existe y prueba por escritura pública, el Derecho Tributario grava a todas las personas, sean éstas naturales o jurídicas e incluso a ciertas entidades anómalas, sin personalidad como son las sociedades de hecho o las comunidades.

Efectivamente, según se señaló en el párrafo anterior, mientras el Derecho Comercial no reconoce validez a una sociedad anónima constituida por instrumento privado, por ejemplo, si dicho “ente” genera ingresos gravables con algún impuesto, el Derecho Tributario no sólo reconocerá la existencia de dicho espectro jurídico, sino que además le impondrá la obligación de declarar y pagar los tributos respectivos.

En este contexto, no sorprende entonces que el legislador tributario haya reconocido y más importante aún, regulado desde hace tiempo la figura del empresario individual definiendo con cierta precisión sus efectos impositivos más importantes.

Lo anterior, permitió que pequeños y medianos empresarios desarrollaran ciertas actividades comerciales o industriales susceptibles de causar impuestos, empero dicho contribuyente ha estado rodeado de una serie de inconvenientes legales que han limitado la proliferación y desarrollo de esta forma de organización de carácter unipersonal, justamente por la falta de delimitación patrimonial que hace extremadamente riesgosa la ejecución de cualquier emprendimiento.

Es por ello que el elemento que sin lugar a dudas constituye una novedad en la Ley 19.857, es la posibilidad que hoy tiene el empresario unipersonal para constituirse como una empresa individual, pero distinta de él y con responsabilidad limitada hasta el monto de su aporte efectivo, separando claramente su patrimonio personal de aquél que destina al desarrollo de una actividad lucrativa.

En todo caso, creemos pertinente advertir al lector que la presente investigación no se centrará en aspectos puramente dogmáticos relativos a la empresa unipersonal, ni en disquisiciones de tipo civil o comercial, sino que más bien, nos abocaremos a identificar los efectos tributarios más relevantes y, en la medida de lo posible, señalar las inconsistencias o problemas interpretativos más fundamentales que se podrían generar a la hora de aplicar el único postulado tributario contenido en la Ley 19.857 destinado a la regulación impositiva de

este nuevo contribuyente, cual es la aplicación supletoria a las E.I.R.L. de las normas tributarias propias de las sociedades comerciales de responsabilidad limitada.

Así las cosas, surge la duda inevitable que ya un simple análisis lógico de la problemática nos adelanta:

¿Será posible aplicar las mismas reglas a entes jurídicos de suyo diferentes?; ¿Cuáles serán las inconsistencias e incongruencias que esta homologación normativa pudiere generar en materia tributaria? A lo largo del presente trabajo, trataremos de responder estas y otras preguntas.

De tal forma, iniciaremos la presente investigación, fijando en el Capítulo I ciertos criterios básicos y fundamentales en relación al concepto de empresario y empresa, tanto desde el punto de vista económico, como también desde un prisma económico. Seguidamente, y con fines meramente ilustrativos, analizaremos someramente la realidad empírica de la figura de las E.I.R.L. en la legislación comparada concluyendo dicho capítulo con ciertas reflexiones sobre la conveniencia o inconveniencia en cuanto a la aplicación de esta figura en la legislación chilena.

En el Capítulo II, nos abocaremos a comentar brevemente, las disposiciones legales más importantes contenidas en la Ley 19.857 y trataremos de enunciar algunos problemas tributarios que serán abordados con latitud en secciones posteriores.

Asimismo, en los Capítulos III y IV, intentaremos indicar con precisión las disposiciones legales de carácter tributario más importantes en relación a las empresas unipersonales (empresarios individuales) y a las sociedades de personas, contenidas en el Código Tributario, Ley de IVA y Ley de la Renta, para efectos de tener una visión general de estos contribuyentes, considerando que en principio, la Ley 19.857 hace aplicables a las E.I.R.L. las normas tributarias propias de las sociedades comerciales de responsabilidad limitada.

Una vez estudiadas las disposiciones legales referidas, en los Capítulos V y VI procederemos a efectuar un análisis comparativo entre el empresario individual, las sociedades de personas y las E.I.R.L. respectivamente a la luz de las normas jurídicas más importantes y estudiaremos la jurisprudencia administrativa más relevante en relación a dichos contribuyentes para efectos de poder detectar situaciones especiales, o ciertas inconsistencias que pudieran ameritar un análisis tributarios más pormenorizado.

En el Capítulo VII entraremos de lleno en el estudio de los efectos tributarios del cambio de empresario individual a E.I.R.L., situación que, a nuestro juicio, será de común ocurrencia práctica. En esta sección, analizaremos las distintas consecuencias impositivas en cuanto a la Ley de la Renta, la Ley de IVA y ciertas cuestiones conceptuales a la luz de las normas contenidas en el Código Tributario.

Finalmente, cerraremos la presente investigación entregando nuestras conclusiones y posiciones más relevantes en relación al tema en estudio.

Dicho lo anterior, entremos entonces en materia.

CAPÍTULO I

“LA EMPRESA Y EL EMPRESARIO, UNA ACLARACIÓN NECESARIA”

I.- CONCEPTUALIZACIÓN.

1.- Consideraciones Previas.

La necesidad de implantar en Chile la institución de las E.I.R.L. se funda en una serie de observaciones y analogías que se vinculan principalmente con diversos aspectos de las doctrinas del patrimonio, de la personalidad jurídica y de la empresa comercial. Hoy en día, gracias a la Ley 19.857, resulta posible que un individuo constituya una entidad individual con personalidad jurídica propia, sin que ello se oponga a ningún principio legal ni exigencia técnica. Efectivamente, ya no hay razones de orden jurídico que exijan la presencia o concurso de más de una persona física para el nacimiento o subsistencia de una entelequia con personalidad autónoma.

En efecto, la personalidad jurídica no es sino una creación del derecho, una forma estructurada por el ordenamiento legal para dar satisfacción a necesidades económico-sociales. Esto último implica que el ordenamiento jurídico es formalmente soberano para reconocer sujetos cuando lo juzgue conveniente, facultad que por cierto no es arbitraria y tiene sus límites en la lógica, en los principios científicos y en el orden social.

De tal manera, resulta importante destacar cuáles serían las consecuencias de la existencia de la E.I.R.L. como persona jurídica. En nuestra opinión, dichas consecuencias son

entre otras, las siguientes: a) La E.I.R.L. sería una persona jurídica en el sentido estricto que atribuye a esta expresión el artículo 545 del Código Civil, encontrándose en el mismo caso de las sociedades, en las que hay un sujeto jurídico, capacidad, nombre, domicilio, derechos y obligaciones propias y demás atributos de la personalidad. Se ha dicho en apoyo de la doctrina de la personalidad independiente que las personas jurídicas no tienen amantes ocultas, no juegan, ni pueden inscribir su fortuna a nombre de su cónyuge. No cabe duda de que esta observación tiene un gran sentido realista, ya que las personas jurídicas están sometidas a un régimen de funcionamiento, reservas y publicidad los que, unidos a la responsabilidad de sus administradores, ofrece a sus acreedores una mayor garantía que las personas naturales, para cuyo desempeño no se exige de ordinario aquellas formalidades; b) La empresa contaría con su patrimonio, ya que el fundador individual, como en el caso de los socios, deja de ser el "dueño" de los bienes aportados a la persona jurídica. El empresario viene a ser su administrador, el beneficiario de las utilidades y el ulterior destinatario del remanente para el caso de extinción y liquidación de la empresa; c) La personalidad jurídica de la empresa hace que tenga vida económica independiente de la del instituyente y que, por lo tanto, no le alcancen ni le afecten los accidentes financieros sobrevenidos al empresario, ni tampoco la muerte o quiebra de éste; y d) Los acreedores del instituyente no tendrán acción sobre los bienes de la entidad, sino sólo sobre los beneficios que obtenga el empresario y sobre el eventual remanente que pudiere corresponderle en el caso de la liquidación de la empresa.

Así, surge como consecuencia natural de la estructuración de la empresa como sujeto autónomo de derecho y de su independencia patrimonial, que sus acreedores tengan prelación respecto de los acreedores personales del empresario para cobrarse íntegramente con los bienes de la misma en caso de liquidación o quiebra de esta última.

Solamente en tales casos de quiebra o liquidación podrán concurrir los acreedores personales del empresario para cobrarse sobre el remanente de la liquidación, ya que en otras situaciones a ellos ningún derecho les cabe en los bienes de la empresa y sólo podrán actuar sobre los beneficios que correspondan al empresario.

En la época en que vivimos, muchos negocios llevan consigo un alto grado de riesgo económico, de azar o álea, y no son muchos los que están dispuestos a arriesgar todo su patrimonio, por realizar un negocio aleatorio, por interesante que pueda aparecer al comenzar. De tal forma, la limitación de la responsabilidad del deudor es, en estas circunstancias, una precaución indispensable, especialmente si el proyecto parece riesgoso.

Así, el futuro deudor echará mano al resquicio de la sociedad anónima o de la sociedad de responsabilidad limitada -aunque de hecho sea él el único "socio"- distribuyendo algunas acciones o alguna proporción ínfima del capital social, entre amigos o parientes, para satisfacer en esta forma la exigencia legal que una sociedad tenga a lo menos dos socios. A estas sociedades, en las que en verdad existe un solo "socio", se las ha denominado "sociedades de papel" en Chile, "One man company" en Inglaterra, o "einmangesellschaften" en Alemania.

La sola existencia de aquellas "sociedades" es fundamento más que suficiente para pensar que la modificación legal introducida por la Ley 19.857, que permite de manera abierta, franca, y no encubierta o simulada, establecer una limitación de la responsabilidad del deudor a algunos bienes determinados dentro de su patrimonio.

De esta forma, además de permitirse el emprendimiento de negocios sin el riesgo de perder en ellos la totalidad del patrimonio del empresario, se pondría fin además, a las ficciones o simulaciones que se utilizan en la actualidad para llegar al mismo objetivo. Se lograría así un trato igualitario entre empresarios individuales y sociedades de empresarios, dándose un nuevo impulso a la actividad económica por medio de la prevención de sus riesgos asociados.

En todo caso, frente a la posibilidad de que esta institución pueda prestarse para defraudar a los acreedores, la nueva ley ha complementado esta figura con algunos resguardos como por ejemplo, un sistema de publicidad adecuado y ciertas sanciones para el actuar doloso.

Ahora bien, hechas estas precisiones de carácter civil y comercial, en la siguiente sección de este trabajo, analizaremos la correlación entre empresa y empresario, como asimismo la conceptualización de ambas expresiones ya que es de común ocurrencia que dichos sustantivos se utilicen de manera equívoca generando de paso confusión respecto del ámbito de aplicación de los mismos.

2.- Aspectos Generales.

Determinar las nociones de empresario y empresa, que sirven de base y fundamento al desarrollo de esta investigación, no es tarea fácil toda vez que nuestro derecho positivo ofrece escasos puntos de referencia o apoyo y porque en la ley, la jurisprudencia y en la práctica, no siempre se utiliza con precisión el término “empresa”², descuidándose, además, la elaboración precisa de las nociones de “empresario”, “establecimiento”, “industria” o “negocio”.³

Todo esto obliga a perfilar con claridad esas nociones, que en definitiva, se proyectan sobre tres elementos distintos, pero concurrentes en una realidad económico-jurídica integrada por la personalidad del empresario, por la actividad que éste despliega y por los medios instrumentales de dicha actividad en el mercado.

3.- Correlación de conceptos de empresa y empresario.

Empresario es la persona que ejerce una empresa, y ésta es un especial modo de desarrollar, dentro del mercado, una actividad económica cualificada. Más adelante, nos referiremos con mayor precisión sobre ambos conceptos, por el momento, bástenos estas simples ideas para nuestro propósito de destacar que uno y otro concepto son correlativos. En

² Conviene en este punto, destacar que el artículo 3 inciso final del Código de Trabajo define a la empresa en los siguientes términos: “Para los efectos de la legislación laboral y de seguridad social, se entiende por empresa toda organización de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección, para el logro de fines económicos, sociales, culturales o benéficos, dotada de una individualidad legal determinada”.

³ CALVO ALFAGEME Demetrio: “La empresa Mercantil como objeto de negocios Jurídicos”. Anales de la Academia Matritense del Notariado, Revista de Derecho de Mercantil , 1945, pág. 511 y siguientes.

efecto, salvo supuestos excepcionales, no puede existir empresario sin empresa, es decir, sin desarrollar efectivamente una actividad económica, ni empresa sin un sujeto que la ejercite.

La unión de ambos términos es tan íntima y natural que en el lenguaje comercial, en la práctica de los negocios, la jurisprudencia, en la doctrina e incluso en las leyes, es frecuente el empleo del término empresa para distinguir al empresario. Así, resulta cotidiana la utilización de la voz empresa como sujeto activo o sinónimo de sociedad mercantil o como soporte de obligaciones legales, aunque el término viene realmente referido al empresario y no a su específica actividad. La explicación de esta tendencia hay que buscarla en el hecho de que el empresario personaliza a su empresa y el Derecho pone su acento y atención preferente más sobre el sujeto actor que asume las consecuencias jurídicas del tráfico que realiza, que sobre el modo o forma en que se desarrolla la actividad respectiva.⁴ De ahí que el concepto y figura del empresario cobren especial relieve e importancia preponderante en el marco de nuestra disciplina, convirtiéndose en el concepto ordenador en torno al cual giran las demás instituciones jurídicas. Así las cosas, el derecho mercantil se plantea en la mayoría de las legislaciones y en la doctrina como el derecho del empresario y de su actividad en el mercado.

4.- Concepto Jurídico del Empresario.

Si en el orden jurídico-comercial la empresa es una determinada forma de actividad económica organizada, es obvio que toda empresa necesita un individuo que organice y ejercite esa actividad. Ese sujeto es el empresario, persona física o jurídica que por sí o por medio de delegados desarrolla una actividad en el mercado, adquiriendo la titularidad de las obligaciones y de los derechos nacidos de aquella actividad.

En todo caso, el concepto jurídico de empresario difiere del concepto económico, que identifica a éste último con la persona que directamente y por sí misma asocia, combina y

⁴ FERNÁNDEZ-NOVOA Eusebio: “Reflexiones Preliminares sobre la Empresa y sus Problemas Jurídicos”. Revista de Derecho de Mercantil, 1965, pág. 6 y siguientes.

coordina los diferentes factores de la producción, interponiéndose entre ellos para ajustar el proceso productivo al plan previsto de antemano.

El Derecho, por el contrario, no exige en el empresario un despliegue de actividad directa y personal. Efectivamente, resulta suficiente que la actividad empresarial se ejercite en su nombre, aunque ésta sea en los hechos desarrollada por personas delegadas o mandatarios. De ahí que puedan tener la condición de empresarios, los menores o ciertos incapaces, en cuyo nombre actúan sus representantes y por cierto, las personas jurídicas las cuales necesariamente han de valerse de personas naturales para el desarrollo directo e inmediato de la actividad empresarial.⁵

Por otro lado, la exigencia relativa a que la actividad empresarial se ejercite a nombre propio, permite, separar y distinguir la figura jurídica del empresario de aquellas otras personas que en nombre de él ⁶, dirigen y organizan efectivamente, la actividad propia de la empresa. Además, resulta posible atribuir al empresario la titularidad de cuantas relaciones jurídicas con terceros genere en el ejercicio de esa actividad, es decir, independientemente de que el empresario actúe o no personalmente, será él quien responda frente a terceros, pero como contrapartida, adquirirá para sí los beneficios que la empresa produzca.⁷

5.- Concepto Jurídico de Empresa.

Precisemos ahora el significado del término empresa en el terreno jurídico comercial, empezando por afirmar que durante mucho tiempo estuvo generalizada la opinión de que el derecho podía tomar el concepto de empresa directamente de la ciencia económica.

⁵ MOTOS GUIRAO Francisco: "Hacia una nueva Delimitación Jurídica del empresario mercantil e industrial". Estudios Garrigues, Madrid, Capítulo I, pág. 491 y siguientes, 1981.

⁶ Administradores, representantes legales, etc.

⁷ VERDERA Marcelo A.: "La Dialéctica Empresa-Sociedad en el marco de la democracia industrial: Experiencia española y perspectiva de futuro en el nuevo Derecho de la Empresa, Madrid, 1989, pág. 225 y sigs.

Por ello, son muchos los juristas que han hablado de empresa como organización de los factores de producción (capital y trabajo) con la finalidad o propósito de lucro. Y muchos también los que, influidos por la idea económica, ven en la empresa un organismo vivo y dinámico integrado por la actividad del empresario, el trabajo de los auxiliares de éste y los bienes instrumentales necesarios para conseguir el fin perseguido. Pero esa percepción organicista, absolutamente dominante durante el primer tercio del siglo XX, siendo válida para moverse en el plano económico, no satisface enteramente las exigencias del Derecho y está, actualmente, siendo superada.

En efecto, la doctrina comercial más reciente, al contemplar desde el ángulo jurídico la totalidad del fenómeno “empresa” como unidad económica orgánica, comenzó a separar el aspecto subjetivo del aspecto objetivo de ese fenómeno. Paulatinamente se empezó a distinguir entre la actividad del sujeto ejecutor y el conjunto de medios instrumentales (reales o personales) por él organizados para el servicio de esa actividad, centrandó la idea de empresa sobre el primer aspecto, y la de “establecimiento” o “negocio” sobre el segundo.

A mayor abundamiento, el concepto de empresa como actividad del empresario ha sido incluso recogida por nuestra jurisprudencia, entendiéndose por tal:

“Aquel adjetivo que alude a lo perteneciente o relativo a las empresas o empresarios. Con este objeto y en atención a que el sustantivo en discusión es ambiguo y tiene variadas acepciones, conviene acudir a las que designa el Diccionario de la Real Academia Española. Según éste último, “empresa” puede querer decir 1.- Acción ardua o dificultosa que valerosamente se comienza. 2.- Cierta símbolo o figura enigmática, que alude a lo que se intenta conseguir o denota alguna prenda que se que se hace alarde, para cuya mayor inteligencia se añade comúnmente alguna letra o mote. 3.- Intento o designio de hacer una cosa. 4.- Casa o sociedad mercantil o industrial fundada para emprender o llevar a cabo construcciones, negocios o proyectos de importancia. 5.- Obra o designio llevado a efecto, en especial cuando en él intervienen varias personas. 6.- Entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de la producción y dedicada a actividades industriales, mercantiles o

*de prestación de servicios con fines lucrativos y con la consiguiente responsabilidad”.*⁸

Así, sólo ejercerá una empresa quien produzca o comercie para satisfacer la demanda del mercado, siendo esta última finalidad la que explica y justifica que el Derecho se ocupe de regular la actividad empresarial, velando de paso por los intereses generales de la economía, de los terceros ligados al funcionamiento normal de la empresa y por los intereses de los consumidores y usuarios.

Las anteriores consideraciones permiten calificar de empresa, en el sentido jurídico - comercial, el ejercicio profesional de una actividad económica planificada, con la finalidad de intermediar en el mercado ya sea bienes o servicios.⁹

6.- Consideraciones finales

Estudiados algunos antecedentes conceptuales de relevancia, a nuestro juicio resultaría ilustrativo entrar en el análisis del fenómeno jurídico de la E.I.R.L. en la legislación comparada, lo cual ciertamente nos entregará elementos de juicio para entrar, posteriormente, en el análisis de la fórmula jurídica propuesta por nuestra Ley 19.857.

II.- LA FIGURA DEL E.I.R.L. FRENTE AL DERECHO COMPARADO

1.- Aspectos Generales.

En el derecho comparado, la posibilidad de crear una persona jurídica surgida del patrimonio del empresario individual ha sido concretada mediante dos expedientes diversos. El primero, consistente en la consagración positiva de las sociedades unipersonales de responsabilidad limitada; y la segunda, mediante la incorporación de las denominadas

⁸ Corte de Apelaciones de Santiago, Sentencia 4 de Julio de 1995, Amparo Económico, Rol N° 2.798-94.

⁹ LLEVOT MAJO José María: “Doctrina y Teoría de la empresa en el Derecho Mercantil (Una aproximación al significado de la teoría contractual de la empresa)”. Revista de Derecho Mercantil, España, 1996, pág. 319 y sigs.

empresas unipersonales de responsabilidad limitada. Como es sabido, en nuestro país se optó por esta segunda alternativa.

Ahora bien, en nuestro Derecho si se crea una “sociedad” constituida por un solo socio, dicha entidad será inexistente, lo cual guarda coherencia con la definición de sociedad contenida en el Código Civil, específicamente en su artículo 2.053; y por supuesto, en consideración a su naturaleza contractual.

Efectivamente, por tratarse de un contrato, en las sociedades tiene que haber un mínimo de dos personas participantes, por lo que no puede existir contrato con un solo partícipe; o más bien, no puede haber sociedad de un solo socio.¹⁰ En otros contratos, como por ejemplo la compraventa, el préstamo o el arrendamiento, existen dos partes¹¹ que se contraponen en su celebración, aún cuando cada parte pueda estar integrada por más de una persona.

Así las cosas, si se crea una sociedad con un solo socio y ella realiza una actividad, dicha actuación estará regida por las normas que regulan las consecuencias patrimoniales aplicables a las personas naturales, descubriéndose de paso, el velo jurídico de protección patrimonial que se intentó constituir mediante el acto societario.¹²

No puede existir entonces, una “sociedad” unipersonal o una sociedad a mano única, desde que ello es contrario a la concepción de sociedad y a la teoría clásica sobre la cual se cimienta nuestro Derecho Civil y por cierto Comercial, ramas éstas que adscriben a la tesis de la unidad patrimonial, incluso como atributo de la personalidad, la que a su vez se fundamenta sobre la idea rectora de que una misma persona no puede ser titular de dos patrimonios.

¹⁰ Ya en los primeros Códigos de Comercio y en el Código Civil la reglamentación del contrato de sociedad reconoce la posibilidad de existencia de contratos celebrados por más de dos partes.

¹¹ Que a su vez pueden ser una o muchas personas, al decir del artículo 1438 del Código Civil que nos entrega el concepto legal de contrato.

¹² SCHWARTZ Hanz: “Manual de Sociedades Comerciales”, t. I, pag. 123

Dadas las consideraciones anteriormente expuestas, el legislador fue cuidadoso al no usar el término “sociedad” en la Ley 19.857 y referirse más bien a empresas, no obstante que en el hecho está haciendo aplicables a las E.I.R.L., los mismos efectos legales y tributarios establecidos para las sociedades de responsabilidad limitada. En todo caso, algunas legislaciones foráneas, que incluso se fundamentan sobre los mismos principios de la ley chilena, han admitido, sin mayores tapujos, el contrato de sociedad celebrado por un solo socio como fórmula para delimitar un régimen de responsabilidad para un comerciante individual.

Veamos a continuación algunos ejemplos.

2.- El caso Francés.

Para nuestra legislación nacional, Francia siempre ha sido un referente obligado en lo que se refiere al tratamiento y regulación de ciertas instituciones en la arena internacional. Ahora bien, en el país galo, las sociedades unipersonales están contenidas en el artículo 1.832 del Código Civil con redacción dada por la Ley del 11 de Julio de 1985, que señala lo siguiente:

“La sociedad es constituida por dos o varias personas que convienen por un contrato afectar a una empresa común bienes o su industria con el fin de repartir los beneficios o de aprovechar de las economías que de ella puede resultar. Ella puede ser constituida, en los casos previstos por la ley, por el acto de voluntad de una sola persona. Los asociados se comprometen a contribuir a las pérdidas”.

Por otra parte, el artículo 34 de la Ley de Sociedades Comerciales del 24 de Julio de 1966, modificado por la del 11 de Julio de 1985, agrega:

“La sociedad de responsabilidad limitada es constituida por una o varias personas que no soportan las pérdidas sino hasta la concurrencia de sus aportes. Cuando la sociedad está

integrada por una sola persona, ella es denominada asociado único. El asociado único ejerce los poderes conferidos a la Asamblea de socios, por las disposiciones del presente capítulo”.

Asimismo, el artículo 36-2 del mismo cuerpo legal quedó con la siguiente redacción:

*“Una persona física no puede ser asociado único más que de una sola sociedad de responsabilidad limitada. Una sociedad de responsabilidad limitada no puede tener asociado único a otra sociedad de responsabilidad limitada compuesta de una sola persona”*¹³

Podemos apreciar, a la luz de las disposiciones legales precitadas, que el concepto de sociedad adoptado descansa sobre un número mínimo de socios, lo cual se manifiesta en varias legislaciones latinoamericanas, incluyendo por supuesto, la legislación chilena. En todo caso, con la Ley del 11 de Julio de 1985 finaliza la tradicional rigidez francesa en lo que al reconocimiento de entes unipersonales con personalidad jurídica se refiere, de forma tal que en virtud de la ley mencionada se instituye por primera vez la sociedad unipersonal de responsabilidad limitada.

Ahora bien, es importante destacar que el legislador francés optó por la técnica societaria al momento de reconocer la existencia de entes individuales con personalidad jurídica, para lo cual modificó el concepto de sociedad contenido en el mencionado artículo 1.832 del Código Civil. Esto último, no ocurrió en nuestro país, ya que la Ley 19.857 se encargó de autorizar el establecimiento de “empresas” individuales de responsabilidad limitada, manteniéndose intacto el concepto de sociedad del artículo 2.053 del Código Civil.

3.- Normas Belgas

Por su parte, la ley belga de 1986 sobre “Sociedades de una persona, de responsabilidad limitada”, modifica el Código Civil, disponiendo en su artículo 2 lo siguiente:

¹³ También, en el Derecho francés la reunión de todas las partes sociales en una sola mano no apareja la disolución de pleno derecho de la sociedad; pero la situación no puede ser sino temporaria y debe ser regularizada. Con respecto a la sociedad anónima la disolución se produce cuando el número de accionistas se reduce a menos de 7 accionistas, que es el número mínimo impuesto para su constitución.

*“Una sociedad puede ser constituida por dos o varias personas que convienen poner en común cualquier cosa con fin de repartir el beneficio que ello puede resultar o, en los casos previstos por la ley, por acto de voluntad de una persona que afecta bienes al ejercicio de una actividad determinada”.*¹⁴

La misma ley se encarga de modificar distintos artículos de la Ley de Sociedades Comerciales dándoles los siguientes textos:

Artículo 116: *“La sociedad privada de responsabilidad limitada es aquella constituida por una o varias personas que no comprometen más que su aporte, donde los derechos sociales no son transmisibles sino bajo ciertas condiciones y que está sometida a las demás reglas contenidas en la presente sección. Cuando la sociedad privada de responsabilidad limitada está constituida por una sola persona, ella no puede ser sino una persona física”.*

Agrega el artículo 116 bis: *“Una persona física no puede ser asociado único más que de una sola sociedad privada de responsabilidad limitada”.* En este sentido aclara en el artículo 136 bis: *“Cuando la sociedad no cuenta con más que un solo asociado, ejerce los poderes atribuidos a la Asamblea General”.*

Como se puede apreciar del análisis efectuado, las leyes belgas adoptan la solución y la formulación de las leyes francesas, sin agregar mayores innovaciones.

4.- Una visión Latinoamericana.

En cuanto a la legislación latinoamericana, resulta interesante analizar el artículo 251 de Ley de 1976 sobre Sociedades Anónimas de Brasil, cuerpo legal este último que admite la constitución de una sociedad, teniendo como único accionista a una sociedad brasileña. También autoriza que una compañía pueda ser convertida en subsidiaria integral, mediante la

¹⁴ PIAGGI DE VANOSI, Ana: “Estudios sobre la Sociedad Unipersonal”, Editorial Depalma, 1997, Buenos Aires, Argentina, pag. 125.

adquisición por una sociedad brasileña de todas sus acciones. Para esta segunda hipótesis, sin embargo, se requiere deliberación de las asambleas de las dos sociedades,¹⁵ en todo caso, la sociedad que adquiere las acciones debe aumentar su capital, comprando los títulos accionarios de la que pasa a ser incorporada y los accionistas de la incorporada, pasan a ser accionistas de la incorporadora. Para ello el directorio de la incorporada es autorizado a suscribir el aumento de capital por cuenta de sus accionistas.

De esta forma, las sociedades de un solo socio están contempladas únicamente para el caso de sociedades anónimas y bajo los supuestos referidos precedentemente, es decir, para el caso de una fusión por incorporación.

Ahora bien, en América Latina, las sociedades unipersonales no han encontrado mayor eco en el derecho positivo a pesar de su repercusión en la doctrina. No obstante aquello, algunos países limitaron la responsabilidad del empresario individual, entre los cuales está Costa Rica en su Código de Comercio de 1961 (artículo 9), El Salvador en 1970, Perú en 1976 y Paraguay en 1983. Este último país, implementó la llamada Ley del Comerciante la que posteriormente derivó en la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, aunque sin engendrar personalidad jurídica propia.

En lo que se refiere a nuestro país, el artículo 1.438 del Código Civil define al contrato como una convención. A su vez, convención es un concierto entre dos o más personas, según el Diccionario de la Real Academia Española. Este concierto, de acuerdo al artículo 1.445 del Código Civil es de la esencia para la existencia de un contrato, lo cual impide el reconocimiento de las llamadas sociedades unipersonales, aún bajo una hipótesis de autocontratación.

Estamos conscientes que las soluciones sobre sociedad de un solo socio son inarmónicas con las construcciones jurídicas en que se insertan. En efecto, si la sociedad es un

¹⁵ Artículo 252 de la Ley sobre Sociedades Anónimas de 1976.

contrato y el contrato, por definición legal, es una convención entre dos o más partes, mal puede haber sociedad donde sólo actúa una persona.

La tendencia legislativa incoada en el reconocimiento de sociedades unipersonales, desvirtúa la finalidad del contrato societario. Efectivamente, la sociedad, como se señaló, es una estructura ideada para la colaboración de los hombres en las actividades económicas y con ese fin se habilita la adopción de formas societarias con limitación de responsabilidades. Ya decía Rodríguez y Rodríguez: *“Por otro lado, encontramos la tendencia a utilizar las formas de sociedad mercantil, en particular la de responsabilidad limitada y la anónima, como simple estructura de limitación de responsabilidad y no como formas de organización colectiva, es decir, se propugna la admisión de sociedades de un solo socio, esto es, de sociedades que no son sociedades, problema resuelto negativamente, con acierto a nuestro juicio.”*¹⁶

De esta forma, podría argumentarse que el concepto de “sociedades” de un solo socio, no corresponde a la realidad contractual de éstas entidades, razón por la cual, creemos que la Ley 19.857 ex profeso utilizó el concepto de empresa individual de responsabilidad limitada, sin entrar a modificar la definición básica de sociedad contenida en el Código Civil. En efecto, resulta evidente que el legislador nacional no quiso transgredir la idea básica sobre la cual descansa la teoría del contrato de sociedad, es decir, entendido éste último como un acto jurídico bilateral que requiere del acuerdo de a lo menos dos voluntades para nacer a la vida del Derecho. Empero, válida resulta la pregunta: ¿Es realmente necesario mantener esa estructura jurídico-doctrinal sobre la cual se basa la idea de pluralidad en materia contractual?

En este orden de ideas, algunos autores sostienen que la pluralidad de socios debe existir no sólo en el momento de la constitución de la sociedad sino todo a lo largo de la vida social. Otros en cambio, sostienen que no obstante las discrepancias doctrinarias y la negación a ese nivel de la sociedad de un solo socio, su existencia es un hecho cotidiano, como sucedería con aquellas sociedades con socios titulares de participaciones ínfimas evidentemente nominales, o bien simuladas.

Un autor italiano, Mazzoni, en 1990, señalaba respecto a la legislación Italiana, que *“la sociedad unipersonal de responsabilidad limitada adoptada por un número creciente de países ha golpeado la puerta del Derecho italiano, sin suceso; pero que rehusada la puerta ha entrado por la ventana, como consecuencia de una actitud indulgente, con las técnicas que permiten realizar las mismas finalidades”*.¹⁷

Por otra parte, Cabanellas justifica la posibilidad de un solo socio, teniendo presente la legislación argentina con solución similar a la nuestra, en los siguientes términos: *“En efecto, si la sociedad se visualiza como contrato, resulta imposible que pueda surgir sin tal pluralidad original de contratantes”*.¹⁸

Por otra parte, en la legislación comercial uruguaya, la pluralidad de personas debe existir en el momento de contratar y durante la ejecución del contrato. En efecto, la sociedad se constituye, precisamente, para realizar una actividad cuyo resultado se reparta en la etapa de ejecución del contrato, por ende, la pluralidad debe mantenerse durante esa etapa y toda la regulación legal, se basa en la pluralidad de sus componentes. A mayor abundamiento, las disposiciones de la ley uruguaya presuponen expresamente que la pluralidad ha de mantenerse durante todo el plazo del contrato, de forma tal, que como dice Messineo, el contrato crea una cohesión, eso es, un vínculo permanente, preordenado a la obtención de la finalidad común¹⁹, lo explicaría porqué la ley establece que es causal de disolución de la sociedad, la reducción del número de socios a uno. Sin embargo, la ley en referencia, tolera que, transitoriamente, la sociedad pueda quedar reducida a un solo socio, bajo condición de que, en un plazo de un año, se reconstruya la pluralidad originaria. En este caso, y a diferencia de nuestra legislación nacional, la disolución no se produce *ipso iure*, es decir, no implica la extinción inmediata de la sociedad, ya que ésta última subsiste para su liquidación y respecto a casi todas las causales, la

¹⁶ RODRÍGUEZ Y RODRÍGUEZ: “Tratado de Sociedades Mercantiles”, Editorial Española, Madrid, 1997 p. 4

¹⁷ GIRÓN TENA José: “Las Grandes Empresas. Problemas Jurídicos actuales de tipología empresarial. Los Grupos de Sociedades”. México – Valladolid, pag. 24, 1965.

¹⁸ ARECHA, VALDEMAR Víctor: “Empresa Individual de Responsabilidad Limitada”, Buenos Aires, 1943, Revista de Derecho Comercial, pag. 54 y sgts., 1943.

¹⁹ MESSINEO, Pietro, op. cit., p. 16.

ley admite la reactivación. Lo mismo sucede cuando se trata de una sociedad que quedó con un solo socio, ya que la liquidación se posterga por un año a la espera de su eventual reactivación.

5.- Estados Unidos de Norteamérica.

En cuanto al aspecto que nos interesa, es importante señalar que pese a la diversidad de legislaciones, en ese país tiene plena validez las sociedades de un solo socio, aún cuando algunos Estados exigen pluralidad de fundadores en el acto constitutivo. Siguiendo este postulado base, sus tribunales no juzgan el hecho que la “*corporation*” tenga un solo socio o accionista como elemento suficiente o razonable para prescindir de la estructura societaria y de la limitación de responsabilidad que ella supone. Por ello, para excluir el límite de responsabilidades es menester que existan elementos adicionales de fraude a terceros; siendo la sola intención o propósito de limitar la propia responsabilidad no constitutiva de fraude.

6.- La sociedad unipersonal como técnica de organización empresarial

Su característica quizás más interesante sea constituir un eslabón en la evolución de las formas societarias y en cuanto a diseño organizativo de la empresa. En palabras de Paulliseau: “*No es la organización de un grupo de personas, sino una técnica jurídica de la organización de la empresa*”.²⁰

Ahora bien, el régimen de las E.I.R.L. viene en parte determinado por la significación de la sociedad como forma de gestionar o estructurar una empresa y administrar un patrimonio, funciones todas que subsisten aún sin pluralidad de socios. Sin embargo, los profundos cambios organizacionales en el modelo productivo, la gran cantidad de casos macroeconómicos exitosos en el último lustro, la mutación del marco externo de referencia, la mundialización de los negocios, el desarrollo del mercado de capitales y la formación de bloques comunes, entre otras razones, aconsejan a nuestro juicio, el reconocimiento expreso de la sociedad unipersonal, como forma de organización empresarial.

Tal como probó el derecho comparado y la práctica internacional, el socio único no es óbice para la constitución y funcionamiento de los órganos sociales, con las limitaciones lógicas derivadas de tal situación fáctica: v.gr., no operará el derecho de separación del socio por el cambio de objeto social o el derecho de retiro, ni tampoco la convocatoria a juntas, resultando suficiente la decisión del socio único.

En todo caso, queda meridianamente claro que deberán respetarse ciertas pautas del derecho societario, no sólo las que persiguen primariamente la protección de los terceros, sino también las relativas a la organización interina, competencia y funcionamiento de los órganos sociales. Va de suyo que el régimen de unipersonalidad extingue las relaciones sociales internas, suprime el control recíproco entre socios y aniquila la noción de *affectio societatis*, sin que nada de ello afecte la separación patrimonial que le sirve de fundamento.

Si bien es cierto que el socio único puede ser definido como “tirano de derecho”, toda vez que goza de la legítima facultad de usar la sociedad en su propio interés dentro de los límites legales, ello no es diferente de los accionistas mayoritarios en tanto respeten la organización societaria, la tutela de la integridad del patrimonio y del capital social. Así, la distinción entre el socio único y el “socio tirano” es neta, porque la primera es una soberanía legal, mientras la segunda es calificada por el abuso. En efecto, “socio tirano” es aquél que utiliza ilícitamente la sociedad como cosa propia, pudiendo ser un socio mayoritario, minoritario y hasta un no socio (por ejemplo un administrador).

Además, es importante destacar que la naturaleza del acto fundacional en virtud del cual nace una persona jurídica a la vida del Derecho, no siempre es un contrato, desde que puede tratarse de un acto unilateral de voluntad, como es la creación de una fundación, de forma tal que la génesis de una sociedad unipersonal, no debiera despertar mayores cuestionamientos.

²⁰ PALLUSEAU Jean: La Société Anonyme. Technique d'organisation de l'entreprise, París, 1967, pag. 21.

La sociedad, en cuanto organización, se caracteriza porque sus miembros actúan conjuntamente para la sociedad y existe dificultad para admitir terceros en dicha estructura. La garantía de alcanzar el fin social se logra por medio de la actuación conjunta o al menos por una representación común, de esta forma, se separa el patrimonio social de la esfera privada de cada socio y de ahí que la pluralidad de éstos se plantee como un supuesto necesario.

Al igual que en los casos de pluripersonalidad regulados en otras legislaciones, en la hipótesis de sociedades unipersonales correspondería desestimar la personalidad jurídica cuando ha existido abuso, desviación de poder, fraude a la ley por parte del socio único o intencionada infracapitalización. Esta posibilidad se contempla en la Ley 19.857 a propósito de las E.I.R.L.²¹, mas no encuentra reconocimiento ni regulación alguna para el caso de sociedades. En este sentido, no cabe duda que la prudencia recomienda la incorporación de causales que permitan a potenciales acreedores accionar en contra de los socios frente a actos dolosos que menoscaben sus legítimos derechos adquiridos, desestimando de paso la personalidad societaria de tal entidad. Esto se conoce en doctrina como la “Teoría del Allanamiento de la Personalidad”; o en inglés “*Disregard of the Legal Entity*”.

7.- Sobre la conveniencia o inconveniencia de la sociedad de un solo socio a la luz de las consideraciones expuestas.

Hay quienes no admiten la sociedad de un solo socio señalando que el propósito que anima a quienes la forman no es la cooperación productiva que caracteriza a las sociedades, sino obtener ventajas fiscales o de otra índole.

Además, se argumenta que la limitación de responsabilidad puede causar perjuicios a quienes han contratado con la sociedad, ya que dicha limitación de responsabilidad, sería la inmunidad de quienes causan daños a terceros mediante sociedades insolventes, viéndose

²¹ En efecto, el artículo 12 de la Ley 19.857 plantea algunas situaciones en las cuales el empresario responderá ilimitadamente con todo su patrimonio, las cuales se analizarán con en capítulos siguientes.

perjudicados, en especial, los organismos recaudadores de impuestos y las entidades de previsión social, así como quienes han otorgado créditos y por cierto a los trabajadores.²²

También se sostiene que en las sociedades unipersonales son más altas las posibilidades de que la forma societaria sea abusada para fines que no merecen protección jurídica (fraude a acreedores, violación a prohibiciones legales, burla a las legítimas hereditarias, etc.) Sobre el particular, Garrigues²³ califica a la sociedad de un sólo socio como un negocio aparente o indirecto y agrega que la característica del negocio indirecto es que las partes quieren alcanzar una finalidad distinta que no es la típica de la sociedad comercial.

En otra postura, se admite la sociedad unipersonal como negocio simulado. Efectivamente, para ciertos autores la sociedad unipersonal constituye una simulación, pero ésta no es condenada en cuanto no perjudique a nadie o no tenga un fin ilícito, que menoscabe derechos de terceros.

En nuestro concepto la sociedad de un solo socio contradice, en principio, nuestro sistema legal a la luz del concepto de sociedad contenido en el artículo 2.053 del Código Civil, dado que la mayoría de las normas de la ley societaria, incluyendo su definición, no serían aplicables a esta categoría. Entendemos sin embargo, que esta rigidez conceptual atenta contra la flexibilidad existente en otras legislaciones, en las cuales el concepto de “sociedad unipersonal”, ya forma parte de léxico jurídico diario. No obstante aquello, la expresión antedicha continúa siendo incongruente a nuestros oídos, no obstante la fuerza implacable de la realidad práctica.

Este supuesto divorcio entre realidad y positivismo, resulta hasta cierto punto infantil, toda vez que por una cuestión casi semántica, incluso la nueva ley se obstina en emplear el término “empresa”, cuando lo que está haciendo en verdad es **consagrar en nuestra legislación las sociedades unipersonales**. Por lo demás, la Ley 19.857 y nuestra

²² HALPERIN Higor: “Curso de Derecho Comercial”, v. I, p. 225 y ss. expone sobre el tema.

jurisprudencia administrativa han aceptado, sin mayores contemplaciones ni tapujos, aplicar a las nuevas E.I.R.L. las disposiciones legales y tributarias propias de las sociedades de personas, según se analizará con detalle en capítulos precedentes.

Por ello, se estimó que sería más coherente con nuestro sistema jurídico que, *lege ferenda*, se admitiera la posibilidad de que una persona afecte bienes a una actividad económica, limitando de paso, su responsabilidad a los bienes destinados a dicho emprendimiento²⁴, bajo la forma de una E.I.R.L., pero en realidad lo que hace la nueva ley es reconocer en forma solapada la existencia de las sociedades unipersonales.

Desde antiguo, la exigencia de pluralidad de personas ha servido de base y fundamento a la concepción tradicional de sociedad, la cual se ha planteado desde siempre como un requisito virtualmente inmovible. En todo caso, con el pasar de estas líneas, hemos intentado demostrar que incluso el concepto societario se ha mostrado absolutamente impotente para someter a las sociedades pluripersonales a un adecuado control, ni tampoco ha servido de valla para evitar el abuso.

8.- Últimas consideraciones

Estudiados que sean ciertos temas generales relativos al concepto de empresa, empresario y distintas doctrinas relativas a formas organizativas unipersonales tanto en Chile como en la legislación comparada, corresponde centrarnos ahora en el estudio de las normas contenidas en la nueva Ley 19.857 para poder así abocarnos posteriormente al análisis de las consecuencias tributarias que esta nueva forma de organización puede acarrear a los contribuyentes que opten por acogerse a esta figura.

Veamos estas y otras cuestiones en el siguiente capítulo de este trabajo.

²³ GARRIGUES Joaquín: “Nuevos hechos, nuevo Derecho la Sociedad Anónima”, Lecciones de Derecho Mercantil, Madrid 1933, pag. 211.

²⁴ RODRÍGUEZ OLIVERA Oscar,: “Responsabilidad limitada del comerciante”, Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, año XIX, ns. 3/4

CAPÍTULO II

“BREVE COMENTARIO A LAS NOTAS ESENCIALES DE LAS E.I.R.L. EN CHILE”

1.- Sólo una persona natural podría ser titular de una E.I.R.L.

El artículo 1 de la Ley N° 19.857 parte señalando lo siguiente:

“Se autoriza a toda persona natural el establecimiento de empresas individuales de responsabilidad limitada, con sujeción a las normas de esta ley”.

De ello se desprende que sólo puede ser “titular” de una E.I.R.L. una persona natural, lo cual no debiera generar inconveniente alguno para el caso de las E.I.R.L. originarias, es decir aquéllas que se constituyen como tales desde un principio. Sin embargo, creemos que se podrían plantear dudas en caso del nacimiento de la empresa individual en forma sobrevenida, toda vez que el artículo 14 de la ley en análisis contempla dicha posibilidad para el caso de fusión impropia de una sociedad cualquiera.

Así las cosas, podría ocurrir que, v. gr., todas las acciones de una sociedad anónima fueran adquiridas por otra sociedad accionista, lo que generaría, en teoría, la formación sobrevenida de una E.I.R.L. cumpliéndose los requisitos y plazos contenidos en la norma referida. Sin embargo, surge la duda para el caso de verificarse la situación hipotética arriba explicada. Efectivamente, será posible la constitución de una E.I.R.L. cuyo titular sea a su vez una sociedad que reunió todas las acciones de otra sociedad anónima preexistente.

Hay argumentos que pueden ser dados en ambos sentidos. Por la negativa, posición a la que adscribimos, podría decirse que el artículo 1 excluye de dicha posibilidad a las personas jurídicas y que, además, el objetivo de la ley es el beneficio de las personas naturales y no de las personas jurídicas, en especial de aquellas con fines de lucro. Además, cabría agregar que el artículo 15 de la ley, establece como causal de terminación de la E.I.R.L. la muerte del empresario, sin hacer referencia alguna a la extinción de una persona jurídica.

Sin embargo, también habría argumentos para mantener la opinión contraria. Por ejemplo, se podría decir que el artículo 1 se aplica sólo para la constitución originaria de dichas personas jurídicas; en tanto que el artículo 14 de la Ley 19.840, se referiría ya no a la constitución, sino que a la figura de surgimiento sobrevenido, lo que quedaría de manifiesto de la fraseología empleada en cuanto dicha norma sólo habla de personas.

2.- Se trata de una “empresa”

Al igual que en Portugal y Colombia, en Chile se ha concedido personalidad jurídica a la “empresa” individual y no a una sociedad. Con ello, se ha pretendido evitar una modificación al artículo 2.053 del Código Civil que exige, por definición, la presencia de dos o más personas para el nacimiento del contrato societario. Sin embargo, más que empresa en sentido jurídico y considerando que en nuestra legislación no encuentra cabida la idea de la sociedad unipersonal, nos parece que se trataría más bien de un patrimonio de afectación, pero con personalidad jurídica. Ejemplos de patrimonios de afectación, no abundan en nuestra legislación, pero a modo de ejemplo tenemos el caso del patrimonio reservado de la mujer casada contenido en el artículo 150 del Código Civil.²⁵

En todo caso, mantenemos nuestra idea central: mediante el concepto de E.I.R.L., lo que se está haciendo en realidad es consagrar la existencia positiva de las sociedades unipersonales, pero para evitar mayores debates se optó por una formulación legislativa diferente.

3.- Personalidad Jurídica

La E.I.R.L. constituye una persona jurídica distinta del empresario y tiene un patrimonio propio, en consecuencia, puede –debidamente representada- actuar en la vida jurídica siendo titular de derechos y obligaciones. Además, goza de todos los atributos inherentes a las personas jurídicas, tales como nombre, patrimonio, domicilio, nacionalidad, etc.

4.- Carácter comercial de la E.I.R.L.

Al igual que las sociedades anónimas, la E.I.R.L. tiene siempre el carácter de mercantil y en consecuencia se rige naturalmente por las normas del Código de Comercio, sin perjuicio de las normas que por especialidad primen, según reza el artículo 2 de la Ley 19.857.

No nos aventuraríamos a buscar una explicación para esta limitación que tenga algún basamento jurídico de consideración. Al parecer, el legislador estimó pertinente hacer extensiva a las E.I.R.L. la norma del artículo 1 de la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas²⁶, entendiendo que quién constituya una E.I.R.L. lo hace para operar en el comercio, razón por la cual no se entendería la formación de dicha entidad para la ejecución de actos puramente civiles.²⁷

Lo anterior, ya genera una duda tributaria importante en cuanto a la calificación de acto de comercio, de aquellos a que se refiere el N° 3 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), en relación al artículo 3 del Código de Comercio. Efectivamente, qué sucede con los *servicios* que pudiera prestar una E.I.R.L. Quedarán éstos gravados siempre con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), si reparamos en el hecho de que la ley no admite que una E.I.R.L.

²⁵ SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo. “Derecho Comercial”, Santiago, Jurídica, 5ª ed., 1999, pp. 146 y ss.

²⁶ La Ley 18.046 señala en su artículo 1: “La sociedad anónima es una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables”.

²⁷ El artículo 1 de la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas señala en su inciso segundo: “La sociedad anónima es siempre mercantil, aún cuando se forme para la realización de negocios de carácter civil”.

pueda ejecutar actos o negocios jurídicos de carácter civil, como sucedería con un agricultor. Dejaremos planteada esta interrogante, la cual, junto con otras consideraciones serán debidamente abordadas en los siguientes capítulos de esta investigación..

5.- Formación originaria o sobrevenida de una E.I.R.L.

La E.I.R.L. puede constituirse en forma originaria o sobrevenida, en el primer caso, la persona jurídica se forma por la constitución de ella por una sola persona natural. En el segundo, ésta surge de la concentración en una sola mano de todas las cuotas de una misma sociedad que pertenecieron en su génesis a una pluralidad de socios²⁸. Ello es lo que contempla el artículo 14 de la ley, señalando que cualquier clase de sociedad, una vez verificada la reunión de todas las acciones, derechos o participaciones en el capital en una sola mano, se puede “transformar” en una E.I.R.L. Sobre este tema, bástenos señalar por ahora, que el concepto de transformación empleado por la ley no es muy feliz toda vez que, según será demostrado, dicho término no resulta plenamente aplicable a la figura contenida en mentado artículo 14 de la Ley 19.857, a la luz del concepto de transformación del Código Tributario, contenido en el artículo 8 N° 13, el cual considera a dicha figura como un simple cambio de especie o tipo social. (es decir, el cambio de un tipo de sociedad a otra). Efectivamente, para el caso de surgimiento sobrevenido, podría generarse la duda en cuanto si en este caso existe un verdadero cambio de una forma social a E.I.R.L., de modo que ésta última sea considerada como la misma persona jurídica de la sociedad que la antecedente.

Nos inclinamos a pensar que, sin perjuicio de la extinción *ipso iure* de la sociedad por reunión en una sola mano de todas las cuotas sociales, habría subsistencia de la personalidad jurídica de ésta última como E.I.R.L., para todos los efectos legales. Lo anterior no es menor, si consideramos los efectos tributarios que se derivan de la figura descrita, según veremos más adelante.

6.- Limitación de responsabilidad

Una de las características principales de la E.I.R.L. es la limitación de responsabilidad del empresario individual. En efecto, la empresa responde con todos sus bienes, respecto de las obligaciones contraídas dentro de su giro, de forma tal que se produce una clara separación patrimonial entre el empresario y la E.I.R.L. Así, los acreedores de la “empresa” sólo podrán hacer efectiva su garantía universal sobre los bienes insertos en el patrimonio de tal persona jurídica²⁹.

No obstante lo anterior, hay ciertos casos en que el “titular” deberá responder en forma ilimitada con sus bienes, incluso habiéndose actuado dentro del giro de la empresa, los cuales se contemplan en el artículo 12 de la Ley 19.857. En efecto, dicha disposición señala que el empresario responderá ilimitadamente con todo su patrimonio en los siguientes casos: a) Por los actos y contratos efectuados fuera del objeto de la empresa, para pagar las obligaciones que emanen de esos actos y contratos; b) Por los actos y contratos que se ejecutaren sin el nombre o representación de la empresa, para cumplir las obligaciones que emanen de tales actos y contratos; c) Si la empresa celebrare actos y contratos simulados, ocultare sus bienes o reconociere deudas supuestas, aunque de ello no se siga perjuicio inmediato; d) Si el titular percibiere rentas de la empresa que no guarden relación con la importancia de su giro, o efectuare retiros que no correspondieren a utilidades líquidas y realizables que pueda percibir; o bien e) Si la empresa fuere declarada en quiebra culpable o fraudulenta. Por su parte, los acreedores personales del empresario, salvo los casos de excepción señalados precedentemente, no tendrán acción sobre los bienes de la empresa, a la luz del artículo 13 de la Ley 19.857.

²⁸ URÍA, *op. cit.*, pp. 574-575.

7.- Acto solemne

El acto de constitución de la E.I.R.L. es solemne debiendo extenderse por escritura pública, cuyo extracto a su vez, debe inscribirse en el registro de comercio correspondiente al domicilio de la “empresa” y se publicará en el Diario Oficial por una vez, dentro de los 60 días de la fecha de la escritura. (Artículos 4 y 5 de la Ley 19.857) Esto último, busca principalmente dotar al acto constitutivo, de ciertos requisitos mínimos de publicidad y certeza jurídica mediante los cuales se busca brindar la debida protección a terceros y evitar fraudes de cualquier tipo.

8.- Nombre de la empresa

La E.I.R.L. se forma por el nombre y el apellido del constituyente, sumado a las actividades económicas que constituirán el objeto de la empresa, y deberá concluir con las palabras “empresa individual de responsabilidad limitada” o la abreviatura “E.I.R.L.” También, puede utilizar un nombre de fantasía que debe cumplir con las mismas menciones sobre la actividad y clase de persona jurídica. Las indicaciones arriba señaladas son de carácter obligatorio por lo que deben incluirse necesariamente en la escritura de constitución respectiva³⁰.

De tal forma entonces, dicha escritura debe contener a lo menos uno de los nombres y uno de los apellidos del titular, lo cual impide que una E.I.R.L. pueda constituirse validamente sólo con un nombre de fantasía que no haga referencia a las indicaciones señaladas. Sobre esto último, cabe destacar que es de común ocurrencia que la disposición precitada se infrinja, ya que según hemos detectado que en el último tiempo, se han publicado una serie de E.I.R.L. en el Diario Oficial, las cuales sólo contienen una denominación de fantasía sin que se haga referencia alguna al nombre ni al apellido del titular.

²⁹ En todo caso, es importante tener en cuenta el tema de falta de entero efectivo del aporte y su efecto en las obligaciones contraídas con terceros, lo que se desarrolla posteriormente.

9.- Objeto o giro

La Ley 19.857 autoriza que el objeto sea relativamente amplio, pudiendo consistir en toda clase operaciones, salvo las reservadas por ley a las sociedades anónimas. En todo caso, la escritura de constitución ha de indicar el rubro específico que dentro de una actividad económica se realizará (artículo 4 letra d). Esto último, no implica la indicación detallada de todos los actos específicos a realizar, de modo que se podría establecer que el giro lo constituirán, v.gr. la realización de toda clase de actos y contratos que estime su titular, dentro del rubro de la construcción.

10.- Del capital de la E.I.R.L.

De acuerdo a lo establecido por la letra c) del artículo 4, el aporte puede ser en dinero o en especies, y en el último caso debe indicarse el valor que se les asigna.

Ahora bien, de la redacción de la norma precitada, fluye que los aportes en trabajo no serían procedentes, aunque el punto resulta discutible, máxime si consideramos que las normas de la legislación comercial común, resultan aplicables supletoriamente. Por otra parte, creemos importante destacar que la ley en comento, no contempla un monto mínimo ni máximo en cuanto al monto del capital, ni tampoco impone la su titular de pagarlo efectivamente dentro de un plazo determinado, a diferencia de lo que ocurre respecto de las sociedades anónimas.³¹

11.- En cuanto a los aportes

Tratándose de la constitución de una E.I.R.L. podríamos afirmar que estamos frente a un acto jurídico especial, más concretamente, ante una forma de auto-contratación, en atención a que la voluntad de la E.I.R.L. y la del titular se confunden.

³⁰ Artículo 4 letra b)

³¹ El artículo 11 inciso II de la Ley 18.046 señala en cuanto al capital lo siguiente: “El capital inicial deberá quedar totalmente suscrito y pagado en un plazo no superior a tres años. Si así no ocurriere, al vencimiento de dicho plazo el capital social quedará reducido al monto efectivamente suscrito y pagado.”

Ahora bien, la auto-contratación, no obstante ser aceptada mayoritariamente por la doctrina, no encuentra gran acogida práctica, ni tampoco a nivel jurisprudencial. Dicho lo anterior, no se puede dejar de considerar que habiendo nacido una persona jurídica, ésta pasa a ser titular de la obligación de aporte respecto del empresario, sin embargo, dado que las voluntades de este último y de la E.I.R.L. se confunden, queda en evidencia que la realización del aporte efectivo está entregado a la total discreción del empresario, el cual además, y como fuera señalado, no tiene plazo para enterarlo efectivamente.

La anterior observación, no encuentra salvamento en la norma establecida en el artículo 8 inciso II de la Ley 19.857, por cuanto ésta última disposición no contempla un titular, ni tampoco una acción específica encaminada al pago efectivo del aporte comprometido.³²

En otras palabras, quienes contraten con una E.I.R.L., deberán ser especialmente cuidadosos para asegurarse que el respectivo aporte haya ingresado efectivamente en arcas sociales, desde que éste último, en principio, contiene los únicos bienes sobre los cuales potenciales acreedores de la E.I.R.L. podrían hacer efectivos sus créditos, para el caso de insolvencia de ésta última.

12.- Nulidad del acto de constitución

La Ley 19.857, en su artículo 7 establece que la omisión de cualquiera de las solemnidades establecidas en los artículos 4, 5 ó 6, acarreará la nulidad absoluta del acto de constitución de la E.I.R.L. En tal caso, agrega la norma, el “titular” responderá personalmente de las obligaciones que contraiga en el giro de la empresa. Lo anterior no es más que la aplicación a este caso, de los principios generales de la nulidad civil, por cuanto, declarada que

³² Sobre este tema, el artículo 8 de la Ley 19.857 señala: “El titular de la empresa responderá con su patrimonio sólo del pago efectivo del aporte que se hubiere comprometido a realizar en conformidad al acto constitutivo y sus modificaciones”.

sea judicialmente tal sanción, ésta operará con efecto retroactivo recomponiéndose las cosas al estado en que se encontraban antes de la celebración del acto constitutivo.

A consecuencia del efecto indicado, se entiende que la E.I.R.L. no existió nunca, por ello naturalmente el empresario se habría obligado desde el momento mismo de la celebración del acto o contrato, personal e ilimitadamente. En todo caso, resulta relevante destacar que a la E.I.R.L. se le aplicarán todas las normas de saneamiento contenidas en la ley 19.499, según las reglas generales.

13.- De la administración de la E.I.R.L.

La conducción de la E.I.R.L. corresponde al titular de la “empresa”, quien la representa judicial y extrajudicialmente, teniendo facultades de administración y disposición.

No obstante aquello, dicha administración puede ser delegada en un gerente general quien tendrá todas las facultades del administrador (titular de la empresa), salvo las que se excluyan específicamente. Además, se podrán conferir mandatos generales o especiales debiendo tales actos realizarse por escritura pública y anotarse marginalmente en la respectiva inscripción estatutaria. (Artículo 9 de la Ley 19.857).

Resulta atingente destacar sobre el particular, que nada impide que la E.I.R.L. sea eventualmente administrada por un directorio compuesto por mandatarios esencialmente revocables. En efecto, dado que dicha posibilidad existe y de hecho se aplica en la práctica con cierta ocurrencia para el caso de sociedades de responsabilidad limitada, en atención a que en derecho privado no existe norma que lo prohíba y siendo la legislación supletoria a las E.I.R.L. aquella aplicable a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada, no existiría impedimento legal, a nuestro juicio, para la implementación de esta figura a las E.I.R.L.

Lamentablemente la Circular N° 27 del 14 de Mayo de 2003, tampoco se pronunció sobre el particular, razón por la cual tendremos que asumir que lo señalado arriba es posible mientras no exista disposición legal que lo impida.

14.- Actos y contratos celebrados por el “empresario” conjuntamente con su patrimonio personal y el de la empresa.

En este caso, el artículo 10 de la Ley 19.857, establece que para que tales actos tengan validez han de constar por escrito debiendo además protocolizarse.

Estimamos que tales requisitos son una solemnidad del acto y su contravención acarrearía la nulidad absoluta. Además, y como medida de publicidad, los mentados actos jurídicos deberán anotarse al margen de las inscripciones estatutarias dentro del plazo de sesenta días contados desde su otorgamiento, de lo contrario, la omisión de dicho requisito acarrearía la inoponibilidad del acto respecto de terceros.

Como medida disuasiva, la misma disposición legal contempla una agravamiento de la penalidad contenida en el artículo 471 N°2 del Código Penal para el delito de simulación de contrato³³ si dicho delito es cometido por el titular de la E.I.R.L. Nada se indica respecto de administradores o mandatarios, por lo cual, forzoso es concluir que dicho agravante sólo se aplica al titular de la E.I.R.L.

15.- Causales de terminación de la E.I.R.L.

Ellas están reguladas en el artículo 15 de la Ley N° 19.857, disposición legal que señala que la E.I.R.L. terminará: a) por voluntad del empresario; b) por la llegada del plazo previsto

³³ El artículo 471 del Código Penal señala: “Será castigado con presidio o relegación menores en sus grados mínimos o multa de once a veinte sueldos vitales: ...2.º El que otorgare en perjuicio de otro un contrato simulado”.

en el acto constitutivo; c) por el aporte del capital de la empresa individual a una sociedad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16; d) por quiebra; o bien e) por la muerte del titular. En todo caso, agrega la norma en comento, que los herederos podrán designar un gerente común para la continuación del giro de la empresa hasta por el plazo de un año, al cabo del cual terminará la responsabilidad limitada. Importante resulta recalcar que cualquiera sea la causal de terminación, ésta deberá constar por escritura pública, inscribirse y además publicarse con arreglo al artículo 6. Lo anterior, no es más que la aplicación práctica del viejo aforismo jurídico que reza: “En Derecho las cosas se deshacen como se hacen.”

En todo caso, creemos relevante destacar dos de las causales de terminación indicadas en el párrafo anterior. La primera, consiste en el aporte del capital de la empresa individual a una sociedad, es decir aquélla contenida en la letra c) del artículo en referencia. Según se desprende del tenor literal de la norma, pensamos que éste es un caso diverso al que contempla el inciso final del artículo 14, en el que se habla de “transformación” de la E.I.R.L. en cualquier especie de sociedad. En efecto, la causal de terminación de la letra c) que venimos comentando, contempla la transferencia de todos los activos componentes del capital, cuando sea realizado por vía de aporte. Sobre el particular, pueden surgir dudas como por ejemplo: qué ocurre con los pasivos de la E.I.R.L. y por qué no se contempló esta causal de terminación en otros casos de transferencia de activos.

En segundo lugar, llama la atención la causal de terminación de la letra e) del artículo 15 desde que se genera un efecto de subsistencia de la responsabilidad limitada, pero no así de la personalidad jurídica de la E.I.R.L., por el término de un año, sólo respecto de los herederos. Efectivamente, la norma señala que los herederos podrán designar un gerente común para la continuación del giro de la empresa hasta por el plazo de un año, al cabo del cual terminará la responsabilidad limitada de la E.I.R.L.³⁴

³⁴ Una fórmula similar se utiliza en el Código Civil para efectos de evitar la extinción *ipso iure* del contrato societario por muerte de uno de los socios, según la norma del artículo 2.103.

16.- Aplicación supletoria de las normas de la sociedad comercial de responsabilidad limitada

En lo que no se regule por la Ley 19.857, se aplicarán las disposiciones legales y también tributarias propias de las sociedades comerciales de responsabilidad limitada. La disposición comentada, sin duda gatillará efectos importantes en lo que se refiere a la tributación de las E.I.R.L., tema que será abordado con detalle en capítulos posteriores.

En todo caso, cabe señalar por el momento que en la legislación tributaria no existe un estatuto jurídico propio de para las “*sociedades comerciales de responsabilidad limitada*”, siguiendo la fraseología de la Ley 19.857. En efecto, la LIR se refiere genéricamente a las denominadas *sociedades de personas* -entre las cuales se encuentran las comerciales de responsabilidad limitada- y les otorga un tratamiento muy similar al de una empresa individual, en contraposición al estatuto jurídico- tributario de una sociedad anónima o bien aquél aplicable a las sociedades en comandita por acciones respecto de sus accionistas.

Así, y para el estudio los efectos tributarios que abordaremos en este trabajo, entenderemos que por sociedades comerciales de responsabilidad limitada, la nueva ley se está refiriendo a las sociedades de personas.

17.- Aspectos finales del presente capítulo.

Estudiadas brevemente las nuevas normas que componen la Ley 19.857, creemos importante entrar al estudio de las disposiciones tributarias que se refieren a los empresarios individuales, dado que éstos constituyen el único referente legislativo en lo que a formas unipersonales de organización se refiere.

Veamos en el siguiente capítulo las disposiciones legales y administrativas más importantes que regulan en la actualidad a las llamadas empresas unipersonales.

CAPÍTULO III

“NORMAS LEGALES DE CARÁCTER TRIBUTARIO QUE RIGEN A LOS EMPRESARIOS INDIVIDUALES”

1.- Aspectos generales.

La posibilidad de obtener R.U.T. en calidad de empresario individual, no constituye una figura nueva para nuestra legislación tributaria. En efecto, esto último ha existido desde hace tiempo y sus efectos en cuanto a las normas de aplicación del F.U.T., régimen de retiros, gastos, crédito fiscal, entre otros, ha sido incluso objeto de nutrida jurisprudencia administrativa. No obstante lo anterior, la falta de reconocimiento de esta figura en nuestra legislación común, ha generado desde antiguo una suerte de falta de protección e incerteza jurídica que ciertamente ha frenado el desarrollo de la empresa unipersonal (empresario individual) como forma de organización tributaria.

Así, el problema de la delimitación de responsabilidad en cuanto las deudas del giro, la precariedad del acto constitutivo³⁵ y la falta de adecuación de las normas impositivas actuales a estas formas organizativas de carácter unipersonal, ha generado una serie de problemas prácticos e interpretativos, ya que la gran mayoría de las disposiciones fiscales que dan cuerpo a nuestro sistema tributario, están orientadas principalmente a la regulación de formas jurídicas de carácter social.

³⁵ En la práctica, el empresario individual se constituye sin más solemnidades que un formulario especial y los balances de los respectivos ejercicios.

Para un acertado entendimiento del problema en análisis, creemos importante llevar a cabo un somero estudio de las normas legales tributarias más importantes relativas a los empresarios individuales en vigor en nuestro país, hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 19.857, como asimismo las instrucciones y directivas administrativas más relevantes.

2.- Disposiciones relativas al empresario individual en el D.L. 824 de 1974 (LIR)

2.1.- Artículo 14 de la LIR y Jurisprudencia Administrativa.

Primeramente, el artículo 14 A de la LIR señala en su N°1 letra a) que los empresarios individuales quedarán gravados con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, por los retiros o remesas que reciban de la empresa hasta completar el F.U.T..³⁶

De tal forma, las rentas imponibles de las empresas unipersonales obligadas a declarar en base a un balance general, según contabilidad completa, de conformidad con las normas de la Primera Categoría, se gravarán con los impuestos Global Complementario o Adicional, sólo cuando se efectúen retiros y hasta completar su F.U.T..³⁷

Asimismo, la ley reitera la regla precitada en el mismo artículo 14 A N°1 letra b) inciso II, respecto de los retiros en exceso del F.U.T., al señalar que tratándose de sociedades, los socios tributarán con los impuesto Global Complementario o Adicional, sobre los retiros efectivos que hayan realizado en exceso de dicho fondo, sin hacer referencia a los empresarios unipersonales.

Por otra parte, y siempre dentro del artículo 14 A N°1 de la LIR, la letra c) de dicha disposición en su inciso II al referirse a la forma en que debe materializarse la reinversión de utilidades, indica que éstas sólo podrán hacerse mediante aumentos efectivos de capital en

³⁶ Siempre que se trate de contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, según balance general.

³⁷ Ver Circular 37 del 04 de Septiembre de 1984.

empresas individuales, aportes de una sociedad de personas o adquisición de acciones de pago dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se efectuó el retiro.

En otras palabras, se plantea la posibilidad de que el empresario individual pueda ampliar su capital vía reinversión, es decir, dicho contribuyente podrá aumentar los recursos que originalmente destinó al desarrollo de su actividad lucrativa, mediante el mecanismo indicado, reflejándose para efectos contables, en sus balances respectivos.

Surge aquí un problema más práctico que tributario en vista de que el empresario individual actual, no se constituye mediante escritura pública, con extracto a publicarse conforme a las reglas establecidas para las sociedades, sino que a través de un simple formulario administrativo otorgado por el SII.³⁸

Dado que no hay escritura ni extracto publicado, la única forma de reflejar el aumento de capital generado a consecuencia de la reinversión, sería mediante la contabilidad que debe llevar el contribuyente, la cual debe sustentar y reflejar dicha reinversión, desde que la letra c) del artículo 14 A N°1 exige que la empresa receptora de la reinversión sea de aquéllas obligadas a llevar contabilidad completa.

De esta forma entonces, queda planteada la situación patrimonial del empresario individual, quién en definitiva es una persona natural que es al mismo tiempo titular de dos patrimonios, los que por falta de personalidad jurídica propia, se confunden en uno.

Efectivamente, fuera de consideraciones legales de fondo, en la práctica tenemos por un lado aquel patrimonio que el empresario destinó al desarrollo de una actividad gravada con impuesto de Primera Categoría; y por otro, aquél que podríamos denominar patrimonio personal, es decir que no fue afectado al desarrollo de la actividad afecta a dicho impuesto. En

³⁸ Para la Inscripción del RUT del contribuyente (declarar inicio de actividades como empresario individual), éste debe presentar su cédula de identidad. Si es otra persona la que realiza dicho trámite, puede mostrar un poder simple firmado ante notario, acompañado de la cédula del mandante y presentar el formulario 4415 lleno y firmado.

todo caso, según señalamos, ambos se confunden en uno, lo cual hace que la limitación de responsabilidad propia de formas societarias y ahora de las E.I.R.L., sea impracticable.

En cuanto al artículo 14 A N°1 letra a) inciso II de la LIR, es importante destacar que dicha norma establece que cuando los retiros excedan el F.U.T., se considerarán dentro de estos fondos, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro: esto se llama F.U.T. devengado.

Confirmando lo anterior, el SII mediante la Circular N° 60 de 1990³⁹, señaló que cuando los retiros o remesas de rentas efectuados por el empresario individual, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, debidamente reajustados, excedan del F.U.T. determinado al término del ejercicio, también deberán considerarse dentro de dicho fondo para efectos de la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional, las rentas tributables devengadas por las referidas empresas en las sociedades de personas en las cuales sean socias.

Agrega la citada instrucción, que las rentas mencionadas se incluirán en el F.U.T. de las empresas socias, hasta el monto que sea necesario para cubrir el exceso de retiros producido en éstas, **independientemente del porcentaje de participación** que les corresponda a las citadas empresas socias en las utilidades de las respectivas sociedades de personas.

Ahora bien, basado en lo expuesto, el SII mediante Oficio N° 3.650 de fecha 5 de Septiembre de 2001 concluyó que de acuerdo a lo dispuesto por la norma legal del artículo 14 A de la LIR ya citada, cuando los retiros efectuados por el titular de una empresa individual excedan del F.U.T. y dicha empresa sea a su vez, socia de otras sociedades de personas, teniendo estas últimas rentas pendientes de retiro al término del ejercicio, dichas utilidades devengadas deben ser traspasadas a la empresa individual en la cual se producen los excesos

³⁹ Ver Capítulo III, Letra B, N° 1 letra e).

de retiros, con el sólo fin de cubrir tales excesos, y de esta manera afectarlos con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Recapitulando entonces, si la empresa individual en la cual se producen los excesos de retiros, es socia, a su vez, de otras sociedades de personas, dicha empresa debe considerar en su F.U.T., no obstante el porcentaje de participación que le corresponda en las utilidades de éstas, la totalidad de las rentas devengadas disponibles en tales sociedades, debiendo ceñirse al ordenamiento dispuesto, para estos efectos, en la Resolución Ex. N° 2154 de 1991, transcrita en la Circular N° 40, del mismo año.

De tal forma y atendido lo dispuesto en el artículo 14 A N°1 letra a) de la LIR, en relación con las instrucciones administrativas precitadas, la figura del F.U.T. devengado sólo operará cuando un empresario individual efectúe retiros en exceso de su F.U.T., y siempre que este contribuyente sea a su vez socio de una sociedad de personas **exclusivamente**.

Lo anterior, no podría ser de otra manera, ya que la figura del F.U.T. devengado resultaría inaplicable a formas unipersonales de organización como serían las E.I.R.L. o bien las empresas unipersonales, ya que éstas últimas entidades al estar compuestas por un solo titular, no admiten la posibilidad de incorporar socios a su estructura patrimonial. En otras palabras, una empresa individual que efectúe retiros en exceso de su F.U.T., no podría ser a su vez, “socia” de una empresa individual o E.I.R.L.

2.2.- Retiros presuntos del Empresario Individual: Artículo 21 de la LIR

En cuanto al tema de los gastos rechazados, el artículo 21 de la LIR hace aplicables a las empresas unipersonales, las mismas disposiciones y restricciones establecidas para las sociedades de personas, siempre que éstas determinen su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa. Agrega dicha disposición, que se deberán considerar como retiradas de la empresa aquellas partidas señaladas en el artículo 33 N° 1 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban

imputarse al valor o costo de los bienes del activo, los cuales tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros.

De esta forma entonces, tratándose de empresarios individuales y de sociedades de personas, rechazado un gasto en virtud del artículo 21 de la LIR, correspondería reincorporar dicha partida a la base imponible del impuesto de Primera Categoría, para efectos de recalcular el tributo, el cual en todo caso, seguirá igualmente dando derecho a crédito contra el impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.⁴⁰

2.3.- Término de Giro de la Empresario Individual: Artículo 38 bis de la LIR

Respecto a la aplicación del artículo 38 bis de la LIR cabe señalar, en primer termino, que el régimen de tributación de los impuestos Global Complementario o Adicional, vigente a contar del año 1984, está basado en que dichos tributos sólo se aplicarán cuando las rentas sean retiradas o distribuidas de las empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría determinada ésta última mediante contabilidad completa y balance general.

En este orden de ideas, el artículo 14 A de la LIR dispone, por una parte, que los empresarios individuales quedarán gravados con los impuestos Global Complementario o Adicional por los retiros o remesas de rentas que reciban de las empresas, mientras tanto que, los accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones pagarán tales tributos sobre las cantidades que **a cualquier título** las citadas sociedades les distribuyan.

Agrega dicho artículo en la letra c) del N° 1, que los tributos indicados **no** se aplicarán a las rentas que se retiren para invertir las en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, vale decir, no es procedente la declaración de dichas rentas mientras las utilidades se

⁴⁰ Por el contrario, si se trata de un contribuyente organizado bajo la forma jurídica de sociedad anónima o si se trata de un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, se les aplica un impuesto del 35% en carácter de único, sobre el monto del gasto rechazado.

mantengan invertidas en las propias empresas que las generan o éstas se aporten a otras sociedades reinvertiendo directamente dichas utilidades.

Esto último, eso si, sólo respecto de los contribuyentes señalados en el N°1 del artículo 14 A, a saber empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N°1, socios de sociedades de personas y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones.

Ahora bien, en el caso de empresas unipersonales que hacen término de giro, el artículo 38 bis considera que las rentas o utilidades acumuladas en su F.U.T. a la fecha en que el contribuyente cesa en el ejercicio de la actividad generadora de impuestos, se entienden retiradas o distribuidas, y por lo tanto, deben afectarse con los impuestos finales que correspondan.

En efecto, las rentas o utilidades provenientes de empresarios individuales que cesan sus actividades, se afectarán con un impuesto único de 35%, el cual comprende los tributos que por esas rentas afectarían tanto a la empresa como al respectivo empresario, dándole la posibilidad a los propietarios o dueños de tales empresas para que declaren las citadas rentas en el impuesto Global Complementario o Adicional que les afecta por el mismo periodo tributario correspondiente al termino de giro, con derecho a rebajar como crédito en contra del impuesto personal resultante, el impuesto único del 35%.⁴¹

La citada norma señala en la parte final de su inciso II, que el tributo que ella contiene no se aplicará a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, las cuales deberán considerarse retiradas o distribuidas a dichos socios a la fecha del término de giro. Sobre esto último, importante resulta destacar que la figura no se aplica para el caso de empresas individuales, dada la identidad patrimonial existente entre el empresario (persona natural) y la empresa que explota (patrimonio que afectó al desarrollo de una actividad gravada con impuesto de Primera Categoría).

De lo establecido en el artículo 38 bis de la LIR, se infiere que el impuesto único que ella contiene, vienen a sustituir los impuestos Global Complementario o Adicional que por las rentas provenientes del término de giro les correspondería pagar al empresario, socio o accionistas de las empresas que cesan en sus actividades, sin que por ello se altere el propósito fundamental del régimen de tributación en base a retiros o distribuciones, en cuanto a no gravar las rentas o utilidades si estas se mantienen invertidas en la propia empresa que las generó o en otras empresas que lleven contabilidad completa según balance general.

En consecuencia, y conforme a los antecedentes expuestos, forzoso es concluir que lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, tiene plena aplicación para el caso que un empresario individual haga término de giro, registrando utilidades en su respectivo F.U.T., recibiendo de paso, el mismo tratamiento tributario establecido para las sociedades sean anónimas o de personas.

Ahora bien, surge en este punto un aspecto a considerar. ¿Qué pasaría en el caso que un empresario unipersonal que registra retiros en exceso hace término de giro?

El artículo 38 bis de la LIR establece que los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, que pongan término a su giro, deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas a esa fecha en su respectivo F.U.T., incluyendo las del ejercicio. En todo caso, el legislador puntualiza que dichas sumas tributarán con un impuesto del 35%, en carácter de único respecto de la empresa, empresario, socio o accionista.

Ahora bien, dado que la hipótesis en análisis supone que el empresario individual presenta un F.U.T. equivalente a cero, toda vez que registra retiros en exceso, la norma del artículo 38 bis de la LIR antes descrita, no resulta aplicable al caso del empresario individual con retiros en exceso que venimos analizando ya que parte de un supuesto base que en la especie no se cumple, cual es que el mentado contribuyente registre utilidades en su F.U.T.

⁴¹ Sobre el particular, ver Oficio N° 3.690 del 09 de Septiembre de 1992

De tal forma entonces, no existe norma aplicable que imponga una carga impositiva específica para el caso que un empresario unipersonal haga término de giro registrando exceso de retiros, los cuales por definición se mantienen pendientes de tributación a la espera de futuras utilidades.

Dicho lo anterior, no podríamos obviar la siguiente interrogante: De verificarse el término de giro del empresario unipersonal, ¿Podría el SII tasar los bienes que se asignaron al activo del empresario individual?

Efectivamente, imaginemos que la persona natural asigna ciertos activos, inmuebles por ejemplo, los cuales son contabilizados en la empresa unipersonal en \$100. Ahora bien, supongamos que dichos inmuebles, al momento de producirse el término de giro, tienen un valor de mercado equivalente a \$300. Significa esto que el SII podría tasar el mayor valor de \$200 que han experimentado dichos activos, al momento de producirse el término de giro a la luz del artículo 64 del Código Tributario.

En nuestra opinión, sería improcedente la aplicación de la facultad de tasación contenida en el artículo 64 de la ley en comento, considerando que la asignación de bienes desde la persona natural a la empresa unipersonal **no constituye aporte**, luego el paso de dichos bienes desde la empresa unipersonal que ha concluido su giro a la persona natural tampoco constituiría enajenación, ni mucho menos aún aporte.

2.4.- Artículos 55 y 62 de la LIR.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 55 letra a) en relación con el artículo 62 inciso V de la LIR, los empresarios individuales, tienen derecho a rebajar de la base imponible del impuesto Global Complementario o Adicional, el impuesto territorial pagado durante el ejercicio comercial correspondiente por la respectiva empresa o sociedad sobre los bienes raíces destinados a la actividad, conforme a las normas del artículo 20 N°s 1, 2, 3, 4 y 5 de la

LIR, no procediendo tal rebaja en el caso de bienes raíces cuyas rentas no se computen en las bases imponibles de los impuestos personales antes mencionados.

Además, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 B de la LIR, en concordancia con lo preceptuado en el artículo 54 N° 1 del mismo cuerpo legal, en el caso de contribuyentes afectos al impuesto de Primera Categoría que declaren rentas efectivas y que no las determinen sobre la base de un balance general según contabilidad completa, las rentas establecidas conforme al Título II de dicha ley, más todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa, incluyendo las participaciones percibidas o devengadas que provengan de sociedades que determinen en igual forma su renta imponible, se gravarán respecto del empresario individual, socio o accionista o contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, con el impuesto Global Complementario o Adicional, en el mismo ejercicio que se perciban, devenguen o distribuyan y en proporción a la participación en las utilidades, para el caso de sociedades.^{42 43}

3.- Normas respecto del D.L. 825 de 1974 (Ley de IVA).

En atención al carácter no formalista de este impuesto, la ley de IVA no contempla disposiciones especiales ni específicas para los empresarios individuales toda vez que la mentada ley contempla una regla general en lo que se refiere a la aplicación de este impuesto en su artículo 3. En efecto, dicha norma dispone que son contribuyentes de IVA las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.

Así las cosas, queda en evidencia que la aplicación del IVA no queda supeditada a la forma jurídica que adopte el sujeto pasivo, sino más bien, dependerá de la operación que éste

⁴² Resolución Exenta N° 6171 del 9 de Diciembre de 1997.

⁴³ Sobre el particular, conviene destacar sobre este punto el artículo del profesor Luis Catrilef Epuyao, contenido en la publicación "Formación Interactiva", diario El Mercurio, sobre los Impuestos Personales, pag. C 11 de fecha 16 de Julio de 2003.

último realice. De esta forma, independientemente de que se trate de una empresa individual, E.I.R.L., sociedad, comunidad, o cualquier otra entidad, lo importante para a los efectos de la aplicación del impuesto en comento será, en definitiva, el acto o contrato que se celebra, tal que, si dicho acto o contrato se enmarca dentro de la definición de venta, servicio o alguna de las asimilaciones establecidas por el legislador en el artículo 8, corresponderá gravar dicha operación con el impuesto respectivo, independientemente de la forma jurídica de las personas que celebran o perfeccionan el acto jurídico.

En otras palabras, el elemento personal no es relevante para efectos de la aplicación del IVA, ya que éste último es un impuesto que grava fundamentalmente ciertos actos o contratos que según la ley -y en ciertos casos según la interpretación del SII- correspondan a ventas, servicios o a alguna figura asimilada, sin consideración alguna al elemento personal.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante señalar que no obstante la irrelevancia del componente personal, lo cual trae como consecuencia la inexistencia de un régimen especial respecto de la aplicación de dicho impuesto en relación a los empresarios individuales, desarrollaremos durante la presente investigación, ciertas situaciones en las cuales no queda del todo claro la procedencia o improcedencia del IVA, puntos que serán abordados con detalle más adelante.

Ahora bien, en lo contingente a esta sección, bástenos señalar por el momento que en lo que se refiere a la identificación de normas legales o disposiciones administrativas en relación a los empresarios individuales, la ley de IVA no las contempla, dadas las consideraciones expuestas precedentemente.

No obstante lo anterior, no podemos dejar de señalar el hecho de que la asignación de bienes que hace la persona natural a su empresa unipersonal, al no constituir aporte, ni enajenación (se trata de la misma persona), tampoco traerá aparejada la aplicación de IVA, según analizaremos más adelante.

4.- Normas legales contenidas en el Código Tributario.

4.1.- Artículo 64 del Código Tributario y Jurisprudencia Administrativa.⁴⁴

En virtud de lo dispuesto en el artículo 64 incisos III y IV del Código Tributario, el SII puede tasar el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble o inmueble que sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, cuando dicho precio o valor fuere notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación, o bien cuando el precio o valor del bien raíz fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares.

La misma norma describe ciertas situaciones de excepción, en las cuales esta facultad de tasar **no** se aplicaría agregando:

*“...no se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la **sociedad** dividida o aportante.”⁴⁵*

Seguidamente señala:

*“... tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta **individual**, societaria o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la LIR, que impliquen un aumento de capital en una sociedad*

⁴⁴ En la siguiente sección se contienen numerosos aportes a la presente investigación por parte del profesor Alejandro Dumay Peña

⁴⁵ Artículo 64 incisos III y VI del Código Tributario.

*preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante... ”*⁴⁶

Complementando las disposiciones del artículo 64 precitado, el Oficio N° 4.365 del 6 de Diciembre de 1994 se refiere en concreto al tema de la valorización de activos en caso de conversión de una empresa individual en sociedad. El mencionado instructivo, vino a complementar el Oficio N° 3.689 de 1994, el cual imparte ciertas directrices relativas al mismo tema. En concreto, indica que los bienes que se aporten a una sociedad en formación, se pueden entregar al valor que las partes contratantes libremente acuerden asignarles en la respectiva escritura de constitución.

Asimismo, dispone que como el aporte constituye una *enajenación* en virtud de la acepción amplia que se le atribuye a dicha expresión, para los fines de precisar el mayor o menor valor obtenido en esta operación, sólo se reconoce como costo tributario de los bienes aportados⁴⁷ el valor en que éstos figuran registrados en la contabilidad del empresario individual.

En consecuencia, el citado Oficio N° 3.689 ha establecido que los bienes de propiedad del empresario individual, es decir aquéllos que la persona natural respectiva ha asignado al desarrollo de una actividad capaz de causar impuestos, se podrán aportar al valor que las partes contratantes libremente acuerden asignarle. Esto último, sin perjuicio de la aplicación de las facultades contenidas en el inciso III del artículo 64 del Código Tributario e inciso IV del N° 8 del artículo 17 de la LIR, en tanto que los mencionados bienes se aporten a un valor notoriamente inferior o superior, según corresponda, al corriente en plaza, atendiendo las circunstancias en que se realiza la respectiva operación.

⁴⁶ Artículo 64 inciso V del Código Tributario.

⁴⁷ Debemos entender que el concepto de “bienes” que incluido en el oficio, se utiliza en sentido amplio, es decir comprende tanto los bienes corporales como los incorporales (derechos), aplicando la definición del artículo 565 del Código Civil.

Ahora bien, si los mencionados bienes se aportan a un valor superior al que figuraban en los registros contables, ya sea, porque el citado aporte se efectúa a precio de mercado o a un valor de tasación efectuada por el SII, dicho mayor valor constituye un ingreso tributable para el aportante, debiendo cumplirse con la tributación que le afecta, según las normas de la LIR, reconociéndose como costo tributario o mayor inversión en la sociedad receptora.⁴⁸

Con independencia de las referidas instrucciones administrativas, lo cierto es que en materia de tasación de aportes, la empresa individual se rige, necesariamente, por reglas propias y diversas a las que regulan el aporte de los socios a una sociedad de personas. Ello como consecuencia de la identidad jurídica entre la empresa unipersonal y el empresario, lo que implica que no existe –ni podría existir- enajenación en el acto del aporte.

En otros términos, aún cuando el SII pretendiera, forzosamente, ejercer la facultad de tasar el acto de tasación no podría producir efecto ninguno, ya que el supuesto mayor valor que pudiera originarse en el aporte de bienes o activos del patrimonio personal al capital de la empresa individual –que más bien se asimila a una afectación en razón de la identidad jurídica- no es susceptible de generar consecuencia tributarias de ningún tipo.

Lo anterior, a diferencia de lo que ocurre en los aportes a sociedades, en los que existe una transferencia efectiva de bienes constitutiva de enajenación con todas las consecuencias que de ello se derivarían en materia de tributación por mayor valor y aplicación de la facultad de tasar. En este sentido, en cuanto los bienes se aporten a un valor no objetable (por ejemplo, valor bolsa en caso de acciones de sociedades anónimas abiertas), dicha facultad de tasación no procedería por aplicación de las reglas generales.

En efecto, de acuerdo al tenor literal de la norma contenida en el artículo 17 N°8 de la LIR, debería concluirse que en el caso de la empresa individual tampoco tendría lugar la aplicación la facultad de tasar a que dicha norma se refiere y que alude a la sobre valorización de los aportes.

⁴⁸ Oficio N° 4.365 del 06/12/1994, disponible en www.sii.cl

Sin embargo, respecto de este último punto pudieren existir opiniones discrepantes, de modo que resumiremos esta situación identificando dos posibles escenarios:

- Si el empresario aporta bienes a su empresa unipersonal (empresa individual), a valor de mercado, no cabe la posibilidad de tasación y se descarta la aplicación de cualquier tipo de tributos sobre el eventual mayor valor entre el valor de aporte y el adquisición actualizado, toda vez que al tratarse del mismo ente jurídico, tal aporte no constituye enajenación en la concepción tributaria de dicho término.
- Ahora bien, si el valor asignado a los bienes que se aportan a la empresa unipersonal excediere significativamente los valores de mercado, por ejemplo, podría estimarse (no obstante el tenor literal de la norma antes citada) que el SII estaría en posición de ejercer su facultad de tasar, en relación al valor en que los bienes deben quedar registrados en la contabilidad de la empresa individual, pero en caso alguno con efectos respecto del receptor, es decir sin ulteriores consecuencias para la empresa individual.

Por otra parte, parece evidente que la subsistencia del aportante a que se refiere el inciso V del artículo 64 del Código Tributario, sería el resultado de un error del legislador, ya que según se desprende del espíritu de la norma, no debería operar la facultad de tasar cuando en un acto de conversión (empresa individual que se constituye en sociedad) los activos se incorporan a la sociedad naciente y continuadora, al mismo valor en que estaban registrados en los libros de la empresa individual.

En todo caso, y siguiendo el tenor de la norma en comento, la disolución de la empresa individual objeto de la conversión, impide que opere la referida regla del inciso V del artículo 64, lo que nos lleva a efectuar el siguiente distinguo, el cual, a nuestro juicio, carece de fundamento, y que parece más bien el resultado de un simple error de redacción:

- Si el empresario individual aporta bienes del activo de la empresa, a la constitución de una sociedad al valor tributario a que estaban registrados en la empresa unipersonal, en los términos del inciso V del artículo 64, no tendría aplicación la referida facultad de tasar.
- Bajo el mismo supuesto, pero tratándose del aporte total de activos y pasivos, propio de la conversión de una empresa individual que desaparece, en una sociedad que se constituye y pasa a ser la sucesora y continuadora de la primera, sería procedente la facultad de tasar, según las reglas generales, toda vez que se haría inaplicable la norma del inciso V tantas veces referida, justamente por no concurrir el supuesto de subsistencia de la empresa aportante.⁴⁹

Esto último implica que, existiendo activos susceptibles de tasación, para evitar contingencias por ese concepto, la conversión debería efectuarse en dos etapas: a) primero, mediante un aporte inicial de activos susceptibles de tasación, a valor tributario, al amparo del inciso V del artículo 64 del Código Tributario; y b) en un acto posterior, tendríamos que aportar el resto de los activos involucrados en la conversión de la empresa individual en sociedad.

Sobre el punto precitado, resulta importante destacar que dada la falta de formalidad del acto constitutivo mediante el cual el empresario individual nace a la vida del Derecho Tributario,⁵⁰ sólo sería posible dar cuenta de una aumento o disminución de capital mediante la contabilidad de dicha empresa, por lo cual, la aplicación práctica de la norma del artículo 64 inciso V del Código Tributario se hace sumamente compleja.

4.2.- Artículo 68 del Código Tributario.

Aún cuando esta norma no hace referencia especial a las empresas individuales, tiene sin embargo cierta importancia, puesto que según se señaló, en ausencia de escrituras publicas,

⁴⁹ Lo indicado, es un aporte a la presente investigación por parte del profesor Alejandro Dumay Peña.

extractos y otras formalidades legales y de publicidad, la empresa individual nace como contribuyente precisamente en virtud de una declaración de iniciación de actividades.

Por ello, el respectivo formulario, constituye o pasa a suplir el rol del acto constitutivo –escritura pública- en cuanto documento que da cuenta de la existencia de la empresa individual, de su capital inicial, R.U.T., domicilio, giro o actividad.

La insuficiencia de normativa especial respecto de estas empresas, se traduce en que el acto constitutivo sólo puede ser modificado para efectos del cambio o ampliación de giro, o bien para el caso de alguna modificación relativa al domicilio, pero no se consagra la posibilidad de representar o evidenciar, por ejemplo, un aumento o disminución de capital.

Esto último, resulta de suma importancia práctica, ya que se hace en extremo difícil probar, sin escritura, las variaciones que una empresa unipersonal pudiese experimentar en cuanto a su composición patrimonial, dado que tampoco existen formularios específicos que permitan reflejar las modificaciones a que hacemos referencia.

4.3.- Artículo 69 del Código Tributario

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso II del artículo 69, 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, en el mismo inciso consagra una franquicia tributaria importante: 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, ni tampoco en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de

⁵⁰ Como se señaló dicho acto se reduce al formulario de iniciación de actividades, el cual sólo puede ser modificado para registrar un cambio o ampliación de giro, o para el caso de una modificación de domicilio.

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.

Agrega la disposición, que las empresas que se disuelven o desaparecen, deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos de la LIR, correspondientes al período de término, dentro del plazo de dos meses señalados en el inciso I del artículo 69, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

De acuerdo con lo expuesto, se mantiene la obligación de dar aviso de término de giro en los casos en que una empresa individual se convierta en sociedad de cualquiera naturaleza, o en los que una sociedad aporte a otra u otras el total de su activo y pasivo o se fusione, salvo que la nueva sociedad se haga solidariamente responsable de los tributos que el empresario individual pudiese adeudar.

Por imperativo de la norma legal en comento, debe procederse a dar aviso de término de giro, acompañando el respectivo balance y pagar los impuestos correspondientes, todo ello, dentro de los dos meses siguientes al de la fecha en que se constituya la sociedad, se efectúe el aporte o se realice la fusión.^{51 52}

Ahora bien, cuando por motivo del cambio de giro, conversión, aporte, fusión u otra causa, el contribuyente quede afecto, en un mismo período tributario, a un régimen impositivo

⁵¹ Sin perjuicio de lo anterior, importante resulta distinguir entre la responsabilidad solidaria y la responsabilidad simple. La diferencia entre responsabilidad solidaria, como condición impuesta para el caso de conversión de empresa individual en sociedad de cualquier tipo y responsabilidad simple, impuesta para los casos de aporte de todo el activo y pasivo de una sociedad a otra u otras o de fusión, consiste en que en el primero, el Fisco puede dirigir su acción de cobro tanto en contra de la persona que era dueña de la primitiva empresa, como en contra de la sociedad que se constituye. En el segundo en cambio, por el hecho de no subsistir la sociedad aportante o fusionada, el Fisco sólo puede dirigir su acción de cobro en contra de la persona jurídica que recibió el aporte o que subsista después de la fusión.

⁵² Ver Circular N° 50 del 9 de Octubre de 1985.

distinto al que le era aplicable hasta antes del cambio de giro o de conversión, aporte, fusión u otra causa, deberán separarse los resultados de los lapsos regidos por los distintos regímenes con el objeto de aplicar los impuestos que correspondan a cada lapso.^{53 54}

5.- Consideraciones finales del presente capítulo.

Estudiada brevemente la normativa tributaria establecida para los empresarios individuales, resulta fundamental ahora entrar al análisis de las disposiciones tanto legales como administrativas que se refieren a la regulación impositiva de las sociedades de personas. Esto último, será el objeto de estudio en el siguiente capítulo.

⁵³ Sin embargo, para el caso de conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier naturaleza, en el aporte de todo el activo o pasivo de una sociedad y en la fusión de sociedades, las pérdidas no pueden ser imputadas a los resultados de la empresa que subsiste, ya que en estos casos no existe una continuación de la personalidad del contribuyente

⁵⁴ Al respecto, la Circular N° 109 de 1977 contiene las instrucciones sobre esta materia las que se reiteran en la Circular N° 15 del 30 de Enero de 1986.

CAPÍTULO IV

“NORMAS LEGALES DE CARÁCTER TRIBUTARIO QUE RIGEN A LAS SOCIEDADES DE PERSONAS”

1.- Introducción.

Las sociedades de personas se definen, para efectos tributarios, en el artículo 2 N° 6 de la LIR. Dicha disposición señala que son sociedades de personas las sociedades de cualquier clase o denominación excluyendo únicamente a las anónimas.

Ahora bien, dicho lo anterior conviene destacar que la distinción entre sociedades de personas y anónimas no es sólo una diferencia semántica, sino que resulta de la mayor relevancia tributaria, toda vez que las diferencias en cuanto al tratamiento tributario entre unas y otras es completamente distinto, sobre todo en lo que se refiere a la aplicación de los impuestos a la renta.

Así las cosas, no sorprende entonces que sea la LIR el cuerpo legal que se encargue de definir el concepto de sociedades de personas, ya que según se señaló y como veremos a lo largo de este capítulo, los efectos tributarios entre una y otra forma de organización difieren radicalmente.

La importancia en cuanto al estudio de las disposiciones que regulan a ambos tipos de sociedades radica en el hecho de que, según ya hemos comentado, el artículo 18 de la Ley 19.857 hace aplicables a las E.I.R.L. los efectos tributarios establecidos para las *sociedades*

comerciales de responsabilidad limitada, lo que significa, a la luz de la norma del artículo 2 N° 6 de la LIR, que le son aplicables las normas establecidas para las sociedades de personas.

Siguiendo el mismo esquema esbozado en el capítulo anterior, veamos en las secciones siguientes del presente capítulo, las disposiciones impositivas más importantes, contenidas en la Ley de la Renta, el Código Tributario y la Ley de IVA, como asimismo las instrucciones administrativas complementarias más relevantes. En todo caso, muchas de las normas ya estudiadas en el capítulo anterior, en relación a los empresarios individuales, resultan plenamente aplicables a las sociedades de personas, de tal forma, y para evitar repeticiones innecesarias, abordaremos sólo aquéllos temas que no consideramos en el Capítulo III.

2.- Normas tributarias presentes en el D.L. 824 (LIR).

La LIR es sin duda la estructura positiva que más disposiciones contiene en cuanto al tratamiento tributario de las sociedades de personas. Las diferencias en cuanto a la regulación de las sociedades de personas y aquéllas que no tienen ese carácter, llegan a tal punto, que incluso podríamos aventurarnos a afirmar que existe, en sentido figurado por cierto, una ley de la renta para las sociedades de personas y otra para las sociedades anónimas. Es por ello en parte, que la LIR no sólo se preocupa de definir el concepto de sociedad de personas, sino que también de regular, de la manera más cabal posible, las consecuencias fiscales que uno u otro tipo de sociedades pueden experimentar a propósito de la ejecución de determinados actos. Veamos a continuación las disposiciones normativas más relevantes.

2.1.- Artículo 10 de la LIR

Para efectos de determinar la fuente de las rentas, esta disposición señala que se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente. Agrega el artículo en comento, que son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los

derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.

No obstante lo anterior, la Ley 19.840 del 23 de Noviembre de 2002, agregó en el inciso II de este artículo, la siguiente disposición:

"Asimismo, son rentas de fuente chilena las que se originen en la enajenación de acciones o derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, efectuada a una persona domiciliada, residente o constituida en el país, cuya adquisición le permita, directa o indirectamente, tener participación en la propiedad o en las utilidades de otra sociedad constituida en Chile. En todo caso, no constituirá renta la suma que se obtenga de la enajenación de las acciones o derechos sociales referidos, cuando la participación, que se adquiere directa o indirectamente de la sociedad constituida en Chile represente al 10% o menos del capital o de las utilidades o se encuentre el adquirente bajo un socio o accionista común con ella que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o menos del capital o de las utilidades."

Es decir, el nuevo artículo 10 de la LIR amplía el concepto de renta de fuente chilena, considerando que tienen ese carácter aquéllas que se obtengan en Chile por cualquier persona con domicilio o residencia en nuestro país, siempre que, a consecuencia de una enajenación de derechos o acciones de sociedades constituidas en el exterior, el enajenante adquiera, directa o indirectamente, participación en la propiedad o en las utilidades de otra sociedad constituida en Chile, siempre que sea en un porcentaje superior al 10%.

Dado lo anterior se desprende que la figura de enajenación arriba descrita, resulta sólo aplicable a sociedades con domicilio o residencia en Chile, dentro de las cuales están, por supuesto, las sociedades de personas, toda vez que la norma en análisis emplea la expresión "participación en la propiedad o en las utilidades". Así, la figura antes escrita resulta inaplicable para el caso de adquirirse una E.I.R.L., no sólo porque para este tipo de contribuyentes no puede hablarse de participaciones, toda vez que el titular es dueño del 100%

de la empresa, sino que también, en atención a que la propia norma, al referirse a la adquisición de una participación, emplea seguidamente la expresión “de otra sociedad”.

De tal forma, surge la duda: ¿Qué sucedería si luego de enajenarse los derechos o acciones en Chile de una sociedad extranjera, por una persona natural o jurídica con domicilio o residencia en Chile, ésta última adquiere una E.I.R.L.?

A nuestro juicio, si ello ocurriera, la nueva disposición del artículo 10 LIR se haría inaplicable, luego la utilidad o mayor valor obtenido en la operación descrita no podría ser reputada como de fuente chilena, por lo que no habiendo factor de conexión alguno, dicha renta no podría quedar afectada a tributación en Chile.

2.2.- Artículo 11 de la LIR.

Este artículo establece una regla básica en relación al origen de las rentas, señalando que se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Agrega el precepto legal citado, que igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedad de personas. Es decir, para estos efectos, la ley asimila el tratamiento tributario de las sociedades anónimas y de personas, en lo que se refiere a la determinación de la fuente de las rentas afectas a tributación nacional, razón por la cual, lo dicho se hace directamente aplicable a las E.I.R.L.

2.3.- Artículo 14 de la LIR

Este artículo es ciertamente uno de los más importantes, ya que establece una serie de reglas en cuanto a la forma en que se aplicará el impuesto Global Complementario o Adicional, respecto de los dueños de aquellas sociedades afectas a impuesto de Primera Categoría.

Así, el artículo 14 A hace una primera gran diferenciación distinguiendo entre contribuyentes que determinan sus rentas imponibles llevando contabilidad completa, según

balance general y aquéllos que no lo hacen sobre esa base. Asimismo, el N°1 contempla una hipótesis sólo aplicable a los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N°1, socios de sociedades de personas y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, en virtud de la cual dichos contribuyentes tributarán con impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda, hasta el tope de su F.U.T.

Ahora bien, y para efectos de seguir con el presente análisis, es necesario aclarar que el concepto de retiro empleado por la ley, comprende tanto aquéllos en dinero o en especies, como también aquéllos a los que la ley les ha dado tal carácter en forma expresa.⁵⁵ Así, por retiros no sólo se entiende aquéllos en dinero o especies sino que también el uso de ciertos bienes de la empresa, por ejemplo.⁵⁶ De tal forma, cuando los retiros o remesas de rentas efectuados por el empresario individual, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, debidamente reajustados, excedan del F.U.T. determinado al término del ejercicio por las propias empresas de las cuales son sus propietarios o dueños, también deberán considerarse dentro de dicho F.U.T. para los efectos de la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional, las rentas tributables devengadas por las referidas empresas en las sociedades de personas en las cuales sean socias, según ya señalamos en el Capítulo III, párrafo 2.1.

Los ingresos antes mencionados, se incluirán en el F.U.T. de las empresas socias, hasta el monto que sea necesario para cubrir el exceso de retiros producido en éstas,

⁵⁵ como lo son conforme a lo señalado por el inciso IV de la letra a), del N° 1 del artículo 14 A, las rentas remesadas al exterior para los fines de la aplicación del impuesto adicional de los artículos 58, 60 inciso I y 61 de la ley, y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales domiciliados o residentes en Chile o a sus socios extranjeros, sean éstos personas naturales o jurídicas, según lo establecido por el inciso I del artículo 21, inciso III del N° 1 del artículo 54, e inciso IV del artículo 62 de la LIR.

⁵⁶ Sobre esta materia es importante tener presente todas aquellas instrucciones impartidas por el SII que definen o califican a los retiros en dinero o especies, contenidas en general en las Circulares del Servicio N°s 37 y 54, de 1984 y 7 de 1985.

independientemente del porcentaje de participación que les corresponde a las citadas en las utilidades de las respectivas sociedades de personas.⁵⁷

Cuando la situación descrita en el párrafo anterior (exceso de retiros), se dé entre dos o más empresas socias de una misma sociedad de personas, las rentas tributables devengadas en la citada sociedad de personas, se traspasarán a sus empresas socias en la proporción que representen los excesos de retiros de cada empresa en el total de estos excesos, respecto de dichas utilidades tributables devengadas.

De tal forma, los socios de sociedades de personas y los gestores de las comandita por acciones, deberán computar en su registro F.U.T. como rentas tributables susceptibles de retiro o distribución, los mismos montos de retiros señalados precedentemente, vale decir, hasta la cantidad en que éstos sean cubiertos con el fondo existente en la empresa o sociedad al cierre del ejercicio comercial respectivo, sin perjuicio de la anotación separada que deban hacer de los retiros que fueron imputados a ingresos no tributables.

Hasta aquí, las disposiciones señaladas no varían sustancialmente de lo ya visto en el capítulo anterior respecto de las empresas unipersonales, sin embargo, distinta es la situación cuando los socios de una sociedad de personas, después de producido un exceso de retiros, enajenan el todo o parte de sus derechos sociales.

En efecto, la norma legal del artículo 14 A N°1 letra b) de la LIR dispone al respecto que si el cesionario es un particular, deberá quedar afecto al impuesto Global Complementario o Adicional cuando la sociedad impute el exceso al F.U.T., por la parte proporcional que le corresponda sobre el exceso de retiro del cedente según si adquirió todo o bien una parte de sus derechos sociales. Ahora bien, cuando el cesionario sea una sociedad anónima o un contribuyente del artículo 58 N°1, deberá pagar el impuesto del artículo 21 inciso III de la

⁵⁷ De esta forma, por exceso de retiros se entienden aquéllos no cubiertos por el F.U.T. determinado por la empresa o sociedad respectiva al término del ejercicio, sea éste positivo o negativo, incluyendo el F.U.T. de las sociedades de personas de las cuales dicha empresa o sociedad es a su vez socia.

LIR⁵⁸. En cambio, si el cesionario es una sociedad de personas, el exceso de retiro que asume del cedente deberá declararse en el impuesto Global Complementario o Adicional en el ejercicio en que la sociedad fuente lo impute a utilidades tributables, en proporción a la participación de cada socio en las utilidades de la sociedad cesionaria, repitiéndose la forma de tributar si los socios a su vez son una sociedad de personas, anónima o un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR.

En todos los casos citados anteriormente, la situación tributaria no varía por consideraciones especiales del F.U.T. de la cesionaria, es decir, aunque la sociedad registre un saldo negativo, de todas maneras procede efectuar la declaración y pago del impuesto sobre los excesos de retiros, con derecho al crédito por concepto de impuesto de Primera Categoría si esas cantidades se afectaron con dicho tributo.⁵⁹

Ahora bien, para los efectos del control del régimen tributario anteriormente descrito, las sociedades que tengan excesos de retiros en el libro F.U.T., deberán dejar claramente establecida la existencia de dichos excesos producidos al final del ejercicio y que se traspasan a los ejercicios siguientes para su gravamen con los impuestos que corresponden, debiendo ser imputados a utilidades tributables o no tributables, según sea el caso.

Asimismo, los contribuyentes receptores de los retiros en exceso deberán registrarlos al momento de su imputación y rebajarlos cuando a su vez se retiren o corresponda entenderlos retirados, según proceda, o al afectarlos con impuesto por disposición de la ley. Igual registro deberá hacerse en cuanto a la identificación de los socios que generaron los excesos de retiros y a quiénes se les imputó.⁶⁰

No obstante lo anterior, y al igual que en la situación de las empresas unipersonales, el artículo 14 A N°1 letra c) de la LIR contempla la posibilidad de que ciertas rentas que se retiren

⁵⁸ Es decir se aplica impuesto único con una tasa del 35%

⁵⁹ Cabe reiterar que las sociedades en comandita por acciones deben aplicar el régimen de las sociedades de personas, respecto de sus socios gestores, y el de las sociedades anónimas en el caso de sus socios accionistas.

⁶⁰ Circular N° 60 del 03 Diciembre de 1990

para invertir las en otras empresas obligadas a determinar sus impuestos según renta efectiva por medio de contabilidad completa, no se gravan con los impuestos Global Complementario o Adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o distribuidas por ésta.

Esta verdadera franquicia tributaria se aplica exclusivamente a aquellos contribuyentes individualizados en el N°1 del artículo 14 A de la LIR, entre los cuales se cuentan ciertamente, las sociedades de personas.

Por último, el artículo 14 B se aplica a todos aquellos contribuyentes que determinen su impuesto de Primera Categoría, pero no en base a contabilidad completa según balance general, incluyendo también a aquéllos que tributen en base a rentas presuntas. Sobre el particular, conviene señalar que los contribuyentes que tengan domicilio o residencia en Chile, según el artículo 14 B N°1 de la LIR, quedarán afectos al impuesto Global Complementario por todas sus rentas efectivas demostradas mediante contabilidad simplificada, contratos o planillas, en la misma oportunidad en que se produzca su retiro, distribución o devengamiento. Así las cosas, se observa que la norma en referencia, hace aplicable este mecanismo de tributación a todos los contribuyentes, sean éstos socios de sociedades de personas, accionistas, o bien, empresarios individuales.

No obstante lo anterior, en cuanto a las sociedades de personas en particular, el artículo 14 B N°2 contempla una norma especial para el evento que dichas sociedades tributen en base a renta presunta. Efectivamente, la disposición en comento señala que para el caso de rentas presuntas, éstas se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades.

En lo demás, nos remitimos a lo ya señalado en el Capítulo III, a propósito de los empresarios individuales.⁶¹

2.4.- Artículo 21 de la LIR

Este artículo, en su inciso I, considera como retiros, para los fines de la aplicación de la tributación que contiene dicha norma, el beneficio que represente para el empresario individual o socio de sociedades de personas, para su cónyuge o hijos no emancipados, el uso o goce, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta de Primera Categoría, de bienes que conforman el activo de las empresas o sociedades que llevan contabilidad⁶². Cabe indicar que como la norma legal se refiere a retiros, que por su naturaleza son propios del dueño de la empresa o del socio de la sociedad, son estas personas las que asumen la responsabilidad tributaria de los citados beneficios que obtengan sus respectivos cónyuges o hijos no emancipados legalmente.

La Circular N° 37 del 25 de Septiembre de 1995 establece que las presunciones de retiro en comento, se aplican respecto de cualquier bien corporal o incorporeal, mueble o inmueble, incluyendo por ejemplo, derechos reales, tales como el usufructo, que sean de propiedad de la empresa y, por lo tanto, parte integrante de su activo, independientemente de la denominación que éstos puedan tener, de acuerdo a su clasificación contable⁶³ o de las franquicias tributarias que le puedan favorecer por su adquisición, importación o construcción, como ocurre, por ejemplo, con los bienes raíces acogidos a las normas del D.F.L. N° 2 de 1959.

Por otra parte, dicha presunción operará cualquiera sea el título bajo el cual se entregan los citados bienes para su uso o goce por parte de las personas señaladas⁶⁴ o simplemente éstos estén siendo utilizados por sus beneficiarios, sin que las empresas los hayan entregado bajo algún título o un consentimiento expreso, como ocurre con el precario.

⁶¹ Ver Capítulo III, punto 2.1.

⁶² La LIR en el artículo 21 usa el término de “contabilidad”, sin hacer distinción alguna entre contabilidad completa o simplificada. De tal forma, tendremos que entender que la norma resulta aplicable tanto a contribuyentes que lleven contabilidad completa o simplificada. En efecto, donde la ley no distingue, no le corresponde al intérprete distinguir.

⁶³ Por ejemplo, activo inmovilizado, activo realizable, etc.

⁶⁴ Ya sea que se entreguen como un derecho de uso o habitación, en usufructo, en arriendo, en comodato, etc.

En la situación anterior se encuentran, por ejemplo, el uso o goce de los siguientes bienes: vehículos en general (automóviles, station wagons y similares, camionetas, jeeps, furgones); inmuebles destinados a casa habitación, de veraneo, oficinas, bodegas; máquinas en general, computadores, impresoras, enseres, mobiliarios, herramientas, instalaciones, derechos reales, etc. Lo anterior, es sin perjuicio de la tributación que debe cumplir la respectiva empresa o sociedad de acuerdo a las normas generales de la Primera Categoría

Ahora bien, en cuanto a la tributación aplicable, para el caso de sociedades de personas, las cantidades presumidas retiradas por los conceptos antes indicados, deberán ser declaradas por tales personas, en su totalidad, en los impuestos Global Complementario o Adicional, según sea su domicilio o residencia, por el mismo valor determinado al término del ejercicio, independientemente del resultado tributario del período y de las utilidades tributables o saldos negativos existentes en el registro F.U.T. de la respectiva empresa o sociedad.

En el evento que el socio de una sociedad de personas sea otra sociedad de igual naturaleza jurídica, y a su vez, los socios de esta última sean otras sociedades de similares características, y así sucesivamente, las cantidades presumidas se entenderán retiradas por dichos socios personas jurídicas, las cuales deberán incorporarlas a su F.U.T, y se entenderán retiradas en el mismo ejercicio por los socios finales de los citados socios personas jurídicas, para que tales personas las declaren en los impuestos personales que les afectan de acuerdo a su domicilio o residencia, según el porcentaje de participación en las utilidades de la empresa o en su totalidad si los referidos bienes están siendo utilizados por un socio en particular.

Asimismo, el SII se pronunció sobre el tema de los mutuos que los socios celebren con las sociedades de personas a las cuales pertenecen, específicamente en el Oficio N° 2.047 del 19 de Julio de 1996. En dicha oportunidad se señaló que para efectos tributarios, dichos préstamos tendrían la calidad de aportes de capital, quedando sujetos a las normas de corrección monetaria contenidas en los Nos. 1, inciso II y 9 del artículo 41 de la LIR. Sobre el particular, parece importante llamar la atención sobre la letra de la LIR en su artículo 21 inciso

I, ya que ésta disposición sólo se refiere al tema de los préstamos que efectúe una sociedad de personas a un socio, es decir no se contempla la posibilidad de que dicha figura opere respecto del empresario individual, toda vez que, según ya hemos señalado, se genera una confusión patrimonial entre aquéllos bienes que conforman el patrimonio del empresario individual en tanto contribuyente y aquéllos que conforman el suyo propio.

En vista de lo anterior, habrá que entender que la figura del mutuo se hace aplicable a las E.I.R.L. de forma tal que sería perfectamente posible que el titular de una E.I.R.L. pueda dar en préstamo a su empresa ciertos montos de dinero, por ejemplo, verificándose en dicha situación, la hipótesis de sanción por gasto rechazado contemplada en el artículo 21 inciso I. En todo caso, la figura legal se haría plenamente aplicable de ocurrir la situación contraria, es decir, de verificarse un préstamo de la E.I.R.L. a su titular. En lo demás, se mantienen las mismas disposiciones ya estudiadas en cuanto a los empresarios individuales, razón por la cual, nos atenemos a lo ya indicado en el capítulo anterior.

2.5.- Artículo 41 de la LIR

2.5.1.- Artículo 41 N° 9 de la LIR

La norma precitada establece una regla de actualización respecto de los aportes a sociedades de personas, los cuales se ajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance, aplicándose al efecto el procedimiento señalado en el N°2 del artículo en comento.⁶⁵

⁶⁵ El artículo establece: "El valor neto inicial en el ejercicio respectivo de los bienes físicos del activo inmovilizado se reajustará en el mismo porcentaje referido en el inciso primero del número 1°. Respecto de los bienes adquiridos durante el ejercicio, su valor neto inicial se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el número 1°, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al balance". Agrega la norma que "Los bienes adquiridos con créditos en moneda extranjera o con créditos reajustables también se reajustarán en la forma señalada, pero las diferencias de cambio o el monto de los reajustes, pagados o adeudados, no se considerarán como mayor valor de adquisición de dichos bienes, sino que se cargarán a los resultados del balance y disminuirán la renta líquida cuando así proceda según las normas de los artículos 31 y 33 de la LIR".

Esta última disposición se vincula directamente con la determinación del costo de los derechos sociales, de forma tal que según el criterio establecido por el SII en su Oficio N° 3.725 del 11 de Septiembre de 2001, para determinar dicho costo en lo que se refiere a la enajenación de derechos sociales en sociedades de personas, en primer lugar, debe dilucidarse si el propietario de los citados derechos lleva o no contabilidad. En efecto, cuando el propietario es un contribuyente que no lleva contabilidad, el costo tributario de éstos se determinará de acuerdo a lo dispuesto por los incisos III y IV del artículo 41 de la LIR. En caso contrario, si el propietario es un contribuyente que lleva contabilidad completa, el costo tributario de éstos se determinará de acuerdo a lo establecido en el N° 9 del artículo 41 de la LIR, es decir, costo de adquisición o aporte de los derechos reajustado por la variación del índice de precios al consumidor.

Ahora bien, en el evento que el contribuyente no lleve sus registros según contabilidad completa y balance general, según se señaló, el costo tributario de los derechos sociales a enajenar deberá determinarse de acuerdo a lo dispuesto en los incisos II, III y IV del artículo 41 de la LIR, dependiendo de la existencia o inexistencia de relación patrimonial entre las partes que perfeccionan dicha enajenación, según se explicará a continuación.

2.5.2.- Artículo 41 inciso III.

El Oficio N° 2.692 del 22 de Agosto de 1989 refiriéndose al tema de la cesión de derechos en sociedades de personas, establece que para los efectos de determinar la renta o base imponible afecta a tributación, se debe deducir del precio de la enajenación el valor de libros de los citados derechos, según el último balance anual practicado por la empresa, debidamente actualizado según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del balance respectivo y el último día del mes anterior a aquel en que se produzca la enajenación. Lo dicho, representa la regla aplicable para operaciones entre partes **no** relacionadas, por el contrario, de existir algún grado de vinculación patrimonial, se aplica una norma distinta contenida en el inciso siguiente del mismo artículo, que a continuación pasamos a estudiar.

2.5.3.- Artículo 41 inciso IV

Esta norma, vuelve sobre el tema de la enajenación de derechos sociales, para el caso que dicha enajenación se verifique, esta vez, entre partes relacionadas. Se establece bajo esa hipótesis, que para los efectos de determinar la renta proveniente de dicha operación, deberá deducirse del precio de la enajenación el valor de aporte o adquisición de dichos derechos, incrementado o disminuido según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante, salvo que los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la LIR. Es decir, en este caso el valor referencial de los derechos sociales deja de ser el valor libros, sino que ahora se atenderá al valor de aporte o adquisición, en el cual deberán reflejarse, desde luego, los aumentos o disminuciones de capital sobrevinientes.

Lo anterior, constituye una suerte de sanción para el caso de verificarse una enajenación de derechos sociales entre partes patrimonialmente vinculadas, desde que el costo de los derechos objeto de la enajenación se reducirá considerablemente, siendo muy posible que de la comparación entre dicho costo y el valor de enajenación respectivo, resulte un mayor valor que deberá tributar según las reglas generales.⁶⁶

2.6.- Artículo 33 N°1 de la LIR

Respecto de las partidas detalladas en el N° 1 del artículo 33, por disposición expresa de la ley, específicamente en el artículo 21 de la LIR, ellas deberán ser consideradas retiradas de la sociedad al término del ejercicio para los fines de su afectación con el impuesto Global Complementario o Adicional, independientemente del resultado tributario de la empresa individual o sociedad.

Sobre este último punto, la Circular N° 45 del 24 de Octubre de 1984, impartió las instrucciones pertinentes relativas al tratamiento tributario de las partidas contenidas en el

artículo 33 N°1, citadas expresamente por el artículo 21 de la LIR, señalándose bajo qué circunstancias procede su afectación con el impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. Parafraseando lo anterior, se indicó que para gravar las partidas referidas, es fundamental que se trate de retiros de especies o de cantidades representativas de desembolsos de dineros las cuales no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. En este orden de cosas, la tributación correspondiente se verificará en el ejercicio en que se materialice efectivamente el retiro de las especies o los desembolsos de dinero, cualquiera sea el resultado tributario del período y de las pérdidas o utilidades acumuladas en la empresa, sin importar si dichas cantidades estén o no rebajando la renta líquida imponible de Primera Categoría.^{67 68}

3.- Normas tributarias presentes en el D.L. 825 (Ley de IVA)

Al respecto y según señaláramos en el N° 3 del capítulo anterior, en atención al carácter no formalista de este impuesto, la ley no contempla disposiciones especiales ni específicas para las sociedades de personas.

En efecto, la ley señala una regla general en lo que se refiere a la aplicación de IVA en su artículo 3 al disponer que son contribuyentes de IVA las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.

Así las cosas, queda en evidencia que la aplicación del IVA no queda supeditada a la forma jurídica que adopte el sujeto pasivo, sino más bien, dependerá de la operación que realice dicho sujeto. De esta forma, independientemente de que se trate de una sociedad de personas, comunidad, o cualquier otra persona jurídica, lo importante para a los efectos de la

⁶⁶ Esta figura es la que se conoce como VPP tributario.

⁶⁷ Asimismo, conforme al inciso III del N° 1 del artículo 54 de la LIR, en el caso de sociedades de personas, las partidas señaladas en el artículo 33 N° 1, por regla general, se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades de la empresa, mientras tanto que tratándose de préstamos, éstos se considerarán retirados por el socio prestatario

⁶⁸ Ver Circular N° 7 del 1 de Febrero de 1985

aplicación del impuesto en comento será, en definitiva, el acto o contrato que se celebra, de forma tal que, si dicho acto o contrato se enmarca dentro de la definición de venta, servicio o alguna de las asimilaciones establecidas por el legislador en el artículo 8, corresponderá gravar dicho acto con IVA.

4.- Normas legales contenidas en el Código Tributario.

Para efectos de no repetir lo ya expuesto en el capítulo anterior y en atención a que las disposiciones de carácter tributario establecidas en dicho cuerpo normativo no difieren mayormente de los preceptos previamente referidos, nos atendremos a lo ya indicado en el Capítulo III de la presente investigación.

5.- Consideraciones finales del presente capítulo

Estudiadas las normas legales e instrucciones administrativas más relevantes en relación a las empresas individuales (Capítulo III) como asimismo aquéllas contempladas para las sociedades de personas (Capítulo IV), corresponde abocarnos a continuación, al estudio comparativo de las E.I.R.L. frente al empresario individual y a las sociedades de personas, para efectos de poder identificar los efectos tributarios más importantes y determinar si las normas de las sociedades de personas, que en general son las mismas de las empresas unipersonales, resultan o no aplicables a las E.I.R.L, según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 19.857. Entremos entonces en materia.

CAPÍTULO V

“PARALELO ENTRE EL EMPRESARIO INDIVIDUAL Y LA E.I.R.L.”

1.- Introducción.

Conviene aclarar desde el principio, que la E.I.R.L. constituye un contribuyente diferente de su titular a diferencia del empresario individual que es un mismo contribuyente al cual la ley tributaria reconoce un tratamiento especial respecto de las operaciones propias del giro de su esfera unipersonal.

De esto último, se derivan consecuencias tributarias importantes desde luego en materia de aportes, que en el caso de la E.I.R.L. implicarían una enajenación, en tanto que para el caso de las empresas unipersonales sólo se da una mera afectación, sin enajenación, lo que se traduce en la aplicación de un régimen concreto tanto en IVA como en lo que se refiere a impuesto a la renta, según veremos durante el desarrollo del presente capítulo.

2.- Constitución de una E.I.R.L.

Según se señaló en el Capítulo II de este trabajo, la E.I.R.L. se constituye y nace a la vida del Derecho mediante escritura pública, cuyo extracto debe ser inscrito y publicado según las normas de la Ley 19.857.⁶⁹

En efecto, un extracto de la escritura de constitución, autorizado por el notario público ante quién se otorgó dicho instrumento público, se inscribirá en el Registro de Comercio del

domicilio de la empresa y se publicará por una vez en el Diario Oficial, dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la escritura de constitución respectiva.

Por el contrario, la empresa unipersonal nace a la vida fiscal mediante un simple formulario de iniciación de actividades, lo cual unido a los respectivos balances, constituyen, en la práctica, la única forma de probar que este contribuyente existe y efectivamente desarrolla un giro o actividad capaz de causar impuestos.

Esta precariedad del acto constitutivo fue considerada por el legislador, razón por la cual se estimó pertinente sujetar a las E.I.R.L. a las mismas formalidades constitutivas y de publicidad establecidas para las sociedades de personas, lo cual a nuestro juicio, representa un aspecto positivo y por demás rescatable.

3.- Modificaciones de la Empresa Individual.

Siguiendo con lo señalado en el punto anterior, importante resulta destacar que la empresa unipersonal puede y de hecho experimenta habitualmente modificaciones, por ejemplo, en cuanto a su capital, giro y otras materias de suyo relevantes. En este sentido, se hace especialmente relevante, en cuanto a los cambios que pudiere experimente este contribuyente, el tema de las modificaciones respecto al capital, puesto que según hemos señalado, no hay escritura de constitución u otros instrumentos que den constancia de dichas variaciones patrimoniales, ni tampoco formularios especiales que permitan evidenciar modificaciones como la indicada. Esto último, por cierto, constituye una fuente potencial generadora de contingencias de carácter tributario.

4.- Limitación de responsabilidad.

Uno de los principales problemas a que se veía enfrentado el empresario individual, era justamente la falta de delimitación patrimonial a que se exponía, a la hora de llevar adelante

⁶⁹ Lo anterior, en conformidad con los artículos 4 y 5 de la Ley 19.857

algún emprendimiento de tipo comercial o industrial. En efecto, dado que existe plena identidad entre la persona del empresario unipersonal y la empresa misma, los potenciales acreedores de ésta última podían accionar no sólo contra los bienes que el empresario destinó al desarrollo de una actividad lucrativa, sino que además podrían incluso buscar el pago de sus acreencias en los bienes personales del empresario.⁷⁰

Sin perjuicio de que esto último no ocurre para el caso de constituirse una E.I.R.L., es importante destacar que la Ley 19.857, contempla situaciones en las cuales el titular de una E.I.R.L. pierde el beneficio de la limitación de responsabilidad frente a terceros, respondiendo con todo su patrimonio en forma ilimitada.^{71 72}

5.- Administración de la E.I.R.L.

Siguiendo el tenor literal de la Ley 19.857, específicamente en su artículo 9, la representación judicial y extrajudicial de la E.I.R.L., incluyendo las facultades de administración y disposición recaen, en principio, en el titular de la misma. En todo caso, la norma precitada contempla la posibilidad de que un administrador distinto de éste asuma dicha gestión, pudiendo actuar en nombre y representación de la E.I.R.L. En el campo netamente tributario, esto último tiene importancia, en lo que se refiere a eventuales infracciones tributarias en que pudiera incurrir la empresa.

Ahora bien, en cuanto a los empresarios individuales, se ha entendido que la administración recae en el empresario mismo, no obstante lo anterior, nada impediría, según nuestra opinión, a que el empresario pudiese nombrar un representante según las reglas generales. Sin embargo, surge aquí un problema práctico relativo a la oponibilidad respecto de terceros en cuanto a dicha delegación.

⁷⁰ En este sentido el artículo 13 de la Ley 19.857 señala: “Los acreedores personales del titular no tendrán acción sobre los bienes de la empresa. En caso de liquidación, tales acreedores sólo podrán accionar contra los beneficios o utilidades que en la empresa correspondan al titular y sobre el remanente una vez satisfechos los acreedores de la empresa”.

⁷¹ Para más detalles ver Capítulo II N° 6 de este trabajo.

⁷² Texto como aparece en la Ley 19.857

En efecto, y considerando que el empresario unipersonal no se constituye por escritura pública ⁷³, cualquier acto delegatorio sería inoponible respecto de terceros, justamente por falta de publicidad, en otras palabras, no obstante que la delegación de la administración sería posible aplicando las normas generales, la efectividad de dicho acto respecto de terceros estaría limitada en tanto no existe posibilidad alguna de dar publicidad a la actuación referida, por la precariedad y falta de publicidad del acto constitutivo mediante el cual nace la empresa unipersonal a la vida del Derecho Tributario.

6.- Aspectos Patrimoniales.

La Ley 19.857, reconoce abiertamente la existencia de dos patrimonios, a saber: el patrimonio de la E.I.R.L. y aquél que corresponde al patrimonio del titular. Así, se contempla y regula en la ley antedicha, la posibilidad de que el titular de la E.I.R.L. celebre actos o contratos con su patrimonio personal, es decir aquél que no ha sido comprometido en la empresa. En este sentido, agrega que sólo tendrán valor si constan por escrito y desde que se protocolicen ante notario.

En cambio, el empresario individual es titular de un solo patrimonio, el cual comprende aquél que destinó a la actividad gravada y el que podríamos denominar patrimonio personal. De ahí entonces, que el traspaso de bienes desde el patrimonio personal del empresario individual a aquél que se destinó al desarrollo de una actividad afecta a impuesto de Primera Categoría, no constituye enajenación.

Dicha particularidad, relativa a la conformación del patrimonio, constituye una de las diferencias más relevantes entre empresa individual y E.I.R.L., desde que en el primer caso, la incorporación de los activos en la empresa no implica que los bienes salen del patrimonio del titular. En efecto, no hay aporte, enajenación ni transferencia, sino que una mera afectación, lo que excluye la posibilidad de tasación y en especial la posibilidad de generación de un mayor

⁷³ Ni aún es posible por escritura privada.

valor tributable, a la inversa de lo que ocurre en una E.I.R.L., la cual recibe en esta materia, el tratamiento de los aportes a una sociedad de personas.

7.- Consecuencias en el plano tributario de las diferencias indicadas.

Según hemos adelantado en varias secciones y capítulos del presente trabajo, la Ley 19.857 ha estructurado las consecuencias tributarias de las E.I.R.L. sobre la base de considerar a las empresas referidas, como sociedades comerciales de responsabilidad limitada, es decir para todos los efectos tributarios, se considera a las E.I.R.L. como sociedades de personas. De tal forma, se hacen aplicables a esta estructura unipersonal de organización, los efectos tributarios propios de dichas sociedades.

Ahora bien, en cuanto a las empresas unipersonales, la legislación impositiva también hace extensiva a las empresas individuales ciertas normas tributarias propias de las sociedades de personas, o por lo menos, aquéllas de mayor importancia. En todo caso, dado que ya hemos estudiado las implicancias fiscales que a nuestro juicio serían más importantes respecto de las sociedades de personas, nos remitimos a lo ya señalado para efectos de evitar repeticiones innecesarias.⁷⁴ Ahora bien, no obstante el postulado básico precitado, existen ciertas situaciones que nos merecen algunas dudas y que dejan en entredicho la supuesta aplicabilidad de las normas tributarias de las sociedades de personas a las E.I.R.L. Estas situaciones serán estudiadas con detalle en las siguientes secciones de la presente investigación:

8.- Inconsistencias en la aplicación supletoria de las normas tributarias propias de las sociedades de personas a las E.I.R.L.

8.1.- Retiros en exceso del F.U.T. de la E.I.R.L.: ¿Pérdida de la responsabilidad limitada?

⁷⁴ Los aspectos tributarios contenidos en nuestra legislación tributaria en relación a las sociedades de personas fueron estudiadas en el Capítulo IV de este trabajo.

La ley tributaria contempla la posibilidad que el empresario individual o socio de una sociedad de personas, efectúe retiros desde la empresa, que excedan del monto de las utilidades tributables registradas en el F.U.T. de la misma, en cuyo caso, dichas cantidades sólo quedarán gravadas con el impuesto personal que afecta al socio o empresario, cuando la empresa registre un F.U.T. positivo en el futuro.

La nueva ley en su artículo 12, señala diversas causales de pérdida de la responsabilidad patrimonial limitada que le confiere su organización como E.I.R.L., entre las cuales se encuentra la de percibir rentas de la empresa “*que no guarden relación con la importancia de su giro, o efectuare retiros que no correspondieren a **utilidades líquidas y realizables** que pueda percibir*”.

¿Cuál es el alcance de la expresión *utilidades líquidas y realizables* que emplea la ley?
¿Se refiere a las utilidades tributarias o a las financieras?

Si el término *utilidades líquidas* se asimila al concepto de renta *líquida* que emplea la LIR, podría estimarse, por lo tanto, que se trata de utilidades tributarias. Cabe destacar, que la Ley 19.857 emplea asimismo, el concepto de *utilidades líquidas* en su artículo 11, al establecer que cuando estas fueran retiradas desde la E.I.R.L., los acreedores de ésta última no podrán hacer efectivas sus acreencias sobre ellas, respetando de ese modo el carácter de *patrimonios separados* que introduce el mencionado cuerpo normativo. Del mismo modo, la ley se refiere a la percepción de *rentas* que no correspondan a *utilidades líquidas y realizables*, cuyo sentido y alcance de conformidad con la definición que entrega la LIR en su artículo 2 N° 1, permitiría sostener que se trata de utilidades tributarias (F.U.T.)

Lo anterior no es menor, por cuanto si por *utilidades líquidas* se entienden las tributarias, ello dejaría al titular de una E.I.R.L. en una clara situación de desventaja frente al empresario individual, al impedirle realizar retiros en exceso del F.U.T., ya que perdería el beneficio que precisamente la ley ha establecido: su responsabilidad limitada frente a terceros potenciales acreedores.

Recapitulando entonces, habiendo retiros en exceso de la E.I.R.L.⁷⁵, los impuestos Global Complementario o Adicional en su caso, se mantendrán en suspenso hasta que existan utilidades tributables y/o no tributables. Ahora bien, si las utilidades no fueran suficientes para cubrir el total de los retiros en exceso, el remanente de éstos se considerará retirado en los ejercicios posteriores y así sucesivamente.⁷⁶ Sin perjuicio de lo anterior, resulta posible afirmar que los retiros en exceso del F.U.T. podrían generar la pérdida de la responsabilidad limitada de la E.I.R.L., lo cual dejaría a éstas, en la misma situación patrimonial de las empresas unipersonales, para el caso de verificarse la situación antedicha (retiro en exceso).

8.2.- La E.I.R.L. como receptora de reinversiones.

Según las normas de reinversión de utilidades contempladas en el artículo 14 A N°1 letra c) de la LIR, las rentas que se retiren para invertir las en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II de la LIR, no se gravarán con los impuestos Global Complementario o Adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o distribuidas por ésta.

Esto último, guarda estrecha relación con lo dispuesto en la Circular N° 27 del 14 de Mayo de 2003, instructivo que señala textualmente lo siguiente:

“Atendido el texto de la norma legal antes mencionada, y el objetivo que se persigue a través de ella, y considerando, a su vez, que la Ley N° 19.857, a las E.I.R.L. las califica de personas jurídicas y les hace aplicable las normas tributarias que rigen para las sociedades de responsabilidad limitada, se concluye que lo dispuesto por la referida disposición legal también les es aplicable a este nuevo tipo de ente jurídico (E.I.R.L.), en cuanto a que los retiros de rentas que su propietario o titular efectúe de la empresa individual para invertirlos

⁷⁵ Constituyen retiros en exceso aquéllos de retiros efectivos de una cuantía tal que superen el monto de las utilidades registradas en el F.U.T., incluyendo las utilidades devengadas en otras sociedades de personas, y el monto de las utilidades no tributables registradas en el F.U.N.T.

⁷⁶ Sobre este punto, cabe señalar que la Circular 17 de 1993 señala que las empresas que registren retiros en exceso, deberán habilitar columnas especiales para llevar en el FUT un debido control de dichos retiros en exceso.

en otras empresas o sociedades obligadas a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general, no se gravarán con los impuestos Global Complementario o Adicional mientras no sean retiradas de las empresas o sociedades receptoras de dichas utilidades o rentas, todo ello en la medida que tanto la empresa fuente de donde se retiraron las utilidades como las empresas o sociedades receptoras de las mismas, den fiel cumplimiento a los requisitos y condiciones establecidos en los puntos anteriores (obligación de informar al SII mediante los Formularios N° 1821 y 1822 y emisión de Certificados N°s. 15 y 16)”.

Es decir, la circular en comento hace plenamente aplicables las normas de reinversión establecidas en el artículo 14 A N°1 letra c)⁷⁷ a las E.I.R.L., razón por la cual el titular de ésta última estaría facultado para efectuar retiros para ser reinvertidos en otras sociedades o empresas individuales, con tal que éstas lleven contabilidad completa.

Ahora bien, una vez confirmado que una E.I.R.L. puede reinvertir en otra sociedad o empresa individual, surge la pregunta:

¿Podría ser una E.I.R.L. receptora de una reinversión, cumpliendo con los requisitos legales y administrativos ya señalados?

En relación a este punto, la citada Circular N° 27 de 2003 señala:

“Igual efecto tributario ocurrirá cuando se trate del retiro de utilidades tributables efectuados por el propietario o titular de una E.I.R.L., de una sociedad de personas o desde cualesquiera de las otras personas indicadas en el artículo 14, Letra A), N° 1 de la Ley de la Renta, con el objeto de reinvertirlo en su propia empresa individual (E.I.R.L.), bajo el cumplimiento de las condiciones señaladas anteriormente”.

⁷⁷ Vale decir, las normas aplicables a los socios de sociedades de personas, empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N°1 y socios gestores de las sociedades en comandita por acciones.

En tal predicamento, pareciera que la Circular 27 estaría restringiendo la reinversión sólo par el caso que el titular de una E.I.R.L. sea a su vez socio de otra sociedad de personas, es decir, sólo podría reinvertir en su propia E.I.R.L.

Sobre el particular, el artículo 14 A letra N°1 letra c) inciso II establece lo siguiente:

*“Las inversiones a que se refiere esta letra sólo podrán hacerse mediante aumentos efectivos de capital en **empresas individuales**, aportes a una sociedad de personas o adquisiciones de acciones de pago, dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se efectuó el retiro. Los contribuyentes que inviertan en acciones de pago de conformidad a esta letra, no podrán acogerse, por esas acciones, a lo dispuesto en el número 1 del artículo 57 bis de esta ley”.*

De esta forma, la ley contempla que las “empresas individuales” pueden ser receptoras de una reinversión cumplidos los demás requisitos legales y administrativos, sin embargo, es importante destacar que el término utilizado por el legislador (empresas individuales) se incorporó en la LIR mucho antes de la entrada en vigencia de la Ley 19.857, razón por la cual podríamos entender, utilizando un criterio restrictivo similar al empleado por la LIR en esta materia -y confirmado en la práctica por el SII en variados pronunciamientos- que dicha norma **sólo es aplicable al empresario individual.**

Lamentablemente, la Circular N° 27 no acotó este tema en concreto, sin embargo, a nuestro juicio, deberíamos entender que la expresión “empresas individuales” utilizada por el legislador, debiera ser aplicable tanto a las E.I.R.L. como a las empresas individuales “tradicionales”. Sin embargo, una confirmación administrativa sobre este punto hubiese sido bastante conveniente para despejar cualquier duda interpretativa al respecto, considerando la importancia práctica de la reinversión.

8.3.- Fusión y división de una E.I.R.L.

En relación a este punto, y por expresa disposición de la Circular N° 27, las indicadas formas de reorganización empresarial resultan plenamente aplicables a las E.I.R.L. En efecto, considerando que dicho instructivo confirma la supletoriedad de las normas tributarias propias de las sociedades de personas a las E.I.R.L., se les atribuye a tales entes jurídicos unipersonales los mismos efectos que se contemplan para el caso que se fusione, divida o se reorganice de cualquier otra forma una sociedad de responsabilidad limitada, rigiendo en consecuencia, todas las instrucciones emitidas por el SII en esta materia, y por supuesto las normas legales pertinentes.

Ahora bien, en cuanto a las empresas unipersonales, se ha sostenido que ni la fusión ni la división resultan aplicables a tales contribuyentes, los cuales a lo más podrían convertirse en sociedades de cualquier tipo según el artículo 69 inciso II del Código Tributario, o bien en una E.I.R.L. siguiendo la interpretación administrativa de la Circular N° 27 tantas veces citada. Esto último, sin embargo, nos merece algunos comentarios adicionales.

Primero que todo, importante resulta recalcar que los empresarios individuales se regulan tributariamente a nivel de la LIR como verdaderos “socios” de sociedades de personas. En segundo lugar, dicho contribuyente es en la práctica titular de dos patrimonios claramente distinguibles, incluso desde el punto de vista contable, pero que se identifican para el caso de insolvencia, a saber, su patrimonio personal y aquél que destina al desarrollo de una actividad económica determinada.

En vista de las anteriores consideraciones, surge la siguiente interrogante: ¿Será posible fusionar, dividir o reorganizar de cualquier forma el haber contable del empresario individual, como si se tratara del patrimonio de una sociedades de personas?

A nuestro juicio, esto último es factible. En efecto, desde un punto de vista tributario, no vemos inconveniente para que el empresario individual fusione o divida su patrimonio

afecto a Primera Categoría máxime si consideramos el tratamiento impositivo propio de las sociedades de personas que la empresa unipersonal recibe a nivel de la LIR. Además, creemos importante resaltar que la tanto la fusión como la división, y en general las distintas alternativas innominadas de reorganización empresarial, constituyen fórmulas jurídicas propias del derecho privado, área esta última que se estructura y rige bajo el imperio del principio dispositivo, en cuya virtud los particulares pueden hacer todo aquello que no esté prohibido expresamente por la ley.

Así las cosas, y a falta de norma positiva que impida la fusión o la división del empresario individual, no vemos objeción legal alguna para que dichas figuras de reorganización se apliquen a este contribuyente. Efectivamente, el hecho que la empresa individual no tenga reconocimiento en la legislación común, sea civil o comercial, no puede incoarse como fundamento jurídico para tildar de ilegal la fórmula que venimos proponiendo, sobre todo si consideramos que ha sido el propio SII el que aplicando estos postulados, ha hecho extensible la fusión y la división a las sociedades de personas, específicamente a las sociedades de responsabilidad limitada, mecanismos estos últimos que en un principio, sólo fueron concebidos para las sociedades anónimas.⁷⁸

En fin, si es legal y tributariamente viable dividir o fusionar una sociedad de responsabilidad limitada a pesar de que dicha posibilidad no se contempla expresamente en la ley, no vemos inconveniente alguno que permita fundamentar desde un prisma jurídico-tributario la imposibilidad de aplicar el mismo régimen a los empresarios individuales, en lo que se refiere al haber contable de éstos. Además, si consideramos que el tratamiento impositivo que reciben las empresas unipersonales a nivel de la LIR, es equivalente a aquél

⁷⁸ El Oficio N° 633 del 15 de Febrero de 1993 señala sobre el particular lo siguiente: “Atendida la naturaleza jurídica de las sociedades de personas y las atribuciones de sus socios, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos ha dictaminado que, desde el punto de vista tributario, no existe impedimento para que dichas sociedades puedan realizar su división, en los mismos términos en que una sociedad anónima se divide, esto es, en forma tal que a los socios en la nueva sociedad les correspondan los mismos derechos y participaciones que tienen en el capital de la sociedad que se divide”.

establecido para las sociedades de personas, es dable concluir que nuestra postura frente a este tema es de suyo congruente y jurídicamente sustentable.

8.4.- Carácter comercial de las E.I.R.L.

Según se indicó en capítulos anteriores, las E.I.R.L. son siempre comerciales cualquiera sea su objeto, vale decir, sea que se constituyan para la realización de actos de comercio o meramente civiles, según lo dispone expresamente el artículo 2 de la Ley 19.857.

Por su parte, los servicios susceptibles de ser gravados con IVA se encuentran definidos en el N° 2 del artículo 2 de la ley, como toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s 3 y 4 del artículo 20 de la LIR. Así las cosas, el N° 3 del referido artículo incluye entre las actividades gravadas en la Primera Categoría, las rentas del comercio.

De tal forma, surge la duda respecto de la aplicación de IVA en cuanto a los servicios que preste una E.I.R.L., en el sentido de que éstos pudiesen ser considerados de aquéllos contenidos en los números 3 ó 4 del artículo 20 de la LIR. Efectivamente, se plantea en esta materia la problemática respecto de la predeterminación del carácter comercial de los servicios, en atención a la estructura jurídica del sujeto pasivo, al igual que en el caso de las sociedades anónimas.

Dado que las E.I.R.L. son siempre comerciales, siguiendo la posición administrativa del SII sobre este punto para el caso de las sociedades anónimas, personas jurídicas estas últimas que comparten el carácter comercial de las primeras, es dable concluir que de constituirse una E.I.R.L. para la prestación de servicios jurídicos, por ejemplo, los cuales no tienen el carácter de comerciales, clasificándose para efectos tributarios en el artículo 20 N° 5 de la LIR, de todas formas éstos podrían quedar gravados con IVA aplicándose en forma extensiva la norma del artículo 2 de la Ley 19.857, para todos los efectos tributarios.

En todo caso, el carácter comercial de las E.I.R.L. constituye otra importante diferencia en relación a las empresas individuales, toda vez que para determinar el carácter comercial o civil de los servicios que éstas presten, habrá que estarse a la naturaleza de dichas prestaciones más que a la organización jurídica del contribuyente, toda vez que las empresas unipersonales quedarán afectas a IVA para el caso de servicios, si éstos son de aquéllos contenidos en los números 3 ó 4 del artículo 20 de la LIR. Lo mismo ocurre respecto de las sociedades de personas, por cuanto éstas pueden constituirse para la realización de actos de comercio o meramente civiles, sin que se generen mayores cuestionamientos en cuanto a la aplicación del IVA respecto de ciertos servicios que no se clasifican en los número 3 ni 4 del artículo 20 de la LIR. En todo caso, válida resulta la siguiente pregunta: ¿Qué es lo que determina la afectación de un servicio con IVA?; ¿Será la naturaleza comercial del servicio mismo o la organización jurídica de la persona que efectivamente presta dicho servicio?

Como primera aproximación diremos que según se desprende de un criterio sustentado por el SII, los servicios prestados por una sociedad anónima corresponden siempre a aquéllos del artículo 20 N° 3 dado el carácter de comercial de estas sociedades. En estas circunstancias, la lógica administrativa que se ha seguido en este caso, es la de considerar los servicios prestados por una sociedad anónima, como prestaciones afectas a IVA justamente por el carácter comercial que la Ley 18.046 les ha atribuido a éstas últimas, independientemente de la naturaleza del servicio prestado. En tal predicamento, el Oficio N° 297 de 28 de Marzo de 2002, **el cual señaló en forma perentoria que las sociedades anónimas en cuanto entes jurídicos, por definición comerciales, sus servicios constituyen actos siempre mercantiles y por consiguiente afectos a IVA**, según el artículo 20 N° 3 de la LIR.

De tal forma y teniendo en consideración el anterior predicamento, es dable concluir que para el caso de las E.I.R.L., la administración podría adoptar una posición análoga y considerar que los servicios prestados por las E.I.R.L. son, por esencia, comerciales quedando en consecuencia afectos a IVA según el artículo 20 N° 3 de la LIR, en relación con el artículo 3 del Código de Comercio.

8.5.- Aporte de todo el activo y pasivo respecto de las E.I.R.L.

El aporte de todo el activo y pasivo consiste en la transferencia que una persona jurídica hace a otra de todos sus bienes, como asimismo de todos los créditos y obligaciones de que es titular. La norma general del artículo 69 del Código Tributario establece que toda persona que pone término a su giro o actividad dejando de estar afecta a impuestos, lo cual incluye por extensión a las E.I.R.L., debe dar aviso por escrito al SII, acompañar balance final y pagar los impuestos correspondientes, dentro de los dos meses siguientes al término de giro. Igual obligación se aplica para el caso de conversión de empresario individual a E.I.R.L., cuando ésta última aporta todo su activo y pasivo o se fusiona.

Ahora bien, dado que el precitado artículo 69 inciso II del Código Tributario señala expresamente que no será necesario efectuar término de giro en los casos de aporte de todo el activo o pasivo, si una E.I.R.L. materializa dicho aporte en otra sociedad o incluso en otra E.I.R.L., siempre que la continuadora se haga solidariamente responsable del pago de los impuestos respectivos..

En la figura que se analiza, existen dos contribuyentes, a saber: la E.I.R.L. (empresa aportante) y otra sociedad o bien una segunda E.I.R.L. (receptora), sin embargo, resulta fundamental reparar en el hecho de que el aporte del activo o pasivo ⁷⁹ de la E.I.R.L. constituye una causal de “terminación” (extinción) conforme al artículo 15 letra c) de la Ley 19.857.

Dicho lo anterior, es importante destacar que en nuestra legislación tributaria, a diferencia de la jurisprudencia del SII, no contempla la posibilidad que el empresario individual aporte todo su activo y pasivo, según se desprende del mismo artículo 69 del Código Tributario ya mencionado. Por esta razón, sólo se regula el caso de conversión de empresario individual, previamente analizado. Esto último resulta relevante desde un punto de vista tributario, toda vez que para el caso que el titular de una E.I.R.L. aporte todo su patrimonio (el

cual es distinto de su patrimonio personal), éste debería en principio, dar aviso de término de giro y confeccionar su respectivo balance final, según lo dispone expresamente el artículo 69 inciso I del Código Tributario, salvo que la sociedad receptora se haga solidariamente responsable de las obligaciones impositivas pendientes contraídas con anterioridad por la E.I.R.L., según lo dispuesto en el artículo 69 inciso II del Código Tributario, en relación con el artículo 16 de la Ley 19.857.

Así las cosas, encontramos aquí otra importante diferencia entre las E.I.R.L. y las empresas individuales, en cuanto la figura del aporte de todo el activo y pasivo sólo se aplica respecto de los primeros contribuyentes.

8.6.- Enajenación de una empresa unipersonal.

Sin perjuicio de que este tema será abordado con más detalle en el próximo capítulo, bástenos indicar por el momento y sólo para efectos comparativos, que en nuestra opinión, sería perfectamente posible enajenar una E.I.R.L. como continente dado que ésta última constituye una persona jurídica distinta de su titular con patrimonio propio y personalidad jurídica.

En cambio, la mentada figura es inaplicable para el caso de una empresa unipersonal en atención a que ésta se confunde patrimonialmente con el empresario, lo cual impide jurídicamente su enajenación como continente, sin perjuicio de que los bienes que forman parte del activo de ésta podrían ser perfectamente transferidos, quedando sujetos a las reglas tributarias generales.

⁷⁹ La Ley 19.857 en su artículo 15 letra c), no utiliza la expresión “aporte de todo el activo o pasivo” empleado por el artículo 69 del Código Tributario, sino que habla del “aporte del capital” de la E.I.R.L. Sin perjuicio de los

8.7.- Iniciación de actividades y término de giro.

En nuestra opinión se debe hacer una distinción entre la situación del empresario individual que se convierte en E.I.R.L., mediante el aporte de todo el activo y pasivo de su empresa personal a la nueva entidad que se crea (E.I.R.L.), produciéndose el cese de las actividades; de aquélla en que la empresa individual continúa teniendo existencia jurídico-tributaria y ejerciendo su actividad propia, limitándose a *invertir* parte de sus activos (monetarios, físicos o incorporeales), en la nueva E.I.R.L. que nace.

En la primera hipótesis, se produce una suerte de *fusión por absorción* de la empresa individual por parte de la E.I.R.L., al ser transferidos todos sus activos y pasivos a la nueva E.I.R.L. que se constituye.

En la segunda alternativa, la empresa individual sigue desarrollando su actividad normalmente, con la particularidad que pasa a tener participación como *socio único* (por decirlo de ese modo, aunque en estricto rigor jurídico no es así), en la nueva E.I.R.L. que se forma. En este caso, se produce el nacimiento de una suerte de *sociedad unipersonal* (aunque la ley chilena no la califique como tal), que tiene a la empresa individual como *único socio o propietario*. En esta situación, la participación de la empresa individual en la E.I.R.L., deberá ser reconocida como un activo suyo, para fines contables y tributarios.

Ahora bien, puede darse la otra situación, por ejemplo, en el caso de aquellas personas naturales que, sin desarrollar actividad empresarial previa (por ejemplo un trabajador dependiente), crean una E.I.R.L. Sobre el particular, cabe tener presente que el artículo 1 de la Ley 19.857 dispone que *se autoriza a toda persona natural el establecimiento de empresas individuales de responsabilidad limitada*, sin distinguir si dicha persona natural posee previamente o no, la condición de empresario individual.

matices contables involucrados, ambas expresiones se refieren a la misma situación.

Desde el punto de vista del aviso de iniciación de actividades al SII, resulta evidente que la E.I.R.L. que se cree bajo cualquiera de las alternativas mencionadas, es una persona jurídica nueva y distinta al empresario titular que deberá cumplir con dicha obligación. (artículo 68 del Código Tributario).

En cuanto al aviso de término de giro, tratándose de la creación de una E.I.R.L. por una persona natural que no tiene la condición de empresario individual, es obvio que no existiendo actividad empresarial previa, no hay giro alguno que cese ni aviso al SII que realizar.

Lo mismo cabe respecto de la empresa individual que invierte parte de sus activos como aporte de capital en la creación de una E.I.R.L., por cuanto en esta situación subsisten dos empresas completamente separadas. Tampoco existe término de la actividad de la empresa individual ni aviso que dar al SII.

El caso más complejo y discutible se podría producir en el evento que el empresario individual que se *convierta* en E.I.R.L., aportando todo su activo y pasivo a la nueva E.I.R.L. que por dicho aporte se constituye.

En nuestra opinión⁸⁰, no correspondería en ese caso dar aviso de término de giro, porque se estaría en presencia de una *conversión* de aquellas a que alude el inciso II del artículo 69 del Código Tributario, criterio este último que fuera confirmado por la Circular N° 27 de Mayo de 2003, instructivo que hace plenamente aplicables los efectos tributarios de la conversión de empresario individual en sociedad de cualquier tipo, para el caso de conversión de empresario unipersonal en E.I.R.L.

CAPÍTULO VI

“PARALELO ENTRE LAS E.I.R.L. Y LAS SOCIEDADES DE PERSONAS”

1.- Introducción.

Creemos importante iniciar el presente capítulo, destacando que la mayoría de las implicancias tributarias de las sociedades de personas ya fueron analizadas con cierto detalle en capítulos precedentes. Ahora bien, y sin perjuicio de lo anterior resulta fundamental indicar que la Ley 19.857, intentó regular a las E.I.R.L., desde un principio, como si éstas últimas fueran verdaderas sociedades. Este criterio de identificación fue seguido en forma consistente por la Circular N° 27 del 14 de Mayo de 2003 lo cual sin embargo, ha generado, a nuestro juicio, ciertas situaciones bastante especiales, las cuales serán debidamente analizadas en los acápite siguientes.

A continuación, abordaremos los mismos puntos estudiados en el capítulo anterior y en el mismo orden, para que la comparación que intentaremos realizar sea lo más clara posible.

2.- Constitución de una E.I.R.L.

Según se señaló en el capítulo anterior, la E.I.R.L. se constituye y nace a la vida del derecho mediante escritura pública, cuyo extracto debe ser inscrito y publicado, según las normas del la Ley 19.857.⁸¹

⁸⁰ HALES DE LA FUENTE, Jorge: “Aspectos Tributarios de la Ley 19.857 sobre establecimiento de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L.)”. Artículo Publicado en la Revista La Semana Jurídica, N° 122, 10 de Marzo de 2003.

⁸¹ Lo anterior, en conformidad con los artículos 4 y 5 de la Ley 19.857

Lo mismo ocurre para el caso de sociedades de personas, razón por la cual no existen mayores diferencias sobre este punto, en lo que se refiere a las formalidades y requisitos de publicidad ya indicados en el capítulo anterior.

3.- **Limitación de responsabilidad.**

Según se señaló, el titular de una E.I.R.L. sólo expone a la acción de terceros, aquéllos bienes que ha asignado o destinado al desarrollo de un actividad gravada con impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio de los casos especiales contemplados en la ley, en virtud de los cuales el titular de una E.I.R.L. pierde el beneficio de la limitación de responsabilidad frente a terceros.

En cuanto a los socios de sociedades de personas, ocurre lo mismo, ya que éstos sólo responderán respecto de terceros hasta el monto de sus aportes, pero sin que existan excepciones a esta regla como es el caso de las E.I.R.L., las cuales, según se indicó, pueden perder su responsabilidad limitada, según el artículo 12 de la Ley 19.857.⁸²

Esto último, en nuestra opinión, constituiría la única diferencia importante en relación a este tema.

4.- **Administración.**

La representación judicial y extrajudicial incluyendo las facultades de administración y disposición recaen en el titular de la E.I.R.L., sin perjuicio de la posibilidad de que un

⁸² El artículo 12 de la Ley 19.857 señala: “El titular responderá ilimitadamente con sus bienes, en los siguientes casos: a) Por los actos y contratos efectuados fuera del objeto de la empresa, para pagar las obligaciones que emanen de esos actos y contratos; b) Por los actos y contratos que se ejecutaren sin el nombre o representación de la empresa, para cumplir las obligaciones que emanen de tales actos y contratos; c) Si la empresa celebrare actos y contratos simulados, ocultare sus bienes o reconociere deudas supuestas, aunque de ello no se siga perjuicio inmediato; d) Si el titular percibiere rentas de la empresa que no guarden relación con la importancia de su giro, o efectuare retiros que no correspondieren a utilidades líquidas y realizables que pueda percibir, o e) Si la empresa fuere declarada en quiebra culpable o fraudulenta.

administrador distinto del titular asuma dicha gestión, actuando a nombre y representación de la E.I.R.L.

Ahora bien, en cuanto a las sociedades de personas o al decir de la Ley 19.857, en el caso de las sociedades de comerciales de responsabilidad limitada, la administración de dichas entidades puede concentrarse en un socio, en un tercero, o incluso en varios socios reunidos en una suerte de directorio.

Lo dicho⁸³, constituiría en nuestra opinión, la única diferencia importante en lo que a administración se refiere, entre las E.I.R.L. y las sociedades de personas, toda vez que la Ley 19.857 no contempla la posibilidad de que la E.I.R.L. sea administrada por varias personas o bien por un directorio designado al efecto.

De todas formas, no vemos inconveniente legal para que ello se aplique a las E.I.R.L. y de hecho hemos detectado en la práctica, algunas E.I.R.L. que han designado en su constitución, directorios encargados de su administración, lo cual nos parece plenamente viable, sin que a la fecha se hayan observado objeciones ni reparos de legalidad sobre el particular.

5.- Aspectos Patrimoniales.

La Ley 19.857 reconoce abiertamente la existencia de dos patrimonios, a saber: el patrimonio de la E.I.R.L. y aquél que corresponde al patrimonio del titular, según se señaló precedentemente. Esto último, resulta por completo congruente respecto de las sociedades de personas, las cuales constituyen un patrimonio distinto y separado del patrimonio de los socios individualmente considerados. Así las cosas, no existe diferenciación posible sobre este punto entre uno y otro contribuyente.

⁸³ Nos referimos a la posibilidad de que la E.I.R.L. sea administrada por varios socios o bien, por un directorio como puede ocurrir con las sociedades de personas.

6.- Fusión y división de las sociedades de personas.

En atención a que la Ley 19.857 hace aplicables a las E.I.R.L. las mismas disposiciones legales y tributarias que rigen a las sociedades de responsabilidad limitada, resulta dable concluir que a tales entes jurídicos se les imponen los mismos efectos legales y tributarios aplicables para el caso de fusión o división de una sociedad de personas, rigiendo en la especie todas las instrucciones emitidas por el SII sobre esta materia, especialmente aquéllas contenidas en la Circular N° 45, del año 2001, que dicen relación con la aplicación de la facultad de tasar contemplada en el artículo 64 del Código Tributario.⁸⁴

Ahora bien, la fusión y división no son sólo aplicables a las sociedades anónimas, sino que también a las sociedades de personas, según ha sostenido el SII en variados pronunciamientos, razón por la cual, en relación a este tema encontramos un punto de congruencia y similitud importante entre las sociedades de personas y la E.I.R.L., cuya aplicabilidad práctica aún está por verse.

En efecto, al tiempo de escribir estas líneas no hemos constatado en la práctica ningún caso de división o fusión de una E.I.R.L., en todo caso, creemos que dicha figura no debiera generar mayores complicaciones si se mantiene de manera consistente el criterio primario adoptado tanto por la Ley 19.857 como por la Circular N° 27 de Mayo de 2003, en el sentido de considerar a éstas últimas entidades como verdaderas sociedades, para todos los efectos tributarios que pudieran derivarse.

⁸⁴ Agrega la Circular N°27 en el punto (b.7): “... En todo caso debe hacerse presente, que cuando una E.I.R.L., por ejemplo, se fusione o se divida en otro ente jurídico, en la especie nace una nueva persona jurídica, y por lo tanto, todos los créditos tributarios a favor de la E.I.R.L. no pueden ser traspasados al nuevo ente jurídico que nace producto de la fusión o división, debido a que dichos créditos tienen el carácter de personalísimos y en virtud de tal condición sólo pueden ser recuperados por la empresa que los genera”.

7.- Consecuencias en el plano tributario de las comparaciones estudiadas.

No obstante el predicamento base de supletoriedad seguido por la Ley 19.857 y la Circular N° 27 tantas veces indicado, surgen sin embargo, ciertas situaciones que nos merecen algunos comentarios. A nuestro juicio, las más destacables serían las siguientes:

7.1.- Pretendida aplicabilidad de la figura de la transformación de sociedades a las E.I.R.L.

Según adelantáramos en párrafos anteriores, dado que la E.I.R.L. se asimila a una sociedad comercial de responsabilidad limitada, debíamos aplicar, en la medida de lo posible, dicha ficción legal⁸⁵ respecto de las E.I.R.L.

De tal manera, y siguiendo la norma de supletoriedad del artículo 18 de la Ley 19.857, en concordancia con el criterio administrativo sustentado por la Circular N° 27 de 2003, de un análisis apresurado podríamos entender que la transformación de una E.I.R.L. es perfectamente posible, según incluso lo confirmó nuestra jurisprudencia administrativa recientemente. En otras palabras, no habría impedimento alguno para que una E.I.R.L. se “transforme” en sociedad de cualquier tipo, aplicándose a dicho cambio de estructura jurídica todas las disposiciones legales y administrativas vigentes.

Sobre el particular, la Circular N°27 de 2003, específicamente en el punto b.6.⁸⁶, contempla y regula la transformación de una E.I.R.L., lo cual encuentra su fundamento legal en lo señalado en la Ley 19.857, específicamente en su artículo 14 inciso II, norma que indica en forma expresa que una E.I.R.L. podrá transformarse en sociedad de cualquier tipo, cumpliendo con los requisitos y formalidades que contemple el estatuto jurídico de la sociedad en la cual la E.I.R.L. se “transforma”.

⁸⁵ Utilizamos el término “ficción legal”, ya que en estricto rigor una E.I.R.L. no puede en ningún caso ser considerada como sociedad, desde que no cumple con uno de sus requisitos esenciales de ésta, cual es la existencia de a lo menos dos personas, según se desprende del artículo 2.053 del Código Civil.

⁸⁶ Dicha sección de la Circular N° 27 se titula: “ Transformación de una E.I.R.L. en sociedad de cualquier clase”.

Por lo tanto, al existir el mismo contribuyente sólo con una organización legal distinta, todos los créditos tributarios a favor de la E.I.R.L. que se transforma (PPM, Pérdidas Tributarias, etc.), se entienden que continúan en su poder ahora bajo una nueva razón social por reforma de sus estatutos, al igual que las utilidades retenidas en el Registro F.U.T., las cuales no se entienden retiradas por el propietario o titular sino que continúan reinvertidas en la sociedad que nace de la transformación, teniendo en la especie plena aplicación lo dispuesto por la letra c) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la LIR.

Las consecuencias tributarias anteriormente expuestas, también se haría aplicables de producirse la reunión en manos de una sola persona de las acciones, derechos o participación en el capital de cualquier sociedad, caso en el cual dicha entidad podrá transformarse en una E.I.R.L., todo ello bajo el cumplimiento de la exigencias establecidas en el artículo 14 de la ley en comento.

Ahora bien, no obstante la letra de la Circular N°27, la regla de supletoriedad del artículo 18; y la norma del artículo 14 inciso II ambas de la Ley 19.857, en la práctica, la transformación de una E.I.R.L. **no es factible**, al menos en la concepción clásica de dicho término, es decir, en el entendido que dicha forma de reorganización empresarial consiste en el simple cambio de especie o tipo social. Efectivamente, si el titular de una E.I.R.L. decide “transformarse”, es decir, operar en el futuro como sociedad, esto último, **implicaría necesariamente la extinción jurídica de ésta última**, ya que dicho cambio de estructura, generaría consecuentemente el paso de una estructura unipersonal de organización (E.I.R.L.) a una forma organizativa de carácter societario.

Efectivamente, la figura de “transformación” arriba descrita, implicaría **necesariamente** la incorporación de un socio a la E.I.R.L., desvirtuándose de paso la naturaleza jurídica de ésta última, ergo, lo que en principio era un ente jurídico unipersonal o bien una sociedad extinta por fusión impropia, a consecuencia de esta especie de transformación muta su estructura original, constituyéndose como una nueva entidad jurídica compuesta por más de una persona y que por definición difiere de una E.I.R.L.

Siguiendo la lógica anterior, resulta en extremo discutible la posibilidad de “transformar” una E.I.R.L., bajo las hipótesis descritas ya que en la práctica dicha transformación implica necesariamente **la extinción** de ésta y **el nacimiento** de una **sociedad** mediante la incorporación de un nuevo socio o accionista, lo cual se diferencia radicalmente de un simple cambio de especie o tipo social (transformación en su sentido estricto).

Lo arriba descrito, constituye un aspecto importante a destacar, ya que la figura de la transformación se hace plenamente aplicable entre sociedades, (sean o no de personas) pero en cuanto a las E.I.R.L. la situación cambia ostensiblemente.

Así las cosas, creemos que el cambio de E.I.R.L. en sociedad importaría más bien conversión que transformación, generándose de paso todos los efectos tributarios establecidos para primera forma de reorganización empresarial, los cuales difieren en gran medida de aquéllos propios de la transformación, la cual es mucho más neutra, tributariamente hablando, que la conversión, ya que consiste en un simple cambio de especie o tipo social.

7.2.- Fusión impropia de una sociedad y transformación en E.I.R.L.: Debilidades conceptuales.

Sobre este punto, conviene señalar que existe un pronunciamiento administrativo reciente ⁸⁷. En efecto, a propósito de una consulta se formulada en relación a la normativa aplicable a la transformación de Sociedades de Responsabilidad Limitada en E.I.R.L., en los términos del artículo 14 de la Ley 19.857, es decir, para el caso que se reúnan en una sola mano la totalidad de los derechos, acciones o participaciones. (fusión impropia)

En dicha oportunidad, el recurrente específicamente consultó lo siguiente: a) Si se mantiene el R.U.T.; b) Si se traspasan los créditos fiscales y las pérdidas de arrastre; c) Si es necesario dar aviso de término de giro; d) En caso afirmativo, si deben pagarse los impuestos

⁸⁷ Oficio N° 2621 del 02 de Junio de 2003, Departamento de Impuestos Directos, Subdirección Normativo del SII.

por presunción legal de retiro; y e) Si se debe entender que existe una continuidad total entre el patrimonio de la sociedad y la nueva empresa o si existen algunas excepciones.

Se aclaró que el artículo 14 de la Ley 19.857 contempla la hipótesis señalada precedentemente, por lo que de ocurrir dicha situación, la sociedad respectiva podría eventualmente transformarse en una E.I.R.L., siempre que cumpla con las formalidades de constitución establecidas en la ley, dentro del plazo de treinta días, contados desde que la reunión en una sola mano se materialice.

Así las cosas, el mentado instructivo concluye que de verificarse la concentración de derechos, acciones o participaciones en una sola mano, por tratarse de un mismo contribuyente, dicha operación quedaría sujeta a los mismos efectos tributarios establecidos para el caso de transformación de sociedades. El anterior predicamento, resulta bastante conveniente para los contribuyentes desde un prisma tributario, mas encuentra ciertas falencias conceptuales y doctrinarias, máxime si intentamos aplicar a la figura de fusión impropia en análisis, el concepto de transformación contenido en el Código Tributario.

En un intento por dar mayor sustentabilidad jurídica a la conclusión sostenida por el SII, podríamos decir que dado el carácter especialísimo de la norma del artículo 14 de la Ley 19.857, ésta última debería primar por sobre la definición de transformación que entrega el Código Tributario en su artículo 8 N° 13, la cual limita esta forma de reorganización sólo entre sociedades. (cambio de especie o tipo social).

Por ello, no obstante que la reunión del 100% de los derechos o acciones en poder de una sola persona, produce la *disolución de la sociedad de pleno derecho*, al parecer esta norma constituye una excepción a dicho principio general, dado que permite mantener la subsistencia del órgano societario por un período de tiempo, para efectos de que éste se constituya como E.I.R.L. Sin embargo, desde un punto de vista impositivo surge una interrogante digna de ser considerada: ¿Cuál es la situación tributaria de esta sociedad *disuelta* en el tiempo intermedio? Volveremos sobre el particular en el Capítulo VII de este trabajo.

8.- Enajenación de una E.I.R.L. como continente.

8.1.- Cuestiones preliminares.

Siguiendo con la pregunta que formuláramos en el N° 8.4 del Capítulo V, resulta importante destacar que la Circular N° 27 del 14 de Mayo de 2003 no se pronunció expresamente sobre esta situación, limitándose a recalcar la supletoriedad de las normas de las sociedades de personas a este nuevo contribuyente. De tal forma y como primera aproximación, podríamos afirmar que la venta de una E.I.R.L. como un sólo todo es perfectamente posible dado que dicha figura es y de hecho se aplica habitualmente a las sociedades de personas.

Así las cosas, surge la siguiente interrogante: Para el caso de enajenación de una E.I.R.L., ¿Podría generarse un mayor valor en dicha operación?

Planteada la cuestión precedente, todo indicaría que dicha situación es factible, de ahí que surge entonces una segunda pregunta: Para efectos de determinar el mayor valor en dicha enajenación, ¿Será correcto considerar que el derecho que detenta el titular de una E.I.R.L. se asimila a un derecho social, como si se tratara de la enajenación de derechos sociales de una sociedad de personas?

Al parecer y dado que las E.I.R.L., son tratadas y reguladas tributariamente como verdaderas sociedades de personas, deberíamos concluir que las normas del artículo 41 de la LIR serían plenamente aplicables para efectos de determinar el posible mayor en la enajenación a que hacemos referencia .

Así, cuando el titular del, por así llamarlo, “derecho” en la E.I.R.L. es un contribuyente que no lleva contabilidad, el costo tributario de éstos se determinará de acuerdo a lo dispuesto por los incisos III y IV del artículo 41 de la LIR. En caso contrario, si el titular es de aquellos contribuyentes que llevan contabilidad completa, el costo tributario se determinará de acuerdo

a lo establecido en el N° 9 del artículo 41 de la LIR, es decir, costo de adquisición o aporte de la E.I.R.L., reajustado por la variación del índice de precios al consumidor.

De tal forma si la enajenación del “derecho” del titular de una E.I.R.L. se efectúa entre partes que no se encuentre relacionado en los términos previsto por el inciso IV del artículo 41 de la LIR, su costo se determinará según lo establecido en el inciso III de dicha norma la cual dispone lo siguiente:

*“Tratándose de la enajenación de derechos de sociedades de personas, para los efectos de determinar la renta proveniente de dicha operación, deberá deducirse del precio de la enajenación el **valor de libros** de los citados derechos según el último balance anual practicado por la empresa, debidamente actualizado según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del último balance y el último día del mes anterior a aquél en que se produzca la enajenación. El citado valor actualizado deberá incrementarse y/o disminuirse por los aportes, retiros o disminuciones de capital ocurridos entre la fecha del último balance y la fecha de la enajenación, para lo cual dichos aumentos o disminuciones deberán reajustarse según el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede a aquél en que ocurrieron y el último día del mes anterior al de la enajenación.”*

Por ello, el mayor valor que se obtenga de dicha enajenación, determinado éste de acuerdo a lo dispuesto por la norma legal precitada, se encontrará afecto a los impuestos generales de la LIR, esto es, al impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, tributos que se aplicarán en la oportunidad en que se perciba o devengue la utilidad o ganancia obtenida en la mencionada operación.⁸⁸

Por el contrario, si el “derecho” que detenta el titular de la E.I.R.L. es transferido a una empresa o sociedad con la cual existe relación patrimonial en los términos previstos por el

⁸⁸ Esto último fue confirmado mediante Ordinario N° 2985 del 22 de Agosto de 2002

inciso IV del artículo 41 de la LIR, el mayor valor obtenido en dicha enajenación se determinará de acuerdo a la siguiente regla:

“En el caso de la enajenación de derechos en sociedades de personas que hagan los socios de sociedades de personas... a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, para los efectos de determinar la renta proveniente de dicha operación, deberá deducirse del precio de la enajenación el valor de aporte o adquisición de dichos derechos, incrementado o disminuido según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante...”

En conclusión, el mayor valor obtenido en la referida enajenación, determinado éste en los términos indicados en la disposición legal precitada, se afectará con la misma tributación indicada anteriormente, es decir, tributación completa.

De tal forma, la diferencia entre una venta entre partes relacionadas y no relacionadas, radica más bien en la determinación del costo tributario que se utilizará para efectos de determinar el mayor valor, el cual tenderá a ser más bajo para el caso de venta entre partes relacionadas, y no en la tributación aplicable

8.2.- ¿IVA en la enajenación de la E.I.R.L. como continente?

Efectivamente, que sucede para el caso que se enajene una E.I.R.L. como universalidad desde el punto de vista de las normas de la Ley de IVA.

Sobre el particular, es importante destacar que el artículo 8 en su letra f) dispone que para los efectos de la aplicación de IVA serán consideradas como venta, la enajenación de establecimientos de comercio y, en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles del giro del contribuyente, excluyéndose únicamente la cesión del derecho de herencia.

Así las cosas, y en atención a la norma en comento, creemos que de verificarse la enajenación de una E.I.R.L. como conjunto, incluyendo bienes del giro de dicho contribuyente, estos quedarán gravados con IVA, lo que generará un débito fiscal para el R.U.T. de la E.I.R.L. y el consecuente crédito fiscal para el R.U.T. del adquirente, según las normas generales.

9.- Aspectos finales del presente capítulo.

Analizado el paralelo entre las sociedades de personas y las E.I.R.L. e identificados los puntos en los cuales encontramos similitudes y también diferencias importantes, nos abocaremos a continuación al estudio de una figura que ciertamente será de común ocurrencia práctica, cual es el cambio de empresario individual (empresa unipersonal) en E.I.R.L.

Veamos con detalle, en el siguiente capítulo, los aspectos tributarios que a nuestro juicio, requieren de un análisis más profundo y pormenorizado.

CAPÍTULO VII

“EFECTOS TRIBUTARIOS DEL CAMBIO DE EMPRESARIO INDIVIDUAL A E.I.R.L.”

1.- Aspectos Generales y Desarrollo.

La doctrina ha discutido extensamente acerca de la naturaleza jurídica de las E.I.R.L. y las soluciones propuestas pueden agruparse en dos grandes clases: las que conciben esta institución como un patrimonio de afectación distinto del patrimonio originario del empresario, careciendo de personalidad jurídica; y las que exigen que ella cuente con dicha personalidad jurídica, la que estiman indispensable para la misma.

Dentro del primer grupo pueden señalarse aquellos autores que aceptan los principios de la doctrina objetiva o finalista del patrimonio, para los cuales no significa problema alguno la existencia de dos o más patrimonios en manos de un solo titular, todos los cuales constituyen sujetos de derechos, intereses jurídicamente protegidos por el ordenamiento, regidos por un sujeto de administración, con un activo compuesto por ciertos bienes determinados, únicos que responden al pasivo correlativo. Para estos autores, el concepto de "personalidad jurídica" es inútil para permitir a esos patrimonios contraer obligaciones, por lo que puede prescindirse del mismo.

Como consecuencia de estos postulados, los comentaristas referidos no ven inconveniente alguno en que un empresario separe una parte de los bienes de su patrimonio para constituir una E.I.R.L., de manera tal que su responsabilidad por las obligaciones

contraídas en su actividad empresarial, quede circunscrita a la parte del patrimonio afectado. Esa parte, en lugar de ser "aportada" a un nuevo ente con "personalidad jurídica" propia, queda bajo la titularidad del empresario fundador, siguiendo la forma de una asignación patrimonial. Resaltan además, que el concepto de personalidad jurídica debe reservarse a aquellas instituciones destinadas a reunir en una, voluntades que en realidad son distintas, a conferir caracteres y atributos que no son los mismos de sus socios o miembros componentes, ni representan la suma de ellos, todo lo cual es ajeno a la E.I.R.L., desde que el fundador y administrador, son en los hechos, una misma persona.

Así, una vez efectuada la afectación del patrimonio a una empresa, su nombre, domicilio y nacionalidad no son distintos de los del empresario que le dio nacimiento; su patrimonio será una parte del patrimonio del constituyente y su capacidad será la del propio empresario. Por ello, y en razón de la existencia de un sólo titular de dos o más patrimonios separados, la afectación de los bienes que se destinan a la E.I.R.L. no implica una transferencia de dominio desde el patrimonio del empresario hacia el patrimonio de la empresa, como sucede con el "aporte" a las sociedades.

Un segundo grupo de juristas ha explicado la naturaleza jurídica de la E.I.R.L. precisamente por medio de la personalidad jurídica que estiman debe acompañarla. De tal forma, al generarse esta nueva persona jurídica, el empresario haría transferencia a su patrimonio de los bienes que quisiera "aportarle" y dicho aporte sería traslativo de dominio. Se trataría de una persona jurídica muy parecida a las fundaciones de que trata el Título XXXIII del Libro I de nuestro Código Civil, pues requeriría, para generarse, de la voluntad unilateral de su fundador; pero se diferenciaría de ellas en que perseguiría fines de lucro, finalidad que no pueden proponerse las fundaciones.

Ahora bien, luego de expuestas las posiciones más relevantes relativas a la naturaleza jurídica de la E.I.R.L., tendremos que atenernos a la posición oficial sobre la materia contenida en a Circular N° 27 de 2003, en la que existe un pronunciamiento definitivo en el sentido de considerar a las E.I.R.L. como una persona distinta de su titular y con personalidad jurídica

propia. Sin embargo, creemos que la primera posición es decir, la objetiva o finalista del patrimonio, es la que debió haber primado para los efectos impositivos de la Ley 19.857, según argumentaremos más adelante.

En tal predicamento, la consecuencia práctica de la interpretación fiscal señalada, implica reconocer a las E.I.R.L. como verdaderas sociedades unipersonales, no obstante que dicho concepto aparezca como discordante con los principios generales que informan nuestro derecho contractual.

Esto último, difiere del enfoque finalista, toda vez que se insiste en la idea de que la E.I.R.L. es una persona distinta del empresario individual o de la persona natural que le dio origen, no obstante que en los hechos, se trata del mismo individuo que se presenta en el mercado con distintos ropajes. Empero, la diferencia natural y obvia subyace en las consideraciones estudiadas, en el sentido que, mientras la E.I.R.L. es un ente por completo distinto y con personalidad jurídica, es justamente este último elemento el que diferencia al empresario individual de la persona natural.

Efectivamente, no obstante que se reconoce la diferenciación entre empresario individual y persona natural, patrimonialmente, se mantiene tal identificación aunque implícitamente se reconoce la existencia entre el patrimonio del empresario y aquél de la persona física. Por el contrario, al reconocérsele personalidad jurídica propia a la E.I.R.L. la distinción patrimonial se hace manifiesta, permitiéndose de paso, la limitación de responsabilidad que caracteriza a estas forma de organización unipersonal.

Ahora bien, expuesto lo anterior, trataremos de entrar en el análisis de ciertos aspectos fiscales que, a nuestro juicio, serán de común ocurrencia práctica, ya que resulta presumible que muchas personas que funcionan en la actualidad como empresarios individuales, quieran cambiar su estructura jurídica y asumir la de empresas individuales, pero con responsabilidad limitada hasta el monto de sus aportes efectivos (E.I.R.L.)

De acuerdo con lo dicho, el cambio de empresa unipersonal tradicional a E.I.R.L. habrá de producir los efectos sustantivos que se derivan de lo señalado: deja de existir un ente jurídico, generándose en consecuencia, una suerte de desdoblamiento tributario que genera el nacimiento de una nueva persona, con una individualidad jurídica distinta a la de su titular, lo que necesariamente acarrea una serie de efectos impositivos que trataremos de abordar en las secciones siguientes de la presente investigación.

2.- Supletoriedad de las normas de las Sociedades de Personas.

La norma de supletoriedad del artículo 18 de la Ley 19.857 resulta de suma importancia si consideramos los distintos aspectos tributarios que afectan a las sociedades de responsabilidad limitada. En efecto, temas tales como los retiros del F.U.T., operaciones gravadas con IVA y en general temas relativos a la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría están concisamente regulados por el legislador, razón por la cual dichas disposiciones resultarían plenamente aplicables a las E.I.R.L., a falta de un estatuto tributario propio.

El anterior postulado, no implica en ningún caso considerar a las E.I.R.L. como sociedades desde el punto de vista civil o comercial, sino que simplemente asimilar las consecuencias tributarias de éstas últimas a estas nuevas entidades unipersonales.

3.- Cuestiones generales

La aplicación práctica de los postulados señalados precedentemente, produce como consecuencia que la E.I.R.L. será un contribuyente clasificado en la Primera Categoría, sometido al régimen general de tributación sobre su renta efectiva, demostrada ésta última mediante contabilidad completa (salvo las excepciones legales) y por lo tanto, regida por el sistema de retiros de utilidades tributables registradas en su F.U.T.

Así, las E.I.R.L. quedarán afectas al impuesto de Primera Categoría con tasa de 16,5% por el año comercial 2003 y 17% por el año comercial 2004 y siguientes, el que será aplicado sobre las rentas efectivas determinadas de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, ya sea, que dichas rentas se acrediten mediante contabilidad completa o simplificada o sobre las rentas presuntas determinadas conforme a las normas de los artículos 20 N° 1, letras b) y d), 34 N°s. 1 y 2 y 34 bis N° 2 y 3 de la LIR.^{89 90}

Como norma general, por el desarrollo de alguna de las actividades a que se refieren los N°s. 1 al 5 del artículo 20 de la LIR, las E.I.R.L. estarán obligadas a llevar contabilidad completa y balance general para acreditar la renta efectiva proveniente de sus actividades, salvo excepciones, lo cual implica la plena aplicación de la normativa tributaria propia de las sociedades de personas.^{91 92}

Ahora bien, formuladas estas cuestiones generales, es importante destacar que en la práctica se producen algunas situaciones que generan razonables dudas en cuanto a la aplicación de las normas impositivas que rigen a las sociedades de personas, en relación a las E.I.R.L., tal como se contienen y regulan en nuestra legislación tributaria. Veamos seguidamente, algunas de estas situaciones.

⁸⁹ Instrucciones en Circular N° 95, del año 2001

⁹⁰ Según se señaló, y conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley N° 19.857 tantas veces citado, les serán aplicables a las E.I.R.L. las normas del artículo 17, números 5 y 7, de la LIR, en cuanto a que no constituirá renta el valor de los aportes recibidos por estas empresas, sólo respecto de ellas, y el mayor valor a que se refiere el N° 13 del artículo 41 de la misma ley, así como tampoco las devoluciones de capital y sus reajustes legales, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deben pagar los impuestos de la LIR, como lo dispone el referido N° 7; todo ello conforme a las instrucciones impartidas sobre esta materia mediante la Circular N° 53 de 1990. Por otra parte, tratándose de una E.I.R.L. que se encuentre obligada a declarar su renta efectiva según contabilidad completa que ponga término a su giro, resulta aplicable lo establecido en el artículo 38 bis de la LIR, en cuanto a que deberá considerar retiradas del registro FUT las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, en la forma prevista en la letra a) del N° 3 de la Letra A) del artículo 14 de la ley del ramo o en el inciso segundo del artículo 14 bis de la misma ley, según corresponda, incluyendo las del ejercicio, y tributar respecto de tales sumas conforme a lo dispuesto en el mismo artículo 38 bis; todo ello de acuerdo a las instrucciones impartidas sobre la materia y contenidas en la Circular N° 46 de 1990.

⁹¹ Se entiende por contabilidad completa aquella que comprende los Libros de Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances, o sus equivalentes, y los libros auxiliares que exige la ley o este Servicio. Al estar obligadas a esta forma de determinar sus rentas (contabilidad completa) también estarán sometidas al mecanismo de corrección monetaria contenido en el artículo 41 de la LIR.

4.- **En cuanto a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA).**

Efectivamente, surgen algunas situaciones que no quedan del todo claras al momento de aplicar las normas de la Ley 19.857, ni aún después de dictada la Circular N° 27 del 14 de Mayo de 2003. Puntualmente, se dan dos figuras que nos merecen algunos críticas y comentarios, incluso de carácter constitucional. Lo anterior, sin perjuicio de que el SII ya ha fijado su posición al respecto. Creemos, sin embargo, que existen ciertas inconsistencias al momento de aplicar dicho criterio.

4.1.- **Cambio de empresario individual a E.I.R.L.: ¿Conversión del artículo 69 inciso II del Código Tributario?**

Para el caso que un empresario individual decida adoptar la forma jurídica de E.I.R.L., podríamos afirmar que se verificaría una especie o tipo de reorganización empresarial que se asimila a la denominada conversión, regulada en el artículo 69 inciso II del Código Tributario. La norma en comento señala:

*“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 otras u otras, todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro.”*

Según se desprende de la letra de la disposición referida, la conversión se verifica cuando un empresario individual cambia su estructura jurídica constituyéndose como sociedad de cualquier tipo. En otras palabras, para que exista conversión debe morir la empresa individual y nacer una persona jurídica nueva, distinta y de carácter societario, situación que **no** ocurre cuando un empresario individual se constituye como E.I.R.L. ya que esta última entidad **no es una sociedad**, no obstante que la administración le atribuya dicho carácter para efectos netamente tributarios.

⁹² Circular N° 27 del 14 de Mayo de 2003.

Así las cosas, podemos afirmar que la “conversión” de empresario individual a E.I.R.L., constituye un evento jurídico nuevo, especial y por ende no comprendido en el artículo 69 inciso II del Código Tributario, cuyos efectos tributarios no han sido expresamente regulados por el legislador, debiendo primar, a la hora de interpretar las consecuencias tributarias de esta nueva forma de reorganización empresarial, la razonabilidad por sobre consideraciones de tipo formal.

De esta forma, estimamos que el cambio de empresario individual a E.I.R.L. no puede ser asimilado pura y simplemente a una conversión del artículo 69 inciso II del Código Tributario, sin reparar en las particulares características que presentan las E.I.R.L., ya que de lo contrario, tendríamos que atribuirle a esta forma *sui generis* de reestructuración organizacional, una serie de efectos tributarios, especialmente en cuanto a la aplicación del IVA, que ciertamente harían más gravosa la implementación práctica de esta nueva figura de conversión.

Sobre este último punto, nos referiremos a continuación con más detalle.

4.2.- “Conversión” de empresa individual en E.I.R.L.: ¿Hecho gravado del Artículo 8 letra b) de la ley de IVA?

El artículo 8 letra b) del D.L. 825 señala que se verifica el hecho gravado contenido en dicha disposición, en la constitución, modificación o ampliación de sociedades, siempre que un vendedor aporte bienes corporales muebles a otra sociedad.

De lo señalado precedentemente, se desprende que la existencia del hecho gravado en los aportes requiere de la concurrencia copulativa de los siguientes presupuestos o requisitos:

- Existencia de un aporte de un bien corporal mueble en la constitución, ampliación o modificación de sociedades, y que

- el aporte sea efectuado por un vendedor.

Aclarado lo anterior, resulta fundamental entrar en el análisis tributario para el caso que un empresario individual adopte la forma de una E.I.R.L., ya que al tenor de la disposición precitada, surge la duda respecto de la procedencia o improcedencia en lo que a la aplicación de IVA se refiere, respecto de los bienes que pasan desde el patrimonio del empresario individual a la nueva E.I.R.L.

A nuestro juicio, y sin perjuicio de que el SII estimó lo contrario en su Circular N° 27 de 2003, pensamos que en la situación referida **no** se verifica el hecho gravado del artículo 8 letra b) de la Ley de IVA, en virtud de los siguientes argumentos:

4.2.1.- Razón de Texto.

La disposición comentada grava los aportes **a sociedades** cumplidos los requisitos ya referidos. Así, de una simple lectura del artículo en comento, queda en evidencia que la hipótesis legal ahí contenida no se ajusta a la figura que arriba se describe, ya que la disposición indica que se gravarán con IVA:

*“Los aportes a **sociedades** y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles efectuados por vendedores que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de **sociedades**, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos.”*⁹³

Ahora bien, como es sabido la E.I.R.L. **no es una sociedad**, razón por la cual la figura especial de “conversión” a que nos venimos refiriendo queda fuera del ámbito de tipicidad de la norma del artículo 8 letra b), no obstante el criterio de asimilación tantas veces citado. En efecto, aplicar los efectos tributarios de las sociedades de personas a la E.I.R.L., no implica desvirtuar su naturaleza jurídica.

En nuestra opinión, argumentar la supuesta verificación en la especie del hecho gravado referido, significaría la creación por analogía de un impuesto, los cuales según nuestro ordenamiento constitucional y legal, sólo pueden establecerse por una ley, debiendo además estas últimas, interpretarse en forma estricta.

No obstante lo anterior, el SII estimó lo contrario, toda vez que concluyó que en la especie se verificaría el hecho gravado del artículo 8 letra b) de la Ley de IVA, según el claro tenor de la Circular N° 27 de Mayo de 2003.⁹⁴

4.2.2.- A nuestro juicio, el cambio de Empresario Individual a E.I.R.L. se asimila más a una división patrimonial que a un aporte.

En vista de los reparos ya expuestos, pensamos que en el caso de conversión de empresario individual en E.I.R.L., correspondería aplicar un criterio similar al sustentado por el SII para el caso de división de sociedades, debiendo en consecuencia, considerarse que no resulta procedente la aplicación de IVA respecto de los bienes corporales de propiedad del empresario individual que se asignan a la nueva E.I.R.L. que nace.

En efecto, esta suerte de “conversión”, siguiendo una interpretación objetiva o finalista, no importaría enajenación de una persona a otra, sino más bien una especificación de derechos respecto de la cuales el empresario individual ya era titular y que por un acto voluntario ha especificado en un patrimonio distinto (E.I.R.L.), generándose en definitiva, una simple distribución patrimonial de una misma persona. (empresario individual).

Siguiendo esta lógica, no resultaría congruente gravar con IVA aquellos bienes que son asignados a la E.I.R.L., si reparamos en el hecho de que ambos patrimonios **tienen un mismo titular**. En efecto, la persona natural que en un momento desarrollaba un actividad comercial como empresario individual y que ahora operará para todos los efectos legales, como una

⁹³ Artículo 8 letra b) del D.L. N° 825.

⁹⁴ Circular N° 27 del 14 de Mayo de 2003, III, letra C, N° 2.

E.I.R.L., **es la misma**, sin perjuicio de que para efectos administrativos y de fiscalización se le asigne un R.U.T. distinto.

En otras palabras, es casi como si una persona traspasara dinero de un bolsillo a otro para efectos de desarrollar, con una parte de sus recursos, un emprendimiento determinado, limitando de paso su responsabilidad frente a terceros.

En este orden de ideas, la división se caracteriza justamente por el hecho de que el patrimonio de una persona jurídica se distribuye entre una o más sociedades que nacen a consecuencia de dicha división, constituidas por los mismos socios y en la misma proporción que tenían en la sociedad dividida. Es decir, al momento de verificarse una división, tenemos como resultado dos personas jurídicas y dos patrimonios distintos, los cuales en todo caso, tienen un mismo origen (patrimonio de la sociedad dividida). Si reparamos en esto último, no es esto acaso, lo que ocurre en la especie de “conversión” que venimos comentando.

Así las cosas, queda en evidencia que la persona natural que ejerce una actividad gravada con impuesto de Primera Categoría en calidad de empresario individual y que posteriormente constituye una E.I.R.L. es la misma, siendo ilógico y por demás distorsionador atribuirle efectos tributarios a dicha operación, ya que despejado el humo y descubierto el velo jurídico que envuelve a la situación en comento, nos encontramos frente a un traspaso de bienes, entre dos patrimonios, respecto de los cuales un mismo individuo es titular.⁹⁵

Afirmar lo contrario, nos llevaría a concluir que un mismo sujeto, titular de dos patrimonios, detentaría la condición de vendedor y adquirente al mismo tiempo, respecto de bienes que ya le pertenecían, lo que ciertamente agregará un costo financiero a dicho cambio de estructura jurídica, que a nuestro juicio, carece de toda razonabilidad práctica.

⁹⁵ Es decir frente a la misma persona natural.

A mayor abundamiento, el hecho que la Ley 19.857 considere a la E.I.R.L. como **una persona jurídica distinta de su titular**⁹⁶, no se opone a la conclusión que venimos proponiendo, ya que esta ficción legal de diferenciación, se aplica para las relaciones jurídicas entre la E.I.R.L. y terceros con los cuales ésta última pudiere contratar y únicamente para efectos de que dicha E.I.R.L. cumpla con su fin último: delimitar la responsabilidad comercial de su titular.

De esta forma, si entendemos la constitución de una E.I.R.L. como un esfuerzo del legislador por entregar un estatuto jurídico definido a aquellas personas naturales que deseen desarrollar, a nombre propio, una actividad lucrativa de cualquier tipo capaz de causar impuestos, pero limitando la responsabilidad comercial asociada que dicha actividad acarrea, forzoso es concluir que la conversión de empresario individual a E.I.R.L. **no debería generar** efectos tributarios de ningún tipo, ya que en definitiva dicha entidad no es otra cosa que el mismo empresario individual dotado de un régimen jurídico distinto, que le permitirá evitar la exposición ilimitada de todo su patrimonio a la acción de terceros potenciales acreedores.

Lamentablemente, nuestra jurisprudencia administrativa no siguió nuestro criterio y optó por una solución distinta, según se señaló.⁹⁷

5.- Fusión impropia de una sociedad y posterior transformación en E.I.R.L.

Retomando lo estudiado en el N° 7.2 del Capítulo VI, veamos con mayor detenimiento la fusión impropia de una sociedad y su posterior “transformación” en E.I.R.L. Sobre el particular, el artículo 14 de la Ley 19.857 plantea una novedad en Chile al sostener que si se produce la reunión en manos de una sola persona del total de acciones, derechos o participaciones en el capital de *cualquier sociedad*, ésta podrá transformarse en E.I.R.L.,

⁹⁶ Artículo 2 de la Ley 19.857.

⁹⁷ Efectivamente, la Circular N°27 señala sobre este punto: “Por otra parte, la transferencia de los bienes del giro del negocio, bienes del activo realizable y materias primas o insumos no utilizados en el proceso productivo, que con motivo de la conversión realice el empresario individual a la E.I.R.L., se encontrará gravada con IVA, puesto que en la situación se configura el hecho gravado establecido en el artículo 8, letra b), del D.L. N° 825”.

dentro del **plazo de treinta días**, mediante la respectiva escritura pública que se exige para constituir este tipo de empresas.

Teniendo presente que la ley chilena considera de la esencia del contrato de sociedad la existencia de a lo menos *dos personas (socios)*, la reunión del 100% de derechos o acciones en poder de una sola, produce la *disolución de pleno derecho* de la sociedad, situación que la doctrina ha denominado *fusión impropia*.

El plazo de treinta días para transformar una **sociedad disuelta** en E.I.R.L., genera una situación completamente novedosa y de insospechados alcances tributarios. Volviendo sobre la pregunta inicial que formuláramos en el Capítulo VI de esta investigación:

¿Cuál es la condición de esta sociedad *disuelta* en el tiempo intermedio?

Tributariamente, la disolución de la sociedad acarrea diversas consecuencias, entre las más importantes, cabe destacar la obligación de dar aviso de término de giro al SII dentro de los dos meses siguientes al de la disolución y el devengamiento del impuesto único que contempla el artículo 38 bis de la LIR, con tasa del 35%, aplicable a todas las utilidades tributarias no retiradas desde la empresa disuelta.

De conformidad al tenor literal contenido en la nueva ley qué significa aquello. ¿Querrá decir que queda suspendida dicha tributación a la espera de que transcurra el plazo de treinta días para transformarse en E.I.R.L.?; o bien que se deberá aplicar el tributo aludido, independiente de la opción que la nueva ley otorga al propietario único de la sociedad disuelta para constituirse en una E.I.R.L.

La Circular N° 27 de 2003, desafortunadamente no se refirió a la situación señalada. En efecto, dicho instructivo nada señaló respecto del modo que se podría resolver la condición fiscal de un contribuyente durante la este período *anómalo* que existirá entre la disolución de

pleno derecho de la sociedad, hasta el ejercicio de la opción de transformarse en una E.I.R.L. Así las cosas, nos planteamos la siguiente interrogante:

¿Podría considerarse a la sociedad disuelta como una sociedad de hecho en el tiempo intermedio?

Dado que la sociedad de hecho lleva consigo un vicio que impide que dicha entidad nazca a la vida jurídica, para el caso que el único socio de la sociedad disuelta decida convertirla en una sociedad de derecho, en principio, sólo procedería constituir una nueva sociedad con todas las formalidades legales, aportándose el activo y pasivo de la antigua sociedad extinta.

El problema tributario surge al no existir propiamente una transformación de sociedad de hecho en sociedad de derecho, lo cual implicaría necesariamente el término de giro de la primera y la iniciación de actividades de la segunda, por tratarse de entidades jurídicamente distintas y no de una misma persona.

En vista de lo anterior, queda demostrada la improcedencia de la transformación de una sociedad de hecho en otra de derecho, razón por la cual, las utilidades tributables acumuladas en el F.U.T. de la primera no pueden entenderse reinvertidas en la sociedad de derecho en la forma que establece el artículo 14 de la LIR, ya que en vista de que la sociedad de hecho debe poner término a su giro, dichas utilidades se entenderían retiradas por el socio único, según lo dispone expresamente el artículo 38 bis de la LIR, las cuales tributarán además, con un impuesto único del 35%.

Asimismo, el retiro de bienes corporales muebles del giro de la sociedad disuelta que haga el único socio, se consideraría venta y, por ende, dicho retiro estará gravado con IVA según lo dispone el artículo 8 letra d) de la Ley de IVA.⁹⁸ Abundando en lo anterior, cabe considerar además que dichas mercaderías tributarán dos veces con IVA, la primera vez con

motivo de su retiro de la sociedad extinta caso en el cual el impuesto respectivo lo soportará la sociedad, y la segunda vez, cuando la sociedad de derecho (receptora) los venda al consumidor, quedando en todo caso, sin derecho a crédito fiscal respecto del IVA que afectó al mencionado retiro en la sociedad disuelta.

En fin, si concluimos que el paso de fusión impropia y posterior constitución en E.I.R.L. se asimilaría al paso de una sociedad de hecho a una de derecho, se gatillarían, entre otros, los efectos tributarios analizados precedentemente, lo que según nuestra opinión, constituiría un factor negativo que impediría la aplicación práctica de la nueva Ley 19.857. En todo caso, a la fecha de esta investigación, el SII aún no se ha pronunciado sobre este punto, siendo recomendable, a nuestro juicio, que opte por una interpretación distinta a la señalada.

6.- Constitución de una E.I.R.L. afecta al impuesto del artículo 42 N° 2 de la LIR.

Sobre el particular, estimamos que no debiera ser admisible la constitución de una E.I.R.L. por parte de una persona natural, para el sólo efecto de prestar asesorías o brindar servicios profesionales de aquéllos gravados con impuesto de Segunda Categoría.

Efectivamente, según nuestra interpretación, el sentido de la Ley 19.857 se orientaría por otro camino, entre otros, por los siguientes motivos:

- La calificación de *empresa* que se asigna a la E.I.R.L., a través de múltiples disposiciones de la ley, da cuenta que su naturaleza jurídico-tributaria es la de un contribuyente de Primera Categoría, es decir que emplea capital para el desarrollo de una actividad determinada;
- La aplicación del estatuto tributario de las sociedades comerciales, es inconciliable con la prestación de servicios profesionales, los cuales como es sabido están afectos al impuesto de Segunda Categoría; y por

⁹⁸ Ver Oficio 1.116 del 28 de Abril de 1998

- La existencia de un *capital* que se aporta o transfiere en su constitución, mencionado por la ley como uno de los requisitos esenciales para la creación de una E.I.R.L., permite clasificar a estas últimas en la Primera Categoría, ya que se trata de un contribuyente que percibe rentas del capital y no del trabajo, como sucede con aquellas personas que desarrollan actividades clasificadas en la Segunda Categoría.

En todo caso, hemos detectado en la práctica, que muchas personas naturales han constituido E.I.R.L. para prestar servicios jurídicos, por ejemplo, cuyos extractos han sido debidamente publicados en el Diario Oficial, sin que a la fecha, se hayan formulado observaciones al respecto.

Ahora bien, a falta de disposición que lo prohíba y atendida la pasividad del SII en este tema, a nuestro juicio quedaría abierta la posibilidad para que una persona natural constituya una E.I.R.L. cuyo giro u objeto sea la prestación de servicios afectos a la Segunda Categoría, sin embargo, surge aquí la duda en cuanto al tratamiento tributario respecto de dichas prestaciones en cuanto a la aplicabilidad o inaplicabilidad del IVA, según se señaló en el Capítulo V número 8.4.

7.- **Nombre y giro de la E.I.R.L.**

Si analizamos con detalle la letra de la ley que autoriza la creación de las E.I.R.L., observamos que dentro de las menciones que debe contener la escritura pública de constitución está la de indicar la actividad económica que constituirá el objeto o giro y el ramo o rubro específico en que ella se desempeñará, entendiéndose por giro u objeto como aquél conjunto de actos o negocios que la sociedad se propone a realizar para el cumplimiento del fin común acordado por los socios.⁹⁹

⁹⁹ Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, el giro es: "El conjunto de operaciones o negocios de una empresa".

Al parecer, la intención del legislador fue exigir a los contribuyentes que se constituyan como E.I.R.L., que precisen el área económica en la que desarrollarán su negocio y dentro de ella, el rubro específico en que operará.¹⁰⁰ En vista de lo anterior, la pregunta que puede uno formularse a propósito de lo que hasta acá hemos estudiado, es la siguiente: ¿Puede la E.I.R.L. señalar más de una actividad económica como giro u objeto?

Si partimos de la base que el nombre de la empresa individual **debe** incluir una referencia a la o las actividades económicas que constituirán el objeto de la E.I.R.L., podríamos afirmar que el giro de ésta puede incluir más de una actividad económica. Sin embargo, se observa que el nombre o razón social de la E.I.R.L. debe expresar a lo menos la actividad económica que constituirá su giro y el ramo o rubro específico en que dentro de ella se desempeñará.¹⁰¹

Como puede apreciarse, existe una contradicción evidente entre lo que la ley dice respecto del nombre, y lo que dice relación al objeto. Siendo así, parece obvio que mientras no exista un pronunciamiento sobre este punto, parece más conveniente y recomendable, adoptar un criterio conservador, que se resume en constituir E.I.R.L. con giro único.¹⁰²

8.- Situación de las pérdidas tributarias.

Siendo la empresa individual una entidad jurídica y patrimonio enteramente distinto de la E.I.R.L., las eventuales pérdidas tributarias que registre aquélla, no son susceptibles de ser transferidas a la nueva E.I.R.L., ni aún en el evento del aporte de todo su activo y pasivo a la nueva empresa, de acuerdo a la doctrina histórica que el SII ha sustentado: las pérdidas sólo pueden ser aprovechadas por la empresa que las generó.

¹⁰⁰ Ver artículo 4 letra d) de la Ley 19.857.

¹⁰¹ Ver artículo 4 letra b) de la Ley 19.857

¹⁰² ASTE, Christian: “Aspectos Tributarios de las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada”, La Semana Jurídica, Editorial Lexis Nexis, año 3, N° 141, pag. 14.

La Ley 19.738 de 19 de Junio de 2001, introdujo diversas reformas en el N° 3 del artículo 31 de la LIR, en lo relativo a las denominadas *sociedades con pérdidas*, al establecer diversas limitaciones al uso de dichas pérdidas, cuando la *sociedad* que las generó sufra cambios en su propiedad.

Ahora bien, en vista de que la Ley 19.857, como ya se ha indicado, hace aplicable a las E.I.R.L. el estatuto tributario de las *sociedades comerciales de responsabilidad limitada*, podría concluirse que si una E.I.R.L. que registra pérdidas tributarias, sufre cambios en su propiedad, le serían aplicables las mismas restricciones que a una sociedad en idéntica situación.

De esta forma, aún cuando se aplique a las E.I.R.L. el estatuto tributario de las sociedades de personas, ello no implica alterar su naturaleza jurídica: no se trata de una sociedad. Consecuente con ello, no podría ser aplicable la restricción que se analiza, propia de las *sociedades con pérdidas tributarias*, a una E.I.R.L. que sufre cambios en su propiedad, la que jurídicamente sigue siendo una empresa individual.

Lo anterior permitiría que, una sociedad respecto de la cual se han reunido en un sólo propietario el 100% de sus acciones o derechos, haciendo uso de la opción que ofrece la Ley 19.857, se *transforme* en E.I.R.L. dentro del plazo de 30 días, y posteriormente el dominio ésta sea transferido a una persona natural, pudiendo entonces aprovecharse la pérdida tributaria proveniente de la sociedad transformada, sin las limitaciones establecidas en el actual N° 3 del artículo 31 de la LIR.

Imaginamos, sin embargo, que la doctrina del SII caminará por otro carril e interpretando la LIR sostendrá que al ser aplicable el mismo estatuto jurídico de las sociedades, existen las mismas limitaciones para el uso de las pérdidas tributarias contenidas para dichos cuerpos societarios, sin embargo, este último punto brilla por su ausencia en la Circular N° 27 de 2003.

Cabe hacer presente en todo caso, lo discutible que resultaría una interpretación fiscal como la señalada que, además de ser violatoria del tenor literal del artículo 31 N° 3 de la LIR que se comenta, estaría haciendo una aplicación extensiva del artículo 6 A N°1 del Código Tributario, que otorga al Director del SII, la facultad de interpretar *las disposiciones tributarias*, lo que sería muy discutible tratándose de la Ley 19.857 que crea las E.I.R.L., por no ser ésta una norma eminentemente tributaria, sino más bien comercial.

CONCLUSIÓN

Mediante la incorporación a nuestra legislación positiva de las E.I.R.L., queda en evidencia que la sacrosanta y añeja vinculación entre persona jurídica y pluralidad de socios ha llegado a su fin.

De lo anteriormente expuesto, surge la siguiente duda: ¿Qué se ha buscado tutelar mediante el reconocimiento de la facultad para crear personas jurídicas por medio de una declaración unilateral de voluntad?

Como primera aproximación, creemos que no sólo se salvaguarda la limitación de responsabilidad del empresario, sino también los intereses de aquéllos que se vinculan con él, en razón de la actividad que la empresa explota, la que constituye una unidad funcional para su cumplimiento. Una apreciación axiológica debería determinar los valores que finalmente deberían protegerse, pero se ha llegado a un punto en el planteamiento del problema en el que se utilizan argumentaciones distintas para luego establecer consecuencias similares.

Ahora bien, si la resistencia a una forma de empresa individual, o bien a una estructura de explotación empresarial con riesgo calculado se apoya en el temor a la insolvencia, es obvio que la pluralidad de socios no soslayará la situación y de hecho así ha quedado demostrado empíricamente, máxime si consideramos el recurso usualmente utilizado antes de la entrada en vigencia de la Ley 19.857, consistente en la creación de sociedades mediante socios aparentes o testaferros.

De tal forma, la posibilidad de abuso no aumenta por el hecho de que el ente sea unipersonal, así como tampoco resulta un factor de garantía frente al acto doloso o fraudulento, el hecho de que las sociedades estén compuestas por dos o más personas.

Por ello, cuestionar la limitación de responsabilidad del empresario individual en la forma que la Ley 19.857 lo ha hecho, resultaría en una solución exótica y contradictoria con la normativa de los países con los que nos estamos vinculando, especialmente ahora en que nos encontramos inmersos en una política de bloques económicos a nivel transnacional.

De tal forma, oponerse a la introducción positiva de esta nueva forma de organización unipersonal, no es más que un contrasentido, máxime si consideramos que la figura del empresario individual no sólo ha sido reconocida por nuestra legislación fiscal desde hace varios lustros, sino que además ha moldeado su forma estructural bajo el rigor de nuestra jurisprudencia administrativa por ya mucho tiempo.

Negarle al empresario individual lo que se le permite al empresario colectivo, sin bases científicas serias constituye una asimetría que no encuentra su fundamento ni aún en la idea de garantizar los derechos de terceros. Por ello la Ley 19.857 vino, en cierta manera, a equilibrar la desmejorada situación en que se encontraba aquél que comerciaba a su propio nombre dando fuerza al viejo aforismo que reza: "Lo justo lo determina la prudencia, pero lo prudente lo dictamina la cosa misma".

En tal contexto, la intervención del jurista debe tener un alcance corrector, orientado a la adaptación de la norma a los cambios sociales, mediante el restablecimiento de equilibrios destruidos por la tensión dialéctica entre teoría y *praxis*, entre forma y fondo; entre flexibilización y regulación.

Sin perjuicio de que apoyamos la incorporación y reconocimiento positivo de la empresa individual, ahora con responsabilidad limitada, del análisis de la Ley 19.857 surgen sin embargo, algunas inquietudes.

En efecto, desde un punto de vista estrictamente tributario, el legislador estimó pertinente hacer aplicables a las E.I.R.L., los mismos efectos tributarios establecidos para las sociedades comerciales de responsabilidad limitada, lo cual ya constituye una dificultad si reparamos en el hecho de que ambas entidades presentan una naturaleza jurídica completamente distinta.

Como fuera dicho, la figura del empresario individual se forjó por la fuerza de la realidad práctica, y a consecuencia de que el legislador tributario, en su afán recaudador, no tuvo inconveniente alguno en reconocer validez a esta forma unipersonal de organización, se encargó de establecer sus consecuencias tributarias más relevantes, sin entrar en mayores disquisiciones o cuestionamientos de tipo civil o comercial.

En este sentido, se le asignaron al empresario individual las mismas consecuencias tributarias establecidas para las sociedades de personas, no obstante ser ésta última, una figura unipersonal completamente opuesta a las formas societarias que se caracterizan justamente, por tratarse de entidades colegiadas, constituidas por a lo menos dos personas, dotadas de un patrimonio y personalidad jurídica propias. De tal forma, no cabe duda que la institución en Chile de las E.I.R.L. constituye un avance legislativo de importancia, sin embargo, estamos conscientes que la implementación de esta nueva figura no ha estado, ni estará exenta de problemas jurídicos y por cierto tributarios.

La adecuación de estas nuevas entidades a un sistema acostumbrado a vincular estrechamente el concepto de personalidad jurídica con el de pluralidad de socios (a lo menos dos), significará un importante desafío tanto legal como práctico que no estará ajeno a las implicancias tributarias que en este trabajo hemos intentado abordar de la manera más clara y concisa posible.

Además, no debemos perder de vista que las empresas unipersonales, único referente cercano a las nuevas E.I.R.L., crecieron y se desarrollaron al amparo de la legislación tributaria, sin que exista norma alguna en el Derecho Común que reconozca su existencia,

situación que no ha cambiado hoy en día, ni siquiera luego de la entrada en vigencia de la Ley 19.857, cuerpo legal este último que siguiendo la tendencia arriba enunciada, tampoco contempló disposición alguna en relación a dichos contribuyentes. De tal forma, la empresa unipersonal seguirá circunscrita, jurídicamente, al plano tributario, situación que nos parece por demás inconveniente.

En fin, dudas en cuanto a las implicancias tributarias que esta nueva forma de operar en el mercado traerá aparejada, quedan muchas, las cuales seguramente se irán dilucidando en la medida que situaciones prácticas impulsen al SII a pronunciarse respecto de problemas tributarios enmarcados en el día a día.

Mientras tanto, el criterio administrativo fijado por el SII, en el sentido de considerar a las E.I.R.L. como verdaderas sociedades, parece haber sido bastante acertado, al menos desde un punto de vista práctico, sin perjuicio de ciertas situaciones puntuales que dicha interpretación ha generado.

Celebramos empero, el reconocimiento de las E.I.R.L. en nuestra legislación positiva, y cómo no hacerlo, si a fin de cuentas de lo que se trata mediante la formulación de la Ley 19.857 es de brindar protección patrimonial a tantos miles de contribuyentes que, hoy por hoy, operan en la cuasi marginalidad jurídica arriesgando ilimitadamente su patrimonio personal fuera de todo resguardo legal. Sin embargo, tanto autoridades judiciales como administrativas y por cierto aquéllos profesionales que nos desenvolvemos en el mundo tributario, tendremos que asumir la responsabilidad moral y ética intrínseca que el reconocimiento de esta nueva figura trae aparejada.

Efectivamente, el mal uso o incluso el abuso de esta nueva forma organizacional en el plano tributario, jugará en contra de aquéllos a los cuales justamente la Ley ha querido beneficiar con su institución. Asimismo, la interpretación celosa, restrictiva, miope o excesivamente fiscalista de sus normas componentes por parte de la autoridad, harán sin duda, que esta nuevo cuerpo legal quede, a poco andar, en el más completo desuso.