



# **“ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DEL APORTE DE CRÉDITOS PERSONALÍSIMOS, EN LA CONVERSIÓN Y EN LA TRANSFORMACIÓN”**

**PARTE II**

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

**Alumno: Heriberto Dancel Fuentes Jara  
Profesor Guía: Miguel Ángel Ojeda Díaz.**

**Santiago, Mayo de 2014**

## AGRADECIMIENTOS

A nuestros seres queridos  
que siempre estuvieron cerca nuestro  
brindándonos su apoyo incondicional para  
sacar adelante este proyecto y desafío profesional.

**HFJ**

## **CAPITULO 4**

### **4. EXAMEN DE LAS DIFERENCIAS TRIBUTARIAS**

#### **4.1 Objetivos.**

Este capítulo expone las principales Diferencias tributarias definidas en los términos de esta investigación, que se encuentran comprendidas dentro de la Ley sobre Impuestos a la Renta.

Estas Diferencias han sido tratadas como micro temas, ofreciendo el presente capítulo un análisis detallado sobre cada una de ellas.

El presente análisis se realizó mediante ejemplos desarrollados conforme a las disposiciones legales, que regulan el tema en estudio.

En definitiva, busca demostrar los efectos nocivos de las Diferencias tributarias, atendidas sus consecuencias económicas, que afectan el patrimonio de los contribuyentes.

A continuación se presentan los análisis correspondientes a cada tema, materia de esta investigación:

## **4.2. Transferencia de todos los Activos y Pasivos**

En esta sección se estudiarán las diferencias tributarias nacidas de las disposiciones legales y Jurisprudencia Administrativa emanada del SII, las que establecen distintas consecuencias respecto de los procesos de Conversión y Transformación.

Recordemos que la principal norma involucrada es el artículo 14 N°1 letra c) de la Ley de la Renta, norma que se encuentra dentro del marco de la hipótesis que se pretende probar.

### **4.2.1 Valoración de Bienes Aportados**

El aporte de bienes a una sociedad constituye una enajenación de estos, pudiendo asignárseles el valor que libremente acuerden las partes, en la respectiva escritura social o contrato de aporte. Sin embargo, para efectos de la ley de la renta, se reconoce como valor del aporte o costo tributario respecto del aportante, solamente hasta el valor de libro por el cual aparecen registrados en su contabilidad, cuando el aportante esté obligado a llevar contabilidad, o hasta el costo de adquisición del bien, actualizado por la variación del IPC menos la depreciación de los mismos, en caso de no estar obligado a llevar contabilidad.

Entonces, en el evento que se aporten a valor financiero, y este es superior a su costo de adquisición, ya señalado, se produce para el aportante un incremento de patrimonio conforme al Art. 2 N° 1 de la ley de la renta, (Oficio N° 2.948/96)

De acuerdo a lo señalado precedentemente, podemos concluir que el aporte a valor de libro, no genera efectos tributarios para el aportante.

La sociedad receptora contabiliza los bienes, al valor aportado por la persona natural dueña de la empresa individual, siendo éste el valor de los derechos en la sociedad de acuerdo a su porcentaje de participación

Por otro lado, si el valor financiero es superior al costo de adquisición, entonces se determina un incremento patrimonial para el aportante conforme a lo dispuesto en el Art. 2 N° 1 de la Ley de la Renta, el cual queda afecto a la tributación general que establece dicha disposición legal, esto es, Impuesto de Primera Categoría e Impuestos Finales, constituyendo un mayor costo tributario de la inversión en la sociedad receptora.

La sociedad receptora contabiliza los bienes al valor aportado por la persona natural dueña de la empresa individual, siendo este el valor de los derechos en la sociedad de acuerdo a su porcentaje de participación.

Ahora bien, el mayor valor resultante del aporte del 100% de los activos y pasivos de la empresa individual, afecta exclusivamente a las personas naturales dueñas de las Empresas Individuales, debiendo pagar el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Personal, por el mayor valor obtenido en la enajenación tal como fue señalado anteriormente, no excluyéndose de la facultad de tasación del art. 64 del Código Tributario, por no cumplir con las condiciones especiales establecidas en los incisos 4° y 5° de dicha disposición.

Por el contrario, la entidad que se transforma no experimenta incremento patrimonial alguno por el solo hecho de la transformación, quedando exenta de los impuestos a la renta.

No obstante lo señalado anteriormente, un caso presentado en el Manual de consultas tributarias del mes de Septiembre del año 2009 (N°381), respecto del mayor valor generado en el aporte, le da el tratamiento de ingreso al FUT de la Empresa Individual y luego acogándose a la norma del artículo 14 letra A N° 1 letra c) (norma de reinversión) decide traspasar dicho mayor valor al FUT de la E.I.R.L. en la que se convierte considerándola una reinversión de utilidades, postergando de esta forma la tributación de los impuestos finales del empresario individual. A continuación, presentamos ejemplo basados en los supuestos establecidos en el Manual de Consultas Tributarias N°381-2009.

Antecedentes de Hecho:

La empresa individual Sr. Juan Díaz Reyes a finales del primer semestre 30 de Junio del 2012, presenta el siguiente balance sin considerar valores de aporte (es decir, valores comerciales).

#### **BALANCE AL 30/06/2012**

Caja y Banco	1.000.000		
Existencias	5.000.000		
Activo Fijo	12.000.000	Capital	5.000.000
Deprec Acum	<u>-3.600.000</u>	Util Acum	<u>9.400.000</u>
<b>TOTAL ACTIVOS</b>	<b>14.400.000</b>	<b>TOTAL PASIVOS</b>	<b>14.400.000</b>

Con fecha 30 de Junio del mismo año, el empresario individual Sr. Díaz constituye una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, en la cual desea convertir su negocio individual, según balance expuesto.

Todos los activos fijos fueron adquiridos el año 2005, por lo tanto no tendríamos análisis de afectación de IVA en estas partidas.

El Empresario Individual Sr. Díaz al 30/06/2012 registra un FUT de \$6.000.000 y una diferencia entre depreciación normal y acelerada de \$3.400.000, y la Renta Líquida Imponible al 30/06 asciende a \$1.000.000

**Decide valorizar su aporte con los siguientes valores:**

Caja y Banco	1,000,000
Existencias	8,500,000
Activo Fijo	16,000,000
<b>Total</b>	<b>25,500,000</b>

**DESARROLLO**

**Determinación Valor Tributario Activo Fijo**

Activo Fijo según balance	12,000,000
(-) Deprec acum. según bce	-3,600,000
(-) Dif Deprec según FUF	-3,400,000
<b>Valor Tributario</b>	<b>5,000,000</b>

### Determinación de RLI definitiva

Monto del Aporte	25,500,000
(-) Caja y Banco	-1,000,000
(-) Existencias	-5,000,000
(-) Act. Fijo Trib.	-5,000,000
<b>Utilidad del Aporte</b>	<b>14,500,000</b>
(+) RLI Provisoria	1,000,000
<b>RLI Definitiva</b>	<b>15,500,000</b>

### Determinación del FUT

	<b>FUT</b>	<b>DEP ACEL</b>
Fut Previo	6,000,000	3,400,000
Fut al 30/06	1,000,000	
Utilidad en Aporte	14,500,000	-3,400,000
<b>Total FUT</b>	<b>21,500,000</b>	<b>0</b>

Como se puede apreciar la intención de generar una utilidad en el traspaso de dicho aporte induce a un error, producto que el aportante es una persona natural, quien debe tributar además con los impuestos generales por el mayor valor generado en dicho aporte. El objetivo del ejercicio persigue beneficiar al empresario individual, por esta razón se puede apreciar que en la transformación la situación es bastante diferente debido a que se trata de la misma persona.

De acuerdo a nuestra visión, los efectos de esta conversión no corresponden a una interpretación adecuada de las normas que la rigen, por cuanto jurídicamente el que tiene la capacidad de aportar los activos y pasivos es



la persona natural dueña de la empresa individual, y ésta última, es sólo una ficción legal establecida por la Ley, para los fines tributarios que fue concebida.

Por lo tanto, si esta persona decide valorizar y aportar sus bienes a valor de mercado, dicho mayor valor debe considerarse en la base imponible de la persona natural dueña de la empresa individual y debe esta forma tributar con los impuestos finales. Basado en lo anterior y utilizando los mismos datos del ejemplo precedente, el agregado a la base imponible de los impuestos finales correspondería a la suma de \$14.500.000, debiendo tributar además en el mismo ejercicio con el Impuesto de Primera Categoría, sin poder diferir la tributación del impuesto personal en el fondo de utilidades tributables de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, que nació producto de la conversión. A mayor abundamiento, el Servicio de Impuesto ya lo ha señalado en reiterados oficios que, tratándose de un aporte de una persona natural a una EIRL o Sociedad de Personas, el mayor valor debe tributar con los impuestos personales..

De acuerdo al análisis expuesto anteriormente, el FUT de dicha conversión en este caso sería el siguiente:

	<b>FUT</b>	<b>DEP ACEL</b>
Fut Previo	6,000,000	3,400,000
RLI AL 30/06	1,000,000	-3,400,000
<b>Total FUT</b>	<b>7,000,000</b>	<b>0</b>

### **4.3 Existencias**

En los procesos de conversión de empresa unipersonal o empresario individual en sociedad de cualquier especie se produce el hecho gravado especial de IVA, mencionado en la letra b) del artículo 8° referido a los aportes (Activo Realizable), por lo que a la sociedad receptora de este aporte le está permitido utilizar como crédito fiscal el IVA recargado en la factura emitida por el sujeto pasivo que es el empresario individual.

No así en las Transformaciones de sociedades ejemplo de Responsabilidad Limitada en Sociedad Anónima, no se configura el hecho gravado por ser considerada la misma persona quien solo cambia su forma de organización o estatutos, no obstante, en este caso, la sociedad transformada mantiene el crédito fiscal de que gozaba hasta antes de la transformación, por lo que no existe mayor diferencia, en esta materia, en ambos procesos.

### **4.4 Activo fijo Inmuebles y Maquinarias**

Lo relevante en este caso es que debe regirse por el DL 825 art. 8° letra m) “La venta de bienes corporales muebles que realicen las empresas antes de que hayan terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el N°5 del artículo 31 de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos

bienes. La venta de bienes corporales inmuebles o de establecimiento de comercio, sin perjuicio del impuesto que afecte a los bienes de su giro, sólo se considerará comprendida en esta letra cuando ella se afecte antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda”.

Como se puede visualizar la transferencia de los bienes, en la Conversión siempre y cuando cumpla los requisitos mencionados en dicho artículo, estaría gravada con IVA, no así en una Transformación.

Pero, este procedimiento de la norma, afecta también, a la depreciación de dichos bienes, es decir al aportarse a la sociedad en la que se convierte, dichos bienes dejan de ser considerado nuevos, por lo tanto, no pueden seguir depreciándose en forma acelerada.

En cambio en la transformación, si bien las utilidades generadas de acuerdo a lo mencionado con antelación, coinciden con el mismo procedimiento, por otra parte, en materia de depreciación, al ser la nueva sociedad, considerada la misma persona, ésta puede seguir aplicando la depreciación acelerada, sin problema, a los bienes del activo fijo.

#### **4.5 Diferencia entre Depreciación Normal y Acelerada**

En el siguiente apartado se estudiará la diferencia tributaria producida por efectos de la diferencia de depreciación acelerada versus la depreciación normal.

Esta diferencia se hizo necesaria de controlar, producto de la publicación de la Ley N° 19.738.

La referida ley fue establecida, con motivo de la lucha contra la evasión tributaria, por lo que, en su N° 2 la letra e) del artículo 2º, que agregó a la Ley de la Renta este nuevo concepto, constituye una norma de dicha naturaleza, encuadrándose perfectamente dentro de la hipótesis de esta investigación.

### **Ejercicio Depreciación 1**

#### ANTECEDENTES

1) Utilidad obtenida en cada año antes de depreciación	10.000
2) Bien adquirido nuevo	1.800
3) Vida Útil del bien para depreciación normal	6 años
4) Vida Útil del bien para depreciación acelerada	2 años
5) Depreciación normal por año (1 al 6)	300
6) Depreciación acelerada por año (1 y 2)	900

### DETERMINACION DEL FUT

DETALLE	UTILIDAD C/C	UTIL S/C	FUF AÑO 1	
		IMPTO 1° CATEG	DEL EJERC	SALDO ACUM
RLI	7.280	1.820	0	0
(+) dif dep acel	0		600	600
Sub-Total	7.280	1.820	600	600
(-) Retiro	-7.280	-1.820	0	0
Rmte. fut año sgte	0		600	600

DETALLE	UTILIDAD C/C	UTIL S/C	FUF AÑO 2	
		IMPTO 1° CATEG	DEL EJERC	SALDO ACUM
RLI	7.280	1.820	0	0
(+) dif dep acel	0		600	1.200
Sub-Total	7.280	1.820	600	1.200
(-) Retiro	7.280	-1.820	0	0
Rmte. fut año sgte	0		600	1.200

DETALLE	UTILIDAD C/C	UTIL S/C	FUF AÑO 3	
		IMPTO 1° CATEG	DEL EJERC	SALDO ACUM
RLI	8.000	2.000	0	0
(-) Reverso DN	0		-300	900
Sub-Total	8.000	2.000	-300	900
(-) Retiro	-8.000	-2.000	0	0
Rmte. fut año sgte	0	0	-300	900

DETALLE	UTILIDAD C/C	UTIL S/C		FUF AÑO 4	
		IMPTO 1° CATEG	DEL EJERC	SALDO ACUM	
RLI	8.000	2.000	0	0	
(-) Reverso DN	0		-300	600	
Sub-Total	8.000	2.000	-300	600	
(-) Retiro	-8.000	-2.000	0	0	
Rmte. fut año sgte	0	0	-300	600	

DETALLE	UTILIDAD C/C	UTIL S/C		FUF AÑO 5	
		IMPTO 1° CATEG	DEL EJERC	SALDO ACUM	
RLI	8.000	2.000	0	0	
(-) Reverso DN	0		-300	300	
Sub-Total	8.000	2.000	-300	300	
(-) Retiro	-8.000	-2.000	0	0	
Rmte. fut año sgte	0	0	-300	300	

DETALLE	UTILIDAD C/C	UTIL S/C		FUF AÑO 6	
		IMPTO 1° CATEG	DEL EJERC	SALDO ACUM	
RLI	8.000	2.000	0	0	
(-) Reverso DN	0		-300	0	
Sub-Total	8.000	2.000	-300	0	
(-) Retiro	-8.000	-2.000	0	0	
Rmte. fut año sgte	0	0	-300	0	

En el caso de conversión se produce un aporte de activos, razón por la cual pierden el carácter de bienes “nuevos” para efectos de aplicación de la depreciación acelerada, cual es uno de los requisitos contemplados por el art. 31 N° 5 de la Ley de la Renta para hacer uso de ellos.

Al contrario, tratándose de la transformación, si bien el SII nada ha señalado sobre la materia, la entidad que ha sufrido la transformación social debiera seguir aplicando depreciación acelerada puesto que no se produce una transferencia o transmisión de bienes a un ente diverso, con lo cual se mantendría el carácter de "bienes nuevos" de los activos que estaban sometidos a este régimen, con anterioridad a la transformación, por considerarse la misma persona.

### **Ejercicio Depreciación 2**

Antecedentes:

Para los efectos de este análisis se consideran los datos planteados en el ejercicio expuesto anteriormente, con la diferencia que el retiro en el primer año por el empresario individual ascendería a \$9.600

Como se puede apreciar no importa el tipo de depreciación que utilice el contribuyente para determinar su base imponible del impuesto de Primera Categoría, porque con cualquiera de ellas llega al mismo resultado después de utilizada toda la depreciación. Sin embargo, la diferencia no radica en la base imponible de la empresa, sino en la de sus dueños.

La situación que puede ejemplificar de mejor manera los efectos en las bases imponibles de los impuestos personales de los propietarios individuales, se produce cuando estas personas retiran una suma superior al resultado obtenido por las empresas. Para el caso planteado vamos a suponer que los retiros fueron por la suma de \$ 9.600 en el primer año en que el empresario individual decide

convertirse, entonces el desarrollo del registro FUT sería el siguiente, considerando el uso de la depreciación acelerada, (IPC 0%)

DETALLE	UTILIDAD C/C	UTIL S/C	FUF AÑO 1	
		IMPTO 1° CATEG	DEL EJERC	SALDO ACUM
RLI	7.280	1.820	0	0
(+) dif dep acel	0		600	600
Sub-Total	7.280	1.820	600	600
(-) Retiro \$9.500	-7.280	-1.820	0	-500
Retiros en Exceso período siguiente	0		600	100

La base imponible de la Persona Natural propietaria de una EI se ve incrementada en \$500.-, los cuales quedan afectos a impuesto final, sin derecho a crédito. Y, como el EI conforme al ejercicio, hace aporte de todos los activos y pasivos a una sociedad, no puede recuperar en los años siguientes, a diferencia de lo que ocurre en un proceso de Transformación, en que seguirá recuperando el crédito correspondiente en los periodos siguientes.

A efectos de aclarar algo mas lo expuesto hasta aquí sobre este ejercicio, haremos el siguiente, que muestra un retiro al año 2, en que el EI alcanza a recuperar parte del crédito por depreciación normal, pero igualmente queda pendiente de recuperar el total del crédito de la misma, al convertirse en dicho periodo, a saber:



### Ejercicio Depreciación 3

El empresario individual durante el primer semestre realiza un retiro por la suma de \$9.700, su renta líquida provisoria en el período en que decide convertirse asciende a \$7.280 con su crédito asociado de \$1.820, y en su FUF \$600

DETALLE	UTILIDAD C/C	UTIL S/C		FUF AÑO 1	
		IMPTO 1° CATEG	DEL EJERC	SALDO ACUM	
RLI	7.280	1.820	0	0	0
(+) dif dep acel	0		600	600	600
Sub-Total	7.280	1.820	600	600	600
(-) Retiro	-7.280	-1.820	0	-600	-600
Rmte. fut año sgte.	0		600	0	0

#### Detalle

Como se puede apreciar, el primer año hubo retiros que superan la renta líquida del ejercicio, por lo tanto, para efectos de gravar con los impuestos personales a los dueños de las empresas, debe considerarse como renta disponible la diferencia de depreciación acelerada versus la normal, por cuanto esta menor utilidad sólo se reconoce para efectos del impuesto de Primera Categoría. Esta diferencia constituye una utilidad sin crédito al no ser gravada con el antes mencionado tributo.

La diferencia de depreciación normal versus la acelerada, constituye una diferencia tributaria, debido a que la aplicación de las normas que la regulan hacen

tributar a los dueños de las empresas por una renta inexistente, es decir, por una riqueza que no se ha producido, esto es, no habiendo obtenido activos y/o flujos de efectivo reales.

Este razonamiento queda de manifiesto, pues esta renta no tiene derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría. En efecto, basta con preguntarse por qué podría tener derecho al crédito referido, si no es una renta que haya generado la empresa.

Nuestra conclusión, frente a esto es que, no resulta coherente que sus propietarios deban tributar por ella.

Además la circular N° 65 del 25 de Septiembre del 2001 del SII en su letra B N° 4 estipula lo siguiente:

“Finalmente, cabe señalar que lo dispuesto por el nuevo inciso tercero del N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, en cuanto al tratamiento tributario que dicho precepto legal le da a la diferencia existente entre la depreciación acelerada y la normal, sólo afecta a los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la renta efectiva mediante contabilidad completa y sujetos, por lo tanto, al sistema de tributación a base de retiros o distribuciones respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional establecidos en la letra A) del artículo 14 de la ley precitada, no comprendiéndose en dicho grupo de contribuyentes los que no determinen sus rentas mediante la modalidad antes mencionada, dentro de los cuales se encuentran, por ejemplo, los contribuyentes de la Primera Categoría que determinen sus rentas efectivas mediante una contabilidad simplificada

debidamente autorizada por el Servicio, los de la Segunda Categoría sujetos a las normas del N° 2 del artículo 42 de la Ley del ramo, y los que no obstante determinar sus rentas en la Primera Categoría mediante contabilidad completa, tales utilidades no estén acogidas al régimen de reparto respecto de los Impuestos Global Complementario o Adicional a que se refiere la letra A) del artículo 14 antes mencionado, los cuales para fines de determinar las rentas de los impuestos que los afectan pueden considerar como un gasto la depreciación acelerada tanto para los efectos del impuesto de Primera Categoría como para los fines de los Impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda”.

### **¿Cuanto se pierde por parte del EI?**

En el ultimo ejemplo propuesto queda de manifiesto que, el patrimonio del empresario individual, se ve disminuido por la diferencia de depreciación acelerada que utilizó en el primer período ascendente a \$900.-, de los cuales sólo podría utilizar \$300.- derivados de la depreciación normal, generándose un diferencial de \$600.- que deben tributar en su global complementario. Por su parte cuando se convierte posteriormente al retiro, ya no podrá transferir dicho beneficio FUF, a la sociedad en que realiza el aporte..

En consecuencia, su capital propio queda desmejorado en \$600.-

Esto no ocurre en la Transformación, en la que el beneficio que brinda la depreciación acelerada, se puede continuar utilizando normalmente hasta el término del período de depreciación normal, siempre y cuando los retiros no

excedan la Renta Líquida Imponible, permitiendo a los socios, no tener que tributar por la diferencia entre depreciación acelerada y depreciación normal en sus impuestos finales.

#### **4.6. RENTA (Pago Provisional Mensual)**

Los PPM no pueden ser utilizados por la entidad que se crea en el caso de conversión, por ser considerados créditos personalísimos y personas distintas.

En tanto tratándose de la transformación los pagos provisionales mensuales efectuados hasta la fecha de transformación pueden ser aplicados por la sociedad con la nueva razón social, al presentar una única declaración anual de impuestos a la renta producto que se trata de la misma persona.

#### **Ejemplo**

Capital Tributario	\$5.000
PPM	\$ 50

En este caso el EI que se convierte no ve disminuido su patrimonio tributario debido a que la Ley le permite solicitar devolución de los excesos de pagos provisionales mensuales. Por lo tanto comparativamente los Patrimonio iniciales en la Conversión cómo en la Transformación no sufren variaciones y el Empresario Individual no se ve perjudicado.

#### **Crédito por Gastos de capacitación:**

El crédito por gastos de capacitación en la conversión del empresario individual en EIRL, no puede ser utilizado por la empresa que se crea por ser considerados personalísimos y personas distintas.

No así en la transformación, dicho crédito por gasto de capacitación, puede ser utilizado normalmente por tratarse de la misma persona.

### **Remanente de crédito empresas constructoras (art.21 D.L. 910/75)**

En la Conversión del empresario individual en EIRL, dicho crédito por ser considerado personalísimo y además los entes personas distintas, no puede hacer uso de dicho crédito.

En la Transformación puede ser utilizado sin problemas por ser considerada la misma persona.

En la Conversión, el SII ha entendido reiteradamente que al crearse una nueva PJ, ésta no puede gozar de ciertos créditos que tenía en su patrimonio el EI, por tratarse de Derechos personalísimos y por tanto intransferibles, no obstante, nuestra legislación general, jamás estima un crédito como intransferible, sin declaración expresa en tal sentido, y aún así, cuando lo declara intransferible, si es avaluable en dinero, se debe exclusivamente a una sanción por un ilícito.

No obstante, en materia de transformación, los créditos a los cuales el SII les ha atribuido un carácter personalísimo como lo son, entre otros, los créditos

por donaciones y los que corresponden a gastos de capacitación (SENCE) podrán ser utilizados por la entidad transformada.

### **Crédito Art.33 bis. Ley de la renta**

Datos:

Corrección monetaria para efectos ilustrativos 0

Tasa de Impuesto de Primera Categoría 20%

FUT Remanente anterior \$0

Utilidad según balance \$2.000

Capital inicial tributario antes de la conversión \$5.000

Bien del Activo Fijo \$3.000 crédito art. 33 bis de la LIR 4%  
\$120

### Conversión:

#### Determinación de RLI después de la conversión:

“Supuesto el Activo Fijo nuevo fue adquirido en el primer semestre antes de la conversión”

Utilidad según balance	\$1.600
<u>(+) Provisión Impto. Renta</u>	<u>\$ 400</u>
RLI	\$2.000
Impuesto Primera Categoría 20%	\$ 400
(-) Rebaja cdto. Art. 33 bis	\$ 0

#### Capital propio tributario final determinado en la

##### Conversión

Inicial	\$4.880
(+) Renta Liquida	\$2.000
(-) Crédito art. 33 bis no autorizado	(\$ 0)
Capital propio tributario final	\$6.880

**Transformación:**

**Determinación de la RLI después de la**

**Transformación:**

Utilidad según balance	\$1.600
<u>(+) Provisión Impto. Renta</u>	<u>\$ 400</u>
RLI	\$2.000
Impuesto Primera Categoría 20%	\$ 400
(-) Rebaja cdto. Art. 33 bis	\$ 120
Impto. Primera Categoría a Pagar	\$ 280
Capital propio tributario determinado	\$7.000

**Capital propio tributario final determinado en la**

**Transformación**

Inicial	\$5.000
(+) Renta Liquida	\$2.000
(-) Crédito art. 33 bis no autorizado	(\$ 120)
Capital propio tributario final	\$6.880

En todos estos casos se imputa el impuesto de primera categoría del período de término de giro, saldo no puede utilizarlo la sociedad que se crea.



#### **4.7 Pérdidas Tributarias.**

Esta partida refleja que el contribuyente ha perdido parte de su patrimonio, porque a la fecha del cambio de régimen mantiene un patrimonio inferior al aportado inicialmente.

La disminución de este patrimonio puede tener su origen en, a lo menos, cuatro situaciones, la primera, que el contribuyente haya efectuado una disminución formal de su capital, la segunda, que el contribuyente tenga una pérdida tributaria que debió soportar producto de la gestión de sus negocios, la tercera, que se hayan efectuado retiros o distribuciones superiores a las utilidades generadas en la empresa, y finalmente, la cuarta, la existencia de gastos rechazados.

En la pérdida tributaria justamente radica la principal diferencia, al no ser reconocidas por la ley como saldo inicial del registro FUT. Por lo tanto, los contribuyentes no podrán hacer uso de ellas mediante la deducción de la renta líquida imponible, lo que resulta injusto en comparación con los demás contribuyentes del artículo 14, letra A), que si pueden hacerlo mediante la transformación.

## Ejercicio

Datos:

Corrección monetaria para efectos ilustrativos 0

Tasa de Impuesto de Primera Categoría 20%

FUT Remanente anterior (Pérdida Tributaria de arrastre) -  
\$1.000 E.I.

Utilidad según balance antes del cálculo de impuesto a la  
renta \$2.000 EIRL

Capital inicial tributario antes de la conversión \$5.000

### Conversión:

#### **Determinación de RLI después de la conversión: EIRL**

Utilidad según balance	\$1.600
------------------------	---------

(+) Provisión Impto. Renta	\$ 400
----------------------------	--------

**(-) Pérdida tributaria de arrastre Antes de la  
Conversión (\$1.000)**

RLI	\$2.000
-----	---------

Impuesto Primera Categoría 20%	\$ 400
--------------------------------	--------

Capital propio tributario determinado	\$6.000
---------------------------------------	---------

Así, el EI, paga impuestos finales, sin poder utilizar las pérdidas generadas antes de la Conversión,

### **Transformación:**

Determinación de la RLI después de la Transformación:

Utilidad según balance	\$1.600
(+) Provisión Impto. Renta	\$ 400
<u>(-) Pérdida tributaria de arrastre</u>	<u>\$1.000</u>
RLI	\$1.000
Impuesto Primera Categoría 20%	\$ 200
Capital propio tributario determinado	\$6.000

Así, el socio, paga menos impuestos finales, al poder utilizar las pérdidas generadas antes de la Transformación, rebajando \$1.000.- de la base imponible y pagando \$200.- menos de impuestos personales, comparación a lo que paga el EI que se convierte, en idéntica situación.

#### **4.8. Pago Provisional por Utilidades Absorvidas PPUA**

El pago provisional por utilidades absorbidas recuperado por las empresas desde sus inicios significó un tema complejo, tanto para los contribuyentes como para el Servicio de Impuestos Internos. Los contribuyentes por su parte han tratado de sacar provecho de esta franquicia, utilizando otras figuras legales como

lo son la fusión de empresas o el devengamiento de rentas, entre otras, que le permitan en definitiva cumplir el supuesto legal para recuperar este pago provisional.

En el presente apartado, se estudiará la diferencia tributaria que se produce en la recuperación del pago provisional por utilidades absorbidas y el deterioro patrimonial que afecta a los contribuyentes en su recuperación.

El empresario individual debe determinar la RLI de primera categoría, pagando la sociedad continuadora, el impuesto que corresponda dentro de los dos meses siguientes a la conversión, cuando este no presente término de giro, debiéndose incorporar al FUT para su traspaso a la sociedad que se crea. Si determina pérdida tributaria por este período y existen utilidades acumuladas, nace para el empresario individual el derecho de solicitar la devolución del pago provisional por impuesto de primera categoría por utilidades absorbidas.

#### **4.9 Fondo de Utilidades Tributables FUT**

Los créditos que constituyen rebaja en contra del impuesto de primera categoría, como por ejemplo, gastos por contribuciones cuando constituyen un crédito contra este impuesto

### **Ejercicio**

Datos:

Corrección monetaria para efectos ilustrativos 0

Tasa de Impuesto de Primera Categoría 20%

FUT Remanente anterior \$0

Utilidad según balance \$2.000

Capital inicial tributario antes de la conversión \$5.000

(-) Contribuciones pagadas antes de Conversión \$100

Capital propio depurado antes de Conversión \$4.900

### **Conversión:**

#### **Determinación de RLI después de la conversión:**

Utilidad según balance	\$1.600
<u>(+) Provisión Impto. Renta</u>	<u>\$ 400</u>
RLI	\$2.000
Impuesto Primera Categoría 20%	\$ 400
Rebaja por Contribuciones (\$100)	\$ 0
Capital propio tributario determinado	\$6.900

### **Transformación:**

Determinación de la RLI después de la Transformación:

Utilidad según balance	\$1.600
(+) Provisión Impto. Renta	\$ 300
<u>(+) Contribuciones</u>	<u>\$ 100</u>
RLI	\$2.000
Impuesto Primera Categoría 20%	\$ 400
<u>(-) Rebaja por Contribuciones BsRs</u>	<u>\$ 100</u>
Impto. Primera Categoría a Pagar	\$ 300
Capital propio tributario determinado	\$7.000.-
Diferencia en contra del EI	\$100.-

#### **4.10 Cuadro Comparativo**

De acuerdo a lo que hemos ido analizando, se adjunta un pequeño cuadro comparativo entre las diferencias que se generan entre la Conversión y la Transformación, respecto de aquellos créditos que el SII considera personalísimos, no permitiendo el traspaso a la nueva empresa que se crea producto de la conversión, y otros que lisa y llanamente se pierden, y que por tanto no pueden ser aprovechados como en el caso de la Transformación,

diferencias que muestran abiertamente algunas situaciones que generan un perjuicio patrimonial para el empresario individual.

<b>CUADRO COMPARATIVO DE EFECTOS TRIBUTARIOS</b>		
<b>SITUACIONES</b>	<b>CONVERSION</b>	<b>TRANSFORMACION</b>
Pago Provisional Mensual	No traspasa rec El	Utilizable
Cdto Gtos de Capacitación	Lo Pierde	Utilizable
Rmte IVA Créd Fiscal	Lo Pierde	Utilizable
Rmte Cdto Emp Construct	Lo Pierde	Utilizable
Cdto Art. 33 bis	Lo Pierde	Utilizable
Impto Territorial Pagado	Lo Pierde	Utilizable
Dif Deprec Acel vs Normal	Lo Pierde	Utilizable
Pérdida Tributaria	Lo Pierde	Utilizable
PPUA	Lo Pierde	Utilizable
FUT Positivo	Reinvertido	Reinvertido

## **CAPITULO 5**

### **RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **5.1 Objetivo.**

Como resultado de los análisis efectuados a las discriminaciones tributarias en el capítulo IV, a continuación se expondrán los resultados obtenidos de estos y el análisis previo a la conclusión. De esta manera se revelan como algunas disposiciones legales que persiguen un objetivo determinado pueden derivar en efectos tributarios que podríamos llamar colaterales.

Las conclusiones a las que se han arribado tienen por objeto probar la hipótesis de esta investigación, demostrando cómo los efectos secundarios en la aplicación de una norma o la ausencia de regulación legal en algunas materias, ocasionan detrimento patrimonial a los contribuyentes, indicando sus causas y sus efectos.

Cabe hacer presente que los temas tratados son diversos, siendo analizados en los capítulos anteriores en forma separada, por tal motivo se mantendrá dicho orden para fines de indicar cada una de las conclusiones, pero agrupándolos conforme el efecto y similitud del tratamiento que les afecta.



## **5.2 Transferencia de todos los activos y pasivos, Activo Fijo, Maquinarias, Inmuebles y Existencias.**

Estos temas fueron analizados en los ítems 4.2, 4.3 y 4.4 del capítulo anterior. En este acápite son agrupados por la coincidencia de los mismos en cuanto a su tratamiento respecto de la renta.

Del análisis de los casos referidos no se logra concluir que exista una diferencia relevante entre Conversión y Transformación, en el sentido que el Empresario Individual que se convierte en Sociedad o EIRL, mantiene una situación patrimonial similar a la de los socios de una sociedad que se transforma.

Las diferencias encontradas, mas bien dicen relación con aportar a mayor valor los activos en el caso del Empresario Individual, situación que no es comparable con el de una sociedad transformada.

En consecuencia, la hipótesis de este trabajo no se cumple para estos casos, no obstante, parecer de la lectura de las normas involucradas que exista una diferencia, por lo que, para estos casos, asumimos que la hipótesis debe desecharse.

## **5.3 Depreciación Normal versus Depreciación Acelerada.**

Este tema fue analizado en el apartado 4.5 del capítulo anterior, demostrando que en la Transformación no se produce alteración de la renta empresarial ni de

los impuestos asociados a la misma, de la sociedad que se transforma, ni de la renta personal y los impuestos que les afectan, a los socios de la misma.

Sin embargo, se pueden ver dos situaciones distintas hablando de Conversión de un Empresario Individual en Sociedad o EIRL, a saber, en cuanto a la base imponible de la empresa, y los impuestos que le afectan, por una parte y por la otra, en cuanto a la renta personal de los dueños de la empresa.

En efecto, respecto de la base imponible de la empresa, y los impuestos que le afectan, del análisis efectuado se vislumbra que no existe diferencia final con el proceso de transformación, pues si bien en la Conversión no se puede continuar la depreciación acelerada, en el final del periodo de depreciación se igualan los efectos económicos de la tributación

Distinto resulta el caso de la renta personal del dueño de una Empresa Individual que se convierte en Sociedad o EIRL que a diferencia de la del socio de una sociedad que se transforma -el cual no se ve afectado con la transformación-, pierde, al convertirse, todo aquel diferencial entre depreciación normal y acelerada que descontó como gasto en los periodos anteriores a la Conversión

En consecuencia, nos encontramos frente al primer caso en que se cumple la hipótesis planteada, generándose una discriminación tributaria entre dos figuras económicamente similares, y que conforme al aforismo jurídico, donde existe la misma razón, debiera existir la misma disposición.

Tema aparte, pero destacable de mencionar, es que como parte del proyecto de Reforma Tributaria presentado por el actual gobierno en 2014, se contempla un nuevo beneficio tributario denominado “depreciación instantánea”. Este beneficio operaría de similar forma al de la depreciación acelerada, con la diferencia que todo el gasto por depreciación se aplicaría al año de la adquisición del activo fijo relacionado.

En consecuencia, de ser aprobado este proyecto, con la reforma señalada, la situación de diferenciación entre el propietario de una empresa individual que se convierte en sociedad o EIRL y el socio de una sociedad de personas que se transforma resultará aún más gravoso para el primero, conforme la misma lógica del desarrollo de los ejercicios desarrollados en el capítulo 4.

#### **5.4 Renta . PPMs. Crédito por Gastos de capacitación. Remanente de crédito empresas constructoras (art.21 D.L. 910/75). Crédito Art. 33 bis. Ley de la renta y otros créditos**

Respecto a los Pagos Provisionales Mensuales, pagados antes de la Conversión por el EI, si bien estos no pueden ser utilizados por la sociedad o EIRL que se crea, como en el caso de la Transformación, sí pueden ser recuperados por el EI, ya que la Ley le permite solicitar devolución de los excesos de PPM que no se hayan imputado al impuesto correspondiente a la renta de cierre, al momento de la Conversión

Así, lo que parecía una diferencia entre ambas figuras reorganizativas, económicamente no resulta en un detrimento real para el propietario de una EI que se convierte, por lo que la hipótesis se ve rechazada, en este caso.

Respecto a los créditos provenientes de gastos de capacitación. Remanente de crédito empresas constructoras, Crédito del Artículo 33 bis de la Ley de la Renta y otros créditos llamados personalísimos, de los análisis explicados en el capítulo anterior en el ítem 4.6, en el caso de una transformación social, ninguno de estos créditos contra el impuesto a la renta se ve afectado por el hecho de la transformación

En cambio, en el evento de una Conversión de un empresario individual en sociedad o EIRL, que ha adquirido un bien del activo fijo nuevo en el año de la conversión, estos créditos no puede utilizarlos ni en la nueva empresa, ni en su patrimonio personal, por lo que nos encontramos frente a una discriminación tributaria, basada en parte en la Ley, en parte en la doctrina del Servicio de Impuestos Internos, que estima estos créditos personalísimos e intransferibles, no obstante su carácter pecuniario.

En estos casos, en consecuencia, se entiende confirmada la hipótesis inicial, en el sentido que el Empresario Individual se ve en situación de desventaja al Convertirse en sociedad, con respecto al socio de la sociedad que se transforma.

## **5.5 Pérdidas Tributarias PPUA**

Vimos en el análisis del ítem 4.7 del capítulo anterior cómo a diferencia de una sociedad que se transforma, el Empresario Individual, pierde la posibilidad de hacer uso de la pérdida tributaria acumulada a través del tiempo a fin de rebajarla de futuras utilidades, lo que constituye la mayor discriminación en su contra, corroborando la hipótesis inicial.

Por otra parte, en el caso que un Empresario Individual haya sufrido pérdidas en el año que se convierte, y que no hace término de giro, no podrá obtener PPUA por las utilidades absorbidas por las mismas, a diferencia de la Sociedad que se transforma.

## **5.6 Fondo de Utilidades Tributables FUT. Gastos de Contribuciones cuando constituyen Crédito contra el impuesto de primera categoría**

Como pudimos analizar en el ítem 4.9 el pago del impuesto Territorial en la explotación de bienes inmuebles constituye una rebaja contra el impuesto de primera categoría a pagar, que la sociedad que se transforma sigue aprovechando, en tanto la sociedad o EIRL convertida por el aporte del Empresario Individual no puede aprovechar este crédito por lo pagado por este último, viéndose perjudicado, sin razón económica que lo justifique.

## 5.7 Resumen.

La investigación arrojó resultados disímiles respecto a la hipótesis planteada, así como en algunos casos se confirmó, en otros aparentemente similares, tuvo que ser rechazada.

Pero lo relevante es que si hay casos, en que la Ley y/o el Servicio de Impuestos Internos a través de la doctrina de la intransferibilidad de los llamados créditos personalísimos, dependiendo del caso, establecen directa o indirectamente, diferencias arbitrarias e indeseables en contra del Contribuyente Empresario Individual que entra en un proceso de Conversión, respecto del socio de una sociedad que se transforma, en determinados ámbitos, a saber:

- a) Depreciación acelerada en la renta personal del dueño de una Empresa Individual que se Convierte.
- b) Créditos provenientes de gastos de capacitación, remanente de crédito empresas constructoras, crédito del Artículo 33 bis de la Ley de la Renta y otros créditos a los cuales el Servicio de Impuestos Internos les asigna el carácter de personalísimos
- c) Pérdida tributaria acumulada y derecho a PPUA; y
- d) Impuesto Territorial pagado resjutado en cuanto constituyen una rebaja contra el impuesto de primera categoría a pagar.

Si bien, en los demás casos estudiados se desecha la hipótesis, consideramos que la existencia de los recién señalados en el párrafo anterior,

justifica el estudio de esta materia y cobra especial relevancia a la hora de analizar discriminaciones arbitrarias, que incidan en la conciencia ética del Contribuyente a la hora del cumplimiento tributario y en la equidad tributaria.

## **CAPITULO 6**

### **CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **6.1. Objetivo**

El presente capítulo tiene por objetivo entregar una conclusión general de la investigación, como asimismo las recomendaciones pertinentes que digan relación con todas las Discriminaciones tratadas.

Por otra parte, este capítulo pretende ser un resumen de cierre de la investigación, donde se verificará el cumplimiento o no de los objetivos planteados en el inicio del presente trabajo.

Esto permitirá determinar el éxito o fracaso de la investigación misma, donde se concluirá si se han aportado pruebas suficientes para validar la hipótesis planteada inicialmente.

#### **6.2. Conclusiones y Sugerencias de la Investigación**

Al comienzo de este trabajo se propusieron algunos objetivos específicos y se planteó una hipótesis. Ahora culminada la investigación corresponde evaluar si los objetivos propuestos fueron alcanzados o no y si fue posible aportar evidencias a favor de la hipótesis enunciada.



En el progreso de esta investigación se analizaron diferentes disposiciones legales, especialmente de la Ley de la Renta, con características equivalentes en los procesos de Conversión y de Transformación, con el fin de evaluar la existencia de efectos tributarios discriminatorios que pudieran afectar a los contribuyentes, que procedan a efectuar una u otra figura reorganizativa.

Del mencionado estudio, quedó claramente comprobada la existencia de efectos secundarios, de las normas estudiadas, que fueron llamados “Discriminaciones Tributarias”. Estos efectos o consecuencias, se pudieron probar y medir con casos o ejercicios a que fueron sometidos bajo el ámbito de algunas disposiciones legales que fueron seleccionadas con este propósito.

Se probó por ejemplo, que la norma que regula la depreciación acelerada perjudica a los propietarios de las EI que se convierten, respecto del socio de una sociedad que se transforma.

Asimismo, se probó que los créditos a los cuales el Servicio de Impuestos Internos les asigna el carácter de personalísimos, el EI que se Convierte los pierde, y la sociedad que recibe el aporte, no los puede usar, a diferencia del socio de una sociedad que se transforma, entre ellos, los provenientes de gastos de capacitación, remanente de crédito empresas constructoras, crédito del Artículo 33 bis de la Ley de la Renta y otros.

Por su parte, estimamos probado que la Pérdida tributaria acumulada y el derecho a solicitar PPUA por parte del propietario de una EI que se Convierte, a

diferencia de lo que ocurre en una sociedad que se transforma, no pueden ser utilizados por el primero, constituyendo una discriminación a su respecto.

Por último, lo mismo ocurre con las Contribuciones de Bienes Raíces pagadas, por el EI, en cuanto constituyen una rebaja contra el impuesto de primera categoría a pagar.

De estos ejemplos y otros más mencionados en el cuerpo del presente trabajo, se puede llegar a la convicción que se han alcanzado los objetivos propuestos al inicio de la investigación, que básicamente buscaban demostrar la existencia de disposiciones legales cuyos efectos discordaban del sistema tributario en su conjunto.

Estas disposiciones legales son las que el legislador instauró en la Ley de la Renta, que en nuestro juicio no han sido incorporadas teniendo presente la armonización de esta ley, ni se han tenido presente los efectos discriminatorios que provocan.

La presente investigación ha probado, de acuerdo a los hechos descritos, que cuando un contribuyente, propietario de una EI, se ve involucrado en un proceso de conversión, puede verse perjudicado patrimonialmente con cargas tributarias que en justicia no debiera soportar, causadas principalmente por la falta de concordancia entre las disposiciones legales que regulan la Conversión y las que regulan la Transformación, y que el socio de una sociedad que se transforma, en los hechos no soporta.

Otro resultado de esta investigación concluye que cada disposición tributaria al momento de su promulgación, debe contemplar necesariamente una evaluación previa de los efectos que provocan, de manera de no gravar indebidamente a ciertos contribuyentes por sobre otros que se encuentren en similar situación, o generar otros efectos tributarios no deseables.

De esta manera, conforme a lo expuesto en los párrafos anteriores, la presente investigación ha aportado evidencias suficientes para afirmar la veracidad de la hipótesis, es decir, se ha logrado probar que las normas señaladas contenidas en la Ley de la Renta, como la doctrina del Servicio de Impuestos Internos respecto a la no transferibilidad de los créditos a los que el mismo organismo les asigna el carácter de personalísimos, no obstante ser avaluables en dinero, pueden producir Discriminaciones tributarias, provocando cargas tributarias excesivas o indebidas que deben sobrellevar estos contribuyentes, en comparación a otros.

Esto cobra especial relevancia, a la luz del principio de equidad tributaria que se ve alterado por estas regulaciones.

Y tal vez, lo más grave redundante que frente a dicha inequidad surge el germen del incumplimiento tributario, alterando la conciencia ética del contribuyente, al incentivarlo a buscar formas elusivas de evitar el pago de impuestos que razonablemente considera injustos.

En lo que se refiere a las propuestas de esta investigación tendientes a corregir el fenómeno de las Discriminaciones tributarias, ellas no pueden sino

redundar en modificar la normativa que regula la Conversión, en el sentido de igualar la situación del EI que se convierte a la del socio de una sociedad que se transforma en los casos en que el estudio arrojó que existen diferencias arbitrarias y más gravosas para el propietario de una EI.

Finalmente, en virtud de la evaluación realizada en el presente trabajo se puede resumir en las siguientes conclusiones.

1. Que las normas analizadas en determinadas materias, pueden producir efectos tributarios discriminatorios no deseados que perjudican al propietario de una EI que se convierte, en comparación al socio de una sociedad que se transforma.

2. Que los efectos tributarios discriminatorios redundan en que los contribuyentes propietarios de una EI que se convierte deben soportar cargas tributarias excesivas, indebidas e injustas.

3. Que la forma de corregir estos efectos discriminatorios, es la modificación e incorporación de normas impositivas que equiparen la Conversión a la Transformación, y eviten la asignación del carácter de personalísimos e intransferibles a créditos tributarios que se encuentran en el patrimonio del EI.

4. Que al momento de incorporar una norma debe necesariamente evaluarse los impactos discriminatorios que esta disposición ocasionará en su entorno.

5. Que las normas tributarias deben ser armónicas, es decir, que permitan la coherencia del sistema impositivo con las normas particulares.

6. Que los contribuyentes no sólo deben ocuparse en comprender y cumplir con las normas impositivas, sino que también deben considerar las consecuencias tributarias que conllevan las normas discriminatorias que los puedan afectar.

7.- Que la institucionalidad Tributaria debe propender a la equidad a fin que la conciencia ética del contribuyente tienda al cumplimiento tributario voluntario

### **6.3 Respuestas a las preguntas de la Investigación**

Del fruto del análisis y de los resultados particulares que se han efectuado en el presente trabajo, ha sido posible dar respuesta a las preguntas de investigación planteadas inicialmente, las cuales a continuación han sido resueltas en el mismo orden en que fueron formuladas.

i.- ¿Qué es la Conversión?

Es aquella forma de reorganización empresarial que consiste en que una persona natural, propietaria de una Empresa Individual, decide desarrollar su giro o actividades mediante el aporte de todo su activo y pasivo en la constitución de una sociedad de cualquier clase o una EIRL.

ii.- ¿Quiénes pueden Convertirse?

Empresarios Individuales, Comunidades, Sociedades de Hecho y Sucesiones Hereditarias, dentro del plazo establecido en la Ley.

iii.- ¿Que diferencias plantean las normas de Conversión, en sus efectos, respecto a las de Transformación?

La principal diferencia conceptual entre Transformación y Conversión es que en esta última se crea una persona jurídica distinta al EI, en tanto en la Transformación continúa existiendo la misma persona jurídica que se transforma.

iv.- ¿Existen y cuáles son los principales efectos discriminatorios de la Conversión respecto a la Transformación, por aplicación de la doctrina de los créditos intransferibles?

Existen y consisten principalmente en la pérdida de créditos tributarios que hasta antes de la Conversión se encontraban en el patrimonio del EI, así como en la prohibición de uso como gasto de la pérdida acumulada, y de continuar el beneficio de la depreciación acelerada.

v.- ¿Se requieren modificaciones legales y/o administrativas para corregir este fenómeno, en su caso?

Creemos que, si bien, un cambio de criterio por parte del Servicio de Impuestos Internos en cuanto a asignar el carácter de personalísimos e intransferibles a créditos valuables en dinero que se encuentran en el patrimonio del EI, solucionaría algunos de estos problemas, a la luz de las actuaciones de dicho organismo, e interpretaciones relacionadas al Derecho Internacional Tributario, es prácticamente imposible, pues probablemente afectaría otros bienes jurídicos tributarios -que no son parte de esta investigación- que se estiman de mayor relevancia.

En consecuencia, la conclusión lógica es igualar los efectos tributarios de Conversión y Transformación por vía legal, que no obstante, la diferencia jurídica que conlleva el nacimiento de una nueva persona jurídica en la Conversión, equipare ambas por existir la misma situación económica, material y tributaria en ambos casos, incentivando con ello la convicción ética del contribuyente.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

**Decreto Ley N° 824**, Aprueba texto de Ley sobre Impuesto a la Renta. Chile. Publicado en el Diario Oficial el 31.12.1974. Actualizada al 27.09. 2012.

**Decreto Ley N° 825**, Aprueba texto de Ley sobre Impuesto al Valor Agregado. Publicado en el Diario Oficial el 31.12.1974.

**Ley N° 20.630**, Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional. Publicado en el Diario Oficial el 27.09.2012

**Circular N° 124 del 07/10/1975**, Materia: Tributación de los aportes de bienes corporales muebles en decreto ley sobre impuesto a las ventas y servicios.

**Circular N° 40 del 24/08/1992** Materia: Instrucciones sobre modificaciones introducidas a la ley sobre impuesto a la renta

**Circular N° 17 del 10/05/1995**, Materia: Imparte nuevas instrucciones referentes a la actualización de la información.

**Circular N° 49 del 21/08/1997**, Materia: Instrucciones sobre modificación introducida al artículo 14 BIS de la ley de la renta, por la ley 19.506 de 1997

**Circular N° 45 del 23/09/2013** Materia: Instruye sobre la tributación establecida en el artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta, con motivo de la sustitución de dicho artículo por la ley N° 20.630 de 2012

**Circular N° 65 del 25/09/2001** Materia: Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los N° 3, 5 y 12 del artículo de la Ley de la Renta por la Ley N° 19.738 del año 2001



**Oficio N° 316 del 23/01/1987** Situación de las pérdidas acumuladas y remanentes de Impuesto al Valor Agregado en transformación de sociedades.

**Oficio N° 1.395 del 23/05/1995** Bienes transables – precios de venta – mercado – principio económico de la oferta y la demanda – servicio de impuestos internos – facultad para tasar – sentido y alcance.

**Oficio N° 1.690 del 13/05/2009** Situación tributaria de la enajenación de acciones producto de la conversión de una empresa unipersonal en una sociedad anónima, conforme a lo dispuesto por la letra c) del N° 1 de la letra A) del artículo 14º, de la ley de impuesto a la renta.

**Oficio N° 4.796 del 25/10/2004** Situación tributaria de las Utilidades Reinvertidas en una sociedad anónima, en el evento en que dicha sociedad anónima se transforme en sociedad de responsabilidad limitada, conforme a lo dispuesto por la letra c) del N° 1 de la letra A) del artículo 14º de la ley de la renta – instrucciones impartidas por el servicio – habiéndose producido el cambio de especie o tipo social, no puede mantenerse el régimen especial que la ley estableció específicamente para la reinversión de utilidad tributables efectuada a través de la adquisición de acciones de sociedad anónimas, puesto que este tipo o especie de sociedad desaparece con motivo de la transformación – en el caso de la transformación de una sociedad anónima en una sociedad de responsabilidad limitada, las utilidades tributables y su respectivo crédito por concepto de impuesto de primera categoría, que la primera haya recibido en conformidad al mecanismo establecido en la letra c), del N° 1 de la letra A, del artículo 14 de la ley de la renta, que representen acciones que los inversionistas no hayan enajenado a la fecha de la transformación, y que de acuerdo con la misma disposición legal no se incorporaron o no pasaron a formar parte del Fondo de Utilidades Tributables de la sociedad anónima, deben a partir de la fecha de la transformación, incorporarse al registro FUT de la sociedad de responsabilidad limitada en que dicha sociedad anónima fue transformada.

**Oficio N° 567 del 14/03/1997** Aplicación del impuesto al valor agregado al aporte, adjudicación o retiro de bienes corporales muebles o inmuebles del activo fijo.

**Oficio N° 1.728 del 15/05/2009** Efectos tributarios de la conversión de una empresa unipersonal en sociedad anónima cerrada – reinversión – las utilidades que se traspasarán con motivo de la conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier clase, entre otras figuras, no se gravarán con los impuesto global complementario o adicional, según corresponda, mientras tales utilidades no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o en el evento en que estas sean distribuidas por dicha sociedad – costo tributario de las acciones para el aportante.

**Oficio N° 313 del 22/01/2001** Transformación de una sociedad anónima en una sociedad de responsabilidad limitada – código tributario define la transformación de sociedades – para efectos tributarios subsiste la misma persona jurídica – continúa responsable de todas sus obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la transformación – tiene derecho a utilizar todos los créditos que tenía a su favor con antelación al cambio de razón social – en consulta formulada ambas sociedades siguen afectas al impuesto general de primera categoría – la empresa puede continuar operando de la misma forma – sin perjuicio del tratamiento tributario y de imputación que corresponde darle a los retiros y a los gastos rechazados de acuerdo al nuevo tipo de sociedad – situación tributaria de la distribución de dividendos – trámites a efectuar ante el servicio cuando ocurre la figura jurídica en consulta en circular N° 17, de 1995

**Oficio N° 567 del 14/02/2002** Tratamiento tributario que afecta a las rentas generadas y retenidas en el régimen de tributación simplificado del artículo 14 BIS de la ley de la renta, cuando el contribuyente pasa al régimen general de tributación, de acuerdo al artículo 14º de la ley precitada.

**Oficio N° 2.279 del 02/08/1995** Sucesión por causa de muerte – apertura de la sucesión – herederos – comunidad hereditaria – patrimonio indiviso durante el plazo máximo de tres años – transformación en sociedad de responsabilidad limitada – aviso de término de giro – improcedencia.

**Oficio N° 862 del 23/02/19884** Efectos tributarios de disminución de capital vía eliminación contable de pérdidas.

**Oficio N° 1.590 del 05/05/1995** Fecha de adquisición de acciones en el caso de transformación de sociedad de personas en sociedad anónima.

**Oficio N° 4.365 del 09/11/1994** Complementa dictamen emitido por Oficio N° 3.689 del 14/10/1994

**Oficio N° 59 del 04/09/1986** Conversión de empresas individuales en sociedades. Aporte de todo el activo y pasivo y fusión de sociedades.

**Oficio N° 997 del 16/03/1995** Valor de adquisición de las acciones, en el caso de la transformación de una sociedad de personas en anónima, considerando, que en el mismo acto jurídico señalado se produce la capitalización de utilidades acumuladas hasta la fecha de la transformación.

**Oficio N° 2.952 del 21/07/1999** Aclaración respecto del costo tributario reconocido para las acciones originadas de la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima.

**Oficio N° 3.689 del 14/10/1994** Valorización de activos en el caso de la conversión de una empresa individual en sociedad.

**Oficio N° 4.806 del 16/12/1993** Tratamiento tributario de comunidad hereditaria que se transforma en sociedad anónima.

**Resolución exenta N° 55** del 30/09/2003 Materia: Deroga res. Ex. N° 5.791 del 20/11/1997 e instruye sobre obligatoriedad de dar aviso de cambios de la información comunicada al servicio.

**Diccionario Jurídico Económico** de Arturo Yrarrazaval C Ediciones Universidad Católica de Chile 2004.

**Manual de Consultas Tributarias** “GRANDES TEMAS TRIBUTARIOS” Editorial Legal Publishing 1ª edición Mayo del 2011

**Manual de Consultas Tributarias** “TRANSFORMACIÓN Y CONVERSIÓN DE SOCIEDADES “ Editorial Legal Publishing edición de Septiembre del 2009 N° 381

**Revista CET** “Centro de Estudios Tributario Universidad de Chile” N° 5/2011 Harry Ibaceta Rivera.