



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

**PARTE I**

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

**Alumno: Martín Andrés Vila Baltra  
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.

## TABLA DE CONTENIDO

<b>INDICE</b>	<b>PÁGINA</b>
<b>RESUMEN EJECUTIVO</b>	7
<b>INTRODUCCION</b>	8
a) Planteamiento del problema de investigación	10
b) Objetivo de la Investigación	12
c) Objetivos Específicos	12
d) Preguntas de Investigación	13
e) Importancia del Estudio	14
f) Problemas y limitaciones de la Investigación	15
g) Estructura del trabajo de Investigación	15
h) Nomenclatura a utilizar	17
<b>CAPITULO 1</b>	18
<b>1 METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION</b>	18
1,1 Objetivo	18
1,2 Tipo de Investigación	18
1,3 Diseño de la Investigación	19
1,4 La Hipótesis	19
1,5 Formulación de la Hipótesis	20
1,6 Definición de las variables involucradas en la Hipótesis	20
1,7 Método de la Investigación	22
1,8 Delimitación de la Población	23

1,9	Selección de la muestra	24
1,10	Recolección de los datos	25
1,11	Análisis de los datos	25
	<b>CAPITULO 2</b>	27
<b>2</b>	<b>MARCO TEORICO</b>	27
2,1	Objetivo	27
2,2	Discriminaciones Tributarias	27
	<b>CAPITULO 3</b>	29
<b>3</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	29
3,1	Objetivo	29
3,2	Sistema Tributario Chileno	30
3,3	Definiciones	30
3.4	Quienes pueden Convertirse	36
3.5	Efectos Tributarios de la Conversión	36
3.5.1	Valoración de los bienes aportados	36
3.5.2	Pago Provisional Mensual PPM	39
3.5.3	Depreciación	39
3.5.4	Fondo de Utilidades Tributables FUT	40
3.5.5	Créditos Tributarios generados hasta la fecha de Conversión	40
3.5.6	Gastos Rechazados	41
3.5.7	Retiro de Utilidades	41
3.5.8	Resultado Acumulado a la Fecha de Conversión	42
3.5.9	Pérdida Acumulada en el FUT	42

3.6	Nace una nueva Persona Jurídica	43
3.6.1	El Empresario Individual pone término de giro	43
3.6.2	Trámite ante el SII	44
3.7	RESUMEN	44
	<b>CAPITULO 4</b>	46
<b>4</b>	<b>EXAMEN DE LAS DIFERENCIAS TRIBUTARIAS</b>	46
4,1	Objetivos	46
4,2	Transferencias de todos los Activos y Pasivos	47
4.2.1	Valoración de los bienes aportados	47
4,3	Existencias	53
4,4	Activo Fijo Inmuebles y Maquinarias	54
4,5	Diferencia entre depreciación Normal y Acelerada	55
4,6	Renta	63
4,7	Pérdidas Tributarias	68
4,8	Pago Provisional por Utilidades Absorvidas PPUA	70
4,9	Fondo de Utilidades Tributables FUT	71
4.10	Cuadro Comparativo	73
	<b>CAPITULO 5</b>	75
<b>5</b>	<b>RESULTADOS DE LA INVESTIGACION</b>	75
5,1	Objetivo	75
5,2	Transferencia de todos los Activos y Pasivos	76
5,3	Depreciación Normal versus Acelerada	76
5,4	Renta	78

5.5	Pérdidas Tributarias y PPUA	80
5.6	Fondo de Utilidades Tributables	80
5.7	Resumen	81
	<b>CAPITULO 6</b>	83
<b>6.1</b>	<b>CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS GENERALES</b>	83
6.2	Objetivo	83
6.3	Conclusiones y sugerencias de la Investigación	83
6.4	Respuestas a las preguntas de la Investigación	88
<b>7</b>	<b>BIBLIOGRAFIA</b>	91

## RESUMEN EJECUTIVO

El propósito de la investigación es demostrar que las normas sobre Conversión, particularmente dentro de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pueden producir efectos tributarios distintos, a los de la transformación, para los contribuyentes, que aún encontrándose en similar situación económica, tienen estructuras jurídicas de constitución diferentes, perjudicándolos con cargas tributarias excesivas, pérdidas de créditos tributarios y afectándolos con cargas tributarias secundarias, esto debido principalmente al sentido que se le ha dado a ambos conceptos y a la doctrina del Servicio de Impuestos Internos en torno a los créditos intransferibles o derechos personalísimos.

El tipo de investigación es exploratorio porque el tema no ha sido tratado con anterioridad; de forma sistemática; y descriptivo porque describe cómo es y cómo se manifiesta el fenómeno tributario estudiado.

Se analizaron diversas disposiciones legales contenidas dentro de la Constitución Política, y la Ley de la Renta, sometiéndose, bajo su ámbito de aplicación, algunos casos o situaciones donde se demostró en detalle sus efectos perjudiciales para el empresario individual que pretende iniciar un proceso de Conversión.

Finalmente, se reconoce que los problemas que presenta la Conversión requieren resolverse principalmente por vía legislativa, de manera que se corrijan o complementen las disposiciones legales que dan origen a ellas.

## INTRODUCCIÓN

La presente investigación pretende realizar un estudio de la situación de los Empresarios Individuales que se convierten en Personas Jurídicas, identificando y evaluando su impacto en el patrimonio de los mismos, en cuanto empresario y en el de la Persona Jurídica que nace, respecto de los llamados créditos intransferibles o derechos personalísimos.

Para estos efectos se establecieron objetivos claros que se procurarán alcanzar, se plantea una hipótesis, se evalúa la importancia del estudio, y se toma en consideración las limitantes de la investigación.

Finalmente, cabe destacar que la presente investigación se ha realizado dentro de un contexto jurídico y contable tributario.

Cuando decidimos abordar este tema nos encontrábamos plenamente conscientes que la gran mayoría de las Pequeñas y Medianas empresas nacen, no como sociedades, sino que por el esfuerzo individual de un sujeto, con una idea que lleva a cabo y que una vez que esta se materializa y comienza a rendir frutos, se encuentra afecto a que su patrimonio se encuentre confundido jurídicamente con el de su empresa.

Es recién en ese momento, cuando le nace la necesidad de proteger lo suyo, lo que tiene junto a su familia, lo que ha retirado de la empresa y lo que ha adquirido con ello de terceros, normalmente acreedores de la empresa individual.

En efecto, si bien nuestra legislación tributaria permite afectar un conjunto de bienes propios a una actividad productiva o de servicios, esto no sobrepasa el ámbito tributario y respecto del resto de la legislación, especialmente, civil y comercial, ambos patrimonios se encuentran confundidos y en consecuencia el empresario individual responderá de las deudas de la empresa no solo con los activos de esta, sino que con todo su patrimonio personal conforme al derecho de prenda general consagrado en el Código Civil (artículo 2.465 C.C.).

Así las cosas nos encontramos con una Empresa Individual o Empresario Individual (EI) en diferencia de condiciones respecto a una sociedad anónima, una sociedad de responsabilidad limitada, una sociedad por acciones, una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, etc.

Por otra parte, el Empresario Individual no puede transformarse a la luz de la definición del Código Tributario, pues la empresa que nace no conserva la misma personalidad jurídica que la anterior, en efecto el artículo 8 N° 13 del Código Tributario (CT), dispone que "se entiende por transformación de sociedades el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica". Este concepto incluye la transformación de una empresa individual de responsabilidad limitada (E.I.R.L.) regida por la ley N° 19.857 publicada en el Diario Oficial del 11 de febrero de 2003 en una sociedad de cualquier clase.

Es esta definición tributaria, restrictiva, respecto a las definiciones de Transformación y Conversión que da el diccionario de la Real Academia de la

Lengua, el que da sentido a esta tesis, pues como veremos, la restricción señalada termina creando una discriminación odiosa, desde un punto de vista económico y tributario, hacia la Transformación del Empresario Individual (Conversión Tributaria), que en adelante solo llamaremos técnicamente Conversión, respecto de las transformaciones de las demás empresas, ya constituidas en Personas Jurídicas.

Esto se debe, en lo particular, a que la definición Tributaria contiene como requisito fundamental de la norma, la subsistencia de la personalidad jurídica, lo que por la esencia del acto de Transformación – Conversión del Empresario Individual no puede ocurrir y abordaremos, mas en extenso, en la presente investigación.

Además, lo anterior, se ve agravado por la interpretación extensiva que hace el Servicio de Impuestos Internos del concepto de Créditos Intransferibles o Derechos Personalísimos, núcleo central del presente trabajo.

#### **a) Planteamiento del problema de Investigación.**

Como se mencionó anteriormente, nuestra Ley de la Renta contempla la posibilidad que una empresa determinada cambie y modifique su estructura jurídica, en cuanto a la especie o tipo social conforme a la cual se estructura.

Pero no contempla que esta transformación sea realizada por un Empresario Individual, dejándolo bajo otra figura de reorganización empresarial, como es la que llamamos Conversión.

Podría pensarse, conforme al aforismo jurídico, que donde existe la misma razón debiera existir la misma disposición, que los efectos de ambas instituciones son los mismos, pero, como ya comprobaremos, esto no es así, y en definitiva como ya se mencionó, resulta en una discriminación odiosa en lo económico y tributario hacia el Empresario Individual.

En la práctica, se trata de verificar si la aplicación de estas normas implica que los tributos soportados por el Empresario Individual que se convierte son superiores a los soportados por una Persona Jurídica que se transforma.

Sin embargo, en la literatura actual no existen trabajos que estudien las consecuencias negativas de las disposiciones legales vistas, desde la perspectiva de los efectos que provocan entre estos dos tipos de contribuyentes la pérdida de créditos tributarios que sufre el Empresario Individual.

Ante esto, es que el tema merece un estudio que permita dimensionar este fenómeno, en cuanto a las normas involucradas y la magnitud de los efectos que estas pueden producir.

## **b) Objetivo de la Investigación.**

La presente investigación pretende demostrar la existencia de situaciones dentro de la Ley sobre Impuestos a la Renta, que producen discriminaciones económico tributarias entre el Empresario Individual que se convierte en Persona Jurídica y la Persona Jurídica que se transforma en su especie o tipo, a consecuencia de la no consideración del aporte de ciertos créditos a los que se les ha dado el carácter de intransferibles por el Servicio de Impuestos Internos.

De igual modo, esta investigación aspira a ser una herramienta o guía para los profesionales del área tributaria, que les permita medir el impacto de las normas sobre la materia.

## **c) Objetivos específicos**

Se pretende:

i. Demostrar que las definiciones y normas sobre transformación y conversión y la escasa regulación legal en algunas de estas materias pueden producir efectos tributarios discriminatorios, al negársele al E.I., la posibilidad del aporte de ciertos créditos considerados intransferibles, no obstante encontrarse en su patrimonio.

- ii. Contribuir con un estudio analítico sobre estos efectos discriminatorios, que permita medir o dimensionar el impacto negativo de las normas e interpretaciones administrativas que los regulan.
- iii. Demostrar que los efectos discriminatorios originados por las normas que rigen la materia, hacen asumir a ciertos contribuyentes, en la especie el Empresario Individual, cargas tributarias excesivas o pérdidas de créditos tributarios.
- iv. Establecer la necesidad de modificar algunas disposiciones legales que corrijan estos efectos discriminatorios.
- v. Revelar un fenómeno tributario no tratado con anterioridad.

#### **d) Preguntas de Investigación**

La presente investigación, dentro los objetivos planteados, pretende resolver al menos las siguientes preguntas:

- i.- ¿Qué es la Conversión?
- ii.- ¿Quiénes pueden Convertirse?
- iii.- ¿Que diferencias plantean las normas de Conversión, en sus efectos, respecto a las de Transformación?
- 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?

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

**e) Importancia del estudio.**

La importancia de la investigación radica principalmente en que se aportará un estudio que comprende gran parte de los efectos tributarios, disímiles entre la Transformación y la Conversión, en materia de aporte de activos y pasivos, que ocasionan perjuicios económicos y tributarios discriminatorios, en el último caso, a los contribuyentes Empresarios Individuales, identificando las disposiciones legales involucradas e interpretaciones de las mismas, que los producen y presentando ejemplos prácticos que lo demuestran.

Este estudio podrá servir de herramienta o guía a los profesionales y alumnos relacionados con estas materias tributarias.

Asimismo, esta investigación puede ser de utilidad en una futura reforma tributaria, pues sin duda muchas de los efectos tributarios discriminatorios que se expondrán en este trabajo, pueden ser solucionados a través de la vía legislativa.

Por último, y no por ello menos importante, en qué medida, influye esta situación en la conciencia ética del contribuyente, y el efecto que esto conlleva para el Estado.

## **f) Problemas y Limitaciones de la Investigación**

Como la investigación demanda un estudio exhaustivo de la Ley sobre Impuestos a la Renta, la cual es una de las disposiciones legales más complejas dentro del derecho tributario chileno y al mismo tiempo existen muchas otras leyes de distinto carácter, tales como: leyes municipales, laborales, previsionales, etcétera, que tienen muchas veces incidencia dentro del hecho gravado que define la Ley de la Renta, puede que algunos de los efectos tributarios que se busca encontrar para su estudio y análisis, no sean detectados.

Asimismo, como es propio de la creatividad de los tributaristas es posible que algunos de estos efectos discriminatorios, sean soslayados, mediante figuras propias de una planificación tributaria, que eviten la Conversión, no obstante, aún en este caso, es de suma utilidad saber y conocer a cabalidad el efecto y la dimensión del mismo que se busca evitar, preguntándose si una mejor regulación contribuye a la conciencia ética del contribuyente.

## **g) Estructura del Trabajo de Investigación.**

Con la intención que la presente investigación cumpla sus objetivos planteados y que su revisión o estudio sea amable con sus lectores, se ha dividido en seis capítulos.

El primero señala la metodología utilizada para llevar a cabo la investigación, tales como el tipo de investigación, su diseño y la hipótesis que se someterá a prueba.

El segundo capítulo realiza una breve reseña sobre la Conversión, la Transformación y las normas que las regulan.

El tercer capítulo se encarga de entregarnos el marco normativo básico a considerar, para efectos de comprender el análisis posterior de los efectos tributarios derivados del aporte de ciertos créditos (intransferibles) entre ambas y sus resultados.

El cuarto capítulo expone el análisis de los distintos efectos tributarios derivados del aporte de ciertos créditos (intransferibles), en el cual se demuestran sus efectos nocivos y desventajosos para cierta clase de contribuyentes, en la especie, los Empresarios Individuales, mediante el estudio de casos o ejemplos.

El quinto capítulo vierte los resultados particulares de cada una de los diferentes efectos tributarios, identificando sus orígenes o causas, señalando al mismo tiempo, aquellas que requieren solución legislativa o simples cambios de criterio de la Administración Tributaria nacional.

Finalmente, el sexto capítulo concentra las conclusiones generales de la investigación, se presentan recomendaciones y la entrega de los resultados de la investigación conforme a los objetivos planteados en sus inicios. De igual modo, se expresará si la investigación logró apoyar la hipótesis planteada o en definitiva ésta fue refutada.

## **h) Nomenclatura a Utilizar.**

En el presente trabajo se adoptará la siguiente nomenclatura para referirse a los conceptos que a continuación se mencionan.

PJ: Persona Jurídica

EI: Empresario Individual

EIRL: Empresa Individual de Responsabilidad Limitada

SA: Sociedad Anónima

SpA: Sociedad por Acción

SRL: Sociedad de Responsabilidad Limitada

FUT : Fondo de utilidades tributables.

FUNT : Fondo de utilidades no tributables.

RLI : Renta líquida imponible.

SII : Servicio de Impuestos Internos.

LIR : Ley sobre Impuestos a la Renta.

PPUA : Pago provisional por utilidades absorbidas.

IVA : Impuesto al valor agregado.

## **CAPITULO 1**

### **1. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1.1 Objetivo.**

Este describe el tipo de investigación que se realizó y cómo fue llevada a cabo. Se incluye la hipótesis, la especificación de sus variables, el diseño utilizado, los sujetos, el universo y la muestra tomada.

#### **1.2 Tipo de Investigación.**

La investigación es de carácter exploratorio al menos en su inicio, pues se examina un tema o problema de investigación que no ha sido abordado anteriormente, al menos de manera sistemática, conforme lo reveló la revisión de la literatura que acusa sólo ideas vagamente relacionadas con el problema del presente estudio.

La investigación también es descriptiva, porque se pretende describir situaciones y eventos. Es decir, cómo es y cómo se manifiesta el fenómeno de los efectos tributarios derivados del aporte de ciertos créditos (intransferibles), que resultan discriminatorios dentro de la Ley sobre Impuestos a la Renta.

La investigación igualmente es correlacional, porque medirá la relación existente entre las normas que rigen la Transformación y las distintas reglas dispersas en la Ley de la Renta que regulan la Conversión.

Finalmente, la investigación es explicativa, porque explica las razones que dan origen a los efectos tributarios diferenciadores respecto del Empresario Individual en materia de Transformación y Conversión.

### **1.3 Diseño de la Investigación.**

El diseño de la investigación será no experimental, debido a que sólo se describirán y explicarán la existencia de los efectos tributarios derivados del aporte de ciertos créditos (intransferibles) que resultan desventajosos, hacia el Empresario Individual que se Convierte, como asimismo sus causas y sus efectos.

### **1.4 La Hipótesis.**

A continuación se formula una hipótesis que servirá de guía a nuestro problema de investigación o fenómeno que estamos estudiando. Esta hipótesis será contrastada y sometida a prueba empírica para determinar si es apoyada o refutada de acuerdo con lo que se observa.

No se pretende probar que la hipótesis sea verdadera o falsa, sino argumentar que fue apoyada o no, de acuerdo con ciertos datos obtenidos en la investigación.

Finalmente, se puede añadir, que encontremos o no, evidencia a favor de la hipótesis, de todas maneras se habrá descubierto algo acerca del fenómeno que antes se desconocía.

## **1.5 Formulación de la Hipótesis.**

La hipótesis es la siguiente:

“En el contexto de una reorganización empresarial, el aporte de ciertos créditos, considerados personalísimos e intransferibles, recibe un tratamiento distinto según nos encontremos ante una Conversión o una Transformación, el cual puede afectar mayormente a un contribuyente que a otro de similar situación económica”

## **1.6 Definición de las Variables involucradas en la Hipótesis.**

Con el propósito que los usuarios del estudio y cualquier persona que consulte la investigación hagan propio el mismo significado de las variables incluidas en la hipótesis, y además poder confrontar posteriormente la investigación con otras similares y evaluar correctamente los resultados, se estima necesario la definición de las siguientes variables:

### **i. Normas que regulan la Conversión.**

Para efectos del presente trabajo vamos a entender por este concepto, todas aquellas normas tributarias contenidas dentro de la Ley sobre Impuestos a la Renta que tienen el propósito de regular la Conversión empresarial.

## **ii. Normas que regulan la Transformación.**

Para efectos del presente trabajo vamos a entender por este concepto, todas aquellas normas tributarias contenidas dentro la Ley sobre Impuestos a la Renta que tienen el propósito de definir y regular la Transformación empresarial.

## **iii. Diferencias tributarias.**

Constituyen los tratamientos tributarios distintos frente a una misma razón que grava en mayor medida al Empresario Individual que se Convierte por sobre la Persona Jurídica que se transforma. Esto en estricta relación con el artículo 19 N° 20°.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. .... y 22°.- La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica, de la Constitución.

## **iv. Efectos negativos en los patrimonios de los contribuyentes derivados del aporte de ciertos créditos (intransferibles).**

Son las consecuencias económicas que deben resistir los contribuyentes con motivo de verse enfrentado a una diferenciación tributaria. Estas consecuencias pueden consistir en pérdidas de créditos tributarios.

### **1.7 Método de la Investigación.**

La investigación consistirá principalmente en el análisis de las normas legales atinentes a nuestro problema de investigación, del cual se podrán deducir o extraer las conclusiones y recomendaciones particulares.

Este método de análisis nos conducirá a una conclusión general en nuestra investigación. Es decir, nos permitirá inferir un común denominador que afecta a las distintas situaciones objeto de estudio.

En el caso de esta investigación el instrumento de medición será sencillo, simplemente consistirá en someter a los contribuyentes a la aplicación contable, concreta de las normas o disposiciones legales seleccionadas, con el fin o propósito de analizar sus efectos y sus resultados.

### **1.8 Delimitación de la Población.**

Es primordial en un comienzo delimitar la población que va a ser estudiada y sobre la cual se pretende generalizar los resultados.

Para nuestra investigación, el límite poblacional se enmarca en las siguientes consideraciones:

- Ser una disposición legal que se encuentre contenida dentro de la Ley sobre Impuestos a la Renta.

- Que la función de esta disposición consista en una norma que afecte la Conversión o Transformación de Empresas, en materia de aporte de créditos, en la especie de los llamados intransferibles.
- Que la aplicación de la disposición legal produzca consecuencias discriminatorias para los contribuyentes.
- Que estas consecuencias afecten directamente los patrimonios de los contribuyentes, mediante la pérdida de créditos tributarios.

Estos parámetros incorporan a ciertos contribuyentes, sean estos empresarios individuales, sociedades de personas, comunidades hereditarias, sociedades anónimas, etcétera, afectos al régimen tributario de estar afecto a impuesto de primera categoría y sujeto a contabilidad completa. Al mismo tiempo, incluye todas las disposiciones legales sobre las materias señaladas, descartando aquellas normas que no cumplan estas características.

La delimitación señalada permitirá que la investigación sea costeable y alcanzable en las fechas establecidas para el reporte de los resultados.

### **1.9 Selección de la Muestra.**

Hasta este momento hemos definido cuál será la unidad de análisis y cuáles son las características de la población, ahora corresponde seleccionar la

muestra que sea más conveniente para el estudio, de tal manera que ella sea un reflejo fiel del conjunto de la población.

La muestra debe ser representativa porque de ella se desprenderán las conclusiones de la investigación.

Para estos efectos, se pasó revista, dentro de la ley del ramo en busca de las disposiciones legales con características regulatorias de la Conversión y Transformación, optándose por aquellas que regulan los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario e impuesto Único de Segunda Categoría.

Lo anterior se fundamenta en que las normas que regulan estos impuestos se consideran suficientes para ejemplificar y para considerar que los efectos secundarios que ellas producen, representan a los de otras normas de igual naturaleza.

#### **1.10 Recolección de los Datos.**

Debido a las particularidades de esta investigación, que consiste básicamente en el análisis de las normas legales contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta y la validación de sus efectos mediante la aplicación de casos o ejercicios que prueben la existencia de una discriminación tributaria, esta tarea resulta conveniente llevarla a cabo mediante el profundo estudio y análisis de las mencionadas normas, lo que requiere dedicación, sólidos conocimientos previos y experiencia en la aplicación de estas normas.

Sumado a esto, se ha conversado con personas que trabajan en materias impositivas, tales como fiscalizadores tributarios, profesores Universitarios del área y abogados del Servicio de Impuestos Internos, con el fin de que aporten sus experiencias y vivencias frente a temas de esta naturaleza.

### **1.11 Análisis de los Datos.**

Una vez identificadas las disposiciones legales que cumplen las características buscadas, resulta necesario medir las variables de nuestra hipótesis, para lo cual estas disposiciones se sometieron a estudio mediante la aplicación de casos que se encuadraban dentro del ámbito de su aplicación.

Posteriormente, se aplicaron las disposiciones seleccionadas a los casos señalados, de modo de determinar los efectos y consecuencias discriminatorias que las aludidas normas legales podían crear.

Por lo tanto, fueron los resultados de estos análisis la materia prima para las conclusiones de esta investigación.

## **CAPITULO 2**

### **2. MARCO TEÓRICO**

#### **2.1. Objetivo.**

Sin perjuicios de las definiciones entregadas en el capítulo introductorio, el presente apartado pretende hacer una breve reseña respecto de la bibliografía existente, que dice relación con las diferencias tributarias, encontradas dentro de la Ley sobre Impuestos a la Renta.

Especialmente se dará a conocer el concepto de Discriminación Tributaria Transformación, Conversión, Créditos intransferibles y Derechos Personalísimos, que la autoridad administrativa ha dado a entender a través de diversos medios, tales como; diarios, circulares y su propia página web.

#### **2.2 Discriminaciones Tributarias.**

En realidad, este concepto no se encuentra cristalizado, en ningún texto, sin embargo, es un término conocido, y usado por muchos autores en distintos sentidos, pues lleva el concepto de Discriminación al ámbito Tributario

Normas Constitucionales: Igual repartición de las cargas públicas; artículo 19 Nos 20 y 22, y Ley anti-discriminación

**Conforme al Diccionario de la RAE:**

**Discriminación:** (Del lat. *discriminatio*, -ōnis). Acción y efecto de discriminar.

Por su parte el profesor Arturo Yrarrázaval C. en su Diccionario Jurídico-Económico, diferencia entre:

**Discriminación de hecho:** Este concepto surge a partir de situaciones legales de igualdad, pero que consagran requisitos lácnicos insalvables, cuyo resultado lleva a una desigualdad real.

**Discriminación económica:** Acción por parte del Estado o por el legislador de dar un trato diferente a quienes se encuentran en la misma situación, sin racionalidad alguna, lo que lleva a tratarlo de arbitraria.

## **CAPITULO 3**

### **3. MARCO NORMATIVO**

#### **3.1. Objetivo**

En el presente capítulo se presentará la literatura que resulta pertinente al problema a investigar, de modo de sustentar y encuadrar teóricamente la investigación. Este marco normativo servirá de referencia para contextualizar los temas tratados y representa la teoría mínima que se requiere para comprender los resultados del estudio.

Para estos efectos, se acopió la literatura existente, acudiendo a libros, leyes específicas, Oficios y Circulares emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, de donde se extrajo el material que resultó más apropiado.

En la construcción de este capítulo, se tuvo especial cuidado en centrarse específicamente en la materia de estudio, tratando de ser simples y claros, no divagando en otros temas o profundizando en áreas no asociadas a la tesis. Esto resulta ser fundamental en el presente trabajo, donde se tratan micro temas que son afectados en forma transversal por el problema de investigación.

### **3.2 Sistema Tributario Chileno.**

El actual sistema tributario chileno es el resultado de una serie de reformas profundas de la estructura y la administración tributaria de los impuestos directos e indirectos.

En el ámbito de la tributación directa, cuyo impuesto más importante es el Impuesto a la Renta, nos encontramos con que la Conversión es una figura separada de la Transformación y no es adecuadamente regulada ni tratada.

En opinión del profesor Samuel Vergara, el actual sistema tributario chileno resulta complejo, particularmente la Ley sobre Impuestos a la Renta, debido a la defectuosa redacción de las leyes tributarias, la dispersión de las normas en distintos textos legales y la inflación legislativa.

### **3.3. Definición.**

Conforme al numeral 13 del artículo 8° del Código Tributario por "transformación de sociedades", debemos entender "el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica.". Este concepto incluye la transformación de una empresa individual de responsabilidad limitada (E.I.R.L.) regida por la ley N° 19.857 publicada en el Diario Oficial del 11 de febrero de 2003 en una sociedad de cualquier clase.

No obstante, las definiciones de este artículo citado nada dicen de la Conversión y ni el Código Tributario ni la Ley de la Renta la mencionan, salvo para hablar de la internación de divisas, en un sentido radicalmente distinto a la materia de este trabajo.

La única norma que habla de conversión es el artículo 69 del Código Tributario, pero sin definirla, y solo para prohibir la conversión sin dar aviso de término de giro, a menos que la sociedad que nace o se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual relativo al giro o actividad respectiva.

Código Tributario Artículo 69 inc.2°: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71°, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo señalado en el

inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse”.

Lo mismo ocurre en el artículo 14 Letra A N°1 letra c) de la Ley de la Renta en que se hace extensivo el efecto de la reinversión a las EI que se conviertan en sociedades. Curiosamente esta norma dice y confunde este acto con el de transformación.

Ley de la Renta. Artículo 14 Letra A N°1 letra c) “Las rentas que 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, 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. Igual norma se aplicará en el caso de transformación de una empresa individual en sociedad de cualquier clase o en la división o fusión de sociedades, entendiéndose dentro de esta última la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona. En las divisiones se considerará que las rentas acumuladas se asignan en proporción al patrimonio neto respectivo. Las disposiciones de esta letra se aplicarán también al mayor valor obtenido en la enajenación de derechos en sociedades de personas, cuyo mayor valor esté gravado con los Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, pero solamente hasta por una cantidad equivalente a las utilidades tributables acumuladas en la empresa a la fecha de enajenación, en la proporción que corresponda al enajenante.”

Mas allá de esta confusión de la Ley de la Renta entre Transformación y Conversión, que probablemente se le debe asignar a una mala técnica legislativa, debemos pasar a encontrar el real sentido del concepto conversión para efectos tributarios.

En los hechos el artículo 20 del Código Civil establece "Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

A estos efectos el primer elemento al que debemos atender es al gramatical, y en este sentido, nuestro Código Tributario en su artículo 2° lo permite expresamente:

Artículo 2.- "En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales".

Recurriendo al artículo 19 del Código Civil el cual representa la base de nuestra legislación común, y en especial de la normas sobre interpretación legal, nos encontramos con el principal elemento de interpretación que es el gramatical.

Siguiendo esta línea el Diccionario de la lengua española en su 22° edición de la Real Academia Española (RAE) del año 2001 nos encontramos las siguientes acepciones: (Del lat. conversio, -ōnis).

1. f. Acción y efecto de convertir o convertirse.

2. f. Mil. Mutación del frente, de una fila, girando sobre uno de sus extremos.

3. f. Ret. Figura consistente en emplear una misma palabra al fin de dos o más cláusulas o miembros del período.

Según estas definiciones, solo la primera nos sirve a nuestros efectos, pues claramente las restantes en nada dicen relación con el ámbito tributario.

Recurriendo nuevamente al mismo diccionario nos encontramos con que convertir tiene las siguientes acepciones:

(Del lat. *convertĕre*).

1. tr. Hacer que alguien o algo se transforme en algo distinto de lo que era. La locura le ha convertido en un asesino. U. t. c. prnl. La piedra se ha convertido en polvo.

2. tr. Ganar a alguien para que profese una religión o la practique. U. t. c. prnl. Se ha convertido al budismo.

3. prnl. Fil. Dicho de una palabra o de una proposición: Sustituirse por otra de igual significación.

Frente a esto, claramente el elemento gramatical es poco lo que nos aporta en el ámbito tributario, salvo en lo que se refiere a que algo se transforme en algo distinto de lo que era.

Continuando con las normas de interpretación del Código Civil el Art. 21 establece que "Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el

sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso."

Conforme a esta norma interpretativa debemos recurrir a las definiciones que han dado los especialistas sobre este concepto, frente a lo que nos encontramos con la definición de Harry Ibaceta Rivera en la Revista de Estudios Tributarios:

"La conversión es una alternativa a través de la cual, los empresarios individuales pueden aportar el total de sus activos y pasivos a una sociedad en el proceso de búsqueda de una estructura societaria deseada para explotar un negocio en particular".

Y La definición del Profesor Miguel Ojeda Díaz: "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".

De ambas, podemos extraer los siguientes elementos:

- 1.- Existencia de una Empresa Individual, que eventualmente termina su giro
- 2.- Aporte de todo el activo y pasivo de la EI a una sociedad o EIRL

De esta forma la principal diferencia conceptual entre Conversión y Transformación es que en la primera se crea una persona jurídica distinta al EI en tanto en la Transformación continua existiendo la misma persona jurídica que se

transforma, y es justamente esta diferencia la que genera los mayores problemas al EI, pues lo excluye de los beneficios tributarios de la transformación como ya veremos:

### **3.4 Quienes pueden Convertirse:**

Una persona Natural dueña de una EI

Dos o más personas naturales dueñas de EI que aporten a una sociedad

Una comunidad hereditaria (Oficio 2279 de 1995 del Servicio de Impuestos Internos).

La EI de un fallecido por parte de los herederos.

### **3.5 Efectos Tributarios de la Conversión.**

#### **Aporte de todos los Activos y Pasivos**

Se transfiere el dominio de los bienes

Existencias.

Maquinarias Activo Fijo en general. Pierden la calidad de nuevos, entonces no se pueden depreciar aceleradamente.

#### **Valoración de los Bienes Aportados.**

El aporte de bienes a sociedades constituye una enajenación de estos, pudiendo asignárseles el valor que libremente acuerden las partes en la respectiva

escritura 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, solo hasta el valor de libro por el cual aparecen registrados en su contabilidad, cuando el aportante esté obligado a llevar contabilidad, o al costo de adquisición del bien, actualizado por la variación del IPC menos depreciación, en caso de no estar obligado a declarar sus impuesto mediante contabilidad. Si se aportan a valor financiero, 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° 2948/96)

Entonces a valor de libro: No se generan efectos tributarios para el aportante.

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

Pero a valor financiero superior a costo de adquisición: Se determina un incremento patrimonial para el aportante conforme a los dispuestos en el Art. 2 N° 1 de la Ley de la renta y por lo tanto afecto a la tribulación que establece esta disposición legal, según sea el tipo de bien de que se trate, constituyendo este mayor costo tributario de la inversión en la sociedad receptora.

La sociedad receptora contabiliza los bienes al valor aportado por la persona natural, siendo este el valor de los derechos en la sociedad de acuerdo a su porcentaje de participación, al igual que en el caso anterior.

Mayor valor: Los EI pagarán impuesto de 1° categoría y global por el mayor valor obtenido en la enajenación, y no acceden al beneficio de excluirse de la facultad de tasación del art. 64, pues no aparecen mencionadas en el mismo, caso de conversión.

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, pues se trata del mismo contribuyente.

Créditos Especiales: Capacitación y Donaciones. Remanente Crédito Empresas Constructoras, Remanente de cotización adicional Ley 18.566, y reintegro de peajes Ley 19.764 y Pago provisional exportadores Ley 18.768, ( asesorías técnicas); Pago provisional por impuesto de primera categoría, de utilidades absorbidas

En la Conversión, el SII ha entendido reiteradamente que al crearse una nueva PJ, esta 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 aun así, cuando lo hace, si es avaluable en dinero, se debe exclusivamente a una sanción por un ilícito cometido.

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.

## **Pago Provisional Mensual PPM.**

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

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.

## **Depreciación**

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.

A 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.

Conforme a lo dispuesto por el art. 14, párrafo A, N° 1, letra c), de LIR las utilidades se entienden reinvertidas en la sociedad que se crea y por tanto, no se

gravan con impuesto global complementario ni impuesto adicional sino hasta la fecha de su retiro efectivo.

En el caso de transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima el artículo 14, N° 1, letra A), letra b), de LIR esta última deberá pagar el impuesto multa de 35% en carácter de único en el o los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

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

Los que constituyen rebaja en contra del impuesto de primera categoría, por ejemplo:

Gastos por contribuciones cuando constituyen un crédito contra este impuesto

Crédito Art.33 bis. Ley de la renta

Se imputa al impuesto de primera del período de término de giro, pero el saldo no puede utilizarlo la sociedad que se crea.

### **Créditos Tributarios Generados hasta la fecha de Conversión.**

Utilidad tributaria o pérdida tributaria a la fecha de Conversión

La persona natural que se Convierte debe determinar la RLI de primera categoría y el impuesto correspondiente, de su Empresa Individual, pagando la sociedad continuadora, dicho impuesto dentro de los 2 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 de utilidades absorbidas.

### **Gastos Rechazados**

Gastos rechazados incurridos hasta fecha de transformación deben estar formando parte de la base imponible del impuesto de primera categoría cuando se contabilizaron con cargo a resultado y deberán ser declarados por el empresario individual en su declaración anual del impuesto global complementario. Procede rebajarlos de las utilidades traspasadas a la nueva sociedad.

### **Retiro de Utilidades**

Retiros efectivos y presuntos efectuados hasta fecha de transformación.

Deben ser declarados por el empresario individual en su declaración anual del impuesto global complementario o adicional, dentro del plazo establecido para ello, rebajándose de las utilidades acumuladas a la fecha de conversión.



## **Resultados Acumulados a la fecha de Transformación.**

### **Utilidades acumuladas en el FUT**

De conformidad a lo dispuesto en la letra c) del N° 1, letra A del art. 14 de la ley de la renta, las utilidades acumuladas en el FUT que se traspasa a la sociedad que se crea, se consideran reinvertidas y no se afectaran con los impuestos personales mientras no sean distribuidas a sus dueños.

### **Pérdidas acumuladas en el FUT**

No procede traspasar las pérdidas tributarias acumuladas en el FUT del empresario individual a la sociedad que se crea, por cuanto solo pueden ser utilizadas por quien las generó.

Por su parte y a contrario de lo anterior si la entidad que se transforma presentaba pérdidas tributarias podrá seguirlas utilizando una vez transformada puesto que se trata de la misma entidad que las generó, pero sólo revestida de una naturaleza jurídica diversa

### **Utilidades Exentas de Primera Categoría, No Tributables e Ingresos no Rentas**

Utilidades acumuladas en el FUNT por ejemplo:

Utilidades exentas de primera categoría

Ingresos no renta Art. 17 LIR

Utilidades afectas al impuesto. Único de primera categoría

Utilidades provenientes de ejercicios anteriores a 1984.

Se traspasan a la sociedad que se crea y permanecen en ellas hasta su distribución a sus socios o accionista.

### **Nace una nueva Persona Jurídica**

#### **El empresario individual pone término de giro a sus actividades**

“En el caso de conversión es necesario tramitar el término de giro dentro de los dos meses siguientes al cese de actividades. Sin embargo, dicho trámite no será necesario en caso que la sociedad que se crea se haga solidariamente responsable de los impuestos adeudados por el empresario individual, y sin perjuicio de la obligación de la empresa que desaparece de presentar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y de la obligación de la sociedad que se cree de pagar los impuestos a la renta dentro de los dos meses siguientes al término de giro, y los demás impuestos dentro de los plazos legales”.

A la inversa, en la transformación no es necesario realizar el término de giro, pues se trata de la misma entidad que sólo está experimentando un cambio en el tipo social, pero sigue siendo el mismo contribuyente, a excepción que exista

cambio de régimen tributario, conforme al inciso final del artículo 69 del Código Tributario.

### **Trámites ante el SII**

La transformación social y la conversión deben ser informadas al SII, a la Dirección Regional que corresponda al domicilio del contribuyente, aviso que deberá darse dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha de la modificación o de la inscripción en el Registro de Comercio. De no cumplirse con esta obligación la sanción será la contemplada en el artículo 97 N° 1 del Código Tributario, esto es, multa de 1 UTM a 1 UTA.

### **3.6 Resumen**

De lo expuesto se desprende que los casos en que ambas figuras de reorganización empresarial presentan diferencias en cuanto a sus efectos tributarios y que podrían dar lugar a una desventaja en contra del Empresario Individual que son:

- El aporte a valor financiero de los activos y pasivos
- La Depreciación acumulada
- PPM

- Gastos de Capacitación
- Remanente de créditos empresas constructoras (art. 21 DL 910/75)
- Remanente cotización adicional Ley 18.566, y reintegro de peajes Ley 19.764
- Donaciones
- Pago provisional exportadores Ley 18.768 (Asesorías Técnicas)
- Pérdida tributaria
- Pago provisional por utilidades absorbidas
- Gasto por contribuciones cuando constituyen un crédito contra este impuesto
- Crédito art. 33 bis Ley de la Renta