



EFFECTOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS DE LA PROHIBICIÓN DE ENAJENACIÓN DEL USUFRUCTO EN UN PROCESO DE CONVERSIÓN

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

ALUMNO: Mauro Humberto Véliz Zapata
PROFESOR GUÍA: Víctor Villalón Méndez
PROFESOR CO GUÍA: Miguel Ángel Ojeda Díaz

Santiago, 2023

TABLA DE CONTENIDOS

<u>AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIA</u>	
<u>NOMENCLATURA</u>	4
<u>1.- RESUMEN EJECUTIVO/ EXECUTIVE SUMMARY</u>	5
<u>2.- INTRODUCCIÓN.</u>	6
<u>3.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</u>	8
<u>4.- HIPÓTESIS.</u>	10
<u>5.- OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS.</u>	11
<u>6.- METODOLOGÍA.</u>	13
<u>7.- ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO</u>	14
<u>8.- MARCO NORMATIVO.</u>	23
<u>9.- DESARROLLO Y RESULTADOS</u>	26
<u>10. CONCLUSIÓN.</u>	60
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	63

AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIA

Las personas imprescindibles sí existen y a ellos dedico esta obra:

A mis padres, hermanos y amigos por su gran apoyo.

A mis profesores por su paciencia y directrices.

A Francisca por su enorme e incondicional amor.

Muchas gracias.

Esta obra está dedicada a la memoria de mi padre,

Sergio Véliz Souza.
(1943-2022)

NOMENCLATURA

DL : DECRETO LEY

DFL : DECRETO CON FUERZA DE LEY

RAI : REGISTRO DE RENTAS AFECTAS A IMPUESTO

DDAN : REGISTRO DE DIFERENCIAS ENTRE DEPRECIACIÓN NORMAL Y LAS ACELERADAS.

REX : REGISTRO DE RENTAS EXENTAS E INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA

SAC : REGISTRO DE SALDO ACUMULADO DE CRÉDITOS.

FUT : FONDO DE UTILIDADES TRIBUTARIAS

1.- RESUMEN EJECUTIVO/ EXECUTIVE SUMMARY

Para estar en presencia de una conversión, es necesario que el empresario individual aporte la totalidad de su activo y pasivo, siendo el aporte el presupuesto configurativo de la conversión.

La declaración de nulidad de este aporte destruye su presupuesto fáctico, generando diversas consecuencias en lo que respecta a los efectos de la conversión.

En ese contexto, el presente trabajo plantea como supuesto particular, dilucidar los alcances jurídico/tributarios de la declaración de nulidad del aporte de una cosa fructuaria afecta a una prohibición de enajenar, en un proceso de conversión.

To be in presence of a conversion, it is necessary that the individual entrepreneur contributes with all of his assets and liabilities being such contribution the configurative budget of the conversion.

The declaration of nullity of the here above contribution destroys its factual budget, generating several consequences regarding the conversion effects.

In this context, the present paper proposes to clarify the legal/tax extent of the declaration of nullity of this contribution regarding a usufructuary asset affected by prohibition of alienation in a conversion process.

2.- INTRODUCCIÓN.

Como en todo contrato, es posible identificar en la sociedad, los elementos de la esencia, de la naturaleza y los puramente accidentales, a la luz de lo establecido en el artículo 1444 del Código Civil.

Esto resulta relevante en la medida que el artículo 1° de la Ley N° 19.499 de Saneamiento de Vicios de Nulidad de Sociedades, distingue en sus incisos 3° y 4°, entre vicios formales y vicios de fondo, siendo determinante esta distinción para efectos del eventual saneamiento de la nulidad.

En efecto, los requisitos de fondo no pueden faltar a la sociedad ya que dicen relación con la esencia del contrato de sociedad, por lo que, de faltar uno de ellos, la sociedad no ha podido existir o ha degenerado en un contrato diferente.

Señalado lo anterior, es menester ahondar en aquellos elementos esenciales del contrato de sociedad y que son la participación en el reparto de las utilidades, la participación en el reparto de las pérdidas, y el aporte, que constituye el punto de partida de este estudio.

Resulta esencial para estar frente a una conversión que se aporte la totalidad del activo y pasivo del empresario individual. El problema se produce cuando habiéndose celebrado la conversión, posteriormente se declara la nulidad del aporte, destruyendo este presupuesto.

En el presente trabajo se estudia la situación de la declaración de nulidad de un aporte en concreto, este es, el de una cosa fructuaria que contiene una cláusula de prohibición de enajenar, desde dos situaciones de hecho que serán su eje de análisis:

Por una parte, se analizará la situación antes de la declaración de nulidad, así como una vez que la nulidad del aporte haya sido declarada por sentencia firme o ejecutoriada.

De realizarse una conversión, deberá realizarse el trámite de comunicarle al Servicio de Impuestos Internos que se realizó una conversión. ¿Si este servicio público notare que hay una cláusula de prohibición de enajenación de un bien del activo, podría este impedir que se perfeccione la conversión? ¿Podría el servicio demandar la nulidad del acto del aporte a fin de impedir la conversión?

Ahora, si se ha declarado por sentencia firme y ejecutoriada la nulidad de esa enajenación que constituye el aporte. ¿Sigue existiendo conversión? ¿Qué ocurre con la tasación del artículo 64 del Código Tributario? ¿Qué ocurre con los impuestos adeudados por el empresario individual, pero que fueron pagados por la sociedad en la cual se convirtió? Y en general ¿Qué ocurre con los demás efectos que produce la conversión?

Para responder estas preguntas, se procederá al análisis de las instituciones involucradas y en particular, en lo que respecta a los siguientes ejes:

- a.- La sociedad, el aporte y la conversión.
- b.- El dominio, el usufructo y la prohibición de enajenar.
- c.- La nulidad y sus efectos jurídicos y prácticos.

Por último, cabe indicar que esta investigación nace de la experiencia profesional y dado la escasa literatura tributaria, ha surgido el desafío de investigar a fondo este tema para que en el futuro, quienes se aventuren a consultarlo, puedan tener un punto de partida en su análisis.

3.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

El presente estudio, comienza con la siguiente consulta realizada por un amigo:

En vida, su abuelo le permitió usar un inmueble de su propiedad para establecer un negocio en él, desarrollándolo como empresario individual y alcanzando un gran desarrollo en virtud de sus notables habilidades empresariales.

Antes de su muerte, su abuelo le legó el inmueble en usufructo por 20 años, pasando la nuda propiedad a manos de uno de sus tíos. Transcurrido este tiempo la plena propiedad pasaría a manos de él.

Con el fin de evitar un tratamiento descuidado que algún tercero pudiese darle a él, se estableció en el testamento que se prohibía enajenar el derecho de usufructo que recaía sobre ese inmueble.

Con el tiempo, había surgido el proyecto de asociarse con un amigo, quien también desarrolla su misma actividad, formando una sociedad, por medio de la conversión, así como también había estudiado la posibilidad de convertirse en una sociedad por acciones, pues le permitiría no responder de las deudas de su negocio con los bienes de su vida personal, algo propicio considerando que estaba por contraer matrimonio.

Estas circunstancias, ineludiblemente han supuesto abordar la materia.

Como se ha señalado, el aporte es un elemento esencial del contrato de sociedad, no hay sociedad sin aporte.

Asimismo, el aporte del total de los activos y pasivos es imprescindible para estar en presencia de una conversión. Si no es el total, no hay conversión.

La conversión podría verse afectada si entre los bienes que conforman el activo, hubiera una cosa fructuaria que esté sujeta a una prohibición de enajenar. La sanción a la enajenación de esta cosa fructuaria es su nulidad, y eso acarrearía la nulidad del aporte y, por consiguiente, de la conversión.

Sin embargo, la nulidad debe ser declarada judicialmente y mientras no se declare la nulidad, el aporte y la conversión producen todos sus efectos, por lo que es menester determinar ¿qué ocurre con los actos y contratos realizados bajo la conversión?

Lo anterior es relevante, en la medida que estos efectos pueden extenderse al destino de obligaciones contraídas entre las partes en el marco de la conversión e incluso alcanzar la actuación del Servicio de Impuestos Internos.

4.- HIPÓTESIS.

Si en el marco de una conversión, en el patrimonio del empresario individual destinado al giro respectivo, hay un bien fructuario respecto del cual recae una prohibición de enajenar, es susceptible de nulidad la conversión, una vez declarada la nulidad del aporte.

Ante la declaración de nulidad de la enajenación en qué consiste el aporte del derecho de usufructo, el efecto principal es que la conversión no llegaría a configurarse en los términos esperados, pues los efectos propios de la conversión se habrían retrotraído al momento anterior de llevarla a cabo.

De allí, que aquellas actuaciones realizadas antes de la declaración de nulidad, sean válidas e incluso oponibles a terceros.

5.- OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS.

5. 1. Objetivo General:

Establecer los efectos jurídico/tributarios de declarar la nulidad del aporte de una cosa fructuaria componente del activo de una empresa individual, en el marco de un proceso de conversión.

5.2. Objetivos específicos:

1.- Conceptualizar la conversión como institución estableciendo sus elementos y efectos: Resulta de vital importancia para el desarrollo de esta AFE que se trate lo que es la conversión, pues es la institución sobre la que se construye este estudio. Su desarrollo acarreará si se cumplen los requisitos para la procedencia de los efectos que se esperan.

2.- Analizar dogmáticamente el aporte desde el punto de vista societario y tributario en el marco de la conversión: Para entender la relevancia de la problemática, es menester abordar esta figura y relacionarla con la institución de la conversión pues esta se materializa con el aporte del total de activos y pasivos de la empresa individual, el cual debe cumplir con todos los requisitos legales propios del derecho corporativo.

3.- Describir la institución del usufructo y sus efectos jurídico/tributarios: El caso en comento trata justamente del aporte de una cosa fructuaria y los efectos que generaría si esta se encontrara afectada a una prohibición de enajenar. De allí que es indispensable llevar a cabo un estudio preliminar de esta figura.

4.- Revisar la institución de la nulidad, sus clases y sus efectos tributarios respecto de la conversión y el aporte: Este es precisamente la institución cuya concurrencia constituye el objeto de estudio del presente trabajo, ya que sus efectos son los que

harían que no se llegaran a materializar la conversión al provocar que no puedan configurarse todos sus requisitos, generando otros efectos.

5.- Determinar la situación jurídica de las obligaciones surgidas en el marco de la conversión, en el evento de declararse la nulidad del aporte. Pues, la conversión tiene efectos comerciales y tributarios entre las partes, que afectan tanto a los socios como al Servicio de Impuestos Internos, en lo que respecta a sus facultades y que deben analizarse a la luz de esta situación.

6.- METODOLOGÍA.

a.- Método Deductivo. Importa la extracción de conclusiones en base a premisas generales, que en este caso se obtienen del análisis dogmático de las instituciones involucradas. Particularmente, del análisis de los conceptos claves que son la conversión, el aporte, el usufructo, el contrato de sociedad y la nulidad.

b- Método Dogmático. Importa el estudio y análisis de la normativa sobre el particular, con miras a establecer su sentido y alcance. Comprende el estudio del Código Civil, Código Tributario, Código de Comercio y demás normas involucradas, mediante las reglas hermenéuticas contemplados en los artículos 19 a 24 del Código Civil.

c.- Método Comparativo. Importa el establecimiento de comparaciones entre las instituciones objeto de estudio, a fin de extraer conclusiones. Especialmente relevante resulta la relación entre la conversión y el aporte, nulidad absoluta y relativa, sociedad de hecho, sociedad irregular y comunidad, en cuanto a sus efectos.

7.- ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO.

7.1.- ESTADO DEL ARTE.

Este estudio requiere el análisis preliminar de una amplia variedad de conceptos, que han sido abordados por diversos estudios previos, en grados disímiles de profundidad.

En efecto, el contrato de sociedad y los derechos reales como el dominio o el usufructo, instituciones originarias del ámbito civil y comercial, han tenido un vasto tratamiento doctrinario y jurisprudencial, por lo que existe abundante material sobre el particular.

Las reorganizaciones empresariales, en materia tributaria y en particular la conversión, no han corrido la misma suerte. Menos abundante resultan ser los estudios en esta materia, así como también escaso es el tratamiento de la jurisprudencia administrativa, especialmente frente al tratamiento dado a otros procesos de reorganización empresarial, mucho más agotados por la doctrina comercialista.

En lo que respecta al supuesto planteado, la presencia de una cláusula de prohibición de enajenación sobre un bien del activo, como es el que puede recaer sobre una cosa fructuaria, es básicamente inexistente en la doctrina nacional. No hay tratamiento sobre la materia, no obstante, el alto riesgo que significa realizar esta operación para un contribuyente, pues los defectos que pudiere presentar podrían significarle un alto grado de perjuicios.

Esta realidad puede resultar intimidante para cualquiera que pretenda adentrarse en la oscuridad de esta materia, pero eso no puede convertirse en una limitación ni desincentivar el estudio de una figura que en la práctica tiene múltiples implicancias para los contribuyentes.

7.2.- MARCO TEÓRICO.

Una de las primeras observaciones que deben realizarse previo a iniciar una actividad es la forma en que esta se llevará a cabo. Decidir si se hará como empresario individual, como sociedad o como Empresa Individual de Responsabilidad Limitada no es un tema menor, siendo múltiples los factores por los cuales una persona puede decidir llevar a cabo el proceso de una u otra forma. Factores como las facultades crediticias que pueda tener una persona, el régimen tributario, limitaciones a la responsabilidad del patrimonio (garantía general), entre muchos otros, resultan estar vinculados a este tema: la forma en que se procederá a organizar una empresa.

Asimismo, puede ser que inicialmente se haya decidido tomar una forma de reorganización para luego, transcurrido el tiempo, se decida cambiar por otra. Perfectamente es factible que las normas que le eran aplicables, producto de modificaciones dejen de serlo, por lo que otra forma de organización puede ser ahora más beneficiosa. Puede ser posible que el crecimiento de la entidad lleve a que sea otra la forma más ventajosa, así como tantos otros motivos pueden concurrir.

El presente estudio, radica en un caso en particular de reorganización empresarial. El de un empresario individual que ha decidido convertirse en sociedad o en Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, que en su contabilidad refleja un activo en particular, un derecho real de usufruto que tiene una prohibición de enajenar. Constituyendo una anomalía en la operación y torciendo el destino de la sociedad esperada.

La sociedad, entendida como un contrato en virtud del cual dos o más personas ponen algo en común, se erige como una herramienta de desarrollo de la actividad económica por antonomasia, principalmente por la necesidad de las personas de poder desarrollar colaboraciones al alero de la certeza y seguridad jurídica.

Sin embargo, es habitual que las personas desarrollen actividades económicas sin haber constituido una sociedad, sino que operen como empresa individual, como

persona física dedicada a una actividad económica. Para el Servicio de Impuestos Internos, empresario individual o empresa unipersonal es una entidad integrada por el capital, dedicada a actividades industriales, mercantiles, cuya organización consiste en una persona natural. Esta tiene la particularidad de contar con un patrimonio afecto a una actividad económica, pero que no está separado de aquellos que no tienen dicho destino. Por lo tanto, por las deudas personales así como de las deudas originadas en su actividad económica, responde con el total de sus bienes, presentes y futuros.

Esta configuración compromete el patrimonio del empresario, en la medida que responde no sólo con aquellos bienes destinados al desarrollo de su actividad, sino con la totalidad de sus bienes.

Para entender el patrimonio, es necesario abordarlo desde el punto de vista jurídico como desde el punto de vista contable.

Jurídicamente, es un atributo de la personalidad que integra la totalidad de activos y pasivos de una persona. Desde la perspectiva contable, “el patrimonio corresponde a las obligaciones de la empresa con el o los propietarios. Representa la propiedad neta de éstos en la empresa. De aquí que suele expresarse como la diferencia entre el activo y el pasivo”.¹

Atendido lo anterior, cobra relevancia la figura de la conversión, entendida como un mecanismo por el cual una persona natural que opera como empresa individual, pasa a desarrollar su actividad por medio de una nueva sociedad, aportando a esta la totalidad de sus activos y pasivos, a la vez que pone término a su giro para que este sea desarrollado por la nueva sociedad.²

El aporte es un elemento esencial del contrato de sociedad y supone el capital que cada socio destina a la sociedad, cuya composición bien puede incluir bienes

¹ TORRES SALAZAR, Gabriel. Contabilidad. Información y Control de las Empresas. Editorial Thomson Reuters. 7a edición. Santiago, Chile. 2016. Pág.30.

² FAUNDEZ UGALDE, Antonio. Tributación de las Reorganizaciones Empresariales. Tyrant Le Blanc. 1ªEdición. Valencia, España. 2021. Pág. 155.

materiales e inmateriales y en este sentido, puede darse el supuesto de aportarse bienes cuyo dominio se halle limitado por otros derechos reales.

Del aporte del total de activos y pasivos nacerá la conversión. Ese conjunto de bienes y deudas que conforman el patrimonio del empresario individual que estaba destinado a realizar una actividad, pasan a ser aportados a una sociedad o asignados a una empresa individual de responsabilidad limitada, en su totalidad.

Ahora, el supuesto concreto de estudio en este trabajo es que entre los activos que serán objeto del aporte en el marco del proceso de conversión, uno de ellos esté afecto a un derecho real de usufructo.

Para poder comprender el usufructo, es menester dedicar algunas palabras al derecho real de dominio.

Sobre la base de lo dicho en el artículo 582 del Código Civil, el dominio o propiedad, siguiendo la postura analítica del legislador nacional y a la doctrina tradicional de Alessandri y Somarriva, debe entenderse como un “conjunto de facultades o atribuciones del dueño de la cosa sobre la que recae el derecho de propiedad”. Tales facultades pueden ser materiales o jurídicas. Las primeras, son según estos autores las que se “realizan mediante actos materiales que permiten el aprovechamiento del objeto del derecho. Estas incluirían las facultades de usar, gozar y consumo físico de la cosa o disposición material. Por su parte, las facultades jurídicas hacen referencia a aquellas que consisten en la realización de actos jurídicos, encontrándonos con la disposición.³

El concepto de dominio resulta ser la piedra angular para entender el derecho real de usufructo, pues este consiste en la descomposición de las facultades del dominio, separando, por un lado, las facultades de usar y gozar, y la facultad de disponer, tanto material como jurídicamente, por otro.

³ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo. SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. VODANOVIC HAKLICKA, Antonio. Tratado de las Obligaciones. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile. 2009. Pág. 36.

En este sentido, puede entenderse que el artículo 764 señale al transferirse la facultad de gozar de una cosa “con cargo de conservar su forma y substancia”, sólo se le han transferido al usufructuario el uso y el goce, mientras que las facultades de disponer del bien, no le han sido otorgadas y son conservadas por el nudo propietario. De este modo, en un usufructo hay 3 partes involucradas:

El constituyente, “quien crea el derecho de usufructo”.⁴

El usufructuario, titular del derecho real.

El nudo propietario, que es quien tiene la propiedad de la cosa fructuaria (sin el uso y goce). Puede ser el mismo constituyente, en cuyo caso conserva la propiedad nuda, o un tercero, a quien se le atribuye.

Sobre el derecho de usufructo, a su vez, existe un derecho real de dominio, del que es titular el usufructuario. El artículo 583 del Código Civil deja claro que sobre los derechos reales existe una especie de dominio, y da como ejemplo, el derecho del usufructuario sobre el derecho de usufructo.

Existiendo tantos intereses en juego, es perfectamente posible que el constituyente haya establecido una prohibición al usufructuario en cuanto al ejercicio del usufructo, con el fin de proteger los derechos del nudo propietario, por lo que pudo haber establecido una prohibición de enajenación de dicho derecho.

Enajenar, en el ordenamiento jurídico nacional, puede entenderse en un sentido amplio o en un sentido restringido. Siguiendo a Vodanovic, enajenación en sentido estricto es “el acto por el cual una persona transfiere su derecho a otra: El derecho existente en el patrimonio de un sujeto sale de él y se radica en el patrimonio de otro sujeto. La enajenación en sentido amplio, es un acto de disposición entre vivos por el

⁴ DUCCI CLARO, Carlos. Derecho Civil. Parte General. Editorial Jurídica de Chile. 4a edición. Santiago, Chile. 2015. Pág. 458.

cual un persona transfiera su derecho a otra, o constituye sobre su derecho otro derecho, uno nuevo a favor de un tercero viniendo el nuevo derecho a limitar o gravar al ya existente. En este sentido amplio tanto enajena el que transfiera su derecho de propiedad como el que, a favor de otro sujeto, constituye un usufructo o una hipoteca”⁵

Por su parte, la doctrina tradicional de Alessandri y Somarriva, entiende que en su concepción amplia enajenar implicaría la idea de transferir el dominio, como la de constituir derechos sobre el mismo. En el sentido restringido, sólo se incluiría la idea de transferir el dominio, sólo debiendo hablarse de limitar o gravar el derecho para los demás casos.⁶

En este punto, cobra relevancia el concepto de prohibición, que a su vez, involucra las nociones de obligación negativa y obligación de no hacer.

Según Abeliuk, la obligación de no hacer tiene como objeto la omisión: “abstenerse de ejecutar un hecho que de no existir la obligación podría hacerse. Es como una limitación a la libertad de actuar de una persona que debe privarse de hacer cosas que normalmente y a no mediar la obligación podría llevar a cabo”.⁷

Así, el referido autor concluye que “la obligación de no hacer es negativa, pues consiste (...) en una abstención del deudor, que éste deje de hacer algo”.⁸ Siendo necesario establecer el contenido de estas obligaciones como aquellas cuyo objeto es “...un no dar, un no hacer, o un tolerar una actuación ajena que, a no mediar la obligación, habría derecho para oponerse a ello. En un sentido amplio, la obligación de no hacer se identifica con la negativa. Cualquiera que sea la especie, la nota común es

⁵ VODANOVIC HAKLICKA, Antonio. Manual de Derecho Civil. Tomo II, Parte Preliminar y General. Editorial LexisNexis. 4a edición. Santiago, Chile. 2003. Pág. 125.

⁶ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo. SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. VODANOVIC HAKLICKA, Antonio. Tratado de Derecho Civil. Partes Preliminares y General. Tomo II. Editorial Jurídica de Chile. 7a edición. Santiago, Chile. 2009. Pág. 262.

⁷ ABELIUK MANASEVICH, René. Las Obligaciones. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. 5a edición. Santiago, Chile. 2001. Pág. 373.

⁸ ABELIUK MANASEVICH, René. Las Obligaciones. Tomo I. Op. Cit. Pág. 344.

la negación al cambio de las situaciones jurídicas; por el contrario, en todos los casos se tiende a conservarlas inmutables”.⁹

La doctrina tradicional entiende la prohibición de enajenar, como un ejemplo de obligación negativa, llegando a señalar: “Caracterícense todas las obligaciones negativas o de no hacer por la circunstancia de que su sola contravención importa incumplimiento”.¹⁰

En definitiva, la prohibición es una obligación de no hacer en el sentido se abstenerse de realizar una determinada conducta.

La consecuencia de enajenar un bien respecto del cual pesa una prohibición de enajenar, como en este caso particular sería la cosa fructuaria, radicaría en la nulidad del acto realizado, que es el aporte.

La nulidad constituye una sanción jurídica que es establecida por el legislador la que consiste en los efectos jurídicos de un acto, por la omisión de requisitos y formalidades prescritos por la ley.¹¹ En este sentido, la nulidad es entendida por Alessandri como “una sanción legal, establecida para la omisión de los requisitos y formalidades que se prescriben para el valor de un acto según su especie y la calidad o estado de las partes”.¹²

De acuerdo a lo establecido en el inciso segundo del artículo 1681 del Código Civil, “la nulidad puede ser absoluta o relativa”.

La nulidad absoluta es una sanción civil que recae sobre los actos jurídicos celebrados con omisión de requisitos legales exigidos para el valor de dicho acto.

⁹ ABELIUK MANASEVICH, René. Las Obligaciones. Tomo I. Op. Cit. Pág. 344.

¹⁰ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo. SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. VODANOVIC HAKLICKA, Antonio. Tratado de Derecho Civil. Partes Preliminares y General. Tomo II. Op. Cit. Pág. 173.

¹¹ DUCCI CLARO, Carlos. Derecho Civil. Parte General. Op.Cit. Pág. 335.

¹² ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo. SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. VODANOVIC HAKLICKA, Antonio. Tratado de Derecho Civil. Partes Preliminares y General. Tomo II. Op. Cit. Pág. 329.

Por su parte, nulidad relativa es una sanción civil que recae sobre los actos jurídicos celebrados con omisión de requisitos legales exigidos en consideración con la calidad o estado de las partes que intervienen en su celebración.

Las diferencias existentes entre uno y otro caso radican en las causales de procedencia, los intereses que protege, la petición de declaración, saneamiento por ratificación de las partes y en el saneamiento por el transcurso del tiempo.

Lo que ambas tienen en común, es que ambas deben declararse judicialmente y una vez declaradas retrotraen los efectos del acto hasta antes de su celebración. Mientras dicha declaración no ocurra, el acto produce plenos efectos.

Analizar las diferencias entre nulidad absoluta y relativa resulta vital para el presente estudio, en la medida que el destino de la conversión difiere en uno u otro caso ya que la nulidad absoluta no es susceptible de ser saneada y la nulidad relativa si lo es. Sobre este punto, también resulta relevante en relación a quien se encuentra legitimado para solicitar la nulidad, atendido que en el caso de la nulidad absoluta, podría alcanzar al Servicio de Impuestos Internos como legitimario para alegarla.

Los efectos de una u otra situación serán los que delimiten el destino del negocio jurídico celebrado por las partes y sus propios efectos.

En este punto, cobran relevancia las nociones de sociedad de hecho y sociedad irregular, para hacer referencia a aquellas sociedades que no han llegado a configurarse en los términos esperados debido a la falta de alguno de sus requisitos.

Tal ha sido el criterio del Servicio de Impuestos Internos, que en su circular N°143 del 16 de octubre de 1972, que entiende por sociedades de hecho “aquellas que pretendieron ser una sociedad formal, con todos los requisitos y solemnidades previstas en nuestro derecho común, pero que por falta o incumplimiento de alguno de alguno de esos requisitos, no llegan a tener la calidad de sociedad de derecho”.

Señalado lo anterior, resulta necesario retornar el análisis a la figura en la que estriba y descansa este estudio, la conversión.

De este breve relato, ya es posible desprender que la sociedad, el patrimonio, el usufructo y la nulidad, son conceptos ampliamente estudiados en nuestro ordenamiento civil y comercial, con un exhaustivo tratamiento doctrinario y jurisprudencial, a diferencia de la conversión que ha sido abordada muy escuetamente desde la perspectiva comercial y tributaria.

En efecto, la escasa literatura que la aborda lo hace en el contexto de la reorganización empresarial, una materia sobre la cual no existe abundante tratamiento.

En este escenario, es de suponer que no existe un tratamiento doctrinario respecto a la nulidad de la conversión bajo el supuesto planteado, ni mucho menos un tratamiento de sus efectos.

8.- MARCO NORMATIVO.

Para poder desarrollar un marco normativo es menester tener claridad respecto a las instituciones que serán objeto de análisis en el contexto del presente trabajo.

Primeramente, el Código Civil resulta de vital importancia, pues, contiene la regulación del contrato de sociedad (Libro IV, Título XXVIII), de la nulidad (Libro IV, Título XIX), el dominio (Libro II, Título II), el usufructo (Libro II, Título IX).

Por su parte, el Código de Comercio regula las sociedades comerciales (Libro II, Título VII, artículos 348 y siguientes).

Asimismo, la ley N° 19.499 sobre Saneamiento de Vicios de Nulidad de Sociedades, también juega un rol relevante en la regulación de lo pertinente.

Ahora, en lo que respecta a la conversión, el artículo 69 del Código Tributario trata el término de giro, distinguiendo aquellos casos en que es obligación presentar término de giro y aquellos, en los que no. En cuanto a los primeros, el artículo en comento señala que las empresas individuales que se conviertan en sociedades estarán obligados a realizar término de giro y a informar al Servicio de Impuestos Internos.

Por el otro lado, el mismo artículo 69 establece que no es necesario dar aviso de término de giro si convertida en sociedad de cualquier naturaleza la empresa individual, se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de los impuestos que ese adeudaren por la empresa individual.

Es de esta escueta regulación, que arranca el tratamiento normativo de la conversión y a propósito de esta, surge también su tratamiento doctrinario.

La conversión, entraña para el empresario individual el cese de todas sus actividades y la consiguiente obligación de dar término a su giro, dando aviso al Servicio de Impuestos Internos. De allí, que el empresario individual puede verse obligado en virtud de esta norma, tanto al término de giro como a dar aviso del mismo al Servicio de Impuestos Internos.

Del tenor del artículo 69, es dable señalar que las empresas que se convierten en sociedades de cualquier naturaleza deben proceder al término de giro, dando aviso al Servicio de Impuestos Internos acompañando balance final y antecedentes requeridos por el Servicio de Impuestos Internos. Lo anterior, entendiendo que este término importa el completo cese de su actividad y con ello, el fin del régimen tributario que les afecta en tal actividad, como empresa individual.

De este modo, la conversión supone una continuación de la actividad, bajo otra sociedad.

Desde esa perspectiva, tiene sentido que las empresas individuales que se sujetan a un proceso de conversión no se encuentren obligadas a dar aviso al Servicio de Impuestos Internos, cuando en la escritura de conversión se ha establecido la responsabilidad solidaria de la nueva sociedad respecto de todos los impuestos que adeudare la empresa individual, debiendo ser pagados en un plazo de dos meses desde el término de giro.

El resultado de este mecanismo, es la posibilidad del Fisco de perseguir el cobro respecto de la empresa individual a la que originalmente pertenecía el giro, como respecto de la nueva sociedad surgida en el marco de un proceso de conversión.

Relacionado con lo anterior, el artículo 64 del Código Tributario trata las facultades de tasar del Servicio de Impuestos Internos y establece sus supuestos de procedencia, contemplando en su inciso 4° que dichas facultades no serán aplicables en los casos de división o fusión por creación o incorporación de sociedades, siempre

que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos de la sociedad dividida o aportante.

Asimismo, el inciso 5° excluye la aplicación de dichas facultades respecto del aporte total o parcial de activos corporales o incorporeales, resultantes de procesos de reorganización, si estos procesos responden a una razón de negocios legítima y siempre que supongan la creación de una nueva sociedad o el aumento del capital de una sociedad ya existente, en la medida que no impliquen la entrega de dineros a la sociedad aportante y que los activos se registren conforme al valor contable o tributario que tenían en la empresa original.

El referido tenor no es sino una referencia a la cláusula de solidaridad de las obligaciones tributarias que debiera figurar en la constitución, a fin de excluir la tasación del SII.

El artículo 68 del Código Tributario, con la Ley N° 21.210 de 2020, establece que la forma de realizar la comunicación al Servicio es a través de la Carpeta Tributaria Electrónica. También tendrá relevancia el artículo 97 del Código Tributario en cuanto tipifica la infracción que se cometería en caso de omitir el aviso al Servicio de Impuestos Internos de haber realizado una Conversión.

Dentro de los efectos de la conversión, resulta también relevante estudiar la situación de los regímenes tributarios, por lo que el Decreto Ley N° 824 de 1974 del Ministerio de Hacienda, la Ley sobre Impuesto a la Renta, particularmente el artículo 14 de este texto legal.

9.- DESARROLLO Y RESULTADOS.

Del análisis de los antecedentes estudiados, ya es posible vislumbrar la raíz del problema y su solución, pues, los efectos que se abordarán a continuación, bien pudieron evitarse en una etapa preliminar de la contratación si los contratantes se hubieran apegado desde el inicio de sus negociaciones a una revisión exhaustiva de los antecedentes. A falta de ella, se ha desencadenado la situación jurídica descrita en los acápites precedentes y cuyos efectos son los siguientes:

9.1 LA CONVERSIÓN: CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS, ELEMENTOS Y EFECTOS

1. Concepto y características.

Tal como se ha referido en los acápites precedentes, se trata de una institución con poco tratamiento normativo, doctrinario y jurisprudencial.

Su regulación emana del artículo 69 del Código Tributario, que regula el término de giro y se refiere al aviso de dicho término como una obligación de los contribuyentes.

En efecto, el tenor del inciso 4° de dicha disposición es una norma imperativa en torno a “convertirse” o “traspasar la totalidad de activos y pasivos a otra sociedad” sin dar aviso previo al Servicio de Impuestos Internos, sin ahondar en los orígenes de esta figura.

Aunque el legislador no la ha definido, ya se ha adelantado una conceptualización de la figura, realizada por el profesor Faúndez Ugalde¹³, quien en aras del método gramatical arranca su análisis del verbo “convertir” entendiendo que

¹³ FAUNDEZ UGALDE, Antonio. Tributación de las Reorganizaciones Empresariales. Op. Cit. Pág 155.

se trata de un mecanismo para que una persona que desarrolla actividades como empresa individual desarrolle dicha actividad por medio de una nueva sociedad, traspasando a esta la totalidad de sus activos y pasivos, poniendo término a su giro para que sea desarrollado por la nueva sociedad”.

En este sentido, la institución de la conversión se establece única y exclusivamente en torno a la empresa individual, como una herramienta para mutar en una figura diferente y continuar desarrollando sus actividades.

En definitiva, entenderemos a la conversión como un proceso de reorganización empresarial en que una empresa individual realiza el aporte del total de sus activos y pasivos a una continuadora, que puede ser una sociedad o empresa individual de responsabilidad limitada, válidamente constituidas, con una o varias otras personas, de manera tal de continuar desarrollando dicha actividad a través de ella, terminando dicha empresa individual de prestar su giro o actividad.

Resulta plenamente factible que una persona natural desarrolle actividades tanto como empresario individual en la primera categoría, como en la segunda categoría. En este caso, el término de giro se realizará respecto de las actividades de la primera categoría, pues se seguirán ejecutando a través de la continuadora, pero respecto de los giros de la persona natural en la segunda categoría, estos continúan plenamente vigentes respecto de la persona natural.

2. Elementos.

Para estar frente a frente a una conversión, es menester que se reúnan los siguientes elementos:

1° La existencia de una empresa individual que desarrolla actividades industriales o comerciales.

Una sociedad o una EIRL no pueden dar origen a una conversión, necesariamente la entidad que se convierte ha de ser una empresa individual.

Debe considerarse la situación de la comunidad hereditaria formada por la apertura de la sucesión cuando el causante era, en vida, un empresario individual. Basándose en el artículo 5° del DL N° 824 de 1974, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que durante ese plazo de tres años desde la apertura de la sucesión o sin que se haya hecho la división del patrimonio dentro de este mismo plazo, se considera ese causante como empresario individual y, por lo tanto, puede la comunidad hereditaria convertirse en una sociedad, siéndole plenamente aplicable las normas de la conversión.¹⁴

2° Deben aportarse el “total” de activos y pasivos.

Dicha cuestión supone un análisis de mayor profundidad, atendida para el tratamiento del caso en estudio y que es el objeto del capítulo II de esta obra.

3° Constitución de una nueva sociedad o empresa individual de responsabilidad limitada.

Para que haya conversión es necesario que surja una nueva sociedad o empresa individual de responsabilidad limitada y es a ella a la que recibirá el aporte del total de activos y pasivos de la empresa individual y continuará desarrollando la actividad que antes llevaba a cabo esta.

La continuadora necesariamente debe ser una sociedad o empresa individual de responsabilidad válida, en caso alguno puede tratarse de una sociedad de hecho pues, en dicho supuesto, no habrá conversión.¹⁵

¹⁴ A este respecto, puede consultarse el Oficio N° 2279 de 1995.

¹⁵ Esta ha sido la postura del Servicio de Impuestos Internos. A este respecto, la circular 17 de 1995 señala expresamente que “en los casos en que una persona natural se transforme en una sociedad de hecho, la persona natural deberá presentar aviso de término de giro y pagar los impuestos dentro de los

4° Término de giro de la empresa individual.

Se desprende de lo establecido en el propio artículo 69 del Código Tributario, en cuanto establece que “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 perjuicio de lo anterior, esta misma disposición establece una serie de excepciones en las que no es necesario dar aviso de término de giro, entre las que se encuentra la situación de la empresa individual que se convierta en sociedad de cualquier naturaleza en aquellos casos en que la sociedad que se constituye se hace responsable en su escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual relativas a su giro. Para que opere esta excepción se requiere:

- “Que la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente, en la escritura social de todos los impuestos que adeudare la empresa individual, relativos al giro o actividad de que se trate.

- la empresa que desaparece debe efectuar balance de término de giro a la fecha de su extinción, y

- la sociedad que se cree, debe pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo de los dos meses siguientes al cese las actividades de la empresa que terminó. Y los demás impuestos dentro de los plazos legales.”¹⁶

Ha de considerarse que el término de giro persigue distintos objetivos, como son “destruir los documentos timbrados y sin utilizar que dan derecho a crédito fiscal,

plazos legales, no procediendo en ningún caso que la sociedad de hecho que se crea se haga responsable en forma solidaria de los impuestos de la persona natural”.

¹⁶ PÉREZ RODRIGO, Abundio y MATUS FUENTES, Marcelo. Manual de Código Tributario. Editorial Thompson Reuters. Undécima edición revisada, actualizada y complementada. Santiago, Chile. 2019. Pág. 150 y 151.

incluyendo las guías de despacho, dejar constancia, en los archivos manuales o computacionales del Servicio, de los contribuyentes que ponen fin a sus actividades”, sino que también “revisar la autoliquidación de impuestos que haya determinado el contribuyente en el formulario “Aviso y Declaración de Término de Giro”, verificando la exactitud de su declaración, examinando la documentación sustentante; girar los impuestos resultantes de la declaración o proceder de acuerdo a la normativa legal para la determinación de los impuestos, en el caso de existir tributos no incluidos en la declaración”¹⁷. Respecto de esto último, más adelante se estudiará en particular la situación del impuesto de primera categoría del empresario individual, así como del impuesto por ocasión del término de giro.

3. Efectos.

1° Impuesto al valor agregado.

Por el aporte de bienes del giro o del activo realizable de la empresa individual a la sociedad que surge se debe pagar impuesto al valor agregado (IVA), para lo cual se deberá emitir la correspondiente factura, todo esto de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8° Letra b) del DL N° 825 de 1974.

De igual manera, el aporte de bienes que componen el activo fijo, conforme a lo establecido en la letra m) del artículo 8° del DL N° 825 de 1974 se estará afecto a este mismo impuesto conforme al valor libro del mismo bien. En este punto cabe indicar que, existen ciertas situaciones especiales en la norma que podrían eximirse de este impuesto en las conversiones, a modo de ejemplo, cuando los activos fijos no hayan generado derecho al crédito fiscal al empresario individual o cuando se trata del aporte de terrenos que carezca de construcciones, entre otras.

El remanente de IVA crédito fiscal acumulado podrá compensarse contra el IVA débito fiscal generado por ocasión de estos aportes.

¹⁷ ASTE MEJÍAS, Christian. Curso Sobre Derecho y Código Tributario. Tomo I. Octava Edición actualizada. Editorial Thomson Reuters. Santiago, Chile. 2020. Pág. 432

Con todo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 28 del DL N° 825 de 1974, existe un orden de prelación a fin de que pueda imputarse el crédito fiscal acumulado que es, a saber:

a.- En primero lugar, se imputa a los impuestos sobre las ventas y servicios que se causen con motivo del aporte de bienes corporales muebles o inmuebles que se aportan a la nueva sociedad.

b.- Si aún quedare un remanente a su favor, sólo podrá imputarlo al pago del impuesto a la renta de primera categoría que adeudare por el último ejercicio.

En definitiva, "...si sobreviene el término de las actividades del contribuyente y persistiere el remanente, el artículo 28 dispone su imputación al impuesto que genere la venta o liquidación del negocio, o al impuesto a la renta que deba declararse y pagarse con ocasión del término de giro. Si aún quedare un remanente, este se pierde"¹⁸.

2° Impuesto a la renta.

a.- Determinación del impuesto a la renta por la empresa individual.

Conforme al inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, la empresa individual, independiente de si se encuentra o no sujeta a la obligación de dar aviso de término de giro, tendrá una doble obligación que implica "hacer un balance de término de giro a la fecha de la materialización de la conversión, para los efectos de determinar los impuestos de la LIR y pagarlos dentro de los dos meses siguientes a la fecha de dicha reorganización".¹⁹

¹⁸ RENCORET ORREGO, Ernesto. Curso de Iva. Editorial Libromar. Santiago, Chile. 2019. Pág. 287.

¹⁹ FAUNDEZ UGALDE, Antonio. Tributación de las Reorganizaciones Empresariales. Op. Cit. Pág. 229.

En este mismo sentido, el artículo 14 del DL N° 824 de 1974, en la letra b) del N° 1 de la letra C), establece que “se afectará con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, sin que corresponda aplicar el impuesto a que se refiere el N° 1 del artículo 38 bis” del mismo texto legal.

b.- Pérdidas tributarias.

Nos corresponde analizar la situación de la pérdida tributaria que pueda existir en la empresa individual a la hora de llevar a cabo la conversión. A este respecto, debemos considerar que pesa sobre la empresa individual la obligación de presentar balance y de determinar la renta líquida imponible y pagar los impuestos al momento de la conversión, por lo mismo, es esta la oportunidad de hacer valer la pérdida tributaria. Si aún persistiere un saldo negativo, este se perdería, pues no existe posibilidad de que pueda ser trasladado a la sociedad o empresa individual de responsabilidad limitada que pudiere surgir.

c.- Pagos Provisorios.

Sobre esto, y conforme al artículo 97 del DL 824 de 1974, en su inciso 4°, de haberse realizado la determinación de la renta líquida imponible y el correspondiente pago de los impuestos, y aún así quedaren pagos provisionales, y no existiendo otros impuestos a los cuales imputar el respectivo saldo a favor, el empresario individual podrá solicitar la devolución de este al Servicio de Impuestos Internos el que deberá ser devuelto reajustado.

El antedicho reajuste se hará conforme a la variación que experimente el Índice de Precios al Consumidor por la variación experimentada entre el último día del mes anterior al del balance, término de giro o y el último día del mes anterior al de la devolución, conforme a los incisos 3° y 4° del artículo en comento.

Podrían surgir dudas respecto al caso en que no proceda el trámite del término de giro por haberse hecho solidariamente responsable la nueva sociedad o empresa individual de responsabilidad limitada al pago de todos los impuestos que pudiere adeudar la empresa individual. En este sentido, se ha estimado que igualmente procede la facultad de solicitar la devolución de los pagos provisionales. El Servicio de Impuestos Internos ha dejado claro que se deben aplicar las normas del término de giro, excepto la tributación de las utilidades acumuladas en los registros RAI y/o FUT, aun cuando este no procesa por establecerse la cláusula de responsabilidad solidaria.²⁰

d.- Registros Empresariales.

Corresponde señalar algo que resulta ser de Perogrullo, y es que si la empresa individual estaba obligada a llevar o mantener registros empresariales, la sociedad o empresa individual de responsabilidad limitada que surge con la conversión estará obligada a llevar también registros empresariales. En caso contrario, si la empresa individual no se encontraba obligada, la nueva sociedad o empresa individual de responsabilidad limitada no lo estará, a menos, claro está, que estas, por sí mismas, adquieran la obligación de llevarlos.

En el primer caso, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14, letra C), N° 1, letra b) del DL 824 de 1974, la continuadora deberá llevar o mantener el registro y control de “las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa convertida”, entendiéndose incorporadas al momento de materializarse la conversión, las que deberán ser reajustadas al término del ejercicio. Así, la empresa individual se verá afecta a los impuestos por sus rentas originadas en el año comercial en que se llevará a cabo el término de giro, sin aplicarse lo dispuesto en el artículo 38 BIS, N° 1 del mismo texto legal.

²⁰ Véase Oficio N° 59 de 1987 del Servicio de Impuestos Internos.

En cuanto al RAI se refiere, la continuadora deberá considerar como un aumento de capital el monto que se haya utilizado como tal en el cálculo del registro RAI efectuado por la empresa convertida a la fecha de la conversión.

e.- Régimen tributario.

Es menester destacar que no existe norma alguna que exija que la continuadora tenga que mantener el mismo régimen tributario que la empresa individual convertida.

Conforme al artículo 14 del DL 824 de 1974, la continuadora debía conservar por al menos 5 años comerciales el régimen a que se había adherido la empresa individual, los que se contaban desde que la empresa individual se incorporó al régimen, es decir, la continuadora debía completar el plazo que faltaba para cumplir dichos 5 años.

Con la Ley N° 21.210, a partir del año 2020 esta obligación desaparece por lo que la continuadora tiene la libertad de elegir el régimen que estime conveniente, siempre que ella cumpla los requisitos para poder adherirse.

4.- Momento en que se materializa la conversión.

El momento en que se materializa la conversión es la fecha de la escritura pública en que consta el aporte de todos los activos y pasivos a la sociedad que se constituye para tal efecto. A esta conclusión es posible llegar a partir de lo establecido en los artículos 350, 354 y 355 A. del Código de Comercio así como de las Leyes N° 3.918 y N° 18.046.

9.2 ANÁLISIS DOGMÁTICO DEL APORTE SOCIETAL Y TRIBUTARIO

1. El aporte en materia societial.

1° Como elemento y mecanismo de financiamiento de las sociedades.

Los elementos de la sociedad son la existencia de 2 o más socios, el objeto social, su participación y contribución en las utilidades y pérdidas, *affectio societatis* y el aporte.

Del tenor de los artículos 2053 y 2055 del Código Civil, se desprende de la necesidad de que los socios pongan algo en común.

Dicho aporte se relaciona íntimamente el capital, en una simbiosis.

El capital o fondo social, se erige en materia societaria como un elemento de la esencia del contrato de sociedad y de él depende el desarrollo de los fines trazados en el marco de la constitución y el desarrollo del giro social.

Asimismo, supone un límite en la responsabilidad de los socios.

De allí, que el aporte no sólo entraña un elemento de las sociedades sino un mecanismo de conformación y aumento del capital.

2° Características del aporte societal.

Siguiendo a Álvaro Rodríguez²¹, es posible establecer las siguientes características al aporte societal.

- a) Se relaciona teleológicamente con el objeto de la sociedad, ya que por medio de los aportes se desarrolla el objeto social.
- b) Tiene el carácter de prestación y contraprestación, ya que el socio realiza el aporte con miras a obtener un beneficio de su participación en la sociedad.

²¹ RODRÍGUEZ, Álvaro. Mecanismos de Financiamiento Interno y Externo de Las Empresas. Universidad de Los Andes. Material de Aula. Los Andes, Chile. 2022.

- c) Permite conocer el grado de compromiso de un socio en un determinado proyecto societario, en la medida que arriesga hasta el monto de su aporte.

3° Requisitos del aporte societal.

De conformidad al tenor del artículo 352 del Código de Comercio son los siguientes:

- Debe ser determinado y cierto, siendo factible individualizar su identidad y no hallándose sujeto a condición.
- Debe ser productivo, en orden a contribuir efectivamente al desarrollo del giro social.
- Debe ser susceptible de apreciación pecuniaria, valorizable en dinero y factible de ser contabilizado.

Una cuestión que genera controversia en la doctrina comercialista es si el elemento de la sociedad es una obligación cumplida o una obligación pendiente, ello porque, conforme a lo señalado por Puelma²², el aporte pagado es una obligación cumplida mientras que el aporte que se ha comprometido a pagar es una obligación pendiente. En este sentido, se reconoce por el autor la posibilidad de comprometerse a aportar. Baeza señala que para que se perfeccione no es necesario que el aporte se encuentre efectivamente pagado, sino que basta con que se haya generado la obligación de realizarlo. Esta interpretación no se condice con el tenor estricto del artículo 2055 del Código Civil que hace alusión a la verificación del aporte. Frente a esto, Baeza Ovalle²³ ha señalado que no se puede aportar mientras la sociedad todavía no exista y que por eso el presupuesto se configura con contraer la obligación de aportar y el aporte se verifica con posterioridad.

²² PUELMA, Álvaro. Sociedades. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile. 2003. Página 69.

²³ BAEZA OVALLE, Gonzalo. Derecho Comercial. Editorial LexisNexis. Santiago, Chile. 2003. Página 725.

Para efectos de la conversión, esto resulta irrelevante en la medida que, independiente de la tesis que se siga debe aportarse el total de activos y pasivos con independencia de si se trata de una obligación cumplida o pendiente.

Según Faúndez Ugalde²⁴, lo verdaderamente relevante es que el aporte debe ser apreciable en dinero.

4° Objeto del aporte societal.

La doctrina comercialista es unánime en señalar que mientras se reúnan los requisitos antes descritos, el aporte puede consistir en toda clase de bienes, corporales e incorporales.

La regla general es que el aporte consista en una suma de dinero, pero también puede consistir en inmuebles, muebles, créditos en dinero, trabajo o industria. Este último caso es el que genera mayores inconvenientes en lo que respecta a su valorización y contabilización, además de emplearse como un mecanismo de ocultamiento de las relaciones laborales.

2. El aporte en materia tributaria.

1° El aporte en el marco de las organizaciones y reorganizaciones empresariales.

En distintas reorganizaciones empresariales es normal el traspaso de bienes entre una y otra, sobre todo por vía del aporte.

En particular debe abordarse el rol del aporte en materia de conversión y su distinción en cuanto a aporte propiamente tal, como elemento de la esencia de una sociedad. Dicha cuestión ya ha sido suficientemente abordada en el acápite precedente.

²⁴ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio. Tributación en las Reorganizaciones Empresariales. Op.Cit. Página 163

Para entender el aporte como elemento de la conversión, primero hay que analizar a la situación de la empresa individual y los bienes destinados al desarrollo a la actividad, todo esto dentro del patrimonio de la persona natural, para luego revisar la situación correspondiente a las características que tiene el aporte en sí.

La empresa individual no es un patrimonio distinto al de la persona natural, se encuentra dentro de ella. Constituye un conjunto de bienes, un capital destinado al desarrollo de una actividad industrial o comercial, pero que se encuentra dentro de la persona natural. Entonces, la persona natural tiene un patrimonio y sólo un grupo de los bienes que lo componen ingresan a la empresa individual, que son aquellos que estarán destinados a desarrollar dicha actividad. En caso alguno se puede entender que sea obligatorio que todos los bienes del patrimonio de la persona natural sean destinados a la empresa individual.

El ingreso a la empresa individual de un activo se realiza mediante un registro contable. En términos generales, lo que identifica esa parte de los activos de una persona natural dentro del patrimonio del mismo, es que se encuentra aportada contablemente.

Una consecuencia que presenta esta institución es que la empresa individual y la persona natural constituyen el mismo contribuyente.

Por un lado, la empresa individual realizará actividades industriales y comerciales por lo que su tributación será de primera categoría, mientras que, en cuanto persona natural, este contribuyente estará afecto de igual manera a impuestos finales.

Esto trae como consecuencia que tendrá la misma declaración de impuestos: En un mismo formulario 22 deberá hacer la declaración de cada uno de los impuestos y el correspondiente pago.

Siendo el mismo contribuyente, persona natural y empresa individual comparten el mismo rol único tributario (RUT).

Otra consecuencia es que al ingresar un activo al patrimonio de la empresa individual, no hay enajenación.

Por lo tanto, al asignar un determinado bien a la empresa individual en caso alguno sale del patrimonio de la persona natural, por lo que debe descartarse que se trate de una enajenación. Es el mismo patrimonio, sin ninguna variación.

No existiendo enajenación, no procede que se apliquen las normas relativas a la tasación del artículo 64 del Código Tributario, que sólo se aplica frente a una enajenación.

En caso alguno puede decirse que la asignación de bienes a una empresa individual por parte de la persona natural constituye un aporte. No ha salido del patrimonio para entrar a otro, simplemente se ha movido dentro del mismo.

La empresa individual, en el desarrollo de su actividad comercial o industrial, realizará un conjunto de actividades y por las cuales perfectamente contraerá deudas. Por otro lado, esta persona natural también puede contraer deudas por su actividad personal, no vinculadas a estas actividades. El hecho que se trate del mismo patrimonio implica que por las deudas provenientes de uno u otro sector, no habrá limitaciones. No hay una responsabilidad limitada en las partes de su patrimonio.

Persona natural y empresario individual son el mismo sujeto de derecho, el mismo contribuyente y el mismo deudor, sea que la deuda tenga su origen en actividades comerciales o industriales o en la vida personal de él, por lo que responderá con todo su patrimonio en el pago del mismo.

Distinta es la situación frente a la existencia de una sociedad o una empresa individual de responsabilidad limitada, en este caso sí constituye una persona distinta.

Estas constituirán un contribuyente diferenciable de sus socios o accionistas y, en general, salvo la situación de los socios de la sociedad colectiva y los socios comanditarios en la en comandita, si habrá una diferencia de responsabilidad con el patrimonio de la sociedad. La sociedad no tendría por qué responder con sus bienes por las deudas de sus socios y viceversa.

2° El Aporte como elemento de la conversión.

Continuar con su actividad comercial o industrial, con una responsabilidad limitada a los bienes destinados a dicha actividad respecto de las deudas que se contraigan en ella, es algo que podría resultarle atractivo al empresario individual, y en esta situación, desde el punto de vista tributario, surge la conversión y particularmente importante resulta ser el rol que el aporte cumple para que esta se lleve a cabo.

Para que se produzca la conversión, generando el término de la actividad como empresa individual y continuarla como empresa o sociedad, se requiere que el total de los activos y pasivos de aquella sean aportados a la sociedad o a la empresa individual de responsabilidad limitada.

De no aportarse el total de estos, simplemente no habría conversión y los activos y pasivos que son traspasados a una empresa individual serían simplemente sustituidos por el ingreso de otro activo que vendría a ser la inversión.

Considerando que del 100% de los activos y pasivos pasare sólo el 99% de ellos, estos serían sustituidos en la contabilidad por una cuenta que sería la inversión, y uno de los efectos de la conversión que es el término de la actividad en la empresa individual no se produciría. Quedaría el 1% restante y el 99% aportado sería reemplazado por la cuenta contable inversión.

De gran importancia práctica, es que el acreedor de la empresa individual apruebe la novación por cambio de deudor, porque si no se autoriza que el deudor empresa individual sea sustituido por el deudor sociedad, no podrá traspasarse el

pasivo y no se cumplirá con el requisito esencial de la conversión, la transferencia del total de los activos y pasivos.

En este mismo sentido, también resulta importante que los bienes que componen el activo de la empresa individual puedan ser transferidos, considerando que el aporte constituye enajenación. Si un bien no es posible de enajenar, tampoco cumpliría el requisito de haberse aportado el total de activos y pasivos.

La destinación de un bien de la persona natural a la empresa individual, no constituye aporte, pero en el momento en que su intención sea realizar la conversión, necesariamente deberá transferir bienes a la sociedad.

Finalmente, no es necesario que todos los activos y pasivos de la persona natural se encuentren asignados a la empresa individual, pero sí será necesario que todos los activos y pasivos que componen la empresa individual sean aportados a la sociedad.

3° VALORIZACIÓN DE LOS BIENES APORTADOS.

En cuanto a la valorización de los activos se refiere, el legislador ha optado por la libertad de valorización, pudiendo aumentar o disminuir. Esto se obtiene por cuanto el artículo 64 del Código Tributario establece la procedencia de la facultad del Servicio de Impuestos Internos para tasar, en el inciso cuarto “cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporeal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto”. De esto se deduce que los bienes pueden ser aportados a la continuadora al valor que el o los socios o asignatarios estimen conveniente. Pueden aumentar o disminuir su valor, pero la consecuencia que traerá es que si este resulta notoriamente inferior “a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación” se activará la facultad del Servicio de Impuestos Internos para tasar. La consecuencia de aportar los bienes a valor tributario es que el Servicio deberá inhibirse de ejercer esta facultad,

esto, además de lo establecido en el inciso 5° de este mismo artículo en cuanto a la legítima razón de negocios.

Sin perjuicio de todo lo anterior, es menester señalar que independiente a la valorización que le den las partes, para efectos de la ley de renta “se reconoce como valor de aporte o costo tributario respecto del aportante, solo hasta el valor de libro por el cual aparecen registrados en su contabilidad los bienes aportados, cuando se trate de contribuyentes sujetos a dicha forma de registro, o hasta el costo de adquisición del bien actualizado por la variación del índice de precios al consumidor hasta la fecha del aporte, con el desfase correspondiente, menos la depreciación respectiva, cuando proceda, respecto de contribuyentes no obligados a declarar sus impuestos mediante contabilidad”. Todo esto resulta lógico considerando que el DL N° 824 de 1974 establece sus propias normas de valorización de activos, lo que implica que se debe estar a ellas a la hora de determinar la renta líquida imponible.

Resulta de toda lógica esta limitación relativa a la renta si se considera que el valor de los activos tendrá repercusiones en la determinación de este impuesto. Considerando lo dispuesto por el numeral 5° del artículo 31 del DL N° 824 de 1974 en que al aumentar el valor del activo fijo implicará que se aumente el monto depreciable que debe ser llevado a gasto con ocasión de la depreciación.

No obstante lo anterior, un eventual aumento del valor de los activos tendrá como consecuencia un aumento del patrimonio lo que implicará un aumento de los impuestos de la su categoría y el impuesto de los aportantes, socios o accionistas.

Corresponde respetar la neutralidad tributaria en la conversión, de manera tal que llevar a cabo este proceso de reorganización empresarial no signifique de forma alguna un aumento o disminución de los impuestos a pagar, sea por parte de la empresa individual o de la entidad continuadora. Para conseguir esta certeza jurídica lo recomendable es que se valore los bienes conforme a normas contables acompañando una valorización conforme normas tributarias, a fin de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 64 del Código Tributario.

9.3 DESCRIPCIÓN DOGMÁTICA DEL USUFRUCTO Y SUS EFECTOS.

1. Concepto.

Lo primero que destaca el artículo 764 del Código Civil al definir el usufructo es su carácter de derecho real, “aquél que se tiene sobre una cosa sin respecto a determinada persona”²⁵. Los derechos reales no tienen un sujeto pasivo determinado, sino que este tiene el carácter de abstracto o universal, todos son sujeto pasivo y la obligación que recae sobre todos es la de no obstaculizar su ejercicio al titular del derecho.

Este ejercicio está determinado por la facultad que otorga el derecho y que en el caso del usufructo es la facultad de usar y gozar de una cosa, darle a esta el uso natural para el que esta existe, sin que implique la destrucción de la cosa, pues, recae sobre su titular la obligación de entregarla con posterioridad al nudo propietario en cierto plazo. Existiendo la obligación de restituir la cosa, el titular del derecho real en estudio tiene la obligación consecuente de conservarla y sólo conservándola podrá cumplir con su obligación de entregarla.

En este sentido, es posible concluir que el usufructuario se encuentra ligado a un tercero, cuyos derechos son el objetivo del resguardo que significan las obligaciones anteriormente descritas. El traspaso de las facultades de uso y goce de la cosa fructuaria a quien configurará la plena propiedad.

2. Características.

1. Es un derecho real, tal como fluye de la definición antes descrita y del tenor literal del artículo 577 del Código Civil.

²⁵ Artículo 577 del Código Civil.

2. Se trata además de un derecho de goce, en la medida que estas facultades que le son conferidas a su titular son usar y aprovecharse de los frutos que la cosa fructuaria produzca. Este carácter de derecho de goce es completo, pues le permite a su titular apropiarse de todos los frutos que produce, sean civiles o naturales de la cosa. Así, si la cosa fructuaria fuera un inmueble, la renta pagada por su arrendamiento constituiría un fruto civil y apropiarse de los frutos cultivados sería un ejemplo de apropiación de frutos naturales, en ambos casos, corresponderían al usufructuario.
 3. Es esencialmente temporal y no perpetuo, sino sujeto a una duración más o menos extensa, pero limitada. Esta temporalidad del usufructo implica que al vencimiento de su plazo de duración, los derechos pasan al nudo propietario mutando su propiedad de nuda a plena.
 4. Constituye una limitación del dominio, pues restringe las facultades del dominio, volviendo la propiedad plena en nuda.
 5. El usufructo se caracteriza por ser un derecho intransmisible por testamento o abintestato, tal como señala el inciso segundo del artículo 773 del Código Civil. Debe destacarse que la prohibición pesa solamente sobre la intransmisibilidad testamentaria o no testamentaria.
 6. En ningún caso debe concluirse que la prohibición de este artículo incluye todo tipo de enajenación. El usufructo es perfectamente transferible por acto entre vivos. De igual forma, la nuda propiedad puede transferirse por acto entre vivos y transmitirse por causa de muerte, conforme al inciso primero del artículo en comento.
3. Constitución.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 766 del Código Civil, el usufructo puede ser constituido por ley, testamento, acto entre vivos y prescripción.

4. Clases.

Conforme a lo anterior, de acuerdo a su origen o constitución, el usufructo puede ser clasificado en:

a.- Legal.

b.- Voluntario, incluyendo su origen testamentario o por acto entre vivos.

A su vez, el usufructo voluntario puede ser a título gratuito u oneroso.

c.- Mixto, correspondiendo al usufructo constituido por prescripción. Recibe esta denominación producto de la confluencia de dos fuentes: La ley y un hecho del hombre que es la sentencia judicial que lo declara.

Para el caso objeto de este análisis, el usufructo voluntario, particularmente, por *mortis causae*, reviste relevancia, pues el presupuesto de este estudio ocurre cuando se establece una prohibición de enajenar, lo que puede ocurrir cuando la cláusula es establecida en acto o contrato, o en una disposición testamentaria, siempre con el objeto de proteger los intereses del nudo propietario.

5. Efectos del usufructo.

El usufructo, en cuanto a institución, da lugar a derechos y obligaciones entre las partes involucradas e implica a su vez la coexistencia de dos derechos reales: los del nudo propietario y los del usufructuario. Los primeros emanan del derecho real de dominio y los segundos, del derecho real de usufructo.

Aunque no todos resultan de relevancia para el presente análisis, se procederá a sistematizar los derechos y deberes del usufructuario en lo pertinente, siguiendo a Alessandri, Somarriva y Vodanovic²⁶:

A. Derechos del usufructuario.

1° Derecho de uso.

El sentido de este derecho real es que otorga los derechos de usar y gozar la cosa fructuaria.

De este derecho deriva la importancia práctica del usufructo.

2° Derecho de percibir los frutos.

El usufructuario tiene la facultad de apropiarse de los frutos, sean estos naturales o civiles.

En cuanto a los frutos naturales se refiere, de acuerdo al artículo 781 del Código Civil, el usufructuario de un inmueble tiene derecho a apropiarse de los frutos que produce la cosa fructuaria, desde el momento de la delación hasta el momento de la restitución, caso en el cual pasarán a ser de propiedad del nudo propietario.

En cuanto a los frutos civiles, de acuerdo al artículo 790 del mismo código, estos se perciben día a día. Por tanto, corresponde a cada uno la propiedad sobre estos en relación al período en que se produjeron. Así, si el usufructo recae sobre un inmueble comercial que es arrendado por 10 años pagándose la renta al comienzo del mismo en su totalidad, por adelantado. Resulta ser que a los 2 años de arrendado, el usufructuario muere (una causal de extinción del derecho real de usufructo). La

²⁶ ALESSANDRI RODRIGUEZ, Arturo. SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. VODANOVIC HAKLICKA, Antonio. Tratado de los Derechos Reales. Tomo II. Op. Cit. Páginas 147 a 157.

consecuencia que traería es que sus herederos deberán entregar al nudo propietario la parte de la renta correspondiente a su período, como consecuencia de que los frutos civiles se perciben día a día.

3° Derecho a la administración de la cosa fructuaria.

Es una consecuencia lógica del hecho de que el usufructuario puede administrar y ejercer los otros derechos que le son conferidos, pesando la obligación de rendir caución. Señala expresamente el artículo 777 del Código Civil que “el usufructuario podrá en todo tiempo reclamar la administración prestando la caución a que es obligado”.

4° Derecho a hipotecar el usufructo.

Señala expresamente el artículo 2418 del Código Civil que “la hipoteca no podrá tener lugar sino sobre bienes raíces que se posean en propiedad o usufructo, o sobre naves”.

5° Derecho de arrendar y ceder el usufructo.

Conforme al tenor del artículo 793 inciso 3° del Código Civil, “el usufructuario puede dar en arriendo el usufructo y cederlo a quien quiera a título oneroso o gratuito”.

Es menester ahondar someramente en este asunto, en la medida que el objeto del presente trabajo arranca precisamente del supuesto de hecho en que un usufructo es cedido.

La primera cuestión a dilucidar, es si el objeto de la cesión es el derecho real de usufructo o su ejercicio, ya que en el primer caso, es factible que a su vez sea objeto de otros actos de disposición, mientras que en el segundo caso, el cesionario sólo podría percibir los frutos y el derecho real se mantendría radicado en el usufructuario.

Según la doctrina tradicional, el objeto de la cesión no es el derecho real de usufructo sino sus frutos, tal como parece fluir de los incisos 3°, 4° y 5° del artículo 793 del Código Civil, en la medida que hace recaer la responsabilidad asociada al acto de cesión, al usufructuario y no al cesionario.

Una segunda cuestión relevante para el presente estudio es la sanción legal que contempla el mismo artículo 793 en sus incisos 3° y 4° respecto al incumplimiento de una prohibición de ceder el usufructo.

Se trata de una situación atípica, ya que el legislador ha establecido una prohibición de enajenar como regla general, acarreando la pérdida del usufructo como sanción, que sólo puede subsanarse con el permiso del propietario.

Este es precisamente el supuesto de hecho del que arranca el presente análisis, ya que la conversión supone el aporte de la totalidad de activos y pasivos que el empresario individual destina al giro específico objeto de la conversión, por lo que la pérdida del usufructo supondrá el fin de la conversión.

Ahora, otro asunto es la determinación de los efectos que esta infracción tendrá respecto de los actos y contratos que se hubieren celebrado en el marco de la operación y que será abordada en los capítulos siguientes.

B.- Obligaciones del usufructuario.

Hay que distinguir entre las obligaciones que tiene antes de entrar en el goce de la cosa, durante el usufructo y una vez extinguido el usufructo.

Antes de entrar en el goce de la cosa, debe confeccionar inventario solemne y rendir caución, a fin de proteger al nudo propietario de la posibilidad de que el usufructuario niegue la recepción de algún bien. Dicha obligación, no afecta a los usufructuarios legales.

Durante el goce de la cosa fructuaria, los usufructuarios tienen la obligación de gozar la cosa sin alterar su substancia, obligación de conservación a la que se hizo referencia al tratar su concepto.

Además, responde el usufructuario de culpa leve por los daños que sufra la cosa fructuaria, por lo que debe emplear el cuidado de “un buen padre de familia” a la hora de gozar de la cosa fructuaria.

Asimismo, son obligaciones del usufructuario las cargas fructuarias, es decir, aquellas que son indispensables para que la cosa produzca frutos, como los gastos en que se incurren para que un inmueble produzca frutos, así como también se incluyen las cargas anuales y periódicas, como sería pagar los impuestos.

Una vez extinguido el derecho real de usufructo, surge la obligación de restitución al nudo propietario y la configuración de la propiedad plena.

6. Extinción del usufructo.

Dichas causales se encuentran contempladas entre los artículos 804 y 809 del Código Civil y según la sistematización de Daniel Peñailillo²⁷ son la muerte del usufructuario, el vencimiento del plazo o cumplimiento de la condición establecidos, la resolución del derecho del constituyente, la renuncia del usufructuario, la prescripción, la destrucción de la cosa y la extinción por sentencia judicial. Este último es precisamente el supuesto que se configura ante el incumplimiento de la prohibición de enajenar el usufructo.

²⁷ Peñailillo Arévalo, Daniel. Los Bienes. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile. 2011. Pág. 475.

9.4 LA NULIDAD. SUS CLASES Y EFECTOS TRIBUTARIOS RESPECTO DE LA CONVERSIÓN Y EL APORTE.

1. La nulidad como sanción jurídica y sus clases.

Al tratarse el usufructo, se analizó el contenido del artículo 793 en relación con la prohibición de enajenar el usufructo y la infracción de dicha prohibición, cuya sanción es la pérdida del usufructo.

Dicha norma, entraña una prohibición de enajenar respecto de la cosa fructuaria y el derecho real de usufructo, cuya sanción es a todas luces la nulidad.

Tal como se ha señalado en los acápites precedentes, la nulidad es una sanción jurídica cuya regulación arranca del artículo 1681 del Código Civil, en cuanto señala "...Es nulo todo acto o contrato a que falta, alguno de los requisitos que la ley prescribe para el valor del mismo acto o contrato, según su especie y la calidad o estado de las partes".

La jurisprudencia la ha definido como "una sanción civil establecida por el legislador que consiste en el desconocimiento de los efectos jurídicos del acto".²⁸

Alessandri Besa la ha definido como "la sanción legal establecida para la omisión de los requisitos y formalidades que las leyes prescriben para el valor de un acto según su especie y la calidad o estado de las partes que en él intervienen, y que consiste en él desconocimiento de sus efectos jurídicos, estimándose como si nunca hubiese sido ejecutado".²⁹

²⁸ Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo 40, 2.* parte, sec. I. \ pág. 485.1943.

²⁹ ALESSANDRI BESA, Arturo. La Nulidad y la Rescisión en el Derecho Civil Chileno. Ediar Ediciones Ltda. Santiago, Chile. 1949. Página 25.

Tal como se ha señalado previamente, artículo 1681 del Código Civil indica que “la nulidad puede ser absoluta o relativa”.

Siguiendo a Vial del Río y de conformidad al tenor del artículo precedente, la nulidad absoluta “es la sanción a todo acto o contrato a que falte alguno de los requisitos que la ley prescribe para el valor del mismo acto o contrato, según su especie”³⁰ mientras que la nulidad relativa es “la sanción a todo acto o contrato a que falta alguno de los requisitos que la ley prescribe para el valor del mismo acto o contrato, según la calidad o estado de las partes”³¹.

El mismo autor, ha sistematizado ciertos principios aplicables a ambas clases de nulidad. A saber³²:

a) Ambas son sanciones de derecho estricto, no susceptibles de aplicación por analogía y sin que existan supuestos que no se encuentren previstos en la ley.

b) No pueden ser objeto de renuncia anticipada, conforme al artículo 1469.

c) Ante pluralidad de partes, la nulidad declarada respecto de una parte no aprovecha a las demás.

d) Puede ser impetrada como acción o excepción.

2. La nulidad como sanción frente al incumplimiento de la prohibición de no enajenar.

La doctrina no ha dado una respuesta única frente a este dilema, barajándose diversas hipótesis en lo que respecta al incumplimiento en este caso.

³⁰ VIAL DEL RÍO, Víctor. Teoría General del Acto Jurídico. Editorial Jurídica de Chile. 5ª Edición. Santiago, Chile. 2003. Página 247.

³¹ VIAL DEL RÍO, Víctor. Teoría General del Acto Jurídico. Op. Cit. Página 256.

³² VIAL DEL RÍO, Víctor. Teoría General del Acto Jurídico. Op. Cit. Página 247.

Aunque en su mayoría se han decantado por la nulidad, hay incluso quienes han sostenido que la sanción sería la inoponibilidad del acto y la supervivencia de sus efectos.

Hay quienes se han inclinado por la inexistencia del acto, negándole todo efecto.

Otros, han considerado que la cláusula de no enajenar carece de valor y se tiene por no escrita. Algo que, en principio, parece improbable e incompatible con las regulaciones sobre el particular.

La respuesta fluye del tenor del artículo 793 del Código Civil, que se refiere a este supuesto y señala la pérdida del usufructo como sanción principal, lo que a su vez acarrea dos nuevos cuestionamientos.

En efecto, la pérdida del usufructo destruye el presupuesto del aporte respecto del mismo y con ello, genera efectos directamente en la conversión, que son efectos hacia el futuro.

Sin embargo, la referida norma hace mucho más, ya que eleva a rango legal la prohibición del constituyente del usufructo y con ello, la nulidad se erige, en principio, como la única sanción posible.

3. Determinación de la eventual procedencia de la nulidad absoluta o relativa.

Señalado lo anterior y decantando el análisis por la nulidad como sanción, aún queda un asunto sustancial por determinar:

Resulta fundamental para el presente estudio, el establecimiento del tipo de nulidad que es factible de declarar en este caso.

Primeramente y tal como se abordará, porque resulta relevante para efecto de determinar si el Servicio de Impuestos Internos detenta facultades en torno a dicha alegación.

En segundo término, la nulidad absoluta no es susceptible de sanearse por el transcurso del tiempo sino transcurridos diez años, mientras que la nulidad relativa si es saneable con mayor facilidad.

De allí, que la nulidad absoluta impediría cualquier posibilidad de seguir desarrollando los efectos propios del acto nulo, mientras la nulidad relativa si permitiría que este acto pudiere sanearse y seguir desarrollando sus efectos.

Esto adquiere relevancia tanto respecto del aporte, como respecto de la conversión, en la medida que el primero es un elemento configurativo de la segunda y su nulidad, podría a su vez hacer patente un vicio que conlleve la eventual nulidad de todo el proceso de conversión y aquello, degenerar la sociedad surgida del mismo en una figura diferente.

Sobre el particular, se han pronunciado de modo indirecto varios autores, ya que ninguno se ha referido al caso concreto en estudio, pero sí han abordado el incumplimiento de una prohibición de enajenar.

En este punto, es necesario establecer el carácter excepcionalísimo de dichas cláusulas en el ordenamiento jurídico nacional, cuyo contexto normativo, doctrinario y jurisprudencial resulta coincidente en orden a privarlas de valor. Dicho criterio se sustenta en que dichas cláusulas se contraponen al principio de la libre circulación de los bienes al establecer una limitación a las facultades de disposición.

Sin embargo, en el caso particular de estudio, la figura en torno a la que se genera la discusión es nada menos que un usufructo que constituye una de las pocas excepciones legales en que resulta, no solo lícito al constituyente del usufructo

establecer dicha limitación, sino que la ley la hace suya elevando su quebrantamiento a la categoría de norma prohibitiva.

Quienes se inclinan por la nulidad relativa como sanción frente al incumplimiento de la prohibición de no enajenar impuesta por el constituyente de un usufructo, lo hacen teniendo en vista el interés particular de los involucrados en la constitución del usufructo.

Otro argumento en dicho sentido es el carácter temporal de la prohibición ya que, en efecto, dichas cláusulas no se establecen a perpetuidad, sino con miras a regir por un período determinado.

Por su parte, quienes se inclinan por la nulidad absoluta como sanción frente al incumplimiento de la prohibición de no enajenar impuesta por el constituyente de un usufructo, lo hacen en consideración al tenor estricto del artículo 793 del Código Civil que establece una prohibición legal en torno al quebrantamiento de estas cláusulas, generando que dicho incumplimiento suponga una conducta prohibida por la ley.

Asimismo, sostienen que el legislador ha establecido la norma prohibitiva en razón de un interés público más que particular ya que el legislador raramente protege intereses particulares con prohibiciones generales. Dicho interés recaería en la restricción al principio de la libre circulación de los bienes, puesto que ha preferido darle cabida en su lugar a la autonomía de la voluntad, es decir, privilegió darle la libertad a las partes de pactar esta cláusula a costa de restringir la libre circulación de los bienes.

En el marco de este estudio, ha de considerarse esta última como la postura correcta sobre la materia en razón de los argumentos antes aludidos.

4. De las facultades del Servicio de Impuestos Internos en relación con la declaración de nulidad del aporte.

Como se ha señalado anteriormente, es importante distinguir la naturaleza de la nulidad que es declarada sobre el aporte para saber si el Servicio de Impuestos Internos tendría o no facultades para demandar la nulidad, en caso de haberse aportado un derecho real de usufructo sobre el cual pesa una prohibición de enajenación.

Tal como se ha señalado previamente, la nulidad absoluta y relativa difieren entre otras cosas en el interés que buscan resguardar con su establecimiento, mismo que determina la legitimación respecto de la misma, entendida como la “condición jurídica en que se halla una persona en relación con el derecho que invoca en juicio”³³.

En esta inteligencia, la nulidad relativa apunta a la existencia de un interés particular y por eso mismo, puede ser impetrada sólo por aquel en cuyo beneficio se ha establecido y que no fuere el generador el vicio.

De allí, que el Servicio de Impuestos Internos no se encuentra, en principio, contemplado entre los legitimarios activos para alegar la nulidad relativa de un aporte por haberse efectuado respecto de una cosa fructuaria con prohibición de enajenar.

Por su parte, la nulidad absoluta apunta a un interés general, busca defender el interés de toda la sociedad.

Si fuere nulidad absoluta, la respuesta sería en principio positiva, el Servicio podría demandar la nulidad absoluta pues estaría en los supuestos en que cualquiera que tenga un interés patrimonial, como sería este caso, podría demandarlo.

Por el contrario, no tendría legitimidad activa para demandar la nulidad relativa pues esta solo está configurada para legitimar a aquel en cuyo interés se estableció.

³³ COUTURE, Eduardo. Vocabulario Jurídico. Editorial Metropolitana. 4ta Edición. Buenos Aires, Argentina. 2013. Pág. 468.

Sin embargo, en el marco de la nulidad absoluta o relativa, no es posible establecer por sí sola la existencia de las facultades en torno a dicha alegación, sino que es menester indagar en lo que respecta a las facultades del Servicio en uno u otro caso.

Lo anterior, por una cuestión de legalidad de los actos de la administración: los órganos actúan dentro de su competencia y es esta competencia lo que determina sus posibilidades de acción.

La letra d) del artículo 6° del DFL N° 7 de 1980, que corresponde la Ley Orgánica Constitucional del Servicio de Impuestos Internos, se señala, como facultad del Director Nacional del mismo, “la representación del Fisco, cuando fuere necesario, en la aplicación y fiscalización de los impuestos a que se refiere el artículo 1°” de este mismo cuerpo legal.

En este sentido, el artículo 1° señala que le corresponde al Servicio de Impuestos Internos la “aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”.

La letra e) del mismo artículo 6° ya referido señala que también es facultad del Director Nacional “representar al Servicio en todos los asuntos, incluidos los recursos judiciales en que la ley le asigne la calidad de parte, y los recursos extraordinarios que se interpongan en contra del mismo Servicio con motivo de actuaciones administrativas jurisdiccionales”.

Relacionando el artículo 1° y 6° del DFL N° 7 de 1980 con el artículo 1683 del Código Civil no cabe sino concluir que resulta el Servicio estar facultado para solicitar la nulidad, pues el antedicho Decreto con Fuerza de Ley le entrega en su artículo 1° la función de fiscalizar, el artículo 6° la facultad de ser parte en aquellos casos en que la ley le otorga la facultad.

De estas disposiciones, relacionándolas con el Código Civil, se concluye que el Servicio de Impuestos Internos tiene legitimidad activa³⁴ para solicitar la declaración de nulidad, toda vez que el artículo 1683 establece que todo aquel que tenga interés patrimonial puede demandarla, requisito exigido por del DFL antes referido.

5. Determinación de los efectos de la nulidad judicialmente declarada.

Ahora, habiendo sido demandada la nulidad por un legitimado para ello, y habiéndose declarado judicialmente, los efectos de la conversión no se habrían producido porque uno de sus elementos esenciales, que se haya aportado el total de los activos y pasivos de la empresa individual, no habría concurrido, constituyendo un simple aporte a la nueva sociedad o asignación a una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.

De lo expuesto, se desprende que una de las primeras interrogantes que surge frente a la declaración de la nulidad de un aporte es si este acarrea la nulidad de la conversión en los términos antes descritos y si en este sentido, sigue existiendo la conversión o si por el contrario, esta se extingue y da lugar al surgimiento de otra figura.

Ante ese escenario, surge la necesidad de establecer si los efectos propios de la conversión pueden tener aplicación una vez declarada la nulidad del aporte y en qué tipo de figura derivaría la nueva sociedad, para analizar las obligaciones que existen entre las partes.

Sobre este punto, la ley, el Servicio de Impuestos Internos y la doctrina difieren respecto del tratamiento dado a las sociedades cuya celebración está afectada a un vicio

³⁴ Véase MONTERO AROCA, Juan. La Legitimación en el Proceso Civil. Editorial Civitas. Madrid, España. 1994. pág. 35

de nulidad, derivando en sociedades de hecho, sociedades irregulares y comunidades, que a la postre tienen diverso tratamiento.

En efecto, el Código Civil se refiere, en su artículo 2057, a aquellas sociedades que no pueden subsistir legalmente y las somete a las reglas de la comunidad en los términos del artículo 2304.

Según Torres Zagal “la noción de sociedad irregular referencia a la sociedad que ha sido viciada o defectuosamente constituida”³⁵

Por su parte, el Código de Comercio, en su artículo 351, se refiere a la sociedad colectiva comercial consignada en instrumento privado y que no nace a la vida jurídica en los mismos términos que aquella que ha dado cumplimiento a las formalidades por escritura pública. Parte de la doctrina comercialista se ha referido a esto curiosamente como conversión, entendiendo por tal la degeneración de un acto jurídico nulo en otro de distinta naturaleza, pero que produce efectos tendientes a alcanzar parte de los objetivos previstos respecto de la figura original.

La doctrina comercialista, mucho más abundante en análisis y tratamiento de la materia, ha denominado a esta figura sociedad irregular, sociedad de hecho y sociedad anómala, estableciendo diferencias entre unas y otras, atendidos los orígenes del vicio que la afecta y el desarrollo de sus efectos posteriores.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos no ha sido ajeno a esta discusión, pronunciándose en la circular N° 143 de 1972, equiparando el concepto de sociedad irregular y sociedad de hecho respecto de aquellas que por falta de requisitos formales no llegaron a configurarse como sociedades de derecho.

³⁵ TORRES SAGAL, Oscar Andrés. Derecho de Sociedades. Editorial Legal Publishing. 6ta Edición. Santiago, Chile, 2018. Página 38.

9.5 SITUACIÓN JURÍDICA DE LAS OBLIGACIONES SURGIDAS EN EL MARCO DE LA CONVERSIÓN ANTE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DEL APORTE.

En el capítulo primero, se analizaron en detalle los efectos de la conversión y el origen de cada uno, lo que permite en este punto determinar sus destinos en razón de aquel.

1. Efectos provenientes de normas generales.

Hay efectos que, en sí mismos, son sólo la aplicación de normas generales y que no difieren de otras reorganizaciones diversas de la conversión e incluso, del simple aporte. Estos continuarán desarrollándose sin obstáculos, como es el caso del crédito fiscal relativo al impuesto al valor agregado que pudiere tener la empresa, conforme al artículo 28 del DL N° 825 de 1974, en que dicho crédito no resulta cedible, como también ocurre con la pérdida del empresario individual, la que solo puede ser aprovechada por quien la genera.

2. Efectos exclusivos de la conversión.

Necesariamente se hallan condicionados a la existencia de la conversión, por lo que la destrucción de sus presupuestos acarrea también la pérdida de los mismos o su degeneración.

En este sentido, los efectos de la conversión sobre registros empresariales previstos en el artículo 14, letra C), N° 1 letra c) del DL N° 824 de 1974, en cuanto al traspaso a la continuadora de los saldos de la empresa individual sobre su RAI, DDAN, REX y el SAC, no se producirán. En su lugar, el tratamiento que tendrá será el de un simple aporte, sin que dichos saldos puedan traspasarse.

En cuanto a la solidaridad consecuente de la cláusula descrita en el artículo 69 del Código Tributario, esta quedará sin efecto, pues es accesoria a la conversión. Esto

repercute directamente la situación del pago de los impuestos por término de giro por parte de la continuadora, distinguiendo si ya se ha realizado el pago del impuesto por parte de ella. Si la continuadora ya pagó el impuesto, surgirá la acción de repetición, el derecho a solicitar que se le reembolse lo pagado a la persona natural. En caso de que al momento de la nulidad de la conversión no se haya realizado el pago de los impuestos por la continuadora, no tendrá la obligación de enterarlos, en la medida que esta nunca adquirió tal obligación y por ello, no es solidariamente responsable del pago de dichos impuestos.

10. CONCLUSIÓN.

El presente estudio surgió de una cuestión práctica, cuya respuesta decantó en un supuesto fáctico completamente atípico y cuyo tratamiento supuso desplegar una investigación a través de al menos cinco ramas del derecho.

En efecto, el trabajo arranca de la destrucción de los presupuestos de la conversión ante la declaración de nulidad del aporte de un usufructo. Dicha nulidad, supone la imposibilidad formal y material de llegar a configurar el aporte de la totalidad de los activos y pasivos de una empresa individual.

Tal problemática, hizo necesario ahondar en la sociedad, el aporte y la conversión como entidades propias del derecho comercial y tributario, a la luz de la plena existencia jurídica y sin asomo de vicio alguno, antes de contrastar dicho paradigma con el escenario que surge de la declaración de nulidad por sentencia firme o ejecutoriada.

Pero no agotó dicho tratamiento en las particularidades de la conversión y el aporte, sino que implicó ahondar instituciones netamente civiles, como son el dominio,

el usufructo y la prohibición de enajenar, para recalar en la nulidad y sus efectos jurídicos y prácticos.

Lo anterior, con miras a esclarecer las consecuencias concretas del caso de marras.

En este sentido, fue posible establecer que la sanción jurídica procedente ante el vicio abordado es la nulidad absoluta y con ello, que el aporte del usufructo adolece de nulidad insanable, por lo que la nueva sociedad que se pretende configurar por medio de la conversión, no nace a la vida jurídica como tal sino bajo una figura diferente.

Al tratarse de un vicio expresamente prohibido por el legislador y redundar en un interés general, el Servicio de Impuestos Internos podría impetrar la acción de nulidad, al amparo de sus facultades administrativas y procesales, pero siempre ex post una vez materializado el acto.

Algo que resulta absolutamente claro es que la declaración de nulidad de la conversión no hace resurgir la empresa individual, independiente que se haya o no informado el término de giro. La empresa individual desaparece.

Asimismo, ante la declaración de nulidad de esa enajenación que constituye el aporte, la conversión deja de existir y sus efectos se retrotraen en el tiempo como si nunca hubiese nacido.

No obstante el destino fallido de la conversión y aunque en un inicio el análisis dio luces de otra conclusión, lo cierto es que la sociedad eventualmente podría nacer a la vida jurídica o no, dependiendo de la relevancia del aporte declarado nulo. En el evento de no poder configurarse como sociedad, podría derivar en una sociedad irregular, pero nada de eso cambiaría el destino de la conversión, de modo que resulta irrelevante si tras la declaración de nulidad del aporte del usufructo, la sociedad o empresa individual de responsabilidad limitada continúa prestando sus servicios o

termina en calidad de una sociedad irregular o de hecho, pues la conversión muta a un simple aporte en cualquier caso y sus efectos propios se pierden.

En lo que respecta al destino de la cosa fructuaria que fue objeto de la enajenación prohibida por medio del aporte, una vez declarada la nulidad y establecidas sus razones, opera la causal de extinción del derecho real de usufructo prevista en la norma y por tanto, el activo pasa a su nudo propietario, que adquiere la propiedad plena sobre él. Sin embargo, si esto debe ser objeto de un nuevo proceso judicial o no, es un asunto que está en permanente discusión doctrinaria y que escapa a los objetivos de este trabajo.

Otra arista interesante y que debe ser materia de otra investigación, es lo que ocurrirá con los aspectos administrativos de la operación y particularmente, con la actuación del Servicio de Impuestos Internos, ya que en principio también debieran retrotraerse a la luz de la nulidad, pero dicha cuestión no ha sido abordada por dicho Servicio, siendo una incógnita si mantendrá ese criterio.

En definitiva, aquellos efectos inherentes a la conversión, se verán afectados por lo que habrá que rectificar las declaraciones y realizar los pagos correspondientes, según proceda. Por su parte, aquellos que resultan de la aplicación de normas generales, continuarán desarrollándose de manera normal mientras la sociedad logre subsistir de un modo u otro, en la medida que dichos efectos generales serían comunes a la conversión y el aporte.

BIBLIOGRAFÍA

ABELIUK MANASEVICH, René. Las Obligaciones. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. 5a edición. Santiago, Chile. Año 2009.

ALESSANDRI BESA, Arturo. La Nulidad y la Rescisión en el Derecho Civil Chileno. Ediar Ediciones Ltda. Año 1949.

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo. SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. VODANOVIC HAKLICKA, Antonio. Tratado de Derecho Civil. Partes Preliminares y General. Tomo II. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile. Año 1998.

ALESSANDRI RODRIGUEZ, Arturo. SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. VODANOVIC HAKLICKA, Antonio. Tratado de los Derechos Reales. Tomo II. Editorial Jurídica de Chile. Sexta Edición. Año 2009.

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo. SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel. VODANOVIC HAKLICKA, Antonio. Tratado de las Obligaciones. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile. Año 2004.

ASTE MEJÍAS, Christian. Curso sobre Derecho y Código Tributario. Tomo I. Editorial Thomson Reuters. Octava Edición Actualizada. Santiago, Chile. Año 2020.

BAEZA OVALLE, Gonzalo. Derecho Comercial. Editorial LexisNexis. Santiago, Chile. Año 2003.

DUCCI CLARO, Carlos. Derecho Civil. Parte General. Editorial Jurídica de Chile. 4a edición. Santiago, Chile. Año 2015.

FAUNDEZ UGALDE, Antonio. Tributación de las Reorganizaciones Empresariales. Tyrant Le Blanc. 1ª Edición. Valencia, España. Año 2021.

MONTERO AROCA, Juan. La Legitimación en el Proceso Civil. Editorial Civitas. Madrid, España. 1994.

PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel. Los Bienes. La Propiedad y Otros Derechos Reales. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile. Año 2011.

PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO y MATUS FUENTES, MARCELO. MANUAL DE CÓDIGO TRIBUTARIO. Editorial Thomson Reuters. Undécima edición revisada, actualizada y complementada. Santiago, Chile. Año 2019.

PUELMA, Álvaro. Sociedades. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile. Año 2003.

RENCORET ORREGO, Ernesto. Curso de IVA. Editorial Libromar. Santiago, Chile. Año 2019.

Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo 40, 2.ª parte, sec. I. Año 1943.

RODRÍGUEZ, Álvaro. Mecanismos de Financiamiento Interno y Externo de Las Empresas. Universidad de Los Andes. Material de Aula. Los Andes, Año 2022.

TORRES SALAZAR, GABRIEL. Contabilidad. Información y Control de las Empresas. Editorial Thomson Reuters. 7a edición. Santiago, Chile. Año 2016.

TORRES ZAGAL, Óscar. Derecho de Sociedades. Editorial Thomson Reuters. Sexta edición revisada y actualizada. Santiago, Chile. Año 2018.

VIAL DEL RÍO, Víctor. Teoría General del Acto Jurídico. Editorial Jurídica de Chile. 5ª Edición. Santiago, Chile. Año 2003.

VODANOVIC HAKLICKA, Antonio. Manual de Derecho Civil. Tomo II, Parte Preliminar y General. Editorial LexisNexis. 4a edición. Santiago, Chile. Año 2003.