

Estimados lectores,

En esta vigésima sexta edición del Reporte Tributario, Nº26 Mayo/2012, hemos querido abordar un tema para el cual nuestra legislación no ha prescrito un tratamiento tributario específico, como es el caso de la transformación de sociedades. Pueden existir muchas razones por las cuales una sociedad decida su transformación, razones de orden administrativo, operacional, comercial, así como también a nivel de optimización en la carga tributaria. A modo de ejemplo se pudiera observar que los propietarios desean atraer nuevos capitales, que puedan querer más libertad para enajenar su propiedad, que desean abrirse a la bolsa, que se requiera corregir un probable error en la organización de la sociedad que no permita ciertos beneficios tributarios aplicables a similares empresas de la industria, o bien que se deba a requerimientos técnicos para su operación, por parte de alguna autoridad pública (transporte), entre otros.

La transformación de sociedades, definida por el Código Tributario como el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica, en términos generales consiste en que una sociedad sin perder su personalidad jurídica, realiza un cambio en su tipo societario, pasando por ejemplo de ser una sociedad de personas a una sociedad anónima o viceversa. En el presente reporte se revisará en primer término la definición y características de la operación, para luego pasar a verificar los efectos en la mantención de la personalidad jurídica de la sociedad, sus propietarios y los efectos tributarios derivados del proceso en general. Dentro de estos últimos, se analizará la separación del resultado tributario potencialmente aplicable, los trámites administrativos relacionados y los posibles efectos de la reforma tributaria en la materia.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar www.cetuchile.cl donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Saludos cordiales,
Profesor Javier Jaque López
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET UChile

EFFECTOS TRIBUTARIOS EN LA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES

I. INTRODUCCIÓN



Actualmente, la reorganización de empresas es cada vez más habitual. Con mayor frecuencia encontramos en diarios y revistas como grupos empresariales se fusionan o se dividen con distintos propósitos. En menor medida, encontramos las transformaciones de sociedades, que por lo general ocurren con motivo del paso de una sociedad de responsabilidad limitada a una sociedad anónima.

Pueden existir muchas razones por las cuales una sociedad decida su transformación, por ejemplo, los propietarios pueden desear atraer nuevos capitales, quieren más libertad para enajenar su propiedad o quiere abrirse abolsa, por lo que requieren que la empresa sea una sociedad anónima. De no existir la figura de la transformación, las sociedades se verían obligadas a aportar todo el activo y pasivo para la constitución de una nueva sociedad que tenga el tipo jurídico que le permita alcanzar sus objetivos, o bien efectuar el término a sus actividades, y sus propietarios iniciar una nueva empresa, asumiendo todos los costos y efectos tributarios que esto involucra.

En nuestra legislación no encontramos un tratamiento tributario específico para los procesos de reorganización de sociedades, sino que las disposiciones tributarias se encuentran dispersas en distintos cuerpos legales, que sumado a situaciones claramente no abordadas por el legislador, hacen sumamente complejo llevar un conocimiento acabado sobre la materia, con el consecuente riesgo de verse involucrado en una contingencia tributaria.

En el presente reporte tributario abordaremos los efectos tributarios que se derivan de la transformación de sociedades, teniendo como objetivo mostrar con la mayor claridad posible los distintos efectos que se producen para la sociedad y sus propietarios.

II. DEFINICIÓN



El concepto de “transformación de sociedades” lo encontramos definido en el artículo 96 de la Ley N° 18.046, el cual señala que la transformación es el cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica. Por su parte, el N° 13 del artículo 8° del Código Tributario hace extensiva esta definición a las sociedades de responsabilidad limitada, señalando que la transformación de sociedades es el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica.

Como se puede apreciar un elemento común de estas definiciones y que resultará fundamental a la hora de determinar los efectos tributarios que se producen por su ocurrencia, es que subsiste la personalidad jurídica, vale decir, es el mismo contribuyente quien continúa, sólo que ahora con otro tipo social.

Es importante tener presente que el concepto de transformación es aplicable sólo respecto de sociedades legalmente constituidas, no procediendo en consecuencia la transformación de una

sociedad de hecho en una sociedad de derecho, toda vez que la primera lleva un vicio en su constitución. El Servicio de Impuestos Internos, también ha ratificado esta postura a través del oficio N° 1116, de fecha 28 de abril de 1998.

Si bien la definición de transformación hace referencia sólo a sociedades, el artículo 14 de la Ley N° 19.857 de 2003, que autoriza el establecimiento de empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL), entrega la posibilidad que en el caso que se produzca la reunión en manos de una sola persona de las acciones, derechos o participaciones en el capital, de cualquier sociedad, puede transformarse en una empresa individual de responsabilidad limitada. Además, establece que estas EIRL pueden transformarse en una sociedad de cualquier tipo, cumpliendo los requisitos y formalidades que correspondan, es decir, podemos encontrar una EIRL transformándose en una sociedad de responsabilidad limitada o bien en una sociedad anónima.

Como se puede apreciar, después de la Ley N° 19.857, no sólo pueden transformarse sociedades, sino también este tipo de empresas individuales, manteniéndose en ambos casos la misma personalidad jurídica, lo que toma más fuerza aún, cuando el artículo 18 de la referida ley, señalada que se aplicarán a las EIRL las disposiciones legales y tributarias aplicables a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada. Las instrucciones impartidas sobre la materia por el Servicio de Impuestos Internos pueden ser consultadas en la Circular N° 27, de fecha 14 de mayo de 2003.

Finalmente, es importante destacar que con motivo de la transformación se producirán cambios importantes en la sociedad que afectarán a sus propietarios. Por ejemplo, si nos referimos a la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada en una sociedad anónima, los propietarios no seguirán conservando derechos sociales, sino que ahora serán propietarios de acciones, no efectuarán retiros efectivos de la sociedad, sino que percibirán dividendos según el acuerdo de la junta de accionistas.

III. EFECTOS DE LA MANTENCIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA



Como se señaló en el punto anterior, en el proceso de transformación se mantiene la personalidad jurídica, es decir, se mantiene el mismo contribuyente o empresa, pero con distinta organización a causa de la reforma que afectó a sus estatutos, provocando que tal ente jurídico quede regulado por otras disposiciones legales desde el momento de su transformación. Que se mantenga la personalidad jurídica del contribuyente que se transforma, permite establecer que la sociedad no se encuentra obligada a dar aviso de término de giro, ya que es el mismo contribuyente que sigue desarrollando su actividad. Asimismo, continúa siendo responsable de todas sus obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la transformación.

Como se indicó, la transformación permite que la personalidad jurídica se conserve intacta, por lo tanto, se mantiene el patrimonio, los socios, los derechos y obligaciones. Es por ello, que luego de la transformación la sociedad seguirá teniendo derecho a utilizar todos los créditos que tenía a su favor con anterioridad, como por ejemplo, los pagos provisionales mensuales, el crédito por gastos de capacitación Sence, pérdidas tributarias de arrastre, remanente de crédito fiscal IVA o cualquier otro crédito, tenga o no el carácter de personal.

Cabe aclarar, que esta es la actual posición del Servicio y que la ha confirmado mediante los oficios N° 313, de fecha 22 de enero de 2001 y oficio N° 316, de fecha 23 de enero de 1987. Sin embargo, con anterioridad, este organismo mediante el oficio N° 1457, de fecha 25 de abril de 1985, señalaba que en materia impositiva era irrelevante la disposición del artículo 96 de la Ley N° 18.046, pues en la transformación debían separarse los resultados que se hayan producido en el período que rigió cada forma de organización, no aceptándose en consecuencia, el traspaso de pérdidas entre empresas transformadas.

Por su parte, el hecho de mantener la personalidad jurídica permite establecer que en la transformación no existe enajenación de ninguna especie, sea del patrimonio o de los activos que posee la sociedad, vale decir, en esta figura legal también se mantienen los mismos propietarios, antes socios, ahora accionistas, como asimismo, en ningún caso se podría gatillar el impuesto al valor agregado al no configurarse el hecho gravado que establece el DL 825/74. Al determinarse que no existe enajenación, los contribuyentes que hayan optado por depreciar aceleradamente sus activos fijos, podrán continuar utilizando este beneficio tributario luego de la transformación, porque estos bienes mantienen la calidad de adquiridos nuevos o importados por el contribuyente.

Finalmente, esta característica hace la diferencia respecto de otros tipos de reorganización de empresas, como la fusión o la división, donde en la primera figura se extingue una o varias sociedades que resultan ser absorbidas y en la segunda figura nace a la vida a lo menos una nueva persona jurídica.

IV. EFECTOS EN LOS PROPIETARIOS DE LA SOCIEDAD TRANSFORMADA



Esta figura también produce algunos efectos en los propietarios, por ejemplo, en caso de la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada en una sociedad anónima, si bien los propietarios mantienen la propiedad, estos han pasado de tener derechos sociales a poseer acciones, lo que ocasiona muchas diferencias. Por ejemplo, estas personas dejarán de participar en la administración directa del negocio, cosa que ahora deberán hacer a través del directorio. A su vez, no podrá realizar retiros, sino que percibirán dividendos definidos y aprobados por una junta de accionistas.

Además, podemos señalar que luego de la transformación, el accionista tendrá mayor facilidad y libertad de enajenar su participación en la sociedad, a diferencia de lo que ocurría cuando era socio, caso en el cual sólo podía enajenar los derechos sociales cuando la totalidad de los socios restantes estuviera de acuerdo con la enajenación.

1. COSTO TRIBUTARIO DE LOS DERECHOS SOCIALES Y LAS ACCIONES

Otro elemento importante a considerar es que aún cuando sea la misma sociedad, conserve su personalidad jurídica y el patrimonio no haya sido modificado, el costo de los derechos sociales o de las acciones será diferente.

De conformidad a los oficios N° 997, de fecha 10 de abril de 1995 y oficio N° 2952, de fecha 04 de mayo de 1999, emitidos por el Servicio de Impuestos Internos, en el caso de la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima, el costo tributario de las acciones producidas de la transformación, corresponde al costo tributario que tenían los derechos sociales, considerando para ello, el nuevo capital social incluyendo las utilidades capitalizadas, debido a que

sólo se han convertido estos derechos en acciones. Por lo tanto, este costo debe asimilarse al establecido en el inciso tercero del artículo 41 de LIR.

En cuanto a la fecha de adquisición que tendrían las acciones resultantes de la transformación, esta corresponderá a la fecha en que se crea la sociedad anónima por la transformación de la sociedad de responsabilidad limitada, ya que antes de tal hecho la sociedad anónima no existía, sin perjuicio de la permanencia de la personalidad jurídica.

En el caso del costo de los derechos sociales de una sociedad de responsabilidad limitada proveniente de la transformación de una sociedad anónima, cabe señalar que tales derechos tendrán como costo el mismo valor al cual figuraban las acciones, sin perjuicio del reajuste que establece el N° 9, del artículo 41 de la LIR (IPC) y el ajuste o rectificación que ordena efectuar la misma disposición legal.

Aún cuando no se encontró jurisprudencia sobre la fecha de adquisición de los derechos sociales, se puede fundamentar con los mismos argumentos dados por el Servicio en el caso de la fecha de adquisición de las acciones, que la fecha en este caso también corresponde a la fecha de transformación, porque con anterioridad no existían tales derechos, sino sólo acciones.

2. REINVERSIÓN DE UTILIDADES

En el caso de los socios de la sociedad de responsabilidad limitada que se ha transformado en sociedad anónima, perderán el beneficio tributario consistente en suspender los impuestos personales que afectan a sus retiros de utilidades tributables cuando estas son reinvertidas en otras sociedades, en los términos del artículo 14 letra A), N°1, letra c) de la LIR, ya que dicha disposición legal no considera dentro de los contribuyentes que pueden acogerse a la franquicia a los accionistas. Por el contrario, si la transformación fuese de sociedad anónima a sociedad de responsabilidad limitada el socio podría acceder al beneficio en comento.

3. HECHO GRAVADO RETIROS Y DIVIDENDOS

Otra cambio importante para los dueños de las empresas es el hecho gravado retiro y dividendo. En el caso del retiro, el artículo 14 letra A) N°1, establece que éstos se gravarán con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, hasta completar el fondo de utilidades tributables. Es decir, solo tributarán a nivel de impuestos finales cuanto existan utilidades tributables que cubran los retiros realizados por los socios, en caso contrario, nos encontraremos frente a retiros en exceso, pudiendo aplicarse las normas de devengamiento de rentas (FUT devengado), si se dan los supuestos que establece la ley.

En el caso de los accionistas, en conformidad al artículo 14 letra A) N° 2 de la LIR, se gravan con los impuestos personales las cantidades que a cualquier título les distribuyan las sociedades anónimas, sin importar la presencia de utilidades tributables existentes al momento de la transformación, salvo que estas cantidades sean imputadas a ingreso no renta, rentas exentas o rentas afectas al impuesto único de Primera Categoría contenidas en el registro FUNT.

Por lo tanto, los propietarios de la empresa transformada pueden verse afectados por ambas disposiciones legales, circunstancia que deberá tener presente a la hora de declarar estas rentas en

la base imponible del impuesto personal que los afecten, sea impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda.

4. PARTIDAS DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR

Los dueños de las empresas transformadas también verán afectado el régimen tributario de las partidas que se les atribuyen en virtud del artículo 21 de la LIR. Donde la tributación recaerá sobre ellos o la sociedad dependiendo de la estructura jurídica de esta última. Para ello, debemos señalar que en el caso de los gastos rechazados, la tributación quedará definida en la fecha en que se produzca el desembolso. Si este se produce en el periodo en que la sociedad era de responsabilidad limitada el desembolso quedará afecto a los impuestos personales que afecten al socio, en cambio, si el desembolso ocurre en la parte del ejercicio en que la sociedad era anónima, esta última deberá pagar el impuesto único del inciso tercero del artículo 21 de la LIR.

V. EFECTOS TRIBUTARIOS PARA LA SOCIEDAD TRANSFORMADA



En términos generales, la transformación no afecta en gran manera a la sociedad a nivel de renta empresarial, debido a que las normas sobre base imponible, tipo de impuesto y tasa de impuestos siguen siendo los mismos. Así por ejemplo, la sociedad seguirá afecto al impuesto de Primera Categoría con tasa de 20% (AT. 2012) sobre sus rentas percibidas o devengadas, la cual continuará determinándose de conformidad a los artículos 29 al 33 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta (LIR). Sin perjuicio de los desagregados que deberán realizarse por los gastos rechazados afectos al artículo 21 de la LIR incurridos por la sociedad anónima, cuyo propósito es mantener la calidad de impuesto único del tributo que grava estas partidas.

1. PARTIDAS DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR

Al igual que en el caso de los propietarios, un efecto importante a considerar es la tributación que afecta a las partidas del artículo 21 de la LIR, por cuanto la tributación difiere del tipo social del contribuyente que incurrió en las señaladas partidas. En el caso de las sociedades de responsabilidad limitada serán los socios quienes deberán tributar por estas partidas con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, en cambio en una sociedad anónima será la misma sociedad quien frente a la ley será responsable o sujeto pasivo de la tributación, en este caso con el impuesto único del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, con tasa 35%.

Como se puede apreciar, por el sólo hecho del cambio de estructura jurídica de la sociedad cambiará la tributación de las partidas afectadas por el artículo 21 de la LIR, en cuanto al sujeto pasivo de la obligación tributaria y el tributo aplicable. Entre estas partidas podemos mencionar los gastos rechazados y los retiros presuntos por el uso o goce de bienes de propiedad de la empresa, que como sabemos es una presunción de carácter anual.

2. CAMBIO DE RÉGIMEN TRIBUTARIO

Sin perjuicio de lo anterior, existen situaciones donde los efectos tributarios en la sociedad pueden ser profundos, por ejemplo, cuando la sociedad de responsabilidad limitada antes de la

transformación tributaba bajo el régimen de renta presunta, a contar de la transformación en sociedad anónima deberá tributaria siempre con renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa. Otro caso particular, es cuando ocurre la transformación de una sociedad de profesionales en sociedad anónima, donde el contribuyente emigrará desde una tributación sobre rentas de Segunda Categoría a una tributación bajo las normas de la Primera Categoría según contabilidad completa.

3. REINVERSIÓN DE UTILIDADES

La transformación de una sociedad también la afecta como receptora de utilidades tributables reinvertidas de parte de sus accionistas que a su vez sean socios de otras sociedades de personas, de conformidad a las normas del artículo 14 letra A) N° 1, letra c) de la LIR. Así por ejemplo, las sociedades de responsabilidad limitada pueden ser receptoras de reinversiones que representen aumentos efectivos de capital, como los son aportes de dinero efectivo, aportes de existencias, aportes de activos fijos, etcétera. Además, deben incluirse en el fondo de utilidades tributables dichas reinversiones, conforme a las características tributarias informadas por las empresas fuentes. En cambio, en las sociedades anónimas sólo se puede reinvertir en la adquisición de acciones de pago de primera emisión, siendo improcedente la incorporación de las utilidades reinvertidas en el fondo de utilidades tributables, sino que estas utilidades son administradas en un anexo especial en el libro FUT, para el control de la enajenación de las acciones de pago adquiridas con utilidades reinvertidas, oportunidad donde se devengarán los impuestos personales para su enajenante.

Ahora bien, si la transformación es de sociedad anónima a sociedad de responsabilidad limitada, y la sociedad durante su vigencia como sociedad anónima había recibido utilidades reinvertidas y que estaban siendo controladas en el anexo especial señalado en el párrafo anterior, las utilidades ahí controladas deberán incorporarse al registro FUT, debido a que la sociedad de responsabilidad limitada no debe mantener este registro porque tal obligación sólo afecta a las sociedad anónimas y además las acciones ya no existen, sino que éstas han sido reemplazadas por derechos sociales. Al respecto el Servicio se ha pronunciado a través del oficio N° 4796, de fecha 25 de octubre de 2004.

De producirse la incorporación de las utilidades controladas en este anexo al registro FUT, se podría dar origen a un pago provisional por utilidades absorbidas (PPUA), si el contribuyente mantiene en el referido registro pérdidas tributarias de arrastre o bien determina una pérdida tributaria en el ejercicio, bajo el supuesto que las utilidades traspasadas hayan sido gravadas con el impuesto de Primera Categoría y dicho tributo se encuentre pagado.

4. RETIROS EN EXCESO

De conformidad al inciso final de la letra b) del N° 1, letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, en el caso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso tercero del artículo 21 por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación, en el año en que dichos retiros sean cubiertos por utilidades tributables contenidas en el registro FUT. Por su parte la circular N° 40, de fecha 24 de agosto de 1992, señaló que esta norma busca dar el mismo tratamiento tributario que afecta a los excesos de retiros existentes en el caso de la enajenación de derechos sociales de sociedades de personas, cuando éstos son adquiridos por sociedades anónimas.

Por lo tanto, en aplicación de la disposición legal antes señalada, cuando se determinen excesos de retiros al momento de la transformación que sean imputados a utilidades tributables, se gatillará el impuesto único señalado, con tasa 35%, liberándose en consecuencia, los socios de los impuestos personales que los habrían afectado por los retiros efectuados de la sociedad, ya que las referidas cantidades han tributado en cabeza de la sociedad anónima con un impuesto que tiene el carácter de único.

VI. SEPARACIÓN DE RESULTADOS



De conformidad al inciso 3° del artículo 69 del Código Tributario, cuando con motivo de la transformación de una sociedad, el contribuyente quede afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados de cada régimen. Como se anticipó, esto ocurrirá por ejemplo, cuando la sociedad de responsabilidad limitada tributaba bajo el régimen de

renta presunta y luego de la transformación en sociedad anónima, tributa con renta efectiva, o bien en el caso inverso.

1. CAMBIO DE RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA A RENTA EFECTIVA

En el primer caso, cuando con motivo de la transformación el contribuyente pase de renta presunta a renta efectiva, será aplicable lo establecido en el artículo 3° de la Ley 18.985, que establece que el contribuyente deberá confeccionar el balance inicial con los activos y pasivos con que iniciará su actividad sujeto a renta efectiva, señalando dicha norma los diferentes valores en que deben registrarse los bienes en el mencionado balance inicial. Asimismo, esta disposición legal establece que la diferencia entre los activos y pasivos se considerará capital para todos los efectos legales o pérdida deducible en conformidad al N° 3 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En consecuencia, el contribuyente en el ejercicio en que ocurra la transformación deberá tributar, por el periodo en que fue sociedad de responsabilidad limitada bajo el régimen de renta presunta calculando la proporción del año que corresponda, y por el periodo del ejercicio en que es sociedad anónima tributará mediante renta efectiva, contemplando la apertura del ejercicio bajo los términos del artículo 3° de la Ley 18.985.

2. CAMBIO DE RÉGIMEN DE RENTA EFECTIVA A RENTA PRESUNTA

En el segundo caso, la situación es similar a la anterior, donde deberán separarse los resultados, debiendo tributar la sociedad por el periodo en que fue sociedad anónima mediante renta efectiva y luego de la transformación en sociedad de responsabilidad limitada, si cumple con los requisitos, tributar por la renta presunta en la proporción correspondiente. Cabe señalar, que por el sólo hecho de ser primitivamente una sociedad anónima que se transforma, no se transmite el régimen de renta efectiva, ya que no se está enajenando, cediendo o arrendando ningún bien a la citada sociedad de personas, pues como se indicó, se trata del mismo contribuyente. Esto último, lo ha afirmado el Servicio a través del oficio N° 3313, de fecha 07 de julio de 2003.

Ahora bien, cabe preguntar qué sucede con las utilidades tributables existentes en el registro FUT al momento de la transformación, porque no estamos frente a un término de giro, donde se deba pagar el impuesto único del artículo 38 bis, sino que el mismo contribuyente, luego de la transformación, continúa con sus actividades comerciales. Al respecto el Servicio mediante el oficio

N° 1434, de fecha 17 de julio de 2008, señaló que si luego de la transformación la sociedad tributa bajo el régimen de renta presunta, y atendiendo que no está obligada a llevar el registro FUT en dicho régimen, las utilidades contenidas en éste registro, se entienden retiradas por los respectivos socios en el mismo ejercicio en que ocurre la transformación, en la proporción que les corresponda, de acuerdo al porcentaje de participación en las utilidades según el contrato social, afectándose con los impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, con derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría, si procediere.

3. SOCIEDADES DE PROFESIONALES TRANSFORMADAS EN S.A.

Las sociedades de profesionales se encuentran reguladas en el artículo 42 N° 2 de la LIR. Estos contribuyentes determinan sus rentas en base a contabilidad completa, considerando ingresos percibidos y gastos pagados, estos últimos regulados en virtud del artículo 31 de la LIR. Estos contribuyentes no tienen obligación tributaria por las rentas que obtienen, sino que son los profesionales que la componen quienes se encuentran afectos por ellas al impuesto Global Complementario

Por su parte, el inciso tercero del artículo 42 N° 2 permite a estas sociedades optar por declarar sus rentas de acuerdo a las normas de Primera Categoría, si cumplen con determinados requisitos. No obstante lo anterior, los propietarios de la sociedad pueden perfectamente acordar su transformación en una sociedad anónima, oportunidad donde la sociedad quedará sometida a todas las regulaciones tributarias que afectan a este tipo de contribuyentes. Es decir, luego de la transformación la sociedad, deberá determinar una renta líquida imponible en los términos de los artículos 29 al 33 de la LIR, afectándola con el impuesto de Primera Categoría, llevar contabilidad completa y registro FUT, entre otras obligaciones. Por su parte, los propietarios de la sociedad (los profesionales) deberán tributar con los impuestos personales sobre la base de dividendos percibidos.

Como se observa, con motivo de la transformación, la sociedad deberá separar los resultados del ejercicio en los términos del inciso tercero del artículo 69 del Código Tributario. Por una parte del ejercicio determinará una base afecta al impuesto Global Complementario sobre la cual tributarán los profesionales propietarios, y por la parte del ejercicio, a contar de la transformación, deberá determinar una base imponible afecta al impuesto de Primera Categoría que la afectará a ella misma.

VII. TRÁMITES ADMINISTRATIVOS



Como se indicó en los puntos anteriores, la sociedad transformada no está obligada a dar aviso de término de giro, sin embargo, en conformidad al inciso tercero del artículo 68 del Código Tributario deberá comunicar al Servicio de Impuestos Internos la modificación o reforma de sus estatutos, dentro del plazo de 15 días hábiles a contar de la fecha de inscripción de la escritura en el Registro de Comercio, según la Resolución Exenta N° 55, de fecha 30 de septiembre de 2003.

Asimismo estos contribuyentes, según la Resolución Exenta N° 199, de fecha 22 de diciembre de 2009, están obligados a presentar antecedentes contables y tributarios mediante la declaración jurada formulario 1807, sobre antecedentes de las reorganizaciones empresariales, cuyo vencimiento es el último día hábil de junio, en el caso del año tributario 2012.

Para efectos de informar la transformación el contribuyente deberá presentar el formulario N° 3239 "Formulario de Modificación Actualización de la Información" en la Unidad del Servicio que tenga jurisdicción sobre el domicilio del contribuyente, debidamente firmado por el representante legal y acompañando una copia de la escritura pública autorizada, publicada e inscrita, cuando proceda, en la que conste la transformación de la sociedad. En todo caso, el trámite puede ser realizado por una persona con poder autorizado ante Notario, Oficial del Registro Civil o Ministro de Fe del Servicio de Impuestos Internos.

Además, el contribuyente deberá solicitar nuevas copias de cédulas RUT y entregar los documentos timbrados sin uso dentro del plazo que se le indica en el formulario 3239, para su destrucción, todo de acuerdo a las instrucciones impartidas por el Servicio a través de la Circular N° 17, de fecha 10 de mayo de 1995.

Finalmente, recordemos que en la transformación de sociedades es el mismo contribuyente quien continúa con sus actividades, sólo que con otra estructura jurídica, por lo tanto, mantiene su rol único tributario (RUT).

VIII. REFORMA TRIBUTARIA



Un antecedente importante a considerar en el presente reporte tributario, es el proyecto de reforma tributaria que se encuentra actualmente en trámite, el cual contempla entre otras modificaciones, asimilar el tratamiento tributario que afecta a los socios de sociedades de personas con el que afecta a los accionistas de sociedades anónimas. Por ejemplo, el hecho gravado de los retiros con los dividendos, el tratamiento tributario del mayor valor en la enajenación de derechos sociales con el mayor valor en la enajenación de acciones, como asimismo el costo tributario de los referidos derechos sociales con el costo tributario de las acciones, entre otros.

La reforma se visualiza como agente de cambio en las variables relativas al proceso de transformación de empresas. Sin embargo, no profundizaremos sobre la materia considerando que es habitual que estos proyectos sufran cambios durante su tramitación.

IX. CONCLUSIÓN



Como se pudo observar en el desarrollo del presente reporte, la transformación de una sociedad, lejos de ser una figura con pocos efectos tributarios, tiene una gran complejidad, especialmente por las particularidades que afectan a las personas involucradas, como lo es a nivel de empresas donde muchas veces hay que separar los resultados cuando producto de la transformación esta sociedad quede sometida a un régimen tributario distinto. En similar situación se encuentran los propietarios de la sociedad transformada, quienes encontrarán ventajas y desventajas en la transformación de su sociedad, relacionadas con la reinversión de utilidades, costo de venta en la enajenación de su participación en la sociedad, tratamiento tributario distinto dependiendo si efectúan retiros o percibe dividendos, entre otros.

Por lo tanto, los contribuyentes sin duda deben evaluar los efectos tributarios que deberán afrontar cuando deseen reorganizar sus empresas a través de esta figura jurídica, ya que pueden verse enfrentados a una mayor tributación por no haber tomado las precauciones pertinentes.

Finalmente, hay que señalar que la empresa transformada muchas veces deberá presentar declaraciones juradas que no le corresponden de acuerdo a la estructura jurídica que posee al término del ejercicio, lo que puede provocar algunas observaciones por parte de la administración tributaria en su declaración anual de impuestos a la renta. Por ejemplo, si la sociedad se transformó de sociedad anónima a sociedad de responsabilidad limitada, al término de ejercicio presentará la declaración jurada F-1886 y F1884, para informar retiros y dividendos ocurridos en el ejercicio. Además puede presentar la declaración jurada F-1893 por los gastos rechazados pagados en el periodo en que fue sociedad de responsabilidad limitada. Algo similar ocurrirá en la declaración anual de impuestos de la sociedad de responsabilidad limitada, en la cual aparecerá pagando el impuesto único del inciso tercero del artículo 21 que grava a los gastos rechazados incurridos mientras fue sociedad anónima.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE