Artículo: Aspectos tributarios a considerar en los contratos de sociedad
Revista: Nº189, año LIX (En-Jun, 1991)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 189
AÑO LIX
ENERO-JUNIO
1991

ISSN 0303-9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: Aspectos tributarios a considerar en los contratos de sociedad
Revista: Nº189, año LIX (En-Jun, 1991)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ASPECTOS TRIBUTARIOS A CONSIDERAR EN LOS CONTRATOS DE SOCIEDAD

ABUNDIO PEREZ RODRIGO
Prof. Derecho Económico
Universidad de Concepción

Todavía las minutas de los contratos de sociedad deben contener la firma de un abogado, rúbrica que significa responsabilidad y compromete el honor y prestigio tanto personal del firmante como de la profesión que ejerce.

Por esa razón y porque va a ser examinada con ojos inquisidores por los pares asesores de las empresas con las que se va a relacionar u operar, principalmente en el campo financiero, suele demostrarse mucha acuciosidad en su redacción.

Sin embargo, esa dedicación y esmero en realizar o plasmar un buen contrato se olvida, con alguna frecuencia y por diversos motivos, en los alcances que tiene, la que podíamos llamar variable tributaria. Y hoy día los tentáculos del gravamen tributario alcanzan, la mayoría de las veces, a los contratos sociales, tanto si se trata de la constitución como de la modificación de sociedades.

Por esa razón y por las graves consecuencias que, para los intereses de la sociedad y de los socios, pues pueden significar giros de impuestos y multas, origina el olvido de la legislación tributaria, nos ha parecido conveniente exponer en forma conjunta y ordenada, en cuanto sea posible, las disposiciones del Código Tributario y leyes afines que debe tener presente el abogado al redactar un contrato que signifique la formación o modificación de una sociedad.

En este contexto, revisaremos, en primer lugar, las normas referentes a la constitución de las sociedades, enseguida aquellas que se relacionan con las modificaciones de las mismas, terminando con una referencia a las consecuencias jurídicas que acarrea su incumplimiento. Dejaremos de lado la reglamentación sobre los trámites administrativos, pues son otros los profesionales que asesoran y a veces realizan esas diligencias.

I. *NORMAS TRIBUTARIAS A TENER PRESENTES EN LA CONSTITUCION DE SOCIEDADES*

A. *Sobre la cuantía del capital social*

El monto del capital social tiene trascendencia, principalmente, en tres aspectos tributarios.

Artículo: Aspectos tributarios a considerar en los contratos de sociedad
Revista: Nº189, año LIX (En-Jun, 1991)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

1. El primero consiste en la posibilidad de ingresar al régimen optativo de tributación, reglamentado en el artículo 14 bis del D.L. 824, sobre impuesto a la renta.

Este régimen optativo, establecido en la disposición legal citada, aplicable al pago de los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, significa una importante simplificación, sobre todo desde el punto de vista contable, que incidirá forzosamente en la disminución de los costos de la empresa; podemos señalar, entre otros aspectos, que no quedan obligados a llevar el detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas; tampoco están obligados a practicar inventarios ni a aplicar la corrección monetaria ordenada por el artículo 41 de la misma ley; no tiene que efectuar depreciaciones ni confeccionar un balance general. En términos simples, tributan sobre los retiros sean en dinero o en especie.

¿Quiénes pueden acogerse a este sistema optativo? Se atiende, por regla general, al monto de los ingresos por ventas, prestación de Servicios u otras actividades del giro. Pero, al iniciar sus actividades, ese extremo se desconoce, razón por la cual el legislador emplea otro criterio, y éste es el monto del capital propio inicial, que está dado, precisamente, por el capital social. ¿Cuál es ese monto? Para ingresar al régimen optativo, se exige, en este caso, que el capital propio inicial sea igual o inferior a doscientas unidades tributarias mensuales del mes en que opten; en la situación analizada, el mes en que inicien sus actividades.

Sobre todo en sociedades cuyo capital se mueva alrededor de esa cantidad, bien puede ser ese factor el que decida su fijación en forma exacta.

2. Los artículos 70 y 71 del mismo D.L. 824 nos muestran otro aspecto en que puede tener relevancia el capital social.

En materia de impuesto a la renta, uno de los medios de fiscalización, empleado por el Servicio de Impuestos Internos con bastante frecuencia, es la justificación de gastos, desembolsos o inversiones. El contribuyente debe probar, ante dicho Servicio y cuando éste se lo solicite, el origen y disponibilidad de sus inversiones y dentro de ellas caben, con toda propiedad, los aportes efectuados a una sociedad. De no poder hacerlo, los artículos legales citados crean presunciones en cuanto al origen que pueden significar liquidaciones importantes de impuestos.

De ahí la necesidad de que el abogado advierta a su cliente que el o los aportes no deben ser analizados exclusivamente desde el punto de vista económico y financiero, atendiendo a las necesidades de la empresa en formación, sino también ponderando la justificación del origen y disponibilidad de esos aportes, habida cuenta de la situación patrimonial del aportante.

3. La tercera norma en que tiene incidencia el capital social la encontramos en el artículo 24 del D.L. 3.063 sobre Rentas Municipales; esa disposición establece la base imponible y la tasa de las patentes municipales que gravan a las profesiones, oficios, industrias, comercio, arte o cualquiera otra actividad lucrativa secundaria o terciaria.

La base imponible está configurada por el capital propio de cada contribuyente y para las actividades nuevas se entiende por capital propio el inicial declarado por el contribuyente y parece lógico que se declare, precisamente, el capital social, ya que es éste el único con base fáctica.

Artículo: Aspectos tributarios a considerar en los contratos de sociedad
Revista: Nº189, año LIX (En-Jun, 1991)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

La tasa, en todos los casos, es de un porcentaje equivalente; entre el dos y medio por mil y el cinco por mil del capital propio de cada contribuyente, no pudiendo ser inferior a una unidad tributaria mensual ni superior a mil unidades tributarias mensuales.

Como puede verse, entonces, los dos elementos básicos para determinar el monto del tributo a pagar están en relación a la cuantía del capital social.

Podemos juzgar que se trata de un aspecto lateral y secundario, pero en ningún caso sujeto a menosprecio.

B. *Calidad de los aportes*

Nos parece que, sin lugar a dudas, el principal punto a considerar en el nacimiento de una sociedad lo proporciona la necesidad, por imperativo del número 4º del artículo 352 del Código de Comercio, de reseñar, en la escritura, los aportes de los socios.

¿Por qué esa importancia? Debido a que es imposible su postergación en el tiempo, no puede establecerse en el contrato social que los aportes se indicarán más adelante; por el contrario se exige una solución inmediata y ésta supone utilización de recursos financieros de los que habrá que disponer al momento del nacimiento de la sociedad.

Estos aportes pueden consistir, entre otras clases de bienes, en especies corporales muebles e inmuebles, los que deben ser justipreciados; nos referiremos, en forma separada, a cada uno de ellos.

1. Aportes de bienes corporales muebles

De acuerdo a lo dispuesto en el D.L. 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, artículo 8 letra b) constituye hecho gravado, con el impuesto al valor agregado, los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

La novedad de la norma no está, aunque a primera vista pudiera parecerlo, en la descripción del hecho gravado, sino en la facultad entregada a la Dirección del Servicio de Impuestos Internos. Esto por cuanto la disposición no crea realmente un hecho gravado nuevo, ya que los aportes, realizados a una sociedad, cumplen con los requisitos de venta señalados en el número 1 del artículo segundo del mismo decreto ley. En efecto, venta, para la ley que nos ocupa, es toda convención, independiente del nombre que le den las partes, que sirva para transferir, a título oneroso, el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos total o parcialmente por ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos y todo acto o convención que conduzca al mismo fin[1]. Y no cabe duda que el aporte significa transferencia onerosa del dominio de

[1]Una vez más, ya que no es la única, el legislador, cuando de tributos se trata, no tiene inconveniente en que don Andrés Bello y todos sus inspiradores se den vuelta en la tumba.

Artículo: Aspectos tributarios a considerar en los contratos de sociedad
Revista: Nº189, año LIX (En-Jun, 1991)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

los bienes aportados. Es conveniente aclarar, para no exagerar la nota, que los aportes deben ser efectuados por un vendedor y tiene esa cualidad, según el artículo 2 número 2 del D.L. 825, toda persona, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que se dedique, en forma habitual, a la venta de bienes corporales muebles. Debemos agregar, para completar el concepto de vendedor y porque nos servirá para lo que más adelante diremos, que también es vendedor la empresa constructora y el legislador entiende por tal toda persona natural o jurídica, incluidas las comunidades y sociedades de hecho, que se dedique, en forma habitual, a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.

Este requisito de la habitualidad es de una importancia tal, que de faltar no puede nacer el impuesto al valor agregado en los aportes, aun cuando consistan en bienes corporales muebles. Puede ser conveniente recordar, referente a la calificación de la habitualidad, que la ley entrega esa calificación, a juicio exclusivo del Servicio de Impuestos Internos, quien, para ello, atenderá a la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas y con esos antecedentes determinará si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirirlos para su uso o para la reventa; estas pautas están contenidas en el artículo 4 del Reglamento del D.L. 825; sobre este punto se pueden hacer alcances y comentarios de variada índole, pero no es el momento para ello.

Como dijimos anteriormente, la parte que merece una consideración especial es la facultad que la ley otorga a la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos. Este, por Circular Nº 126 de 23 de septiembre de 1977, mantuvo la vigencia de otra circular anterior, signada con el número 124 de 7 de octubre de 1975; en ella señala los elementos del hecho gravado, a saber, existencia de un aporte de bienes corporales muebles en la constitución, ampliación o modificación de sociedades y que dicho aporte sea realizado por un vendedor. Al explicar el primero de los requisitos, expresa que no habría hecho gravado en los siguientes casos:

a) Cuando una sociedad de personas cambia su forma jurídica por la de sociedad anónima, es decir, los socios de la sociedad de personas aportan todos sus derechos a la nueva sociedad que pasa a ser la continuadora de la anterior en el giro, en su activo y pasivo y en las personas que la constituyen.

b) Fusión de sociedades que tienen lugar cuando dos o más sociedades aportan todo su activo y pasivo a una nueva sociedad, que nace, precisamente, al desaparecer las fusionadas.

c) Absorción de sociedades, dándose esta figura cuando se aporta a una sociedad ya existente, todo el activo y el pasivo de otra u otras que desaparecen.

d) División de sociedades, o sea, cuando una sociedad se separa en dos o más, de manera tal que las nuevas sociedades cubren el capital y objeto de la sociedad dividida íntegramente.

La razón de la Dirección del Servicio de Impuestos Internos está dada porque en esas situaciones falta un requisito esencial del hecho gravado, pues no hay aportes de bienes corporales muebles del giro ni de derechos reales constituidos sobre los mismos bienes.

Artículo: Aspectos tributarios a considerar en los contratos de sociedad
Revista: Nº189, año LIX (En-Jun, 1991)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Lo que existe, en los casos relatados, es aporte de derechos personales cuya transferencia no está afectada por la ley sobre impuesto a las ventas y Servicios, o bien, no hay transferencia de bienes.

Para una mayor precisión, debemos aclarar que en la división, absorción, fusión o transformación de sociedades, puede darse en la forma pura descrita, como también puede aprovecharse el momento para que uno o más socios, por ejemplo, aumenten su participación, efectuando nuevos aportes, que pueden consistir en bienes corporales muebles de los que es vendedor. Obviamente, en un caso como el propuesto, el aporte estará afecto al impuesto al valor agregado. Dicho de otra forma, los actos no afectos son sólo los señalados y en la medida que se realicen otros contratos o convenciones, éstos no se verán favorecidos por la no existencia del hecho gravado en la división, absorción, fusión o división de sociedades o cambio de una sociedad de personas en anónima; no existe comunicabilidad de la no afectación a impuesto. De más está señalar, por último, que en ninguna de las figuras expuestas puede incluirse la transformación de una empresa individual en una sociedad de cualquier naturaleza; por ello, los aportes que se efectúen estarán gravados con impuesto al valor agregado en la medida que se den los supuestos señalados.

2. Aportes de bienes corporales inmuebles

Siempre en relación al artículo 352 número 4 del Código de Comercio, la letra k) del artículo 8 del D.L. 825 nos obliga a referirnos a los aportes que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles de una empresa constructora.

También, en este caso, los bienes inmuebles deben ser del giro de una empresa constructora, en otros términos, la empresa aportante debe ser vendedora de esos bienes y es vendedora, ya lo dijimos, cuando ha construido total o parcialmente esos bienes para la venta.

Por consiguiente, si el bien raíz ha sido construido para uso de la empresa constructora y después lo aporta, no existiría hecho gravado o, lo que es lo mismo, no hay impuesto al valor agregado en el aporte del mismo en la formación de una sociedad. Ahora bien, la circunstancia de que el inmueble aportado fue construido para el uso y no para la venta, al decir del Servicio de Impuestos Internos, y está en lo cierto, en la Circular Nº 26 de 5 de agosto de 1987, interpretativa de las modificaciones introducidas por la Ley 18.630 al D.L. 825, debe probarse por el aportante acreditando que fue necesario para producir la renta y que estuvo sujeto al tratamiento contable y tributario que corresponde a los bienes que conforman el Activo Fijo o Inmovilizado.

Es necesario recordar, en nuestro contexto, que el término empresa constructora como vendedora, para los efectos de la ley sobre impuestos a las ventas y Servicios, tiene un contenido preciso, dado por el número 3 del artículo 2 del D.L. 825, según el cual se entiende por empresa constructora cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella. Pero no es todo; pues, como ya dijimos, la calificación de la habitualidad la entrega la ley, a juicio exclusivo del Servicio de Impuestos Internos. Y éste, en la circular citada, determina que "debe calificarse de

Artículo: Aspectos tributarios a considerar en los contratos de sociedad
Revista: Nº189, año LIX (En-Jun, 1991)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

vendedor a quienes se constituyen como una empresa organizada para construir y vender inmuebles, aunque el giro de la construcción no sea exclusivo e incluso cuando sea esporádico o de menor importancia, o bien cuando exista una organización empresarial distinta que sea aprovechada ocasionalmente para construir y vender uno o varios inmuebles". Y agrega: "Respecto de la actividad de la construcción, por la naturaleza propia que implica la transferencia de un inmueble y de su construcción -que comprende alguna organización específica, o bien, financiamiento especial, personal especializado, proyectos técnicos, etc.-, cabe concluir que en la medida que se den los elementos constitutivos del concepto de vendedor que la ley fija, siempre resultará procedente la aplicación del IVA, toda vez que en dicho concepto se entiende implícita la habitualidad".

La redacción de esta frase no es muy feliz, pues la habitualidad es un elemento constitutivo del concepto de vendedor para la ley sobre impuestos a las ventas y Servicios; por lo que resulta redundante decir que si existe habitualidad, elemento constitutivo de vendedor, está implícita la habitualidad. También es posible argüir que el Servicio da por acreditado, lo que debe probar, la existencia de la habitualidad y cae en esa clase de razonamiento no-razonamiento que los antiguos llamaban "petitio principii". Pero dejando fuera esas disquisiciones, pensamos que la Dirección del Servicio de Impuestos Internos quiso recalcar la idea que la construcción total o parcial de un inmueble para la venta implica habitualidad; entonces, si un abogado adquiere un terreno y construye una casa para venderla es considerado, para los efectos del impuesto al valor agregado, empresa constructora y vendedor. Luego, si lo aporta a una sociedad, ese aporte está afecto a IVA.

C. *El giro de la sociedad*

Los contribuyentes que deben enterar en arcas fiscales el impuesto al valor agregado suelen tener, al acercarse los días 12 de cada mes, gran preocupación por el pago de ese gravamen. Y en su determinación tiene importancia fundamental el monto a que asciende su crédito fiscal, que deberá deducirse al débito fiscal y así cuantificar, con exactitud, el impuesto a pagar. Y mientras los contribuyentes procuran obtener un crédito fiscal lo más alto posible, el Servicio de Impuestos Internos ejerce una fuerte presión fiscalizadora sobre ese punto, que origina frecuentes liquidaciones y giros de impuestos con los consiguientes reajustes, intereses y multas.

Pues bien, uno de los requisitos, al decir del artículo 23 del D.L. 825, para tener derecho al crédito fiscal, es que debe originarse en el impuesto soportado por la adquisición de bienes o utilización de servicios o por la importación de bienes al territorio nacional, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente y se niega expresamente ese crédito al impuesto soportado en la importación o utilización de servicios o adquisición de bienes que no guarden relación directa con la actividad del contribuyente.

Sería, entonces, de gran ayuda para el contribuyente, en la prueba de que el crédito fiscal, hipotéticamente impugnado por el Servicio de Impuestos Internos, está relacionado con su actividad o giro, si guarda algún nexo con las negociaciones sobre que deba versar el giro de la sociedad indicadas en la escritura social.

Reviste importancia, por lo descrito, que el abogado, al redactar el contrato social

Artículo: Aspectos tributarios a considerar en los contratos de sociedad
Revista: Nº189, año LIX (En-Jun, 1991)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

detalle, con precisión y claridad, el giro de la sociedad, para lo cual se requerirá un análisis detallado y profundo con los socios, teniendo en perspectiva este alcance, del objeto social.

II. *NORMAS TRIBUTARIAS QUE DEBEN OBSERVARSE EN ALGUNAS MODIFICACIONES SOCIALES QUE TIENEN LUGAR DURANTE LA VIDA DE LA SOCIEDAD*

Son considerables las disposiciones tributarias que deben tenerse en cuenta por el abogado al redactar y asesorar sobre una modificación social. Procuraremos detallar las más atingentes y sobresalientes.

1. El Código Tributario contiene una norma de aplicación en toda modificación de contrato societario. Nos referimos al inciso final del artículo 68 que obliga a las sociedades, obligación que tendrá que cumplir materialmente el representante legal, a poner en conocimiento de la oficina del Servicio de Impuestos Internos que corresponda toda modificación de su contrato social, dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que ella se efectúe.

La manera práctica de dar cumplimiento a esa disposición será entregando una copia de las escrituras que contiene la o las modificaciones en la oficina del Servicio de Impuestos Internos, con la correspondiente constancia de la publicación en el Diario Oficial e inscripción en el Registro de Comercio.

No estará de más advertir al cliente que si alguna de las modificaciones incide en las menciones que exige la documentación que extienda, como facturas o boletas, deben modificarse, para que sea factible su utilización; modificación de este tipo sería, por ejemplo, la que cambie el domicilio. No sería el caso si se sustituye la razón social, pues implicaría un nuevo RUT e imposibilitaría el uso de la documentación existente bajo cualquier concepto, circunstancia o pretexto.

2. Cuando la modificación consiste en disminución del capital, el inciso final del artículo 69 del referido Código ordena una exigencia mayor por cuanto no puede efectuarse sino se ha obtenido previamente la autorización correspondiente del Servicio de Impuestos Internos.

Se trata de una disposición que afecta por igual a toda clase de sociedades, desde la más pequeña hasta las de mayor magnitud, pasando por las que deben obtener autorización de otros organismos.

Es conveniente insertar, en la escritura modificatoria, la resolución del Servicio que autoriza la disminución del capital; autorización que se habrá solicitado al Servicio de Impuestos Internos acompañada del borrador de la escritura de modificación del contrato social.

3. El artículo 69 del Código Tributario nos proporciona otro aspecto a considerar en ciertas modificaciones sociales. Reglamenta esta disposición el término de giro que tiene lugar cuando una persona, por poner fin a sus actividades, deja de estar afecta a impuestos y consiste en el aviso que debe darse al Servicio de Impuestos Internos, por escrito,

Artículo: Aspectos tributarios a considerar en los contratos de sociedad
Revista: Nº189, año LIX (En-Jun, 1991)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

acompañado del balance final y pago de los impuestos correspondientes. Como el Servicio, ante ese hecho realiza generalmente una fiscalización exhaustiva del cumplimiento de las obligaciones tributarias, los contribuyentes suelen tener cierta aprehensión y algún temor de dar dicho aviso.

Pues bien, el término de giro tiene también lugar cuando una empresa individual se transforma en sociedad, o la sociedad aporta todo su activo y pasivo a otra o se fusiona con otra. Sin embargo, la obligación que nos preocupa puede obviarse, en estos casos, de la forma siguiente:

a) Cuando una empresa individual se convierte en sociedad de cualquier naturaleza, siempre que ésta se haga solidariamente responsable, en la escritura social, de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad. ¿Cómo hacerlo en la práctica? La forma más sencilla y clara puede ser insertando, en la propia escritura modificatoria, una cláusula en que se concrete esa responsabilidad solidaria.

b) En los casos de aporte de todo el activo y pasivo a otra sociedad o de fusión de sociedades, la liberación de la obligación tendrá lugar cuando la empresa que se crea o subsista se haga responsable, en la escritura correspondiente, de todos los impuestos que adeude la sociedad aportante o fusionada. Al igual que en la situación anterior, la escritura pertinente deberá contener una cláusula que deje clara constancia de la responsabilidad.

No obstante, la ley establece la obligación para las empresas que se disuelvan o desaparezcan, con motivo de la conversión, aporte o fusión, de efectuar un balance de término de giro y a las que se han hecho responsables de los impuestos pagar los que correspondan por concepto de la Ley de Impuesto a la Renta por ese balance, dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la conversión, aporte o fusión.

4. El artículo 71 del Código Tributario contiene una norma que, si bien no incide en la redacción de las modificaciones sociales, debe el abogado incluirla dentro de la asesoría prestada al cliente. Ese artículo da el carácter de fiador al adquirente de bienes, negocios o industrias respecto de todas las obligaciones tributarias correspondientes a lo adquirido que afecten al vendedor o cedente. Para que nazca esta responsabilidad que, como veremos, es subsidiaria, es necesario que se den dos requisitos copulativos, a saber: a) que una persona, natural o jurídica, cese en sus actividades y b) que la cesación se deba a venta, cesión o traspaso de sus bienes, negocios o industrias.

Evidentemente la ley quiere resguardar los intereses del Fisco al establecer esta responsabilidad; por ello no puede extenderse a las situaciones en que se venda algún bien, singular o no, pero el cedente o vendedor sigue desarrollando actividades. Los requisitos, entonces, deben ser entendidos como copulativos.

Pero, por otra parte, como la ley no hace distinción alguna, lo señalado es también aplicable cuando se trata de enajenaciones forzadas.

Decíamos que se trata de una responsabilidad subsidiaria, pues la propia ley establece la posibilidad de alegar el beneficio de exclusión, dentro del juicio ejecutivo, cumpliendo lo dispuesto por los artículos 2.358 y 2.359 del Código Civil.

5. Encontramos otra disposición en el Código Tributario, su artículo 70, que puede

Artículo: Aspectos tributarios a considerar en los contratos de sociedad
Revista: Nº189, año LIX (En-Jun, 1991)
Autor: Abundio Pérez Rodrigo

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

no ser considerada por el abogado, pero que no puede ser olvidada por los señores notarios.

Esa norma dispone que no se autorizará ninguna disolución de sociedad sin un certificado del servicio, en el cual conste que se encuentra al día en el pago de los tributos. Y como la disolución de una sociedad se hará por escritura pública, nace naturalmente su importancia para los notarios.

III. *SANCIONES O SIMPLEMENTE CONSECUENCIAS PARA LOS CASOS DE INCUMPLIMIENTO*

Este punto lo analizaremos en un doble contexto, a saber, el tributario, y en el contexto del ordenamiento jurídico general.

1. Desde el punto de vista netamente tributario. Es necesario efectuar la siguiente distinción:

a) Si el incumplimiento significó no pagar un tributo que debió pagarse, las consecuencias serían:

-Debe aplicarse reajuste que se calculará, siguiendo la disposición contenida en el artículo 53 del Código Tributario, de acuerdo al porcentaje experimentado por el índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes que precede al vencimiento para pagarlo y el último día del segundo mes que precede al pago efectivo.

-Además, inciso tercero del mismo artículo, deberá pagarse con un impuesto de 1.5% por cada mes o fracción de mes, que se aplicará sobre el impuesto reajustado, y

-Como los impuestos, en este caso, son establecidos en la ley que grava las ventas y servicios y tienen la característica de ser de recargo, tiene aplicación la sanción creada, para este tipo de impuestos, en el artículo 97 Nº 11 del Código Tributario, consistente en una multa ascendente al diez por ciento de los impuestos adeudados, aumentándose en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo; pero el total de la multa no puede exceder del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

b) Si el incumplimiento de la disposición tributaria no tiene esa característica, la sanción será la contenida en el artículo 109 del Código Tributario, infracción de carácter residual y que consiste en multa no inferior al uno por ciento ni superior al ciento por ciento de una Unidad Tributaria Anual o hasta el triple del impuesto eludido si la consecuencia de la contravención es la evasión del impuesto.

2. Desde el punto de vista del ordenamiento jurídico general, fuera de la normativa tributaria, no existe sanción o consecuencia. Sin embargo ha parecido conveniente expresarlo, pues son conocidos algunos casos en que se ha pretendido, principalmente por parte de fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos, alegar la nulidad u otras consecuencias. Es evidente la improcedencia de esa sanción o consecuencias, pues el artículo 108 del Código Tributario es de claridad meridiana al respecto y nos dice que las infracciones a las obligaciones tributarias no producirán nulidad de los actos o contratos que en ellas incidan, sin perjuicio de la responsabilidad legal que corresponda a los contribuyentes, ministros de fe o funcionarios por el pago de los impuestos y consiguientes reajustes y sanciones.