Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

REVISTA DE DERECHO

AÑO XVIII ABRIL - JUNIO DE 1950 N.º 72

DIRECTOR: SR. ORLANDO TAPIA SUAREZ

COMITE DIRECTIVO:

SRES.
ROLANDO MERINO REYES
QUINTILIANO MONSALVE J.
JUAN BIANCHI BIANCHI
VICTOR VILLAVICENCIO G.
MARIO CERDA MEDINA

ESCUELA TIPOGRAFICA SALESIANA — CONCEPCION

Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

FRANCISCO CARRERA

LA PERSONALIDAD DE LAS SOCIEDADES ANTE EL IMPUESTO DE RENTA

1.—Estudiando los balances de las sociedades, al revisar las declaraciones anuales, la Dirección de Impuestos Internos ha solido reconocer, o ha tenido que admitir al imperativo de la jurisprudencia, que determinadas utilidades no constituyen renta sino aumento de capital; pero hay casos en que ha llegado, sin embargo, a exigir el impuesto de renta, sosteniendo que si la utilidad es simple aumento de capital para la sociedad, no lo es para los socios al serles distribuída.

Para llegar a esta conclusión, la Dirección de Impuestos se ha fundado en que la sociedad constituye una persona jurídica, y en que esta persona jurídica es distinta de los socios individualmente considerados.

2.—El principio de la personalidad de las sociedades está efectivamente establecido, en forma expresa y perentoria, por el artículo 2053 del Código Civil, de modo que nadie podría ponerlo en duda; y es un principio absoluto, que no admite discriminaciones en el Derecho común. Pero en el terreno tributario tiene sus bemoles; porque no siempre, o mejor dicho, no para todos los efectos debe considerarse a la sociedad como un ente distinto de los socios individualmente considerados.

Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

Hay casos en que el principio de la personalidad de las sociedades no existe para la ley tributaria, o en que, mejor dicho, carece en ella de aplicación, de atingencia o de significado para ciertos efectos. Esto no ocurre en materia de sociedades anónimas, pero sí en materia de sociedades colectivas y en lo concerniente a los socios colectivos de las sociedades en comandita.

En este terreno, no es una simple audacia doctrinaria o malabarismo jurídico sostener que hay veces en que la sociedad se identifica con sus socios colectivos individualmente considerados. Parece, a primera vista, una herejía jurídica monumental; pero es fácil demostrar que así está organizada la cuestión en la estructura del impuesto a la renta; que así lo ha entendido en la práctica todo el mundo; que así resulta de la realidad de las cosas; que la propia Dirección de Impuestos espontáneamente ha obrado sobre esta base; y que todos, finalmente, han llegado a este resultado intuitivamente, sin proclamar el principio ni plantearse el problema por simple sentido común.

3.—Si se constituye una **sociedad anónima** para abordar algún giro comercial, industrial o minero, la nueva entidad adquiere la calidad de comerciante, de industrial o de minera, que imprime carácter a la persona jurídica. Pero los subscriptores, las personas que han procedido a formar la sociedad, no por el hecho de convertirse en accionistas adquieren la calidad de comerciantes, de industriales o de mineros. Ellos son meros inversionistas. La simple calidad de accionistas no les da ingerencia en la conducción de los negocios sociales; y suponiendo que por disposición estatutaria o por acuerdos de la asamblea general, un accionista llegara a asumir exclusivamente el manejo de la sociedad, no por eso se convertiría tampoco en comerciante, industrial o minero.

En cambio, habiendo de por medio una **sociedad colectiva o en comandita,** de carácter comercial, industrial o minero, el comercio, la industria o la actividad minera no sólo es ejercida por la entidad social, sino también y simultáneamente por los socios. La sociedad es comerciante, industrial o minera; y los socios por el hecho de ser socios son comerciantes, industriales o mineros. Los socios conducen los negocios sociales y les dedican generalmente

Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

todo o casi todo su tiempo, con mucha frecuencia excluyendo cualquiera otra actividad. Los socios se consideran a sí mismos comerciantes, industriales y mineros; y todo el mundo considera a los socios como comerciantes, industriales y mineros.

Esto no es otra cosa que la natural consecuencia del carácter de ficción que hay en la personalidad jurídica, expresamente reconocido en la definición del artículo 545 del Código Civil, de acuerdo con la mayor parte de la doctrina. Y en cierto sentido no sólo las personas jurídicas son ficciones. El concepto mismo de personalidad, el concepto de personalidad natural se basan en una ficción. Así se desprende de la propia etimología de la palabra, ya que los civilistas hacen notar que ella fué tomada del teatro de la antigüedad, en donde los artistas usaban una máscara que en latín recibía el nombre de persona. "Persona" significa, pues, una máscara, una ficción, que envuelve y encubre algo (1), y los individuos, dentro de esta etimología, no serían personas sino en cuanto y porque desempeñan jurídicamente un rol, tal como los actores teatrales desempeñan el suyo.

5.—Si en materia tributaria hubiera siempre que aplicar el inciso 2.o del artículo 2053 del Código Civil, según el cual la sociedad es una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, resultaría lógicamente que en las sociedades colectivas y en comandita habría que pagar dos impuestos cedulares de tercera o cuarta categoría, ambos por la misma suma, impuestos que gravarían una misma y única utilidad, resultante de un mismo y único balance dentro de un mismo giro comercial, industrial o minero. La actividad de los socios colectivos no sólo es de la misma naturaleza que la actividad social, sino que es, precisamente, la misma actividad, como que la sociedad es una entidad abstracta que sólo actúa representada por los socios, y como que los socios entienden ejercitar y ejercitan de hecho la única actividad, a través de la sociedad.

---

(1) **Planiol.** "Traité Elémentaire de Droit Civil", París, 1925, Tomo I, N.o 362, página 143.

Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

6.—Pero la ley no establece un doble impuesto cedular de tercera o cuarta categoría en las sociedades colectivas comerciales, industriales y mineras (uno que se cobre a la sociedad, y otro igual que sea de cargo de los socios). La ley establece un solo impuesto de tercera o cuarta categoría, que es exigido exclusivamente a la sociedad, no a los socios, los cuales, considerados independientemente de la sociedad, no pagan ningún impuesto cedular, en razón de las actividades comerciales, industriales o mineras que ejercen en el manejo de la entidad social.

7.—La propia Dirección de Impuestos Internos no ha pretendido nunca gravar a los socios colectivos, en razón de las utilidades que sacan de la sociedad, con un impuesto cedular aparte del que se cobra a la entidad social. No les cobra impuesto de tercera categoría; no les cobra impuesto de cuarta categoría; no les cobra impuesto de segunda categoría, ni impuesto de quinta categoría, ni de sexta. Sólo cobra impuesto a la sociedad.

En cambio, en las sociedades anónimas la entidad social paga impuesto de tercera o cuarta categoría, y los socios pagan impuesto de segunda categoría; ambos sobre la misma utilidad.

8.—Esta diversidad de trato dado a las sociedades, según sean ellas anónimas o colectivas, no es otra cosa que una simple consecuencia de la distinción fundamental que existe entre las sociedades colectivas, que son sociedades de personas, y las anónimas, que son sociedades de capitales, diferencia que hace posible y aún necesario aplicar un solo impuesto cuando las dos unidades (la sociedad y los socios) ejercen una misma actividad, obtienen una utilidad de la misma índole, y más que eso una misma utilidad; y que, a la inversa, exige separar los tributos cuando la sociedad es comerciante y los socios meros inversionistas.

9.—De consiguiente, es obvio que, para los efectos tributarios de tercera y cuarta categorías del impuesto de renta, la sociedad colectiva y la comanditaria, a diferencia de la sociedad anónima, se identifican con sus socios colectivos, pues desde que tanto la sociedad como los socios son comerciantes, la actividad mercantil en que ambas unidades convergen aparece como una misma y única

Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

actividad en el Rol, a nombre de la entidad social, y pagando a nombre de sociedad un solo impuesto sobre la utilidad, que es también una sola y única utilidad.

10.—Esta situación de las sociedades colectivas ante el impuesto de renta de tercera y cuarta categorías, destinada a evitar una doble tributación, que sería absurda e injusta, no implica un privilegio a favor de este tipo de sociedad, en desmedro de las sociedades anónimas y del criterio de igualdad tributaria —como pudiera estimarse juzgando por las apariencias—, porque el artículo 25 de la Ley sobre Impuesto de Renta rebaja la tasa del impuesto cedular de tercera y cuarta categorías a aquellas sociedades anónimas cuyos accionistas pagan impuesto de segunda categoría sobre los dividendos que reciben de la misma sociedad, disposición que en forma manifiesta está precisamente destinada a producir el reajuste.

11.—Cierto es que los socios de las sociedades colectivas pagan también un impuesto de sexta categoría, según el artículo 28 de la Ley de la Renta. Pero este tributo especial no grava las utilidades sociales de los socios, sino un sueldo patronal que la ley presume, sueldo ficticio que es pequeño y con tope de alza, y que ha sido establecido con meros fines de previsión social para el gremio, a fin de hacer posible una deducción que reduzca la renta imponible de tercera categoría y deje en manos de los socios un mínimum inembargable de ingresos.

Este impuesto del artículo 28 se aplica a una renta presunta que es independiente de la renta de tercera o cuarta categorías, que constituye el verdadero producto de la actividad profesional de los socios. No es propiamente una disposición legal que persiga un propósito tributario, sino que obedece sólo a un fin social.

12.—En Francia el impuesto sobre las actividades mercantiles se aplicaba a la sociedad colectiva, y no a los socios de ella, tal como se hace en Chile. Pero como este procedimiento impedía a los socios conseguir deducciones por concepto de cargas de familia, se modificó la ley en el sentido de que el impuesto debe divi-

Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

dirse entre los socios a prorrata, en vez de ser cobrado directamente a la sociedad.

Y comentando esta reforma, Allix y Lecerclé dicen: "Por lo " demás, aunque figurando a nombre de los asociados, para per- " mitirles hacer valer sus derechos a las reducciones por cargas " de familia, el impuesto no por eso es menos que antes una deuda " social, y no una deuda propia de los socios" (2).

13.—En Chile no ha habido necesidad de introducir la modificación hecha en Francia, debido a que, a diferencia de lo que allá ocurre, las deducciones por cargas de familia no se hacen entre nosotros sobre los impuestos cedulares, sino sobre el impuesto global complementario.

14.—Dentro del sistema de un solo impuesto de tercera categoría existente en las sociedades colectivas —de un solo impuesto cobrado a la sociedad y no a los socios—, resulta que, al calcularse a cada socio su impuesto global complementario, el casillero destinado a indicar los réditos provenientes de tercera o de cuarta categorías no puede ser llenado con cifras tomadas de la renta personal del socio, porque el socio no paga ningún impuesto cedular de tercera o cuarta categorías, ni de ninguna otra categoría en que entre su porción de utilidades del ejercicio social; y, por consiguiente, en ese casillero del impuesto complementario —que es impuesto del socio y no de la sociedad—, sólo cabe anotar la porción que al socio corresponda en la renta neta imponible de tercera o cuarta categorías que se determinó a la sociedad.

Esto es, precisamente, lo que la propia Dirección de Impuestos Internos hace en la práctica al liquidar el impuesto complementario; y por eso carece de importancia, en la materia de atingencia, el principio de que la sociedad es una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, porque para los efectos tributarios de tercera o cuarta categorías la utilidad de los socios se confunde con la utilidad social; mas bien dicho, la

(2) **Allix et Lecerclé.** "L' Impot sur le revenu, traité theorique et pratique". París, 1926, Tomo I, página 420.

Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

utilidad de los socios no es en realidad otra cosa que la utilidad social. De modo que, sin mengua de aquel principio jurídico, puede y debe partirse de la base de la utilidad de tercera o cuarta categorías hecha por la sociedad, al calcular a los socios el impuesto complementario.

De ello se sigue, necesariamente, que si la Dirección de Impuestos ha reconocido que la sociedad colectiva no hizo renta sino simple aumento de capital en un negocio dado, no puede sostenerse que los socios hayan hecho una utilidad gravable de tercera o cuarta categorías, para los efectos de su impuesto global complementario.

15.—El impuesto **global complementario** recibe este doble calificativo de la propia ley. Es **global,** porque se limita a reunir y sumar un conjunto de rentas cedulares de diversas categorías; y es **complementario,** porque no constituye un nuevo impuesto, sino que un simple complemento del conjunto de los diversos impuestos cedulares englobados, establecido con el exclusivo objeto de aplicar a los contribuyentes, sobre el monto de sus rentas, el aumento necesario para que el impuesto resulte progresivo, ya que la progresividad sólo puede hacerse efectiva en el conjunto de todas las rentas de cada cual.

De consiguiente, si no hay Rol alguno de categoría que atribuya a los socios colectivos —personalmente considerados— una ganancia derivada del beneficio que ellos hacen al distribuirse la ganancia que arroja determinado negocio social, la liquidación del impuesto complementario, en el casillero destinado a anotar las rentas de tercera y cuarta categorías, no puede contener ninguna cifra derivada de dicho negocio, sencillamente porque es axioma aritmético que, en la operación de adición o suma, el total no puede contener ninguna cifra que no aparezca en los sumandos.

16.—Solamente nos queda una preocupación; y ella es que pueda el lector abrigar alguna duda sobre el carácter profesional de comerciante, que hemos atribuido a los socios colectivos de una sociedad colectiva o en comandita.

Lyon Caen se hace la pregunta y la contesta: "Los socios de " sociedad colectiva son todos comerciantes, sean o no gestores

Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

" y figure o no su nombre en la razón social. El comercio es hecho " por su cuenta y ellos están personalmente obligados a las deudas " sociales. En la comandita por interés o por acción los socios co- " lectivos, sean o no gestores, son comerciantes por los mismos " motivos (artículo 24 del Código de Comercio). Por el contrario, " los accionistas de las sociedades por acciones y los comandita- " rios en las dos especies de sociedad en comandita no son comer- " ciantes: ellos no se obligan sino hasta concurrencia de sus apor- " tes" (3).

Thaller expresa las mismas ideas. "El socio de una sociedad " colectiva o en comandita —manifiesta este autor— es personal- " mente comerciante. El Código lo dice claramente, en el artículo " 20, cuando presenta a los socios como **haciendo el comercio.** Se- " gún los textos especiales, serían puestos en falencia como conse- " cuencia de la quiebra de la sociedad (artículos 438-2.o, 258-2.o). " Ello es así respecto de todos los socios, aun cuando permanezcan " alejados de los negocios y no figuren en la razón social" (4).

El tratadista italiano Vivante combate estas ideas; pero reconoce que ellas han prevalecido. "Se ha acostumbrado a enseñar " —dice—, que los socios de responsabilidad ilimitada son igual- " mente comerciantes, aunque no ejerzan ningún comercio en su " nombre"; y cita en este sentido las opiniones de los autores italianos Vidari, Bolaffio, Srapa, Manara; la de los franceses Boistel y Beslay; y la de los alemanes Anschütz y Von Völderndorff, Goldschmidt, Gareis y Fuchsberger, Endemann, Hahn, Staub y Thöl.

En nuestro concepto, no puede caber la menor duda de que para el Código de Comercio de Chile los socios de la sociedad colectiva comercial son tan comerciantes como la sociedad a que pertenecen, porque, según su artículo 1325, la quiebra es un estado "del comerciante", y, de acuerdo con su artículo 1329, la quiebra de una sociedad colectiva o en comandita importa la quiebra personal de los socios solidarios que la componen.

---

(3) **Lyon Caen et Renault.** "Traité de Droit Commercial", París, 1921, 5.a ed. Tomo I, N.o 204 bis, página 245.

(4) **Thaller.** "Traité Elémentaire de Droit Commercial", 7.a ed. 1925, N.o 332, página 244.

Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

17.—Pero el hecho de que los socios de las sociedades colectivas o en comandita no fueran comerciantes, no destruiría nuestra tesis de que, para ciertos efectos tributarios, los socios solidarios se identifican con la sociedad misma, porque en estas materias la ley tributaria se atiene, más que a los principios del Derecho común, a la realidad de la vida de los negocios, dentro de la cual esos socios realizan un comercio y trabajan para sí; aunque, conforme con la ficción de la ley, haya una sociedad de por medio que, ostentando ante el público una personalidad distinta de la de los socios, aparezca como titular. Ningún gerente de sociedad anónima, aun cuando sea propietario de la mayoría de las acciones, se creerá dueño de la empresa; pero no hay socio de sociedad colectiva que no se considere dueño del negocio, que no crea estar trabajando exclusivamente para sí. Y que trabaja para sí es lo cierto, pese a la fórmula jurídica.

A la administración de los Impuestos Internos —que ha sido loablemente fiscalista—, no se le ha pasado nunca por la mente que, aparte del impuesto cedular que la sociedad colectiva paga sobre las utilidades de la empresa, pueda cobrarse a los socios que la forman otra cantidad igual por concepto de otro impuesto de la misma categoría que gravitaría sobre dichos socios. Y este es el más claro reconocimiento de que, para estos efectos, los socios se identifican con la sociedad, porque de no ser así habría forzosa y lógicamente que cobrar dos impuestos: uno por la utilidad social, que gravitaría sobre la persona jurídica; y otro sobre la porción de cada socio en la susodicha utilidad, que gravitaría sobre el patrimonio individual de los asociados (*).

(*) **NOTA DEL AUTOR.**—Después de hecho este trabajo se han dictado varias sentencias que se refieren a la cuestión de la personalidad de las sociedades, de entre las cuales citaremos tres:

1.—Sentencia de 8 de Septiembre de 1948, dictada por la Corte Suprema en la reclamación de "G. Berva y Compañía Limitada", en que se casó una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago. El fallo de casación da por infringido el artículo 2053 del Código Civil, por el hecho de que la sentencia de segunda instancia tomó en consideración, para el cálculo de la renta afecta a impuesto complementario de los socios de la sociedad reclamante, la utilidad de contabilidad hecha por ésta al revalorizar su activo inmovilizado para los

Artículo: La personalidad de las sociedades ante el impuesto de renta
Revista: Nº72, año XVIII (Abr-Jun, 1950)
Autor: Francisco Carrera

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

efectos de la ley sobre impuesto extraordinario sobre utilidades excesivas; ya que, en concepto de la Corte Suprema, no podía estimarse como utilidad de los socios la ganancia obtenida por una sociedad, que era persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados que la componían.

2.—Reclamación de Salvador Maluk y Hermanos en contra del fallo de primera instancia que, para calcular el impuesto complementario de los socios, tomaba en cuenta la ganancia hecha por la sociedad en la realización de ciertos bienes, por estimar que esa ganancia era mero aumento de capital para la sociedad, pero para los socios constituía una renta tributable, considerando a la sociedad como persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados. La Corte de Apelaciones de Valparaíso, por sentencia de 11 de Agosto de 1948, dictada por dos votos contra uno, revocó el fallo de primera instancia y acogió la reclamación, de acuerdo con la doctrina sentada en este estudio.

3.—Reclamación de Carlos Cambiaso, en contra de un fallo de la Dirección de Impuestos Internos, que tomaba en cuenta, para el impuesto complementario de los socios, una ganancia obtenida por la sociedad. En sentencia de 11 de Agosto de 1948, la Corte de Apelaciones de Valparaíso confirmó por dos votos contra uno. El voto disidente sostiene también la tesis sustentada en este trabajo.

* * * * *