

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 5 - LEY N° 20.899, ART. 1 TRANSITORIO - CIRCULAR N° 17, DE 2016. (Ord. N° 1443, de 27-06-2017)

TASA DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO A APLICAR SOBRE SALDO DEL FUT ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO PRIMERO TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.899, EN EL CASO DE FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS SOCIOS DE UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la procedencia de acogerse al pago del impuesto único y sustitutivo al FUT, aplicando la tasa variable establecida en el número 3 del N°11, del numeral I., del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, en conformidad con lo dispuesto en el artículo primero transitorio de la Ley N°20.899.

1. ANTECEDENTES

Expone en su presentación, que es socia de la Sociedad de Responsabilidad Limitada XXXXX, la cual hasta el día 7 de enero de 2010, estuvo constituida exclusivamente por personas naturales: AAA, su cónyuge doña BBB y sus tres hijas.

Agrega, que el día 8 de enero de 2010 falleció uno de los socios, formándose una comunidad hereditaria compuesta por todas las herederas del causante, la cual duró hasta el 2016, año en que se adjudicaron los bienes que componían la masa hereditaria, en proporción a las cuotas a las que tenía derecho cada comunero, entre ellos los derechos sociales de la sociedad en cuestión.

En ese mismo año, de manera posterior a dicha adjudicación, se realizaron las respectivas actualizaciones del pacto social, por medio del otorgamiento de las escrituras correspondientes.

Como antecedentes de Derecho cita las normas referidas al impuesto sustitutivo de los impuestos finales sobre el saldo de utilidades acumuladas en empresa en su registro FUT, contenidas en las Leyes N°s. 20.780 y 20.899, la norma contenida en el artículo 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), sobre comunidades hereditarias, y las normas del Código Civil relativas a la adjudicación de bienes hereditarios. Además, cita los criterios contenidos en los Oficios N°s. 3103 y 3386, de este Servicio, referidos a la materia consultada, y los Oficios N° 315, de 2004 y N° 3331, de 1995, relativos a la fecha de adquisición de bienes por herencia.

Del análisis de las normas legales y los oficios indicados, en resumen, entiende que aun cuando la adjudicación de las cuotas hereditarias fue realizada con posterioridad al 1 de diciembre de 2015, dado el efecto retroactivo con que opera dicho acto declarativo, una vez adjudicadas, a la fecha exigida por la ley, la sociedad XXXXX, se encontraba compuesta exclusivamente por personas naturales contribuyentes del Impuesto Global Complementario, por lo que cumple con los requisitos de las Leyes N°s. 20.780 y 20.899, pudiendo acogerse -los actuales socios- a la tasa variable correspondiente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación de cada socio, accionista o comunero mantenga en la empresa al 31 de diciembre de 2015 o 2016, de las tasas marginales más altas del Impuesto Global Complementario que les haya afectado en los últimos 3 años tributarios.

Finalmente, solicita confirmar el criterio expuesto, o en su defecto, explicar el tratamiento tributario para la situación de hecho descrita en la consulta.

1. ANÁLISIS

Sobre el particular, el artículo primero transitorio de la Ley N°20.899, estableció un régimen opcional y transitorio de declaración y pago sobre todo o parte de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, según corresponda, por el que pueden optar los contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de diciembre de 2015, y cumplan los requisitos que la misma norma establece. Para la declaración y pago de este impuesto, la misma ley dispuso que se aplicarán las reglas establecidas en el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780, con las excepciones que indica.

Este impuesto sustitutivo de los impuestos finales presenta dos tasas alternativas, una tasa general fija de 32%, y una tasa especial variable, aplicable sólo en caso que las empresas, comunidades y sociedades, desde el 1 de diciembre de 2015, a lo menos, se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del impuesto global complementario, según lo dispuesto en la letra e) del artículo primero transitorio de la Ley N°20.899.

Ahora bien, para efectos de evaluar el cumplimiento de este requisito, es necesario tener presente que este Servicio ha señalado que en el caso de una comunidad hereditaria, el contribuyente no es la comunidad misma, por cuanto, esta carece de personalidad jurídica, sino que el contribuyente es cada comunero en particular, por la proporción de las rentas o ingresos que les correspondan en la comunidad^[1], sin perjuicio de la ficción tributaria dispuesta en el artículo 5 de la LIR, la cual no tiene aplicación en el caso consultado, por haber excedido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión.

A su vez, de acuerdo a las normas sobre partición de comunidades, en particular según lo dispuesto en los artículos 718 y 1344 del Código Civil, el asignatario de un bien poseído en comunidad se entiende haber poseído dicho bien, durante todo el periodo que duró la indivisión. Por tanto, respecto de los derechos sociales del socio fallecido que fueron adjudicados a sus herederas, todas personas naturales, por el efecto declarativo de la adjudicación, debe entenderse que cada adjudicataria fue la titular desde el 8.01.2010, con lo cual, en principio, se cumpliría el requisito establecido en la letra e) del artículo primero transitorio de la Ley N°20.899, para acogerse al impuesto sustitutivo del FUT con la tasa especial variable.

Sin embargo, cabe hacer presente que mediante la Circular N°17, de 2016, este Servicio instruyó que para el cálculo de la tasa variable del régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas al 31 de diciembre de 2016, establecido en el artículo primero transitorio de la Ley N°20.899, deberá tomarse el promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio mantenga en la empresa al 31 de diciembre de 2016, de las tasas marginales más altas del IGC que hayan afectado a los socios, en los años tributarios, 2014, 2015 y 2016. Con todo, si en los últimos tres años tributarios, el propietario, o todos los socios, comuneros o accionistas no estuvieron afectos al IGC, al no existir tasas del referido tributo, no procederá el ejercicio de esta opción, sino que sólo podrá aplicarse la tasa general de 32%.

Se hace presente que el impuesto único y sustitutivo al FUT establecido en el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899, estuvo vigente durante el año 2016 y hasta el 30 de abril de 2017.

1. CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto en el Análisis, en el caso del fallecimiento de un socio de una sociedad de responsabilidad limitada y en la medida que cumpla las condiciones y requisitos establecidos en el artículo primero transitorio de la Ley N°20.899, la sociedad está habilitada para acogerse al impuesto sustitutivo del FUT con la tasa especial variable.

En atención a que en el caso consultado no aplica la ficción tributaria contenida en el inciso segundo del artículo 5° de la LIR, por haber excedido el plazo de tres años consignado en la norma, para el cálculo de la tasa variable se deberá considerar las tasas promedios ponderadas de los últimos tres años tributarios de los socios que sucedieron al causante, en los años tributarios 2014, 2015 y 2016; siempre que se acredite la calidad de socio al 31 de diciembre de 2016, con la correspondiente documentación.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1443, de 27.06.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[\[1\]](#) Oficio N° 1264, de 1997.