

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 5, ART. 14, LETRA A), ART. 38 BIS. CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 69. (ORD. N° 1698, DE 15.06.2016)

SOLICITA RATIFICACIÓN DE CRITERIOS QUE EXPRESA EN TORNO A LOS EFECTOS TRIBUTARIOS QUE PRODUCE EL HECHO QUE UNA COMUNIDAD HEREDITARIA DE UN EMPRESARIO INDIVIDUAL, DENTRO DEL PLAZO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5° DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (LIR), DECIDE CONVERTIR LA EMPRESA INDIVIDUAL EN UNA SOCIEDAD.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la situación tributaria del patrimonio hereditario indiviso de un contribuyente que falleció el año 2014, que explotaba el giro agrícola y ganadero, por el cual tributaba como contribuyente persona natural de la primera categoría con renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa, situación en la que sus herederos han resuelto continuar con la actividad del causante, ya que la partición o distribución de sus activos resulta inconveniente para el funcionamiento de su giro.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que dentro de los antecedentes tributarios del causante, hay que destacar que a diciembre del año 2014 presenta un Fondo de Utilidades Tributarias acumulado positivo; que los herederos han resuelto continuar con la actividad del causante, ya que la partición o distribución de sus activos resulta inconveniente para el funcionamiento de su giro, toda vez que es difícil y antieconómico, dividir y partir los predios, instalaciones, maquinarias y ganado que explotaba, por cuanto todos ellos forman un conjunto armónico y coordinado que aconsejan mantenerlo como una unidad económica que siga funcionando como ha ocurrido hasta la fecha; que en la actualidad se continúa desarrollando la actividad a nombre del causante; y que a la fecha no se ha efectuado la liquidación y partición de los bienes, por lo que el patrimonio hereditario aún permanece indiviso.

Frente a esta situación de permanencia voluntaria de todos los herederos en una unidad económica, éstos han decidido aportar todos los activos y pasivos de la empresa individual del fallecido a una sociedad de personas o a una sociedad por acciones, comprometiéndose expresamente en sus estatutos la nueva sociedad que se constituya, de hacerse cargo y ser solidariamente responsable de los impuestos que eventualmente adeudare el causante.

Luego de un extenso análisis tributario y ante la decisión de continuidad señalada mediante la conversión en una sociedad, solicita la ratificación o corrección de los siguientes criterios tributarios:

- En base a las disposiciones legales antes analizadas, y especialmente teniendo presente lo resuelto por el Servicio en Oficio N° 2.279 de 1995, la situación y tributación del saldo del Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) acumulado en el caso que se plantea, considerando la continuación de la actividad como persona jurídica, es que no es aplicable el impuesto único del artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR); y
- Que además, en tal situación no existe la obligación de presentar término de giro.

II.- ANÁLISIS.

Tal como señalan los pronunciamientos emitidos con anterioridad por este Servicio sobre la materia consultada, el artículo 5° de la LIR, en su inciso primero establece la regla general sobre la materia, cual es que, las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común.

Solo por excepción, y únicamente mientras las cuotas de los comuneros en el patrimonio común no se determinen y, en todo caso, hasta por el plazo máximo de tres años contados desde la apertura de la sucesión, el patrimonio hereditario indiviso se considerara como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo a la LIR.

De esta forma, transcurrido el lapso de tres años desde la apertura de la sucesión, termina la ficción del legislador, por lo que si los comuneros hereditarios continuaran con la explotación del giro del causante más allá de ese periodo, las rentas correspondientes deben ser declaradas en proporción a la participación de cada comunero en el patrimonio común.

De acuerdo con lo señalado, cabe expresar que en el caso en análisis tiene plena validez la ficción establecida por el legislador en el artículo 5° de la LIR, en cuanto a considerar el patrimonio hereditario indiviso como la continuación de la persona del causante, el que gozará y le afectará sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquel le hubieren correspondido de acuerdo a la LIR. La referida ficción rige hasta por el plazo máximo de tres años contados desde la apertura de la sucesión, de manera que habiendo fallecido el causante en el año 2014, fecha con la que coincide la apertura de la sucesión, y considerando que conforme a lo que expresamente dispone el inciso final del artículo 5° de la LIR, el plazo de tres años se contará computando por un año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión hasta el 31 de diciembre del mismo año, la referida ficción, en el caso en estudio, aún tendría plena validez hasta completa el plazo de 3 años, o hasta la fecha en que se determinen las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, si ésta fuera anterior a aquella.

Por otra parte, conforme a lo dispuesto por el artículo 69 del Código Tributario, toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

Sin perjuicio de lo anterior, conforme a lo señalado por el inciso segundo de este mismo artículo, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa

individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la LIR, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

La normativa del artículo 5° de la LIR, es de aplicación general y puede ser empleada supletoriamente, de modo que este criterio permitiría también reconocer, para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, la calidad de empresa individual a una sucesión hereditaria que ha mantenido fictamente la calidad jurídica que tenía el causante.

En consecuencia y de acuerdo a lo expuesto precedentemente, al reconocer el artículo 5° de la LIR, fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria, ésta debe considerarse, dentro del plazo en que dura dicha ficción, como empresa individual y conforme con ello puede convertirse en sociedad de cualquier clase, al tenor de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario.

Ahora bien, respecto de los efectos tributarios de la conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier naturaleza, cabe indicar en primer término, que en tal caso es plenamente aplicable lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, norma que previene la posibilidad de no dar aviso de término de giro en los términos que señala la referida disposición.

En segundo lugar procede señalar que las instrucciones del Servicio han expresado que en tal situación, vale decir en el caso de la conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier clase, no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, independientemente si la empresa individual que desaparece quede obligada o no a dar el aviso de término de giro en los términos previstos por el artículo 69 del Código Tributario. Lo anterior por estimarse en la especie que la nueva sociedad que nace producto de la conversión, es continuadora del giro de la empresa individual que desaparece, y por lo tanto, las utilidades acumuladas o retenidas en esta última, permanecen o siguen en la nueva sociedad reinvertidas conforme a lo establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Si los comuneros de una comunidad hereditaria, dentro del plazo en que dura la ficción que establece el artículo 5° de la LIR, deciden convertir la empresa individual ficta en una sociedad de cualquier clase, no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, independientemente si la referida empresa individual ficta que desaparece quede obligada o no a dar el aviso de término de giro en los términos previstos por el artículo 69 del Código Tributario.

De igual forma, en tal situación no existe obligación de dar aviso de término de giro, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos y condiciones que para tales fines establece el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario. No obstante aquello, la empresa que desaparece deberá efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y la sociedad que se cree, pagar los impuestos correspondientes de la LIR, dentro del plazo señalado en el inciso primero del artículo referido, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1698, de 15.06.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.