

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17°, N°5, ART. 18°, ART. 41°, N°9 - CÓDIGO CIVIL, ART. 2088 - LEY N° 16.271, ART. 46°, ART. 46° BIS. (ORD. N° 190, DE 31.01.2014)

PRONUNCIAMIENTO RESPECTO DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS APLICABLES A LA SITUACIÓN QUE REGULA LA PARTE FINAL DEL ARTÍCULO 2.088 DEL CÓDIGO CIVIL.

I.- ANTECEDENTES.

Sostiene el peticionario que en su calidad de asesor tributario, fue consultado sobre las alternativas que permitirían participar a un tercero en una sociedad de responsabilidad limitada de giro agrícola, exclusivamente en la parte que le corresponde al socio original, el que tiene el carácter de empresario individual, sin modificar los estatutos sociales ni alterar la participación de aquel socio en la sociedad.

Para lograr dicho objetivo, se ha considerado emplear la figura que contempla el artículo 2.088 del Código Civil, norma que resultaría aplicable a las sociedades de responsabilidad limitada en virtud de lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley N°3.918 y el artículo 2° del Código de Comercio.

Indica que el artículo 2.088 del Código Civil, confiere una especial facultad al socio para constituir una nueva sociedad con un tercero, sólo en lo relativo a sus derechos en la sociedad original. El socio original, que no cuenta con el consentimiento de sus consocios para ceder sus derechos sociales, se asocia con un tercero formando una sociedad particular, la que detentaría los derechos sobre la cuota del socio.

De acuerdo a la descripción que hace el peticionario, el socio original, manteniendo su condición de tal en los estatutos de la sociedad original, concurriría a la constitución de una nueva sociedad con el tercero, la denominada sociedad particular, creando en favor de esta nueva sociedad un derecho personal, en virtud del cual todas las utilidades y beneficios económicos que le corresponden al socio original en la sociedad original de la que forma parte, se confieren y trasladan a la sociedad particular que ha constituido con el tercero, haciéndose dueña de todos los beneficios económicos derivados de la sociedad original.

El peticionario sostiene que la asignación de las utilidades y beneficios económicos a la sociedad particular, constituye un aporte de capital, el cual de acuerdo al artículo 17 N°5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), no es constitutivo de renta.

Sostiene sin embargo, que si bien existen aportes que se efectúan para la constitución de la sociedad particular en la figura del artículo 2.088 del Código Civil, no se daría jurídicamente una enajenación. Al no existir una enajenación, no es posible tasar el precio o valor asignado por el socio en la sociedad particular que se crea.

Por su parte, los repartos que efectúe la sociedad original, no tendrán consecuencia en la tributación final del socio empresario individual ya que él se desprendió del derecho que lo habilitaba a hacer suyas esas utilidades y por ende ya no tiene un crédito contra la sociedad original. Dicho fondos irán a la sociedad particular, constituyendo para ésta un aporte de capital y por ende un ingreso no constitutivo de renta de acuerdo al artículo 17

Nº 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta ("LIR"). Es decir, jurídicamente los repartos no pueden ingresar al patrimonio del socio original, ingresando en su lugar, al patrimonio de la sociedad particular.

Agrega que el socio original y el tercero, tributarán sobre las utilidades y distribuciones que posteriormente le serán repartidas por la sociedad particular, por aquella cantidad que efectivamente cada uno reciba, de acuerdo a las reglas generales: el socio persona natural tributará con Impuesto Global Complementario ("IGC") sirviendo de crédito el Impuesto de Primera Categoría correspondiente; si es una empresa contribuyente de Primera Categoría sobre base a renta efectiva determinada por contabilidad completa, dichas utilidades se registrarán en el FUT quedando pendiente su tributación al momento que éstas sean distribuidas a un contribuyente de ICG .

Luego de un análisis de la legislación comparada sobre la materia, solicita que se confirmen los siguientes criterios:

a) La creación de la figura contemplada en el artículo 2.088 del Código Civil no importa una enajenación de bienes, sino que solamente la creación de un derecho personal y su obligación correlativa para el socio original aportante. Al no existir una enajenación, no existe facultad de tasación por parte del Servicio de Impuestos Internos.

b) El socio original que ha concurrido a la formación de la sociedad particular, no tributa por los repartos de utilidades que le efectúe la sociedad original. Ello, atendido que legalmente éste se desprendió del derecho que lo habilitaba a hacer suyos tales repartos, por lo cual éstos no ingresan a su patrimonio ingresando en vez al patrimonio de la sociedad particular.

c) La transferencia de los derechos sociales se regula conforme a lo dispuesto en el artículo 41 N°9 y/o 8 de la LIR.

d) Para la valorización en la transmisión de derechos sociales, se debe distinguir:

(i) Los derechos del socio en la sociedad original. Al participar la sociedad particular en el derecho social del socio original, su valor debiese ser mínimo ya que no existen beneficios o derechos económicos reales a ser distribuidos al socio original.

(ii) Los derechos en la sociedad particular, los que debiesen valorarse de conformidad con su valor corriente en plaza. Esta conclusión, se condice con el principio tributario, de que un mismo bien no puede gravarse dos veces con el mismo impuesto de Herencias y Donaciones.

Considerando especialmente que no existen normas ni pronunciamientos tributarios que se refieran expresamente a esta materia, solicita confirmar los criterios expuestos acerca de la interpretación de las normas tributarias citadas.

II.- ANÁLISIS.

1.- El artículo 2.088 del Código Civil dispone que: "Ningún socio, aun ejerciendo las más amplias facultades administrativas, puede incorporar a un tercero en la sociedad, sin el consentimiento de sus consocios; pero puede sin este consentimiento asociarle a sí mismo,

y se formará entonces entre él y el tercero una sociedad particular, que sólo será relativa a la parte del socio antiguo en la primera sociedad”.

En el caso específico de una sociedad de responsabilidad limitada, se ha señalado por la doctrina que dado su carácter de sociedad de personas, no es indiferente a los demás socios y tampoco a los terceros interesados, que un socio ceda su calidad de tal a un tercero. Al estar representado el derecho del socio en cuotas y no acciones, no existe posibilidad de emitir un título o valor representativo del mismo que pueda ser enajenado o gravado. Para la transferencia del derecho del socio, se requiere de la reforma de los estatutos y por ende del consentimiento de los demás consocios. Sin embargo, el socio puede disponer libremente, sin necesidad del consentimiento de sus consocios, de los créditos que posea contra la sociedad, aunque éstos deriven de su calidad de socio, como por ejemplo, de su derecho a retirar la utilidad devengada.

En lo que respecta a la configuración del capital societario, pueden aportarse cosas corporales o incorporales, constituyendo el contrato de sociedad el título traslativo de dominio de los bienes aportados. El derecho personal de la sociedad para cobrar al socio su aporte, nace en el momento mismo en que la sociedad se constituye y el derecho real de dominio nace en cuanto el socio cumple con su obligación de efectuar el aporte, mediante la respectiva cesión de derechos en caso de aportarse un crédito. Cuando se aporta un derecho personal o crédito, aun si se trata de la obligación personal que contrae un socio de prestar servicios o aporte de industria, la sociedad adquiere el dominio sobre el crédito que se aporta.

2.- Si bien en la presentación el consultante pareciera confundir dos situaciones distintas, señalándose inicialmente que el socio empresario individual aportaría la constitución de un nuevo derecho personal en favor de la sociedad particular, para después indicar que cedería mediante el aporte, el derecho personal que detenta en contra de la sociedad original, se entiende que en el caso descrito el aporte efectuado a la sociedad particular se materializaría a través de la cesión del derecho personal a percibir las utilidades generadas por la sociedad original, derecho que detenta el socio original en contra de esta última sociedad.

Por lo anterior, el socio original, en su calidad de empresario individual, se obligaría con un tercero a conformar una nueva sociedad a la cual aportaría un bien incorporal, en este caso, el crédito o derecho personal que detenta en contra de la sociedad original por las utilidades que ésta genere. Dicho aporte habilitaría a la nueva sociedad que se constituye, para hacerse del todo o parte de las eventuales utilidades que obtenga desde la sociedad original, sin perjuicio del aporte que deba efectuar el tercero para la conformación de la referida sociedad.

Ahora bien, al haberse aportado a la sociedad particular el derecho personal del socio contra la sociedad original, dicho aporte no constituiría renta para la sociedad particular conforme a lo dispuesto en el artículo 17 N° 5 de la LIR, sin perjuicio de que las utilidades que perciba la sociedad particular desde la sociedad original, en el ejercicio de tal derecho personal, deban considerarse como utilidades tributables o no tributables, según corresponda, aplicándose las reglas generales sobre la materia.

Por su parte, el socio original, en la cesión del referido derecho personal, obtiene una renta imponible clasificada en el N° 5, del artículo 20 de la LIR, equivalente al valor

asignado en la cesión del referido derecho, atendido que no existe un costo tributario deducible en la cesión del mismo.

Por lo anteriormente expuesto, habiendo cedido el socio empresario individual su derecho personal a las utilidades a la nueva sociedad que se constituye, no se comparte lo expuesto en su presentación, en cuanto a que no existiría una enajenación en dicha cesión, atendido que este Servicio ha señalado en reiteradas oportunidades que el aporte de bienes de cualquier clase a una sociedad, constituye una transferencia o enajenación de activos, en virtud de la acepción que se le atribuye jurídicamente al término “enajenación”, toda vez que mediante el citado acto de disposición sale de un patrimonio un derecho preexistente, que pasa a formar parte de un patrimonio diverso.

En consecuencia, este Servicio se encuentra facultado para tasar el valor asignado a la cesión del derecho personal, cuanto éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, en virtud de lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 64 del Código Tributario. Sin perjuicio de lo anterior, de concurrir los requisitos establecidos en el inciso 5° de la misma norma legal, este Servicio quedaría inhibido de practicar la tasación del valor asignado a la cesión del derecho personal objeto del aporte.

Como contrapartida, el reparto de utilidades que efectúe la sociedad original a la sociedad particular, en su calidad de cesionaria del derecho personal o crédito que habilita para percibir las utilidades de la sociedad original, no genera un hecho gravado para el empresario individual al haberse desprendido del derecho que lo habilita para hacer suyo tales repartos.

3.- Con respecto a la eventual enajenación de los derechos sociales en la sociedad original, se debe precisar que, como consecuencia de las modificaciones incorporadas por la Ley N°20.630 a la LIR, en la actualidad su régimen de tributación se rige por lo dispuesto en los artículos 17 N° 8, 18 y 41 N° 9 de la LIR.

4.- Por su parte, en caso del fallecimiento del socio, la valorización de los derechos sociales en la sociedad original y particular que debe efectuarse para el cálculo del impuesto a las asignaciones por causa de muerte, se hará conforme a lo dispuesto en los artículos 46 y 46 bis de la Ley N°16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo al análisis anterior, se responden las consultas efectuadas en su presentación en el orden indicado:

a) El aporte del bien incorporal efectuado para la constitución de una nueva sociedad al amparo de la figura de la parte final del artículo 2.088 del Código Civil, conlleva la enajenación de dicho bien incorporal, pudiendo, conforme a lo indicado en el artículo 64 inciso 3° del Código Tributario, dicho aporte ser tasado por este Servicio. Sin perjuicio de lo anterior, de concurrir los requisitos indicados en el inciso 5° de la misma norma legal,

este Servicio quedaría inhibido de practicar la tasación del valor asignado a la cesión del derecho personal objeto del aporte.

b) Las utilidades y repartos realizados por la sociedad original a la sociedad particular constituida por el empresario individual y el tercero, en virtud de la cesión del derecho personal sobre éstas, no afectan al empresario individual, es decir, éste no debe reconocerlas como tales, puesto que le pertenecen a la sociedad particular, quién si debe registrar las utilidades sociales que perciba de acuerdo a las reglas generales sobre la materia, particularmente el artículo 14 de la LIR.

c) La transferencia, cesión o enajenación de los derechos sociales en la sociedad original que pudiera eventualmente efectuar el socio original, se rige por lo dispuesto en los artículos 17 N°8, 18 y 41 N° 9 de la LIR. Las mismas normas resultan aplicables si lo que se cede, transfiere o enajena es su derecho social en la sociedad particular.

d) Para la valorización de la transmisión de los derechos sociales en la sociedad original que poseía el socio original, debe aplicarse lo dispuesto en los artículos 46 y 46 bis de la Ley N°16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, mismas normas que deben aplicarse en caso que lo que se transmita sea el derecho social en la sociedad particular.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 190, de 31.01.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos