

CÓDIGO TRIBUTARIO - NUEVO TEXTO - ART. 26 BIS - (ORD. N° 2109, DE 22.09.2017) (Ord. N° 2109, de 29-09-2017)

CONSULTA SI A LA REORGANIZACIÓN QUE DESCRIBE LE AFECTAN LAS DISPOSICIONES DE LOS ARTÍCULOS 4° BIS, TER Y QUÁTER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, un pronunciamiento en el sentido que los actos jurídicos ejecutados en el contexto de la división, disolución y término de giro de la “Sociedad XXXX Limitada” y la posterior adjudicación de créditos o cuentas por cobrar en favor de los dueños de ésta, considerados individualmente o en su conjunto, no califican como abuso de las formas jurídicas o simulación para efectos de las Normas Generales Anti Elusivas consagradas en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

I. ANTECEDENTES

La presentación señala que los socios, personas naturales, de la “Sociedad XXXX Limitada”, RUT N° XXXXX, sociedad que registra diversos créditos o cuentas por cobrar adquiridos con motivo del desarrollo del giro social, estarían evaluando la posibilidad de dividirla, asignando a la sociedad que nace con motivo de la división la totalidad de los activos y pasivos que la sociedad tiene, con excepción de las cuentas por cobrar antes señaladas, las que permanecerán en el patrimonio de la sociedad dividida.

Ocurrida la división, la “Sociedad XXXX Limitada” se disolverá y se pondrá término de giro de conformidad al artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, adjudicándose los socios en los correspondientes porcentajes de participación social, las cuentas por cobrar de las cuales la sociedad era titular.

Asimismo, producto de la división serían traspasadas a la nueva sociedad sólo parte de las utilidades acumuladas que ella registra.

Indica el peticionario que los actos tendrían fines económicos y jurídicos relevantes para la empresa y la marcha de sus negocios, distintos a los puramente tributarios, los cuales serían evitar la existencia de cuentas por cobrar dentro de los activos propios del negocio que en los hechos jamás podrán ser cobradas ni percibidas, de modo de aislar y eliminar bienes respecto a los cuales no existe interés social, y así limpiar los activos económicos de la sociedad.

Respecto a los hechos gravados previstos por el legislador, el peticionario indica que en éstos no se configuran los supuestos del artículo 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, por cuanto el hecho gravado no estaría siendo evitado, disminuido o postergado, ya que no obstante la división de la “Sociedad XXXX Limitada”, sus socios tributarían por las utilidades acumuladas no traspasadas a la nueva sociedad conforme al artículo 38 bis de la LIR, debiendo tributar además por las que sí fueron traspasadas una vez que ellas sean distribuidas, o bien al momento en que se efectúe el término de giro de la nueva sociedad conforme a la normativa legal antes señalada.

Por último, continúa indicando que la operación descrita correspondería a una manifestación legítima del principio de economía de opción contemplado en el artículo 4° ter del Código Tributario, por cuanto se trataría de una de las alternativas que otorga la

ley tributaria para que los socios de una sociedad puedan hacerse de los bienes que forman parte de su patrimonio, no obstante ello signifique la no generación alguna de efectos tributarios o que los efectos generados sean menores, diferidos en el tiempo o de menor cuantía.

Atendido el tenor de la presentación, y de acuerdo a lo ratificado por el consultante, se trata de una consulta no vinculante de acuerdo a lo instruido en el resolutivo 1° de la Res. Ex. N° 69, de 2016.

II.- ANÁLISIS

Se ha requerido un pronunciamiento que confirme que la división, disolución y término de giro de la “Sociedad XXXX Limitada” y la posterior adjudicación de créditos o cuentas por cobrar en favor de los dueños de ésta, no califican como abuso de las formas jurídicas o simulación para efectos de las Normas Generales Anti Elusivas consagradas en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

1. Al respecto, se efectuaron las siguientes verificaciones en las bases de datos del Servicio:

a) La “Sociedad XXXX Limitada”, Rut N° XXXXX, se constituyó con fecha 24 de noviembre de 2016, iniciando actividades el día 11 de enero de 2017.

b) El giro social de la compañía, registrado ante el Servicio, corresponde a obras de ingeniería, sociedades de inversión y rentista de capitales mobiliarios en general, arriendo de inmuebles amoblados o con equipos y maquinarias y compra, venta y alquiler de inmuebles propios o arrendados.

c) Los socios de la compañía son dos personas naturales con un porcentaje de participación social y en las utilidades de 50% cada uno. Al momento de su constitución, no enteraron el capital social, comprometiéndose a aportar la suma de \$ XXXX cada uno a más tardar el 24 de mayo de 2017.

Adicionalmente, del texto de la consulta se desprenden los siguientes antecedentes:

d) La “Sociedad XXXX Limitada” registra dentro de sus activos, créditos o cuentas por cobrar adquiridas con motivo del desarrollo del objeto social o giro social, cuyo cobro, por variados motivos, se ha tornado dificultoso para la sociedad.

e) Asimismo, la sociedad registra utilidades acumuladas que, en parte, serían traspasadas una vez que se divida, a la sociedad que nace.

2. En base a las circunstancias descritas precedentemente, se estima que en el caso particular existirían antecedentes que podrían ser indiciarios de actos o negocios jurídicos constitutivos de elusión tributaria, en los términos de los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario:

i) Capital social no enterado al momento de la constitución de la “Sociedad XXXX Limitada”. Compromiso de los socios de enterarlo a más tardar el 24.05.2017.

El “aporte de los socios” dentro de nuestro ordenamiento jurídico constituye un elemento esencial en una sociedad de personas, así se desprende de los artículos 2053 y 2055 del

Código Civil, los que indican que en la sociedad “dos o más personas estipulan poner algo en común” y que “no hay sociedad, si cada uno de los socios no pone alguna cosa en común.”

Al respecto, el Servicio ha señalado reiteradamente que “...de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2053 y 2055 del Código Civil, los aportes son precisamente las cosas que los socios ponen en común y que en su conjunto forman el capital social. Sin ellos no hay sociedad, por lo que deben efectuarse en la escritura de constitución de la misma. Posteriormente pueden también verificarse otros aportes con el objeto de aumentar el capital”.[\[11\]](#)

Ahora bien, el requisito consistente en que cada socio se obligue a hacer un aporte, según prescribe el Código Civil debe cumplirse en la época y forma estipulada en el contrato de sociedad, y en caso de omisión de tal especificación, en la constitución de la sociedad. En base a lo anterior, es admisible el pago del aporte sujeto a un plazo determinado, como ocurre en el caso particular, pero siempre con la obligación de cumplir la obligación pendiente. Sin embargo, el hecho de que sea aceptado por el ordenamiento jurídico estipular una época y forma distinta para el pago del aporte de capital, no obsta que pueda ser un elemento (junto a otros) a considerar por este Servicio en el análisis de un acto o negocio jurídico, o conjunto de ellos que pudieran ser constitutivos de elusión. De esta forma, el hecho de que la sociedad se haya constituido el 24.11.2016, y haya iniciado actividades a partir del 11.01.2017, que se haya constituido para ejecutar negocios que conlleven tiempo en su desarrollo (obras de ingeniería, inversiones, arriendo de inmuebles amoblados, compra, venta y alquiler de inmuebles propios o arrendados), y que luego se pretenda su disolución como se anuncia en la consulta, sumado que a la fecha no consta que se haya enterado capital social alguno, son situaciones indiciarias que la constitución de la sociedad y las actuaciones posteriores podrían ser actos o negocios jurídicos que solo tendrían como finalidad obtener ventajas tributarias, sin que exista un propósito económico sustancial que los sustente, ya que la constitución de la sociedad tiene pendiente una obligación esencial, como es el aporte de capital, el giro de la sociedad no se condice con su capital (no aportado) y menos aún, el tiempo de duración de la sociedad en relación con el giro informado.

ii) Inicio de actividades en circunstancias que el contribuyente a esa fecha e incluso con posterioridad, aparentemente no contaba con los medios o activos para ejecutarlo.

En relación con la iniciación de actividades, el artículo 68 del Código Tributario dispone en lo pertinente que “*las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en primera y segunda categorías deberán presentar al Servicio dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades una declaración jurada sobre dicha iniciación*”.

Continúa el inciso tercero de la disposición legal en comentario señalando que “*...para los efectos de este artículo, se entenderá que se inician actividades cuando se efectúe cualquier acto u operación que constituya elemento necesario para la determinación de los impuestos periódicos que afecten la actividad que se desarrollará, o que generen los referidos impuestos*”.

Por su parte, la Circular N° 31 de 2007 instruye en lo pertinente “*... el plazo antes indicado, se contará desde la fecha en que el contribuyente efectúe su primer acto de*

comercio, o su primera actividad susceptible de producir rentas gravadas con los impuestos mencionados precedentemente o, en general, desde que se produzca cualquiera obligación y/o desembolso que permita determinar que se está en presencia del inicio de un negocio o labor de la naturaleza ya señalada". A modo de ejemplo, tales hechos podrán consistir en la realización de compras que den derecho a crédito fiscal del IVA, o gastos que deban ser considerados para la formación de la renta entre otros.

Tal como se aprecia de las disposiciones legales e instrucciones recién citadas, además de lo señalado en el apartado i) anterior, otro elemento que podría ser indicio de una conducta elusiva, es el hecho de que el contribuyente haya iniciado actividades en enero de 2017, sin que a esa fecha (ni con posterioridad según la información que tuvo a la vista este Servicio) tuviese los medios para realizar el giro de la sociedad, en atención a que no habría capital pagado (o no se aclara que lo haya). De esta forma, nuevamente se podría considerar que la suma de los actos y negocios jurídicos que configuran la transacción presentada, no coinciden con la realidad económica objetiva, o sea con lo que sería la verdadera naturaleza de la operación, la que solo buscaría tener efectos tributarios.

iii) Incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 31 N°4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en lo que dice relación con la deducción como gasto de los créditos incobrables castigados durante el año.

Tal como se ha señalado precedentemente, considerando que el inicio de actividades se efectuó durante el año 2017, llama la atención que en dichas circunstancias la sociedad se encuentre en una situación tributaria de tener, según indica en su presentación, por un lado, utilidades acumuladas (respecto de las cuales no explica su origen) y por otro lado *"diversos créditos o cuentas por cobrar adquiridas con motivo del desarrollo del objeto o giro social, cuyo cobro, por variados motivos, se ha tornado engorroso, oneroso o dificultoso para la sociedad"*.

Del tenor de la presentación, se desprende que la reorganización propuesta perseguiría exclusivamente adjudicar a los socios los créditos o cuentas por cobrar, sin entregar detalles del origen de los créditos o cuentas por cobrar, su naturaleza jurídica, condiciones generales bajo las cuales se originan, situación de los deudores en relación con los acreedores de dichos créditos (relacionados o no), montos involucrados, motivos por los cuales sería imposible el cobro de las mismas, etc.

A mayor abundamiento, en la presentación se señala, que producto del desarrollo de su giro social, la compañía habría adquirido diversos créditos o cuentas por cobrar, que formarían parte de su activo, con lo cual cabe preguntarse con qué medios se habrían efectuado dichas adquisiciones si el capital social no se encuentra enterado, o al menos no consta que haya sido pagado.

Al respecto, el inciso 1°, del artículo 31 de la LIR, establece que la renta líquida de las personas que exploten bienes o desarrollen actividades afectas al impuesto de Primera Categoría, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados como costos directos, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. En el mismo sentido, el inciso 3° de la citada norma legal, señala que especialmente procederá la deducción de ciertos gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, estableciendo en su N°4, que podrán rebajarse como

tales, los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

Sobre la materia, este Servicio instruyó mediante la Circular N°24 de 2008, en consideración a la realidad de las prácticas comerciales, sistemas de control e información y administración de cartera de los deudores; reconociendo en este sentido la existencia de *márgenes razonables de incobrabilidad; debiendo acreditarse esta circunstancia, proporcionando evidencia suficiente de que las acciones de cobranza han sido prudentemente ejercidas.*

En base a las consideraciones expuestas, podría estimarse que, entre los fines que persigue el contribuyente con la reorganización presentada, estaría evitar el tratamiento general que tienen los créditos incobrables en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por otra parte, dado que en la presentación no se entregan mayores detalles de las cuentas por cobrar que la sociedad declara tener (por ejemplo, origen, naturaleza jurídica, condiciones generales, situación de los deudores en relación con los acreedores de dichos créditos (relacionados o no), montos involucrados, entre otros), esta circunstancia no permitiría realizar un análisis acabado de aquellos actos asociados a las cuentas por cobrar, siendo esto último un aspecto importante dentro del análisis elusivo que realiza el Servicio.

III.- CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas, en la situación descrita, podría considerarse el ejercicio de la norma general anti elusión, si no aparece un motivo plausible para constituir una sociedad, sin que aparezca un efecto jurídico o económico distinto del meramente tributario.

En efecto, y de conformidad a lo señalado, existirían elementos que en su conjunto podrían ser indiciarios de elusión, esto es, la existencia o no de capital social pagado en la “Sociedad XXXX Limitada”, consistencia entre el capital social y el giro informado por el contribuyente ante el Servicio, duración de la sociedad en relación con su giro social, desarrollo efectivo del giro, naturaleza y monto de las cuentas por cobrar y las gestiones realizadas para dicho cobro.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2109 de 22.09.2017

Subdirección Fiscalización

Oficina Análisis de Elusión

[1] Oficio N° 3412 de 07.11.2008 de este Servicio.