

Aplicación del artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a situación societaria que indica.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual, efectúa diversas consultas relacionadas con la aplicación del artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

I.- ANTECEDENTES:

Expone la situación de la sociedad AAA, sin domicilio ni residencia en Chile, constituida y vigente de conformidad con las leyes de ZZZZ, cuyos accionistas son personas domiciliadas o residentes en Chile. Su capital se encuentra dividido en NNN acciones, de 3 series distintas.

Describe la malla societaria en la cual se sitúa AAA, y en lo pertinente, afirma que entre los accionistas de esta se encuentran tres hermanos menores de edad, propietarios de acciones adquiridas por sucesión y administradas por dos curadores designados en el testamento del causante. Los otros accionistas corresponden a tres personas naturales (sin relación de parentesco entre ellos ni con los menores, dos de los cuales son los curadores indicados anteriormente) y una sociedad (BBB). Esta sociedad, a su vez, tiene como accionistas a las mismas tres personas naturales ya señaladas, más los tres hermanos menores de edad, su madre (esta última, que además administra las acciones de sus hijos, en virtud de la patria potestad que detenta) y una sociedad (CCC). Finalmente, esta última sociedad, tiene como accionistas a las tres personas naturales ya indicadas, y a los tres menores (en este caso, la administración de las acciones corresponde en parte a la madre y en parte a los curadores).

La composición societaria es la siguiente:

- Sociedad AAA:

Serie	Derechos	Propietarios	
Serie A (xxxx acciones)	- Derecho al 99% de las utilidades. - Sin derecho a voto.	Los tres menores (xxxx cada uno).	Administran dos curadores.
Serie B (xxxx acciones)	- Derecho proporcional al 1% de las utilidades, con límite del 0,1% de las utilidades líquidas de la sociedad. - Con derecho a voto.	3 personas naturales (xxxx acciones cada uno).	
Serie C (xxxx acciones)	- Derecho proporcional al 1% de las utilidades. - Sin derecho a voto.	- Los tres menores (xxxx acciones cada uno) - Sociedad BBB (xxxx acciones)	Administran dos curadores.

- Sociedad BBB:

Serie	Derechos	Propietarios	
Serie A (xxxx acciones)	- Derecho al 99% de las utilidades. - Sin derecho a voto.	- Los tres menores (xxxx cada uno). - La madre (xxxx acciones).	La madre administra las acciones de los menores.
Serie B (xxxx acciones)	- Derecho proporcional al 1% de las utilidades, con límite del 0,1% de las utilidades líquidas de la sociedad. - Con derecho a voto.	Las 3 personas naturales, accionistas de AAA (xxxx acciones cada uno).	
Serie C (xxxx acciones)	- Derecho proporcional al 1% de las utilidades. - Sin derecho a voto.	Sociedad CCC (xxxx acciones)	

- Sociedad CCC:

Serie	Derechos	Propietarios	
-------	----------	--------------	--

Serie A (xxxx acciones)	• Derecho a las utilidades a prorrata del número de acciones. • Sin derecho a voto.	Los tres menores (xxxx, xxxx y xxxx acciones, respectivamente).	Administran dos curadores.
Serie B (xxxx acciones)	• Derecho a las utilidades a prorrata del número de acciones, con límite del 0,1% de las utilidades líquidas de la misma. • Con derecho a voto.	Las 3 personas naturales, accionistas de AAA (xxxx acciones cada uno).	
Serie C (xxxx acciones)	• Derecho a las utilidades a prorrata del número de acciones. • Sin derecho a voto.	Los tres menores (xxxx acciones cada uno).	La madre administra las acciones de los menores.

Al respecto, sostiene que los artículos 243 y siguientes del Código Civil, en materia de patria potestad, disponen que la administración de los bienes de propiedad de los menores de edad corresponde al padre o madre que tenga el cuidado personal del hijo. En este caso, por haber fallecido el padre, la patria potestad y en consecuencia la administración de los bienes de los 3 menores corresponde, en general, a la madre.

Asimismo, que el mismo Código Civil, dispone en su artículo 250 el denominado derecho legal de goce de los padres sobre los bienes de los hijos, que consiste en la facultad de los padres administradores de hacerse de los frutos que los bienes de los hijos producen.

En relación a dicho derecho, el Servicio de Impuestos Internos ha precisado a través de la Circular N° 41 de 2007 que, en virtud del artículo 250 del Código Civil, *“las rentas que generen los bienes del hijo (...) son rentas propias para el progenitor que detenta este derecho, quien está obligado a declararlas oportunamente, incluyéndolas en la base imponible de los impuestos correspondientes”*.

Sin perjuicio de lo anterior, expone que el propio artículo 250 del Código Civil contempla hipótesis de exclusión que limitan el derecho legal de goce que la ley confiere a los padres, siendo una de dichas hipótesis, la que corresponde a los bienes adquiridos por el hijo a título de herencia o legado, cuando el testador ha estipulado que no tenga la administración quien ejerza la patria potestad. Señala que ello sucede en la especie, respecto de las acciones de AAA de propiedad de los menores.

En tal situación, la citada Circular 41 de 2007, señala que *“la propiedad plena de los bienes pasa al hijo”*, los que serán administrados por un tutor o curador, y que el representante del menor será quien deba encargarse de presentar y firmar la declaración de impuestos, pero a nombre del menor (hasta que él no cumpla la mayoría de edad o se emancipe), ya que corresponden a rentas de este último y no del padre o la madre que ejerce la patria potestad.

En cuanto a la aplicación de las normas del artículo 41 G de la LIR, sostiene la inexistencia de relación entre los accionistas personas naturales de AAA. Específicamente, que los tres menores de edad, su madre (que indirectamente participa en la propiedad de las acciones de AAA, por medio de la sociedad BBB), y las demás personas naturales chilenas (dos de los cuales son curadores del menor), no se encuentran relacionados para efectos de la aplicación del artículo 41 G de la LIR.

Asimismo, expone que, en el caso planteado, no existe control según su definición en el artículo 41 G de la LIR, tanto en lo relativo al capital, al derecho a las utilidades, al derecho a voto, como a la facultad de designar o remover administradores o de modificar los estatutos. Agrega que el estatuto de AAA no contiene ninguna regla especial sobre la designación de directores y administradores ni respecto de la facultad de modificar estatutos. En consecuencia, dichas decisiones corresponderían a los accionistas titulares de acciones con derecho a voto, es decir, los accionistas de la serie B.

Por tanto, y de acuerdo con los antecedentes y fundamentos expuestos, solicita confirmar que, sin perjuicio de las presunciones establecidas por el artículo 41 G de la LIR -las que en cualquier caso admiten prueba en contrario-, en el caso planteado:

1. Los dividendos a los que tengan derecho los menores de edad en su calidad de accionistas de la sociedad AAA corresponden a rentas propias de estos y no de su madre, ya que esta última no tiene el derecho legal de goce sobre esos bienes por ser administrados por curadores designados en el testamento;
2. Los menores, la madre y los accionistas de AAA personas naturales, no se encuentran relacionados para los efectos de la determinación del control que exige el artículo 41 G de la LIR;

3. Como la madre no tiene el derecho legal de goce sobre las acciones de AAA de propiedad de los menores, ella no se entiende titular de las utilidades a las que dan derecho esas acciones para efectos del artículo 41 G de la LIR; y

4. Considerando que ninguna de los accionistas de AAA controla más del 50% del capital, utilidades o derecho a voto de la sociedad, ni puede designar o remover a la mayoría de sus directores o unilateralmente modificar sus estatutos; la sociedad no corresponde a una entidad extranjera controlada para efectos del artículo 41 G de la LIR.

II.- ANÁLISIS:

En relación con su primera consulta, efectivamente el artículo 250 N° 2 del Código Civil, permite excluir a los padres del derecho legal de goce sobre los bienes del hijo, respecto de aquellos adquiridos por este a título de donación, herencia o legado, *“cuando el donante o testador ha estipulado que no tenga el goce o la administración quien ejerza la patria potestad”*. En esa línea, el artículo 253 del mismo cuerpo legal, dispone que *“el que ejerza el derecho legal de goce sobre los bienes del hijo tendrá su administración, y el que se encuentre privado de esta quedará también privado de aquel”*.

Por tanto, y dándose el supuesto contemplado en el señalado N° 2 del artículo 250 del Código Civil, sería efectivo que los dividendos a los que tengan derecho los menores de edad en su calidad de accionistas de la sociedad AAA (acciones que habrían sido adquiridas por sucesión por causa de muerte y cuya administración, por disposición testamentaria, se encuentra entregada a dos curadores) corresponden a rentas propias de dichos menores. En tal caso, y en armonía con lo instruido en la Circular N° 41 de 2007, será el curador quien deberá presentar la declaración de rentas en nombre y representación de los menores.

Lo anterior, permite responder también a su tercera consulta, pues al considerarse que las rentas que las acciones bajo curaduría generen no pertenecen a su madre al no tener ella el derecho legal de goce sobre tales acciones, en atención a que la propiedad plena le pertenece a los respectivos menores, ella no se entiende titular de las utilidades señaladas.

En cuanto a su segunda consulta, es posible señalar que mediante Oficio N° 363 de 2018, se señaló que para efectos del artículo 41 G de la LIR, *“no hay relación entre una persona y su cónyuge o sus parientes, sino que, entre cualquiera de estos y la sociedad respectiva, en las hipótesis establecidas en el artículo 100 de la LMV –Ley N° 18.045-”*. A partir de este pronunciamiento, es posible indicar que el control que exige la letra A del artículo 41 G de la LIR para la aplicación de las normas sobre rentas pasivas, no puede establecerse considerando la participación en conjunto con las personas respecto de las cuales consulta, sino solo entre cualquiera de estas y sus respectivas personas o entidades relacionadas.

Por tanto, no cabe sino confirmar su planteamiento, en el sentido de que en el caso expuesto, los menores, la madre y los accionistas de AAA personas naturales, no se encuentran relacionados para los efectos de la determinación del control que exige el artículo 41 G de la LIR.

Finalmente, es posible señalar que en la especie resulta procedente aplicar la presunción legal de control contemplada en el inciso antepenúltimo de la letra A del artículo 41 G de la LIR, dado que, según lo expuesto en la consulta, la sociedad AAA se encuentra en un país o territorio de baja o nula tributación, a saber, en las ZZZZ¹. La citada disposición, establece que *“salvo prueba en contrario, se presumirá que se trata de una sociedad controlada para los fines de este artículo, cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto que tenga directa o indirectamente el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile, cuando aquella se encuentre constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación”*.

Sólo en el supuesto de que no procediera aplicar la presunción legal indicada, y considerando la descripción que efectúa del caso, sería posible señalar que no se aprecia la configuración de alguno de los demás supuestos de control contemplados en la letra A del artículo 41 G de la LIR, sea este en lo tocante al capital, al derecho a las utilidades, al derecho a voto, como a la facultad de designar o remover administradores o de modificar los estatutos.

En efecto, el N° 2 de la letra A del artículo 41 G de la LIR, dispone que el control sobre una entidad en el exterior, se produce por la posesión directa o indirecta sobre esta *“50% o más de: i) el capital, o ii) del derecho a las utilidades, o iii) de los derechos a voto”*, incluyendo la posibilidad de elegir o hacer

¹ Según la Resolución Ex. N° 55 de 5 de julio de 2018.

elegir a la mayoría de sus directores o administradores o de poseer facultades unilaterales para modificar sus estatutos, o para cambiar o remover a la mayoría de sus directores o administradores.

De acuerdo a lo descrito en su presentación, ninguno de los supuestos enumerados por la norma citada parecen cumplirse, teniendo en consideración los porcentajes de participación de los accionistas de AAA, así como de sus facultades para modificar sus estatutos o intervenir en la administración en el grado exigido por la norma. Sin embargo, esta apreciación no puede confirmarse en todas sus partes, sino una vez teniendo todos los antecedentes concretos a disposición de este Servicio en la fiscalización respectiva, especialmente las disposiciones testamentarias, así como los estatutos de las sociedades individualizadas, entre otros.

III.- CONCLUSIÓN:

Sírvase tener por respondidas sus consultas, de acuerdo al análisis precedente.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 236, de 16.01.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos