

CÓDIGO TRIBUTARIO-ACTUAL TEXTO-ARTÍCULOS 26 BIS, 4° BIS, TER Y QUÁTER (Ord. N° 261, de 03-02-2017)

CONSULTA SI LOS ACTOS JURÍDICOS EJECUTADOS EN EL CONTEXTO DE LA DIVISIÓN, DISOLUCIÓN Y TÉRMINO DE GIRO DE LA SOCIEDAD CONTINUADORA, 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

Se ha consultado a esta Dirección Nacional, si los actos jurídicos ejecutados en el contexto de la división, disolución y término de giro de la sociedad continuadora, 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:

Los socios, personas naturales de una sociedad de responsabilidad limitada, que registra dentro de sus activos uno o varios bienes inmuebles, estarían evaluando la posibilidad de dividirla, manteniendo en la “Sociedad Continuada” el o los bienes inmuebles respectivos, y asignando a la nueva sociedad que nazca producto de la división, las demás inversiones y activos registrados, a fin de que esta última continúe desarrollando el giro social.

Ocurrida la división, la “Sociedad Continuada” se disolverá y se pondrá término de giro, adjudicándose los socios el o los respectivos bienes raíces en la liquidación, conforme a lo establecido en el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Indica que los actos tendrían fines económicos y jurídicos relevantes. La división perseguiría separar las líneas de negocios que actualmente registra la Sociedad, desafectándola del giro social de la inversión de inmuebles y la disolución y el término de giro de la “Sociedad Continuada” perseguirían liquidar una sociedad que en la práctica no desarrollará ninguna actividad económica.

Respecto a los hechos gravados previstos por el legislador, el peticionario indica que en éstos no se configuran los supuestos del artículo 4° bis y siguientes, por cuanto el hecho gravado no estaría siendo evitado, disminuido o postergado, puesto que las rentas acumuladas en la “Sociedad Continuada” cumplirían con su total tributación conforme al artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Continúa indicando que los actos expuestos corresponderían a una manifestación legítima del principio de la economía de opción contemplado en el artículo 4 ter del Código Tributario, por cuanto la adjudicación de bienes en un término de giro correspondería a una de las diversas alternativas entregadas por la Ley sobre Impuesto a la Renta para poder traspasar bienes desde el patrimonio de la sociedad al patrimonio de sus respectivos socios o accionistas.

Por último, señala que la consulta se efectúa al amparo de lo dispuesto en el artículo 6° letra B) N° 1y del 26 bis, ambos del Código Tributario.

Del tenor de la presentación, se concluye que se trata de una consulta no vinculante de acuerdo a lo instruido en el Resolutivo 1° de la Resolución N° 69, del año 2016 de este Servicio.

II.- ANÁLISIS:

Se ha requerido un pronunciamiento respecto a si la división, y la posterior disolución de la “Sociedad Continuada” y adjudicación de bienes en un término de giro, podría ser calificada como elusiva en los términos de los artículos 4° bis, ter y quáter del Código Tributario.

Sobre el particular, cabe señalar, que la Ley N° 20.780 de 2014, en el N° 6 del artículo segundo de las disposiciones transitorias estableció un nuevo artículo 38 bis en la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual reemplazó en su totalidad las disposiciones vigentes hasta el 31.12.2014, relacionadas a la tributación aplicable al momento del término de giro de las actividades de los contribuyentes de primera categoría. En general, el nuevo artículo 38 bis mantiene la misma estructura y objetivo de la norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, cual es el considerar *retiradas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas a la fecha del término de giro, afectándolas con el impuesto del 35% en carácter de único*. Igualmente mantiene la opción al empresario, comunero, socio o accionista con domicilio o residencia en Chile, para que sin perjuicio de la aplicación del Impuesto Único de 35% comentado puedan *declarar las citadas rentas como afectas al Impuesto Global Complementario*. La tasa de Impuesto Global Complementario a aplicar sobre dichas rentas o cantidades será equivalente al promedio de las tasas marginales más altas que hayan afectado al contribuyente en los últimos 6 años, en reemplazo de las tasas marginales más altas de los últimos 3 años que se establecía con anterioridad a la sustitución del artículo 38 bis de la LIR.

Ahora bien, si la empresa que termina el giro de sus actividades, hubiese existido sólo en el ejercicio en el cual ocurre el cese de las actividades, *las rentas o cantidades que corresponda al comunero, socio o accionista se afectarán con el Impuesto Global Complementario como ingresos de ese ejercicio*, de acuerdo con las normas generales que regulan a dicho tributo, es decir, deberá efectuarse una sola declaración incluyendo todas las rentas de cualquier origen que haya obtenido.

Continúa señalando la norma que el valor de costo para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas, en la disolución o liquidación de las mismas a la fecha de término de giro, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa.

Por otra parte, la Ley N° 20.899 de 2016 estableció en su artículo tercero transitorio una disposición transitoria que, como tal, tiene un carácter temporal, y que otorga la calidad de *Ingreso No Renta* a la adjudicación de bienes que *durante el año comercial 2016*, se efectúe a los propietarios, comuneros, socios o accionistas con ocasión de la liquidación o disolución de la respectiva empresa o sociedad, siempre que éstas determinen su renta efectiva según contabilidad completa y hayan terminado su giro durante dicho periodo, pero sólo hasta el monto que establece el artículo tercero transitorio de la ley antes mencionada, esto es, en la medida que el valor tributario del total de los bienes que se les adjudiquen, no exceda del capital aportado a la empresa más las rentas o cantidades que le correspondan a la misma, al término de giro.

La misma disposición, en lo pertinente, señala que respecto de dicha adjudicación no corresponde la aplicación de lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario y en el inciso cuarto del N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En consecuencia, y de conformidad con las disposiciones legales citadas, los socios, personas naturales de una sociedad de responsabilidad limitada, podrían adjudicarse bienes a valor de costo, y además dicha adjudicación no sería tasable y constituiría ingreso no renta en la medida que el valor tributario del total de los bienes que se les adjudiquen, no exceda del capital aportado a la empresa.

En este contexto, en principio, puede estimarse que la adjudicación de bienes en un término de giro obedece a una manifestación legítima del principio de la economía de opción contemplado en el artículo 4 ter del Código Tributario.

Sin embargo, como la elusión depende tanto de las circunstancias jurídicas y económicas en que se desarrollan los actos y operaciones así como de las circunstancias del caso, que en lo particular sería la situación tributaria de la sociedad y de los socios, antecedentes que no se detallan en la consulta, la conclusión anterior puede variar en base a los siguientes antecedentes:

a) El artículo 4 ter del Código Tributario contempla como requisito para la configuración de abuso, que los actos o negocios jurídicos, individualmente considerados o en su conjunto, *no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes que sean distintos de los meramente tributarios*.

Al respecto, señala el peticionario que la división de la sociedad perseguiría un fin jurídico y económico relevante que sería separar las líneas de negocios que actualmente registra la sociedad. En este contexto, lo que se esperaría es que ambas sociedades continuaran con sus líneas de negocios en forma paralela, hecho que no acontece en este caso toda vez que, producida la división, la “Sociedad Continuada”, que tiene entre sus activos asignados los bienes raíces, se va disolver y poner término de giro.

Por lo tanto, de lo expuesto, podría ser el caso que las operaciones descritas en la consulta, en su conjunto, no tendrían un fin jurídico o económico relevante distinto al ahorro tributario que se produce por la aplicación del artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto en relación con el artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.899.

b) Dentro de las hipótesis de abuso contenidas en el artículo 4 ter del Código Tributario se señalan i) evitar totalmente la realización del hecho gravado, ii) disminuir la base imponible o la obligación tributaria o iii) diferir el nacimiento de dicha obligación.

El propio consultante expone que no existiría un hecho gravado que esté siendo evitado, disminuido o postergado, *puesto que las rentas acumuladas en la “Sociedad Continuada” cumplirían con su total tributación conforme al artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta*.

Para determinar si la “Sociedad Continuada” efectivamente tributará con el impuesto del artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta al momento de poner término de giro, será necesario conocer las utilidades acumuladas en la sociedad dividida. Adicionalmente, como los socios pueden optar por declarar las citadas rentas como afectas al Impuesto Global Complementario, y dado que no se cuenta con información para

determinar sus ingresos, podría ocurrir que en definitiva la carga tributaria en esta operación terminara siendo mínima o nula.

III.- **CONCLUSIÓN:**

Conforme a lo expuesto, los actos jurídicos ejecutados en el contexto de la división, disolución y término de giro de la sociedad continuadora, considerados individualmente o en su conjunto, en principio, podrían ampararse en una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, conclusión que podría variar dependiendo de las circunstancias concretas del caso, como aquellas que han sido descritas precedentemente a modo ejemplar.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 261 de 03.02.2017

Subdirección Fiscalización

Oficina Análisis de Elusión