

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 5 - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 3 TRANSITORIO, NUMERAL I, N°11, N°3 - LEY N° 20.899, ART. 1 TRANSITORIO, LETRA E) - CIRCULAR N°17, DE 2016. (Ord. N° 3386, de 27-12-2016)

CONSULTA SOBRE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA QUE PERMITE LA ELIMINACIÓN DEL FUT.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento respecto a la procedencia de gravar las utilidades acumuladas en el registro FUT, en los términos del N°11, del número I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, aplicando al efecto el impuesto sustitutivo de los impuestos finales en base a la tasa especial variable, en el caso de una sociedad anónima en la cual actúa una comunidad hereditaria de un accionista fallecido.

I.- ANTECEDENTES.

Por Ordinario N°xxx, el Director de la VIII Dirección Regional de xxx, remite presentación de fecha xxx de la Sra. TTTT, quien solicita se resuelva consulta sobre la interpretación de la norma tributaria que permite la eliminación del FUT.

La contribuyente señala que se ha producido una controversia acerca de la factibilidad de poner término al FUT al 31 de diciembre de 2014, por una sociedad anónima cerrada que a dicha fecha tenía como accionistas a cinco personas naturales, una de las cuales falleció con fecha 12 mayo de 2015, por lo que sus acciones quedaron en manos de una sucesión por causa de muerte.

Agrega, que en su opinión la tasa especial variable no es aplicable a esta sociedad anónima toda vez que al momento de ejercer la opción se encuentra conformada por cuatro personas naturales y una comunidad hereditaria, a la que el Servicio de Impuestos Internos en alguno de sus oficios ha asimilado a una persona jurídica.

Por último, señala que otras opiniones sostienen que es posible liquidar el FUT acumulado al 31.12.2015 utilizando la opción de los impuestos personales ponderados de los accionistas de los años tributarios 2012, 2013 y 2014, toda vez que al 31.12.2014 la sociedad anónima se encontraba formada exclusivamente por personas naturales, sin que importe que al momento de ejercer la opción tenga una accionista que es una sucesión hereditaria.

Por su parte, la Dirección Regional, luego de un análisis de las disposiciones legales e instrucciones del Servicio y señalando que no existe oficio o instrucción previa sobre esta materia, solicita un pronunciamiento acerca de la factibilidad de aplicar la tasa especial variable en el caso expuesto.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar que este Servicio mediante Ord. N°3040, de fecha 27 de noviembre de 2015, emitió un pronunciamiento sobre un caso similar, en el cual señaló

que el artículo 5° de la LIR, expresa que las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común. Por otra parte, establece dicha norma que mientras las cuotas no se determinen, el patrimonio hereditario indiviso se considerará 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 con dicha ley. Sin embargo, una vez determinadas las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, la totalidad de las rentas que correspondan al año calendario en que ello ocurra, deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con las normas del inciso 1° del referido artículo 5°.

En todo caso, finaliza dicha disposición señalando que, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, las rentas respectivas deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero. Si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma, se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia. 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.

Por su parte, el N°11, del numeral I-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, estableció un régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas, que estuvo vigente durante el año comercial 2015. Sin embargo, a través del artículo primero de las disposiciones transitorias, de la Ley N°20.899 de 2016, se extendió dicho régimen durante el año 2016 hasta el 30 de abril de 2017, sobre aquella parte del saldo de las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al término de año comercial 2015 y/o 2016, según corresponda, pero con algunas modificaciones[1].

Conforme a la letra e), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.899, las empresas, comunidades y sociedades que, desde el 1° de diciembre de 2015, a lo menos, se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del Impuesto Global Complementario, que hayan iniciado actividades con anterioridad a la fecha señalada, podrán optar por pagar a título de impuesto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, un tributo sustitutivo de los impuestos finales, sobre el total o una parte de dichos saldos de utilidades, aplicando la tasa especial variable que establece el número 3.- del número 11, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780, de 2014.

El impuesto, en este caso, se aplicará con una tasa equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa al 31 de diciembre de 2015 o 2016, según corresponda, de las tasas más altas del Impuesto Global Complementario que les haya afectado en los 3 últimos años tributarios respectivamente.

En conformidad a la jurisprudencia emitida por el Servicio en torno a la disposición contenida en el artículo 5° de la LIR, cabe señalar en primer lugar, que una comunidad se forma cuando una misma cosa pertenece a varias personas que pueden ejercer simultáneamente derechos de igual naturaleza jurídica sobre ésta. Del mismo modo, en el caso de una comunidad hereditaria, ésta se forma cuando con motivo del fallecimiento de una persona, sus bienes pasan a pertenecer a varias personas (herederos) que pueden ejercer simultáneamente, como ya se expresó, derechos de igual naturaleza jurídica sobre los bienes de propiedad de la persona que fallece.

Ahora bien, respecto de la tributación que afecta a las rentas originadas por una comunidad hereditaria, cabe expresar que 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 aquel 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 legal, por lo que si los comuneros hereditarios continuaran con la explotación del giro del causante (accionista) más allá de ese periodo, las rentas correspondientes (dividendos) deben ser declaradas en proporción a la participación de cada comunero en el patrimonio común (acciones).

De acuerdo a lo expuesto precedentemente, cabe en esta oportunidad expresar, que la ficción que hace el artículo 5° de la LIR, de reconocer fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos de la LIR que afectan a la comunidad hereditaria, es un imperativo de la ley que debe ser aplicada mientras no se divida el patrimonio o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión.

Conforme a lo anterior y debido a que la normativa del inciso segundo del artículo 5° de la LIR es imperativa, y, conforme con la jurisprudencia ya señalada, de aplicación general y supletoria, solo cabe concluir, que mientras no ocurra aquello, esto es, mientras no se divida el patrimonio o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, para los fines de la LIR la comunidad hereditaria no tiene reconocimiento como tal, pues conforme con lo que dispone el artículo 5° y bajo las circunstancias señaladas se debe imperativamente reconocer fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria.

De lo dicho se sigue, que no obstante que las disposiciones contenidas en el número 3, del N°11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, y el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.899, exigen que las empresas, comunidades y sociedades se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del impuesto global complementario, para efectos de optar por pagar el impuesto sustitutivo de los impuestos finales en base a una tasa especial variable, para el caso particular en consulta, no se debe considerar como accionista a la comunidad hereditaria la cual no tiene reconocimiento como tal frente a la Ley sobre Impuesto a la Renta, mientras no se divida el patrimonio o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión. Por lo tanto, para los efectos señalados, se continuará reconociendo fictamente al causante, persona natural, como contribuyente para los fines de determinar si la sociedad anónima cumple o no con los requisitos necesarios para acceder a la tasa especial variable materia de su consulta.

III.- CONCLUSIÓN.

Para el cálculo de la tasa variable del régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas establecido en la letra e), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.899, y en el caso de una comunidad hereditaria, que actúa fictamente a través del accionista fallecido mientras no se divida el patrimonio hereditario o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, debe tomarse el promedio simple de las tasas marginales más altas del IGC que hayan afectado al accionista fallecido que dio origen a la comunidad hereditaria, en los 3 últimos años tributarios.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N°3386, de 27.12.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Las instrucciones de esta modificación legal se encuentran impartidas mediante Circular 17 de fecha 13 de abril de 2016.