

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14 -CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 69 - LEY N° 18.046, ART. 103, N°2 - CIRCULAR N° 49 DE 2016. (Ord. N° 973, de 09-05-2017)

SOLICITA CONFIRMAR CRITERIOS RELACIONADOS CON EL TRASPASO DE ACTIVOS Y PASIVOS A UNA FUNDACIÓN.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la Fundación XXXX (en adelante, la “fundación”), es una institución de derecho privado, regida por el Título XXXIII, Libro I, del Código Civil y por sus estatutos, conforme a los cuales tiene por objeto “la creación y mantenimiento de obras de beneficencia y educación popular gratuita, especialmente por medio de hogares para indigentes y de escuelas tanto diurnas como nocturnas.”

Luego de referirse brevemente a la razón de existencia de la fundación, sus actividades y ciertas franquicias tributarias otorgadas a la institución, informa que en virtud del Decreto Supremo N° xxxx de 1965, del Ministerio de Hacienda, se le otorgó la exención de Impuesto de Primera Categoría establecida en el artículo 34 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto contenido en el artículo 5° de la Ley N° 15.564, exención que se encontraría vigente conforme las instrucciones impartidas por este Servicio mediante Circular N° 61 de 1976 y lo señalado específicamente para esta fundación a través del Oficio N° 5327 de 1976.

Agrega que la fundación ha recibido como donación, entre otros bienes, derechos sociales de sociedades de responsabilidad limitada y acciones de sociedades por acciones, tales como X1, X2, X3 y X4, respecto de las cuales la fundación ha pasado a ser socia o accionista controladora.

El Directorio de la fundación, a través de su comité legal, ha analizado la factibilidad de traspasar a ésta los activos y pasivos de las filiales antes señaladas que tienen como giro principal la obtención de rentas pasivas, tales como rentas de capitales mobiliarios y rentas de arrendamiento de bienes raíces.

Con el traspaso de los activos y pasivos desde las filiales a la fundación, el Directorio pretende que los balances de la fundación reflejen directa e íntegramente su patrimonio real, se centralice la administración, se simplifique la malla y mantenga la exención de Impuesto de Primera Categoría que la beneficia.

Informa que los ingresos que perciba directamente producto de esta reorganización representan el 2,57% de los ingresos totales de la fundación, según balance correspondiente al año 2015.

Para lograr los fines antes señalados, se propone que la fundación adquiriera el porcentaje que le resta para tener el 100% de los derechos sociales o acciones de sus filiales, las que se disolverían como consecuencia de la reunión de todos los derechos o acciones de un solo socio o accionista, denominado por la doctrina como fusión impropia.

Para traspasar la totalidad de los derechos sociales o acciones a la fundación se ha considerado recurrir a la donación de los mismos a la fundación, en atención a que el objetivo perseguido es unificar el patrimonio y no realizar una venta onerosa. Esta

donación estaría exenta del trámite judicial de la insinuación y del pago de Impuesto a las Herencias y Donaciones, al ser la fundación una entidad colaboradora del SENAME, conforme al artículo 22 del Decreto Ley N° 2.465 de 1979, el Decreto Ley N° 359 de 1974 y el artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271.

De acuerdo con la operación antes señalada, la fundación asumiría los efectos normales de la fusión, a saber:

1. Las pérdidas, de existir en la sociedad absorbida, no se traspasarían;
2. Las utilidades se entenderían reinvertidas;
3. Los activos y pasivos se traspasarían a costo tributario, etc.

Señala que el hecho de ser el socio o accionista una fundación no es un obstáculo para que ocurra una fusión de este tipo, para efectos tributarios, ya que se trata de una persona jurídica, contribuyente del Impuesto de Primera Categoría, pero exento por decreto supremo, procediendo la solicitud de término de giro simplificado de las sociedades que se disuelven, en una escritura pública suscrita para tal efecto.

Teniendo presente lo expuesto, solicita confirmar los siguientes criterios:

1. Que, en el contexto de una fusión impropia, es factible que la fundación, como persona jurídica, contribuyente del Impuesto de Primera Categoría, se haga responsable de acuerdo con lo establecido en el artículo 69 del Código tributario, de todos los impuestos que se adeudaren, relativos al giro o actividad respectiva de la empresa que se disuelve. Consecuentemente con ello, las sociedades que se disuelven estarán sólo obligadas a efectuar término de giro simplificado, de acuerdo con las instrucciones de la Circular N° 66 de 1998.
2. Que la fundación no perderá su exención del Impuesto de Primera Categoría producto de la reorganización propuesta.

II ANÁLISIS

Previo a responder los criterios que solicita confirmar, es necesario referir algunos aspectos deslizados en su presentación y que es preciso aclarar.

Por de pronto, conforme a lo dispuesto en el artículo 1° del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 830 de 1974, al Servicio de Impuestos Internos le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por Ley a una autoridad diferente.

Luego, en principio este Servicio carece de competencia para resolver si acaso, entre las “personas” que pueden reunir en una sola mano el total de las acciones o derechos sociales de una sociedad, pueden incluirse también las fundaciones.

Con todo, cabe tener presente que, de acuerdo al artículo 103, N° 2), de la Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas, éstas se disuelven por reunirse, por un período ininterrumpido que exceda de 10 días, todas las acciones en manos de una sola persona.

Al respecto, citando lo informado en su oportunidad por la Superintendencia de Valores y Seguros, la Circular N° 2 de 1998 señala que, “como consecuencia de la disolución de la sociedad por la reunión del 100% de sus acciones en poder de un solo titular, éste entra en el dominio de todos los activos que pertenecían a la sociedad disuelta, los que adquiere entonces por la enajenación de los mismos, que se deriva como consecuencia de la disolución de la sociedad por el solo ministerio de la Ley, con lo que se extinguen las acciones y los consecuentes derechos sociales.”

De lo anterior se sigue que, al menos en lo que respecta a la fusión impropia o por reunirse en una sola mano todas las acciones de una sociedad anónima, la disolución sería un efecto legal e independiente de la persona que reúna las acciones, como podría ser una fundación.

En cualquier caso, de admitirse la posibilidad que una fundación reúna la totalidad de las acciones, y por extensión de los derechos sociales de una sociedad, de ahí no se sigue que corresponda aplicar en el presente caso las mismas normas tributarias que rigen, en general, a dichas reorganizaciones empresariales.

Por de pronto, y como se instruye en la Circular N° 49 de 2016, el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece las reglas y criterios para lograr la integración de la tributación a nivel empresarial (Impuesto de Primera Categoría) con aquella que corresponda con los impuestos finales (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional), considerando la relación que existe entre la empresa y sus propietarios comuneros, socios o accionistas, de manera que las normas allí establecidas sólo son aplicables a aquellos contribuyentes que obtengan rentas de la primera categoría, que también deban gravarse con los impuestos finales en la forma que establece el referido artículo.

En consecuencia, prosigue la referida circular, quedan excluidos de su aplicación [de la aplicación del artículo 14, se entiende], los contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales. Es el caso de las personas jurídicas reguladas en el Título XXXIII, Libro I, del Código Civil (Corporaciones y Fundaciones), quienes no tienen propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Dicho lo anterior, y respondiendo la primera consulta formulada en su presentación, suponiendo que la fusión impropia sea factible, no es posible que la fundación se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por las sociedades disueltas conforme al artículo 69 del Código Tributario, en la medida que dicho precepto se aplica expresamente al aporte de todo el activo y pasivo o fusión “de sociedades”, cuando “la sociedad” que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada en la correspondiente escritura de aporte o fusión.

Por las mismas razones debe entenderse inaplicable lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, a propósito de las facultades de tasación del Servicio en el contexto de divisiones, fusiones de sociedades y otros procesos de reorganización de “grupos empresariales” en que la nueva “sociedad” o la “subsistente” mantenga registrado el valor

tributario de los activos y pasivos, atendido que la fundación no puede homologarse a la “sociedad” que nace o subsiste.

En cuanto al segundo criterio que solicita confirmar, esto es, que la fundación no perderá su exención del Impuesto de Primera Categoría producto de la reorganización propuesta, se informa que lo anterior dependerá de si la institución favorecida mantenga actualmente las condiciones tenidas en vista al otorgarse la franquicia, siendo un elemento fundamental para apreciar la vigencia material de la exención que la beneficiaria de la franquicia mantenga efectivamente el carácter de institución de beneficencia, entendida ésta como la prestación de ayuda gratuita a los necesitados ^[1].

En el presente caso, de acuerdo a los antecedentes y sus estatutos, se estima que, tras la fusión impropia, la fundación mantendría el elemento fundamental antes anotado, para efectos de seguir gozando de la exención de Impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio de las facultades de este Servicio para fiscalizar periódicamente las circunstancias que justifican la exención.

Finalmente, y descontando las cuestiones tributarias antes analizadas, se comparte que la donación del resto de los derechos sociales o acciones a la fundación cumpliría los requisitos para quedar exenta de Impuesto a las Herencias y Donaciones, conforme al artículo 22 del Decreto Ley N° 2.465 de 1979, el Decreto Ley N° 359 de 1974 y el artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271, sujeto a la comprobación de las exigencias por las instancias de fiscalización correspondientes.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, se concluye que:

1. De admitirse la posibilidad que una fundación reúna en una sola mano el total de las acciones o derechos sociales en una sociedad, no significa aplicarles también las reglas tributarias sobre fusión de sociedades.
 2. Por de pronto, las fundaciones están excluidas de la aplicación del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
 3. Asimismo, no es posible que la fundación se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por las sociedades disueltas conforme al artículo 69 del Código Tributario, en la medida que dicho precepto se aplica expresamente al aporte de todo el activo y pasivo o fusión “de sociedades”, cuando “la sociedad” que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada en la correspondiente escritura de aporte o fusión.
-
1. Sin perjuicio de lo anterior, la donación del resto de los derechos sociales o acciones a la fundación, cumpliría los requisitos para quedar exenta de Impuesto a las Herencias y Donaciones, conforme al artículo 22 del Decreto Ley N° 2.465 de 1979, el Decreto Ley N° 359 de 1974 y el artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271, sujeto a la comprobación de las exigencias por las instancias de fiscalización correspondientes.
 2. Finalmente, tras la fusión, la fundación no perderá su exención del Impuesto de Primera Categoría.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 973, de 09.05.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Técnica Tributaria.

[1] Sobre el concepto de institución de beneficencia, este Servicio se ha referido a ello en múltiples pronunciamientos, señalado que la ayuda proporcionada por la institución de que se trate, debe serlo en forma enteramente gratuita, sin recibir a cambio ningún tipo de contraprestación, de parte de quien o quienes resultan beneficiados con su ayuda. Así, por ejemplo, ver recientemente Oficio N° 1210 de 2016.