

Sd. 2.440-93
47.10-93 SD
428-93 SN
97-93 ID
333-93 SJ

ANT. Presentación de 02.09.93.

MAT. Tratamiento tributario de comunidad hereditaria que se transforma en sociedad anónima.

SANTIAGO, 16 DIC 1993

DE : DIRECTOR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS
A : XXX

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS
SUBDIRECCION NORMATIVA
DEPTO. IMPUESTOS DIRECTOS

Se ha recibido en este Servicio, su presentación del antecedente, mediante la cual manifiesta que con motivo del fallecimiento de su padre, ocurrido el día 21 de Diciembre de 1977, surgió la comunidad hereditaria formada por los herederos respectivos, quienes continuaron la explotación de la actividad del causante, para lo cual formalizaron dicha situación, registrando a la comunidad en el Rol Unico Tributario. Posteriormente, con la finalidad de organizarse de una manera más eficiente, los herederos en referencia constituyeron la Sociedad Industrias XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, a la que en pago de las acciones suscritas de esta sociedad, aportaron sus derechos cuotativos que les correspondían en dicha comunidad.

Al efecto, sostiene que conforme a lo dispuesto en los artículos 3º y 5º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el contribuyente en el caso descrito, no sería la comunidad, sino que cada uno de los comuneros en particular, considerados como empresarios individuales. De este modo, la constitución de la sociedad citada con el aporte de los derechos hereditarios implicaría la transformación de empresas individuales en una sociedad.

De lo anterior, concluye que no pueden entenderse retiradas las utilidades acumuladas en la comunidad hereditaria a la fecha de formación de la sociedad, de acuerdo a lo dispuesto en la letra c) del Nº 1 del Párrafo A) del artículo 14 de la Ley de la Renta; tampoco le sería aplicable la norma del artículo 38 bis de la Ley de la Renta, que establece un impuesto único de 35% sobre las utilidades retenidas en el F.U.T., para los contribuyentes que ponen término de giro a sus actividades.

Finalmente, de conformidad a lo previsto en el artículo 69 del Código Tributario, sostiene que no existiría la obligación de dar aviso de término de giro para la comunidad, por haberse convenido en la escritura de constitución de la nueva sociedad, la cláusula de responsabilidad solidaria.

Al respecto, y previo al análisis del caso planteado, es necesario precisar en primer lugar, la tributación que afecta a las rentas originadas por una comunidad hereditaria.

El artículo 5º de la Ley de la Renta, 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.

Sólo 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 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 a la Ley de la Renta.

De esta forma, transcurrido el lapso de tres años, desde la apertura de la sucesión, termina la ficción del legislador, por lo que si los comuneros hereditarios continuarán con la explotación del giro del causante más allá de ese período, las rentas correspondientes deben ser declaradas en proporción a la participación de cada comunero en el patrimonio común.

- 3.- No obstante lo señalado en el número precedente, hay que tener presente al respecto que transcurrido el período aludido, el patrimonio común continúa subsistiendo y como tal, a la luz de la normativa general del Código Civil que crea dicho instituto jurídico, en su Libro Tercero, con relación al artículo 2306 del mismo Código, el patrimonio que se transmite a los herederos con ocasión del fallecimiento de una persona, conforma una "comunidad", la que de permanecer indivisa, puede mantener esa naturaleza indefinidamente.

En tal sentido, y reconocido desde un punto de vista general de derecho el carácter comunitario de la sucesión hereditaria, la norma de excepción que contempla el inciso 2º del artículo 69 del Código Tributario, que exime de la obligación de dar aviso de término de giro en los casos de aporte de todo el activo o pasivo de una sociedad a otra, u otros, cuando se pacta la cláusula de responsabilidad solidaria de las obligaciones tributarias, no es aplicable tratándose de una comunidad o sociedad de hecho, toda vez que esa norma se refiere solamente a los aportes de todo el activo y pasivo o fusión, que se produzca entre sociedades legalmente constituidas y cualquiera que sea la naturaleza que estas revistan, sin pronunciarse sobre otras situaciones diversas, en que entes colectivos que no tienen las calidades antes enunciadas, efectúen este tipo de operaciones.

- 4.- En cuanto a la calidad de contribuyente de la comunidad hereditaria que lleva más de tres años desde la apertura de la sucesión, debe tenerse presente que, en estricto derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 3º en armonía con el 5º, ambos de la Ley de la Renta, esta carece de personalidad jurídica y por lo tanto, no sería susceptible de ser contribuyente de la referida ley, sino que el contribuyente es cada comunero por la proporción de las rentas presuntas o efectivas que le correspondan en la comunidad. Con todo, a pesar que las comunidades carecen de personalidad jurídica, cabe expresar que, por aplicación de los artículos 66 y 68 del Código Tributario, que disponen respectivamente la inscripción en el Rol Unico Tributario y la obligación de presentar iniciación de actividades a todas las personas naturales y jurídicas y entidades y agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, si se prueba fehacientemente el dominio común en el caso de las comunidades pueden ser aceptadas estas últimas como contribuyentes frente a la Ley sobre Impuesto a la Renta, gravándolas con el Impuesto de Primera Categoría, con todas sus obligaciones y derechos, entre los que se incluyen los previstos en el artículo 14, Párrafo A), N° 1, letra c) de la misma ley.

las

- 5.- Al efecto, cabe tener presente que el citado artículo 14 de la Ley de la Renta, dispone que el impuesto Global Complementario o Adicional grava a los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, por los retiros o remesas de rentas que efectúen de las empresas, como también a las cantidades que a cualquier título distribuyan a sus accionistas, las sociedades anónimas y en comandita por acciones.

Sin embargo, la letra c), del N° 1, Párrafo A) de dicho artículo, establece que los mencionados tributos no se aplicarán a las rentas que se retiren para invertir las en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, haciendo extensiva esta liberación a las utilidades acumuladas que existan en las empresas individuales, cuando éstas se transforman en sociedades de cualquier clase o en la división o fusión de sociedades.

- 6.- De lo expuesto, se deduce que el propósito fundamental del régimen de tributación a base de retiros o distribuciones, se traduce en que no se gravan las utilidades con los impuestos personales, cuando éstas sean destinadas a inversión, sea en la misma empresa que las generó, o en otras sociedades, producto de su aporte o reorganización de la misma.

De lo anterior se sigue que, quien se libera en definitiva del impuesto personal que afectaría a esas rentas de no mediar su reinversión, son los propietarios de la empresa individual o los miembros de la entidad que genera la renta, que en el caso en consulta, serán siempre los comuneros hereditarios. Así, lo será cada heredero, considerado como empresario individual en proporción a su cuota en la sucesión, puesto que las utilidades generadas en la explotación del giro quedaron al fallecimiento del causante, han sido reinvertidas a través de la creación de una nueva estructura jurídica que los recoge -una sociedad anónima- sin que ninguno de los comuneros hereditarios hubiese retirado esas rentas.

- 8.- Ahora bien, el artículo 38 bis de la Ley de la Renta, establece que las rentas o utilidades provenientes de empresas que cesan sus actividades, se afectarán con un impuesto único del 35%, que sustituye los impuestos Global Complementario o Adicional, que por las rentas provenientes del término de giro les corresponda pagar al empresario, socio o accionista de esas empresas. Ello, sin embargo, no altera el propósito fundamental del régimen de tributación previsto en el artículo 14, Párrafo A), N° 1, letra c) de la Ley de la Renta, en cuanto no se consideran retiradas las utilidades reinvertidas.

En efecto, tratándose de la reinversión de utilidades involucradas en su aporte o traspaso producido con ocasión de la transformación de una empresa individual en sociedad de cualquier clase, división o fusión de sociedades a que se refiere el artículo citado, no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38 bis de la Ley de la Renta, independientemente de si las empresas que desaparecen producto de tales transformaciones o reorganizaciones quedan obligadas o no a dar aviso de término de giro en los términos previstos en el artículo 69 del Código Tributario, toda vez que las empresas nuevas o subsistentes son continuadoras del giro o de las actividades de las empresas que desaparecen y, por lo tanto, las utilidades acumuladas o retenidas en estas últimas permanecen o siguen reinvertidas en las nuevas sociedades, como ocurre por ejemplo en las situaciones

que expresamente contempla la mencionada letra c) del N° 1 del Párrafo A) del artículo 14 de la Ley de la Renta y el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario.

- 9.- En consecuencia, de acuerdo a lo expuesto en los números precedentes este Servicio estima que la comunidad hereditaria se encuentra en la obligación de dar aviso de término de giro, toda vez que como entidad sin personalidad jurídica, reconocida como contribuyente por el artículo 66 del Código Tributario, no está autorizada para eximirse de dicha obligación, aún conviniendo la cláusula de responsabilidad solidaria y la sociedad que se crea tenga ese atributo de la personalidad.

Con todo, esa circunstancia, no impide que, a la luz de la letra c), del N° 1, Párrafo A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las utilidades de la comunidad así reinvertidas se entiendan como no retiradas. Del mismo modo, se debe concluir que no tiene aplicación en la especie, lo dispuesto en el artículo 38 bis del citado cuerpo legal, independientemente del hecho que la empresa que desaparece producto de la transformación que se analiza, queda o no obligada a dar aviso de término de giro, en la forma prevista por el artículo 69 del Código Tributario.

Saluda a Ud.,


 JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
 DIRECTOR

CCP/jdc

DISTRIBUCION:

- XXX
 XXX
 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

- SECRETARIA DEL DIRECTOR
- SUBDIRECCION NORMATIVA ✓
- DEPTO. ASESORIA JURIDICA
- DEPTO. IMPUESTOS DIRECTOS
- OFICINA DE PARTES

INTERNO
 SUBDIRECCION NORMATIVA