

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 8, LETRA G) Y ART. 35 BIS
N° 5 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 – CIRCULAR N° 45 DE 2001
(ORD. N° 1590 DE 22.06.2021).**

Aplicación del artículo 64 del Código Tributario y artículos 17, N° 8, letra g), y 38 bis N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación del artículo 64 del Código Tributario y de los artículos 17, N° 8, letra g), y 38 bis N° 5, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en el aporte de activos a la constitución de una sociedad y sobre la disolución, liquidación y término de giro de la compañía aportante.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, existen seis socios (todas personas jurídicas) que, en conjunto, detentan el 100% de una sociedad constituida en Chile (sociedad común).

Por medio de esta sociedad común los socios han desarrollado, desde hace más de diez años, un giro no afecto a IVA como contribuyente de impuesto de primera categoría (IDPC), que tributa sobre sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa. Ningún socio detenta el control de la sociedad común.

Todos los socios aspiran a continuar participando en el mismo giro y piensan mantener una organización análoga a la que han recurrido hasta ahora, pero con una diferencia formal. Por legítimas diferencias comerciales entre ellos, hay dos socios que pretenden perseverar en una asociación empresarial entre ellos (grupo uno), mientras los cuatro socios restantes aspiran a continuar conjuntamente sólo ellos (grupo dos).

En cada caso tendrían un tipo de asociación similar a la que han utilizado hasta ahora, cuyo objeto y demás disposiciones esenciales serían, en lo medular, idénticos a lo actualmente convenidos en el estatuto de sociedad común. La motivación que impulsa el cambio es el temor que las diferentes visiones, estrategias y metas entre uno y otro grupo provoquen roces, ineficiencias y menor rentabilidad.

Indica que no existe relación alguna (sea de parentesco ni en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.046¹) entre los miembros de un grupo de socios con los del otro.

En el activo fijo de la sociedad común se registran distintos bienes, entre ellos tres oficinas en un mismo edificio, cada una con sus habilitaciones, inscripción en el Conservador de Bienes Raíces y rol de contribuciones propios. Además, sociedad común no registra pasivos significativos. El grupo uno es dueño de aproximadamente un tercio del capital de sociedad común y los dos tercios restantes se distribuyen en partes semejantes entre los cuatro socios de grupo dos.

Los socios pretenden continuar desarrollando el giro de sociedad común, pero ahora asociados en los dos grupos reseñados arriba. Para ello, proponen reorganizarse de la siguiente manera:

- a) La sociedad común constituye dos filiales detentadas al 100% (organizadas como sociedades por acciones). A la primera le aporta a costo tributario un tercio de sus activos, incluyendo una de las oficinas (sociedad uno), mientras que a la segunda le aporta todos los demás activos, incluyendo dos oficinas (sociedad dos).

De esta forma, la sociedad común sustituiría todos sus activos por la participación que adquiriría en sociedad uno y sociedad dos. El costo tributario de esas participaciones equivaldría al costo tributario en que antes registraba sus activos, todos los cuales se habrían aportado a una u otra filial.

- b) Concluido los aportes, se pondría término al giro de sociedad común, la cual se disolvería y liquidaría. En el consiguiente proceso de liquidación, se pagaría el impuesto que correspondiere de conformidad al artículo 38 bis de la LIR y se adjudicaría a los socios de grupo uno la participación en sociedad uno, y a los de grupo dos la participación en sociedad dos.

¹ Las normas de relación a las que se refiere se contienen en el artículo 100 de la ley 18.045.

La LIR instruye que los valores en que deben adjudicarse los activos de sociedad común debe equivaler al costo tributario en que ella registraba sus activos.

- c) La sociedad uno y sociedad dos, continúan desarrollando el mismo giro que sociedad común.

De esta manera y organizados en forma análoga a como ha sido hasta ahora, cada socio continuará participando en el mismo emprendimiento empresarial y giro que antes, pero ahora a través de una sociedad cuyos demás miembros son únicamente los de su respectivo grupo.

Al respecto, señala los siguientes criterios:

- 1) Aportes a sociedad uno y sociedad dos a costo tributario. La sociedad común constituiría dos filiales a las que les aportaría todos sus activos, correspondiéndole un tercio de ellos a sociedad uno, y el remanente, a sociedad dos.

Los valores en que tales activos serían aportados equivaldrían al costo tributario en que cada uno de ellos estuviere registrado en la sociedad común.

Los socios entienden que los referidos aportes podrán efectuarse acogidos a lo preceptuado en el artículo 64, inciso quinto, del Código Tributario, según la cual el Servicio no podría tasar los valores en que se enajenen bienes.

Indica que se cumplirían los requisitos de la norma, explicados por este Servicio en la Circular N° 45 de 2001, de manera que no se aplicarían las facultades de tasación que contempla el artículo 64 del Código Tributario.

- 2) Término de giro de sociedad común. Indica que, de confirmarse el criterio anterior, se llegaría a un punto en que sociedad común habrá sustituido todos sus actuales activos por las acciones que emitan sociedad uno y sociedad dos.

El costo tributario de las acciones que así adquiriera la sociedad común equivaldría a aquél en que antes ella registraba todos sus activos, aportados a una u otra filial.

Una vez materializados los aportes, posteriormente los socios adoptarían los acuerdos tendientes a que sociedad común se disuelva, liquide y termine su giro, ocasión en que esta última pagaría el impuesto a la renta previsto en el artículo 38 bis de la LIR.

Es respecto de este segundo grupo de circunstancias que solicita confirmación acerca de la forma en que debe entenderse operan las siguientes normas de la LIR:

- a) El N° 6², del artículo 38 bis de la LIR, y

- b) Artículo 17, N° 8, letra f)³, de la LIR.

En el caso planteado, al disolverse y liquidarse la sociedad común, los socios dispondrían que se cumpla con todas las exigencias legales, tales como pagar los eventuales pasivos de la sociedad común, pagar el impuesto a la renta del artículo 38 bis de la LIR y adjudicar las acciones de la sociedad uno y la sociedad dos a los socios de grupo uno y grupo dos, respectivamente. En caso que a algún socio le fuesen adjudicadas acciones de un valor tributario que exceda del capital aportado por éste y las rentas que le correspondan, deberá soportar el impuesto a la renta respectivo.

Agrega que, en definitiva, los socios que integran el grupo uno o el grupo dos quedarían como accionistas de sociedad uno o de sociedad dos, según el caso, y recibirían acciones cuyo costo tributario equivaldría a aquél en que sociedad común aportó sus activos a la respectiva filial.

De acuerdo con lo anterior, la actividad empresarial que se desarrollaba a través de sociedad común continuará desplegándose por medio de sociedad uno y sociedad dos, entidades resultantes de la reorganización.

Procediendo de la manera antes señalada, los socios consideran que también estarían dando correcto cumplimiento al artículo 38 bis y artículo 17° N° 8 letra f)⁴ de la LIR, así como a las instrucciones que este Servicio ha dictado al respecto.

² Norma actualmente contenida en el N° 5 del artículo 38 bis de la LIR, tras su modificación por la Ley N° 21.210.

³ Norma actualmente contenida en la letra g) del N° 8 artículo 17 de la LIR, tras modificaciones de la Ley N° 21.210.

⁴ Actual letra g), del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

Sobre la base de los antecedentes, normas y observaciones que efectúa, solicita se confirme para el caso expuesto, los siguientes criterios tributarios:

- (i) Que el aporte que sociedad común haga de todos sus activos a la sociedad uno y a la sociedad dos – hechos de la forma, por los motivos y con los efectos expuestos en el apartado 1) anterior – queda amparado por el artículo 64 inciso quinto del Código Tributario, y
- (ii) Que la disolución, liquidación y término de giro de sociedad común – efectuada de la forma y con los efectos descritos en el apartado 2) anterior – también cumpliría con las disposiciones del artículo 38 bis y del artículo 17, N° 8, letra f)⁵, de la LIR.

II ANÁLISIS

El presente análisis abordará los actos separadamente, en los términos expuestos en el requerimiento, restando a las instancias de fiscalización examinar en su conjunto la reestructuración descrita, una vez materializadas y ejecutadas las operaciones, a efectos de verificar si cumple la legislación tributaria vigente.

- 1) Constitución por parte de sociedad común de dos SpA (sociedad uno y sociedad dos) a las que aporta a costo tributario los activos de aquella, recibiendo las respectivas acciones en las SpA constituidas.

El inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, cuyas instrucciones se impartieron mediante la Circular N° 45 de 2001, establece que no se aplicarán las facultades de tasación que contempla el inciso tercero de la misma norma legal cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta individual, societaria o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la LIR, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad.
- b) Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante.
- c) Que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.
- d) Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

Las instrucciones agregan que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma cuando se verifique una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.

De acuerdo a lo indicado en las actas del proyecto de la ley que incorporó dicha norma (Ley N° 19.705), el objeto de las modificaciones fue dar certeza sobre el régimen tributario aplicable en una división, fusión o cualquier otro proceso de reorganización, en que se aportan en forma total o parcial los activos de cualquier clase, subsistiendo la aportante, en cuanto ello no buscaría realizar una utilidad, sino que una nueva estructura empresarial para enfrentar los problemas que se generan de la dinámica actual de la economía, razón por la cual, lo natural es que en estos casos los activos se aporten a valores tributarios, de manera que la utilidad que pueda generar la transferencia de esos activos se realizará efectivamente cuando los enajene la sociedad receptora.

De esta forma, en caso que dichos aportes se efectúen a sus valores tributarios, no se producirá una utilidad gravada, por lo que, cumpliéndose las demás condiciones del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, no resultará aplicable la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos contenida en el mismo artículo.

Por otra parte, en principio constituiría una legítima razón de negocios, en el caso descrito, el propósito de separar la línea de negocios que actualmente registra la sociedad en dos grupos de

⁵ Actual letra g), del N°8.

socios, las que se desarrollarían en las dos compañías que se constituyen, bajo el supuesto que efectivamente continúen con los giros en forma paralela y separada en dichas sociedades, circunstancias de hecho sujetas a verificación, con ocasión del ejercicio de las facultades normales de fiscalización de este Servicio.

2) Disolución, liquidación y término de giro de sociedad común.

El actual N° 5 del artículo 38 bis⁶ de la LIR, regula la valoración tributaria de los bienes que se encuentran en empresas que terminan su giro cuando son adjudicados a sus propietarios; mientras que la actual letra g) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, establece la no tributación de tales bienes adjudicados en la liquidación o disolución de dichas empresas.

El citado N° 5 del artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2020, establece una norma de control respecto de los valores tributarios correspondientes a los bienes adjudicados a los propietarios de una empresa, comunidad o sociedad referida en dicho artículo, que termina su giro a partir de la señalada fecha, con ocasión de la liquidación o disolución de la misma.

La referida norma dispone que el valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen de una empresa acogida al régimen de la letra A) o al del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, corresponde a aquel que ésta haya registrado de acuerdo con las normas de la Ley antes señalada a la fecha de término de giro. En dicha adjudicación, no corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

En el caso de que los adjudicatarios fuesen a su vez empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N° 3 del artículo 14, la diferencia positiva que se produzca entre el valor de adjudicación e inversión total realizada por éstas en la empresa que se disuelve deberá reconocerse como un ingreso del periodo, en la forma en que se explica y detalla en la Circular 73 de 2020 en un punto 3.2.2.

En concordancia, de acuerdo con la letra g) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, no constituye renta, la adjudicación de bienes que se efectúe en favor del propietario, comunero, socio o accionista, se trate de una persona natural o no, con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad, en tanto, la suma de los valores tributarios del total de los bienes que se le adjudiquen, no exceda del capital que haya aportado a la empresa, determinado en conformidad al número 7° de este artículo, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma y que se hayan considerado para efectos de la aplicación en el artículo 38 bis, al término de giro. El valor de adquisición de los bienes que se le adjudiquen, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa o sociedad de acuerdo a las normas de la presente ley al término de giro, conforme a lo establecido en el referido artículo 38 bis.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, y respecto de las consultas formuladas, se informa que:

- 1) En cuanto al aporte de activos, conforme la descripción expuesta en su solicitud y lo establecido en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, no sería procedente tasar cuando los activos enajenados mediante su aporte, en el marco de una reorganización empresarial, se efectúan y reciban a sus valores contables o tributarios y se cumplan los demás requisitos legales.
- 2) Los propietarios de una sociedad que se disuelve y liquida podrían adjudicarse los bienes al valor tributario que tenían en la sociedad que se disuelve y dicha adjudicación no sería tasable, constituyendo un ingreso no renta en la medida que el valor tributario de los bienes que se adjudique a los propietarios, no exceda del capital aportado a la empresa, más las rentas o cantidades que les correspondan en la misma y que se hayan considerado para efectos de la aplicación en el artículo 38 bis de la LIR, al término de giro, de conformidad al número 5 de la referida norma.
- 3) Este Servicio podrá verificar la correcta aplicación de las normas legales y, particularmente, la correcta determinación del impuesto que corresponda a la fecha del término de giro de la empresa,

⁶ La Ley N° 21.210 sustituyó el artículo 38 bis, a contar del 1° de enero de 2020, norma que dice relación con la tributación que afecta a las empresas sujetas a las reglas de la primera categoría que ponen término a su giro a partir de la fecha señalada o cuando el Servicio, por aplicación del inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

conforme al artículo 38 bis de la LIR y las normas aplicables al mismo término de sus actividades, de acuerdo a los artículos 69, 70 y 71 del Código Tributario.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1590 del 22-06-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos