

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 (PREVIO AL 01.01.2015) –
CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 16 – LEY N° 20.780, ART. TERCERO TRANS. N° I N° 7
(ORD. N° 1649 DE 20.05.2022).**

Aporte de acciones a una sociedad financiadas con reinversiones previamente asignadas a una empresa individual.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre tratamiento tributario del aporte de acciones a una sociedad, financiadas con reinversión de utilidades, previamente asignadas a una empresa individual.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad por acciones (AAA) posee un capital de \$1.000.000.000, financiados con \$10.000.000 en dinero y \$990.000.000 con reinversiones de utilidades realizadas con anterioridad al 31.12.2014¹ y acogidas al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Las reinversiones se efectuaron cuando AAA era una sociedad de responsabilidad limitada, y en el año 2016 se transformó en una sociedad por acciones.

En 2018 los accionistas personas naturales de AAA asignaron sus acciones a sus empresas individuales, las cuales se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa y sujetas a la letra A) del artículo 14 de la LIR.

En 2022 cada empresario individual efectuará el aporte de las acciones de AAA al amparo del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, a una nueva sociedad de inversiones que sería creada al efecto (BBB).

Agrega que, de acuerdo con los Oficios N° 2856 de 2020 y N° 976 de 2021, las reinversiones de utilidades realizadas con anterioridad al 31.12.2014 deben ser consideradas formando parte del valor tributario de las acciones de AAA al momento de ser asignadas a las empresas individuales de los accionistas. Por lo tanto, las empresas individuales tendrían que haber contabilizado sus inversiones en AAA en \$1.000.000.000.- en total, a prorrata de sus participaciones accionarias en la misma.

Estima que al momento de aportar a costo tributario las acciones de AAA a la nueva sociedad BBB, para el cálculo de sus valores tributarios de aporte, los empresarios individuales deberían descontar las reinversiones de utilidades realizadas con anterioridad al 31.12.2014. A mayor abundamiento, de acuerdo con el Oficio N° 976 de 2021, cuando la totalidad de las acciones o derechos sociales aportados hubiesen sido adquiridos antes del 31.12.2014 con utilidades reinvertidas, el empresario individual debería aportar estas participaciones considerando un valor tributario de \$1.

En su caso particular, los empresarios individuales deben aportar sus participaciones a BBB considerando un valor tributario de \$10.000.000, a prorrata de sus participaciones accionarias.

Agrega que, al aplicar los citados oficios se genera una problemática contable y tributaria no resuelta, puesto que se genera una diferencia contable de \$990.000.000 entre el valor tributario de asignación de las acciones a los empresarios individuales (\$1.000.000.000) y el valor tributario de aporte de las acciones a la nueva sociedad (\$10.000.000), la cual está justificada por las reinversiones que no pueden formar parte del costo tributario de aporte. Por consiguiente, entiende que los empresarios individuales deben realizar un ajuste a nivel contable que refleje un menor patrimonio a causa del menor valor de su inversión tributaria con ocasión de su aporte a la nueva sociedad, generándose una pérdida de \$990.000.000. En caso contrario, se produciría un desajuste en la contabilidad de los empresarios individuales, puesto que no se cumpliría el principio contable de partida doble.

Indica, que la intención de los empresarios individuales al momento del aporte no es generar una pérdida tributaria. Sin embargo, de los oficios antes indicados se desprende que no habría otra forma contable para cumplir con el principio de partida doble, salvo que se contabilizaran las acciones en la empresa individual sin considerar las reinversiones.

Por otra parte, de acuerdo con los Oficios N° 2833 de 2009 y N° 2572 de 2021, los empresarios individuales se encuentran facultados para contabilizar sus bienes al valor que estimen conveniente,

¹ Se estima que la referencia con “anterioridad al 31.12.2014” debe entenderse “con anterioridad al 1° de enero de 2015”, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley N° 20.780.

siempre que se ajusten a prácticas contables adecuadas, según establece el artículo 16 del Código Tributario. Teniendo presente que, si dicho valor no corresponde al tributario que disponen las normas legales pertinentes, deberán efectuarse los ajustes respectivos tanto para su revalorización, como para determinar el costo para fines tributarios en caso de enajenación de tales derechos.

De esta manera, la problemática contable del criterio de los Oficios N° 2856 de 2020 y N° 976 de 2021, tendría solución al aplicar el criterio de los oficios indicados en el párrafo anterior. En consecuencia, al momento de asignar las acciones a las empresas individuales se tendrían que registrar al valor de costo tributario de \$ 10.000.000, sin considerar las reinversiones. Posteriormente, al momento que los empresarios individuales aporten a valor tributario las acciones a la nueva sociedad BBB, en conformidad al inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, se efectuará a \$10.000.000, sin considerar reinversiones, ya que no pueden formar parte del costo, no existiendo, en este caso, un incumplimiento al principio contable de partida doble.

Luego, solicita:

- 1) Confirmar que, al momento de asignar las acciones de AAA a la contabilidad de los empresarios individuales, se registren al valor de costo tributario, sin considerar las reinversiones.
- 2) En el caso que lo anterior no sea posible, indicar el tratamiento contable y tributario de la diferencia que se genera al momento de aportar las acciones por parte de los empresarios individuales a BBB.

II ANÁLISIS

En primer lugar, este Servicio ha señalado² que no se verifica una enajenación cuando la persona natural asigna parte de sus bienes en su empresa individual, pero sí cuando la persona natural los aporta a una sociedad, incluso si lo hace desde su propia empresa individual.

Por otra parte, el N° 7 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, prescribe que, tratándose de la enajenación de derechos en sociedad de personas o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducirse del valor de aporte o adquisición de los citados derechos o acciones ocurridas con anterioridad al 1° de enero de 2015, según corresponda, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley, incluidas en éstas las reinversiones.

Luego, cuando las acciones³ sean aportadas (enajenadas) por el empresario individual a BBB, al encontrarse financiadas con reinversiones de utilidades realizadas con anterioridad al 1° de enero de 2015, en su costo de enajenación no debe incluir las mencionadas reinversiones.

Sin perjuicio de lo anterior, el Oficio N° 2856 de 2020 concluyó que el monto de las reinversiones efectuadas en los años comerciales 2014 y 2015 deben considerarse formando parte del valor tributario de los derechos sociales adquiridos cuando el socio persona natural asigne a su empresa individual (en el entendido que la referida asignación no constituye enajenación).

Sin embargo, lo anterior no es aplicable cuando los aporte a una sociedad, en cuyo caso deberá deducirse del costo tributario aquella parte adquirida con reinversiones durante el año comercial 2014. Por tanto, precisa el oficio, las reinversiones efectuadas en 2014 no pueden ser utilizadas como costo tributario en la enajenación de los derechos sociales.

De acuerdo con lo anterior, como la ley no permite reconocer como costo tributario el valor de aporte o adquisición financiado con las mencionadas reinversiones, tampoco se podrá rebajar dicho costo de la renta líquida imponible del ejercicio. Por tanto, si al empresario individual se le origina una diferencia (de acuerdo con su presentación, una “pérdida” con motivo del costo señalado), dicha diferencia debe ser ajustada (agregada) en el proceso de determinación de la renta líquida imponible del ejercicio en que ocurre el aporte.

Finalmente, este Servicio carece de competencia para impartir normas contables sobre la forma en que los contribuyentes deben contabilizar los ingresos o gastos provenientes de las operaciones o actividades que desarrollan, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16 y siguientes del Código Tributario⁴.

² Oficio N° 2856 de 2020.

³ Representativas de los derechos sociales con motivo de la transformación indicada por el contribuyente.

⁴ Oficios N° 378 de 2000 y N° 2563 de 2000, entre otros.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Las reinversiones de utilidades que no pueden ser utilizadas como costo tributario en la enajenación de las acciones por corresponder a reinversiones efectuadas con anterioridad al 1° de enero de 2015, ni tampoco pueden rebajarse como tales en la determinación de la renta líquida imponible.

Si al empresario individual se le origina una diferencia (de acuerdo con su presentación, una “pérdida”) con motivo del costo indicado en el número anterior, dicha diferencia debe ser agregada en el proceso de determinación de la renta líquida imponible del ejercicio en que ocurre el aporte de las acciones.

- 2) Este Servicio carece de competencias para impartir normas contables sobre la forma en que los contribuyentes deben contabilizar los ingresos o gastos provenientes de las operaciones o actividades que desarrollan.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1649 del 20-05-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos