

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 N° 5, ART. 41 - CÓDIGO
TRIBUTARIO - ART. 21, ART. 64 – CIRCULAR N° 43 DE 2021
(ORD. N° 1725, DE 15.06.2023).**

Costo tributario en el aporte de acciones, para efectos de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el valor que debe considerarse como costo tributario, para efectos de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, en caso de contar con medios probatorios parciales para acreditar el valor de adquisición de los bienes objeto de aporte.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad por acciones chilena (sociedad) pertenece a un grupo empresarial compuesto por sociedades nacionales y extranjeras. Una sociedad extranjera adquirió su participación inicial en la sociedad hace aproximadamente 40 años mediante compraventa, pero no posee los documentos que respalden dicha adquisición debido a su antigüedad, aunque conserva los antecedentes relativos a los aumentos de capital posteriores.

Agrega que, para simplificar la estructura societaria a nivel internacional y consolidar la participación de las sociedades chilenas en otras sociedades nacionales del grupo, se evalúa que el accionista extranjero aporte la totalidad de su participación en la sociedad a otra sociedad chilena en el contexto de una reorganización empresarial.

En relación con las acciones de las cuales no se dispone de medios probatorios para respaldar el costo tributario, consulta si se deben valorizar en cero o en un peso, para los efectos de la norma sobre aportes neutros prevista en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, estimando que correspondería valorizar y aportar cada una de dichas acciones al valor equivalente a un peso (CLP \$1)¹ por aplicación de lo dispuesto en el N° 5 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Finalmente estima que, para efectos de aplicar lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, el aportante debe realizar el aporte y la sociedad receptora debe registrarlo al valor de un peso por cada activo que se encuentre bajo la circunstancia descrita en el párrafo anterior, sin aplicar los ajustes que establece el artículo 41 de la LIR, hasta su enajenación, destrucción, castigo o causa similar que los haga desaparecer.

A partir de lo anterior, solicita confirmar que:

1) Para ampararse en el régimen de neutralidad que establece el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, asumiendo el cumplimiento de los demás requisitos que establece dicha norma, el accionista extranjero debe considerar como costo tributario y valor de aporte de sus acciones en la sociedad, la suma de los siguientes valores:

a) El valor de adquisición reajustado de las acciones respecto de las cuales puede acreditar el cumplimiento de las formalidades legales aplicables y la efectividad del sacrificio económico para adquirirlas.

b) Respecto de aquellas acciones en las que carezca de los medios probatorios para acreditar su costo tributario, cada una de estas deberán aportarse por el accionista extranjero y registrarse por la sociedad receptora en el valor de un peso por cada acción que se encuentre en esta situación.

2) La sociedad receptora deberá mantener cada una las acciones mencionadas en la letra b) precedente registradas en su contabilidad para efectos tributarios en un peso hasta su enajenación, destrucción, castigo o causa similar que las haga desaparecer de su patrimonio, pero no deberá considerar dichos valores para ningún otro efecto tributario, ni aplicará los ajustes que establece el artículo 41 de la LIR.

¹ Indica que el Servicio señaló, en el Oficio N° 1017 de 2020, que en caso de aportarse a una sociedad derechos de usufructo respecto del cual no existen desembolsos incurridos en su constitución, estos se deben contabilizar en el valor de un peso (CLP \$1) para efectos de ampararse en las reglas de un Aporte Neutro que establece el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario.

II ANÁLISIS

De acuerdo al inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, este Servicio se encuentra inhibido de ejercer su facultad de tasación 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 esta individual, societaria o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la LIR y siempre que dichos procesos de reorganización cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- 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 personas².

Al respecto, en el entendido que el inversionista extranjero es una sociedad³, y supuesto que el aporte se efectúa en el contexto de una reorganización de un grupo empresarial, obedezca a una legítima razón de negocios, cumpla con los requisitos señalados en las letras a), b) y d) precedentes y sus efectos tributarios se produzcan y agoten íntegramente en el país⁴, es fundamental, en cuanto interesa a la presente consulta, que se cumpla el requisito de la letra c), esto es, que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.

En cuanto a este último requisito, la Circular N° 43 de 2021 ha precisado⁵ que el costo tributario de las acciones debe determinarse al momento de su enajenación, considerando las normas vigentes a dicha época, agregando que el valor de aporte o adquisición de las acciones corresponde al valor enterado por el enajenante o cedente a la sociedad respectiva con el propósito de incorporar tales bienes al patrimonio de esta, o al valor pagado por este al tercero que le enajenó tales acciones, según corresponda.

Por otra parte, se debe considerar lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, en el sentido que corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto⁶.

Luego, si el inversionista extranjero carece de información para efectuar y justificar el aporte al valor contable o tributario de determinadas acciones, dicho aporte no cumple la exigencia de efectuarse y registrarse al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante⁷, de modo que este Servicio podrá tasar dicho aporte y determinar la tributación que corresponda.

Finalmente, no es posible considerar como costo para efectos del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario el valor de \$1 en base al N°5 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, por tratarse de una norma de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado.

III CONCLUSIÓN

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

² Circular N° 45 de 2001 y Oficio N° 1017 de 2020.

³ Si el inversionista tiene la calidad de persona natural, no es aplicable lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario. Ver Oficio N° 844 de 2017.

⁴ En este sentido, Oficios N° 881 de 2023, N° 553 de 2021, N° 530 de 2021 y N° 2156 de 2013, entre otros.

⁵ Apartado N°4.5.3.3 de la Circular N° 43 de 2021.

⁶ En la Circular N° 43 de 2021, se ha manifestado que son aplicables dichas normas para efectos de cumplir la obligación de acreditar el valor de los aportes de acciones, ocurridos al momento de la constitución de la sociedad o con posterioridad a esta, o de los valores pagados a terceros.

⁷ Oficio N° 2126 de 2018.

- 1) Supuesto que el inversionista extranjero cumpla las exigencias legales, este Servicio podría abstenerse de ejercer su facultad de tasación, salvo respecto de las acciones cuyo valor contable o tributario no se acredite, caso en el cual este Servicio podrá tasar dicho aporte.
- 2) Respecto del criterio 2) del Antecedente, estese a lo señalado precedentemente, siendo inaplicable como regla de costo para los efectos del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario el valor de \$1 en base al N°5 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1725, de 15.06.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos