

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 2, N°1 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 - CIRCULAR N° 45, DE 2001. (Ord. N° 1901, de 11-09-2018)

SOLICITA UN PRONUNCIAMIENTO RESPECTO DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL APORTE DE CAPITAL DE ACTIVO FIJO DE UNA SOCIEDAD MATRIZ A SU FILIAL.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual y respecto del caso de una sociedad matriz que constituye una nueva entidad, a la que aporta parte de su activo fijo (bienes muebles e inmuebles) y con ello se hace dueña del 100% de participación de la empresa receptora del aporte (filial), consulta sobre cuál es el valor que debe ser asignado al bien que se aporta y si en tal situación resulta procedente la facultad del Servicio de tasar el valor de dicho aporte conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, o si conforme con el inciso quinto de esta misma norma el Servicio se encuentra inhibido de aplicar dicha facultad.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que algunos de sus clientes, empresas inmobiliarias o constructoras, buscan desarrollar nuevos proyectos inmobiliarios, para lo cual muchas han decidido constituir una nueva entidad que los ejecute, evitando con ello mezclar la actividad de inversión o constructiva de la sociedad matriz con el desarrollo de proyectos inmobiliarios específicos, separando de esta forma las operaciones de ambos giros comerciales.

En este escenario la sociedad matriz constituye una nueva entidad a la que aporta parte de su activo fijo haciéndose dueña del 100% de participación de la empresa receptora del aporte (filial), siendo preciso aclarar en esta hipótesis, cuál es el valor que debe ser asignado al bien que se aporta en capital.

Luego de la transcripción de algunas de las disposiciones del artículo 64 del Código Tributario, señala que por regla general, si el valor asignado al aporte de un bien es superior al valor libro registrado en la empresa aportante (entendido éste último como costo de adquisición corregido, menos la depreciación o amortización cuando corresponda), se producirá una utilidad para la enajenante, equivalente a la diferencia existente entre ambas sumas, sobre la cual deberá tributar con el Impuesto de Primera Categoría.

Sin embargo, agrega, en el aporte de activo fijo que realiza una empresa matriz a una sociedad filial, en que la primera tiene el 100% de participación de la segunda, si bien existe enajenación, nada obsta para que la valoración del aporte pueda hacerse al valor libro en que dicho activo se encuentra registrado en la sociedad aportante. De lo

contrario, señala, si se le asignara al activo un monto diferente, como sería por ejemplo el valor comercial que exige el artículo 64 del Código Tributario para los bienes inmuebles, y este último fuese más alto que el valor libro contabilizado en la sociedad aportante, se generaría un mayor valor en la operación que reflejaría un falso incremento patrimonial, pues, aun cuando el bien sale del patrimonio de su matriz para ingresar al de su filial, no hay un desplazamiento efectivo de patrimonio, pues en su hipótesis la matriz es dueña en un 100% de su filial.

Atendido lo anterior, concluye que al no existir un incremento real de patrimonio en el aporte de una matriz a su filial, en que la primera es dueña de un 100% de la segunda, no se generaría en la operación una renta tributable, y en consecuencia, no procedería aplicar la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos, puesto que el artículo 64 del Código Tributario condiciona dicha facultad cuando el precio o valor asignado al objeto sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto.

Agrega a continuación, que el aporte de una matriz a su filial, en que la primera se constituye como única dueña y participe de la segunda, sin intervención de terceros, responde siempre a un contexto de reorganización empresarial, hipótesis en cuyo caso tampoco le sería posible al Servicio de Impuestos Internos tasar la operación por aplicación del inciso final (sic) del artículo 64 del Código Tributario; criterio que se recoge de cierta forma en el oficio N° 605 de 12.04.2010, que a propósito de una consulta sobre la forma de valorizar derechos de agua que se encuentran incluidos en el precio de un terreno, sin haber dissociado ambos valores en la escritura de adquisición; se reconoce de forma general que el aporte realizado a valor libro, a una filial, podría acogerse a lo dispuesto en el artículo 64, inciso final (sic) del Código Tributario.

Atendidas las consideraciones expuestas solicita un pronunciamiento que confirme lo siguiente:

a) “El aporte de activo fijo que realiza una empresa matriz a una sociedad filial, en que la primera tiene el 100% de participación de la segunda, sin intervención alguna de terceros, si bien constituye enajenación, nada obsta para que la valoración del aporte sea al valor libro en que dicho activo se encuentra registrado en la contabilidad de la sociedad aportante (entendido éste último como costo de adquisición corregido, menos la depreciación o amortización cuando corresponda). De lo contrario, si se le asignara al activo un valor diferente, como sería por ejemplo el valor comercial que exige el artículo 64 del Código Tributario para los bienes inmuebles, y este último fuese más alto que el valor libro contabilizado en la sociedad aportante, se generaría un mayor valor en la operación que reflejaría un falso incremento patrimonial.

b) Al no haber un incremento real de patrimonio en los términos dispuestos por el numeral 1° del artículo 2 del DL 824 de la Ley de Impuesto a la Renta, no se generaría en la operación una renta imponible, y en consecuencia, no procedería aplicar la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos, puesto que el artículo 64 del Código Tributario condiciona dicha facultad cuando el precio o valor asignado al objeto sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, y al no generarse una renta imponible en la operación, por inexistencia de incremento patrimonial, no es posible que de ella se determine un impuesto a pagar.

c) El valor corriente de los aportes de bienes muebles de una sociedad matriz a su filial no puede ser otro que el valor libro, por cuanto es éste monto el que se determina en convenciones de dicha naturaleza, lo contrario sería impertinente tributaria y contablemente, por cuanto se generaría para la empresa un ficticio incremento patrimonial.

d) El aporte de una matriz a su filial, en que la primera se constituye como única dueña y partícipe de la segunda, sin intervención de terceros, responde siempre a un contexto de reorganización empresarial, hipótesis en cuyo caso se aplica el inciso final (sic) del artículo 64 del Código Tributario, encontrándose inhibido el Servicio de Impuestos Internos de la facultad de tasación.

e) La hipótesis analizada en esta presentación, es decir, el aporte de activo fijo de una sociedad matriz a su filial en que la primera es dueña del 100% de los derechos o acciones de la segunda, se contrapone al escenario en que el aporte se realiza a una entidad en la que participan terceros ajenos a la sociedad matriz, pues en tal caso sí existiría una transferencia genuina de propiedad, operación que podría incidir directa o indirectamente en la determinación de un impuesto, facultando a este Servicio para tasar la enajenación en la forma dispuesta por el artículo 64 del Código Tributario, aun cuando no se genere una diferencia entre el valor libro en que el activo se encontraba registrado en la sociedad aportante y el valor que se le asigna al aporte.”

II.- ANÁLISIS:

A través de la jurisprudencia emitida sobre el particular, este Servicio ha expresado que el aporte de bienes a sociedades de cualquier clase, constituye una enajenación en virtud de la acepción amplia que se le atribuye a esta expresión, toda vez que el señalado acto de disposición hace salir de un patrimonio un derecho ya existente, para que pase a formar parte de un patrimonio diverso, siendo aplicable, en la especie, la normativa tributaria que establece la Ley de la Renta, según sea el tipo de bien que se aporte.

Ahora bien, la característica de la situación a la que se refiere su consulta, esto es, el hecho de que el aporte de activo fijo sea realizado por una empresa matriz a una sociedad filial, en que la primera tiene el 100% de participación de la segunda, no desnaturaliza la calificación de enajenación de dicho aporte, ello en consideración a la acepción amplia que se le atribuye a esta expresión, toda vez que aun cuando se trate del aporte desde la matriz a una filial, a través de dicho acto el bien aportado sale de un patrimonio ya existente para pasar a formar parte de un patrimonio diverso, los cuales, en el ámbito de las normas que regulan la determinación del Impuesto de Primera Categoría de la LIR, constituyen patrimonios independientes, cuyos resultados tributarios son también independientes entre sí.

De lo dicho se sigue, que en tal situación la operación realizada si podría generar una renta tributable con el Impuesto de Primera Categoría, y en consecuencia, la facultad de tasación que el artículo 64 del Código Tributario otorga a este Servicio, resultaría plenamente aplicable en el caso en que el precio o valor asignado a los bienes aportados a los que refiere su consulta (valor de libro) sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. En efecto, aun en el caso en que se entendiera, como argumenta en su presentación, que la aplicación de dicha facultad se encontraría condicionada sólo a los casos en que el precio o valor asignado al objeto sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, resultaría ésta plenamente aplicable en la situación en análisis, toda vez que tal como se indicó en el párrafo anterior, el valor asignado al aporte de los bienes que indica es un factor que sirve de base para la determinación del Impuesto de Primera Categoría.

Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos anteriores, cabe expresar que el artículo 64 del Código Tributario, junto con otorgar a este Servicio la facultad de tasar el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporeal, o al servicio prestado, en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación, establece en sus incisos cuarto y quinto, casos o circunstancias en que este Servicio está impedido de hacer uso de la facultad que le otorga dicho artículo.

En efecto, conforme a lo que señala el inciso penúltimo o quinto de esta disposición : “Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, 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 Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de

accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.”

Sobre la aplicación de esta norma, el Servicio instruyó que no se aplicarán las facultades de tasación que contempla el artículo 64 del Código Tributario en el caso que “.... se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, 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 Ley de la Renta, y siempre que dichos procesos de reorganización cumplan los siguientes requisitos:

a.1.1) Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad;

a.1.2) Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante;

a.1.3) Que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante; y

a.1.4) 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.”

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado en el ANÁLISIS anterior, respecto de las consultas que formula en su presentación cabe expresar lo siguiente:

- En relación con las consultas que formula a través de las letras a), b) y c) de su presentación, cabe expresar que el hecho de que un aporte de activo fijo sea realizado por una empresa matriz a una sociedad filial, en que la primera tiene el 100% de participación de la segunda, no desnaturaliza la calificación de enajenación de dicho aporte. En tal situación la operación realizada podría generar una renta tributable con el Impuesto de Primera Categoría, y en consecuencia, la facultad de tasación que el artículo 64 del Código Tributario otorga a este Servicio, resultaría en principio plenamente aplicable en los casos en que como establece dicha norma el precio o valor asignado al aporte sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza.

- Sobre las consultas formuladas en las letras d) y e) de su presentación, cabe expresar que el artículo 64 del Código Tributario, respecto de las reorganizaciones empresariales como a la que se refiere en su presentación, establece en su inciso quinto, que el Servicio está impedido de hacer uso de la facultad que le otorga dicho artículo, en los casos en que

dichas reorganizaciones obedezcan a una legítima razón de negocios, y siempre que se cumplan las condiciones y requisitos que la norma exige para tales efectos, cumplimiento éste que corresponde ser apreciado en las instancias de fiscalización respectivas teniendo a la vista todos los antecedentes relacionados con dicha operación.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1901, de 11.09.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos