

CÓDIGO TRIBUTARIO - NUEVO TEXTO - 64 - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 17, N°8 - CIRCULAR N° 44, DE 2016. (Ord. N° 2126, de 12-10-2018)

ALCANCE DEL CONCEPTO “VALOR TRIBUTARIO” UTILIZADO EN EL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA CASO QUE INDICA.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el alcance del concepto “valor tributario”, contenido en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, en el caso de una reorganización empresarial materializada mediante aportes, cuando el aportante no tiene residencia ni domicilio en Chile.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, una empresa extranjera sin domicilio ni residencia en Chile participa en diversas empresas a través de las cuales desarrolla distintos proyectos mineros en nuestro país. La participación en tales empresas fue financiada en su totalidad con reinversiones.

Agrega que no mantiene en el país ningún tipo de establecimiento permanente al cual se le hubiesen asignado estas participaciones sociales, por lo que se encuentran radicadas directamente en sociedades en el extranjero.

Expresa que el grupo económico al cual pertenece la empresa se encuentra evaluando un proceso de reorganización que cumpliría todos los requisitos para acogerse a lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 64 Código Tributario. Tal proceso consistiría en el aporte de participaciones sociales (no aclara si son acciones o derechos sociales) al valor tributario que estas tienen para su aportante. Indica que los aportantes, al ser sociedades constituidas en el extranjero, no se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa ni ningún otro registro tributario, surgiendo dudas sobre el valor al cual correspondería registrar y mantener tales aportes.

Luego, tras exponer los requisitos establecidos por ley para aplicar la norma en cuestión, e interpretados por este Servicio, concluye que el “valor tributario” estará dado por el costo tributario de los respectivos derechos o acciones, determinado conforme a la normativa que resulte aplicable al momento de su aporte, criterio que no se habría visto modificado por las últimas reformas tributarias.

En definitiva, para efectos de llevar a cabo este proceso reorganizacional, solicita confirmar que, para el caso de aportantes que tengan la calidad de contribuyentes no domiciliados en Chile, sin obligación de llevar contabilidad, el concepto de “valor tributario” mencionado por el artículo 64 inciso quinto del Código Tributario sólo puede entenderse como el costo tributario determinado por los aportantes al momento del aporte.

II ANÁLISIS

Tras contemplar la facultad de tasar, en los casos y circunstancias que establece el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario, el inciso quinto de la misma norma agrega que no se aplicará la referida facultad 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 y siempre que dichos procesos de reorganización cumplan los requisitos establecidos en la misma ley y sistematizados a continuación:

1. Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad.
2. Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante.
3. Que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.
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.

Conforme lo anterior, sujeto a que se verifique en la especie una legítima razón de negocios, la enajenación (aporte) de activos de cualquier clase verificada en el contexto de una reorganización internacional no será susceptible de tasación en la medida que la reorganización cumpla los requisitos indicados previamente y sus efectos tributarios se produzcan y agoten íntegramente en el país, según reiterada jurisprudencia ^[1].

En cuanto al criterio específico que solicita confirmar, esto es, cuál sea el “valor tributario” a considerar cuando el contribuyente que aporta no tenga domicilio ni residencia y, por tanto, no se encuentra obligado a llevar contabilidad ni otro tipo de registro tributario, se informa que, como este Servicio ya se pronunció para el caso de una reorganización empresarial donde una sociedad extranjera (sin contabilidad) aporta acciones a una sociedad chilena, el valor tributario debe corresponder al valor en que la sociedad anónima extranjera adquirió las acciones de la sociedad anónima chilena, debidamente reajustado en la forma dispuesta por el artículo 17 N° 8, párrafo segundo, de la Ley sobre Impuesto a la Renta ^[2].

En caso de aportarse derechos sociales, este Servicio concluyó para una situación similar que el valor tributario corresponderá al que las empresas socias tenían registrados los derechos sociales al momento del aporte, determinado éste en la forma establecida en los incisos tercero y cuarto del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta ^[3].

Se hace presente que, tras las modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta por Leyes N° 20.630, N° 20.780 y N° 20.899, se ha modificado la forma de tributar por el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y derechos sociales, de modo que las referencias a los artículos 17 N° 8 y 41, en los pronunciamientos previos de este Servicio, deben entenderse referidas sólo al artículo 17 N° 8, que actualmente contiene la forma de determinar el valor tributario de las acciones y derechos sociales aportados en la reorganización de que se trate.

En lo demás, no existiendo modificaciones al artículo 64 del Código Tributario, se mantienen los criterios relativos al valor tributario para el caso de reorganizaciones que impliquen el aporte de participaciones sociales desde una sociedad constituida en el

extranjero, no obligada a llevar contabilidad, el cual corresponderá al valor previsto en el artículo 17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la forma interpretada por la Circular N° 44 de 2016^[4].

Sin perjuicio de lo anterior se informa que, en caso de haberse adquirido las acciones o derechos que se pretende aportar mediante reinversiones, según indica en su consulta, serían aplicables las normas sobre valorización de estas participaciones sociales en caso de enajenación, contenidas en los números 2, 7 y 8 del numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, tratado y explicado bajo el Título 3.1.1., páginas 11 y 12, de la Circular N° 44 de 2016.

De acuerdo con lo anterior, en algunos casos la ley ordena rebajar del costo de adquisición de los derechos sociales los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital ocurridos con anterioridad al 1° de enero de 2015, financiados con reinversiones.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, si la reorganización empresarial internacional implica el aporte de acciones o derechos sociales de entidades domiciliadas en Chile, efectuado por una sociedad domiciliada en el extranjero (no obligada a llevar contabilidad), no se aplicará la facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario en la medida que se cumplan los requisitos establecidos por el inciso quinto del mismo artículo, enunciados en el Análisis, entendiéndose que para estos efectos el valor tributario a que se refiere el citado artículo 64, debe estar al valor determinado de conforme al artículo 17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, considerando, si fuere el caso, los ajustes arriba indicados.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2126, de 12.10.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Técnica Tributaria

[1] Oficio 1756 de 2015

[2] Oficio 4849 de 2005

[3] Oficio 4848 de 2005

[4] De acuerdo al artículo 17 N° 8 letra a) punto i), y a lo dispuesto por la Circular 44 de 2016 (página 10), el costo tributario a deducir del precio o valor de enajenación o cesión de las acciones o derechos sociales, corresponde al valor de aporte o de adquisición, incrementado o disminuido, según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital

posteriores efectuados por el enajenante o cedente, todos ellos debidamente determinados y reajustados de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior a la fecha del aporte y/o adquisición, aumento o disminución de capital y el mes anterior a la fecha de enajenación de las acciones o derechos sociales respectivos.