

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17, N°8, ART. 18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 - LEY N° 18.046, ART. 94 - OFICIO N° 100, DE 2000. (Ord. N° 3422, de 29-12-2016)

FECHA DE ADQUISICIÓN DE LAS ACCIONES O DERECHOS SOCIALES DE UNA SOCIEDAD QUE NACE DE UNA DIVISIÓN Y TRIBUTACIÓN DEL MAYOR VALOR OBTENIDO EN LA PERMUTA DE ACCIONES.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual efectúa dos consultas relativas a fecha de adquisición de las acciones o derechos sociales de una sociedad que nace de una división y a la tributación del mayor valor obtenido en la permuta de acciones, todo ello con ocasión de la reorganización empresarial que indica.

I. ANTECEDENTES DE HECHO.

Señala que Asesorías e Inversiones TTTT Limitada es una sociedad de responsabilidad limitada, constituida con fecha 21 de agosto de 2013 y conformada por Asesorías Profesional AAAA y Asesorías Profesional BBBB, ambas sociedades colectivas civiles y con igual participación en los derechos sociales (50% cada una).

Los referidos socios, agrega, están proyectando el siguiente proceso de reorganización empresarial, dada la reforma tributaria que comenzará a regir a partir del año 2017 y la intención de aquellos de asumir la propiedad exclusiva de las áreas atinentes a sus respectivas especialidades:

1. Transformar a Asesorías e Inversiones TTTT Limitada en sociedad anónima.
2. Dividir Asesorías e Inversiones TTTT S.A. (continuadora) producto de lo cual nacerían dos sociedades: Asesorías e Inversiones TTTT 2 SpA. y Asesorías e Inversiones TTTT 3 SpA. En las sociedades por acciones indicadas, Asesorías Profesional AAAA y Asesorías Profesional BBBB mantendrán los mismos porcentajes de participación que en la continuadora.
3. Posteriormente, pero antes de transcurrido un año contado desde la aludida división, Asesorías Profesional AAAA y Asesorías Profesional BBBB, permutarán las acciones que a cada una les correspondan en ambas SpA., de tal manera que Asesorías Profesional AAAA pase a ser dueña del 100% de las acciones de Asesorías e Inversiones TTTT 2 SpA. y Asesorías Profesional BBBB pase a ser dueña del 100% de las acciones de Asesorías e Inversiones TTTT 3 SpA.

Luego de aludir al distinto tratamiento que tienen las operaciones afectas al Impuesto de Primera Categoría en Carácter de Único (IDPCU) y al Impuesto de Primera Categoría (IDPC), en el sentido que no pueden integrarse sus bases imponibles, y a las hipótesis en que el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones se grava con el IDPC y con el Impuesto Global Complementario (IGC) o el Impuesto Adicional (IA), según corresponda, indica en relación a la señalada permuta que no existiría habitualidad, por cuanto el capital pertenece en un 50% a las empresas permutantes, lo que descarta la existencia de ánimo de negociación en la adquisición de dichas acciones, y que no se trata de una

operación entre partes relacionadas, pues Asesorías Profesional AAAA no tiene participación accionaria directa o indirecta en Asesorías Profesional BBBB.

Sin embargo, añade, no existe certeza respecto a la fecha de adquisición de las acciones permutadas para efectos de computar el transcurso del plazo de un año entre dicha fecha y la de su enajenación, materia en la que afirma sería aplicable el criterio sostenido por este Servicio en el Oficio N° 100 de 2000, relativo a la fecha de adquisición de las acciones de una sociedad anónima nacida producto de la división de una sociedad de personas.

Atendido todo lo precedentemente expuesto, consulta lo siguiente:

- a) ¿Puede entenderse que la fecha de adquisición de los títulos de una sociedad que nace de una división, cuyo tipo social es diferente al de la sociedad madre, es la fecha de la escritura pública en la cual consta la constitución de aquella, esto es la escritura de división en comento, inscrita en el Registro de Comercio y publicada en el Diario Oficial?
- b) ¿El mayor o menor valor obtenido en la enajenación de las acciones de Asesorías e Inversiones TTTT 2 SpA. y de Asesorías e Inversiones TTT 3 SpA., producto de la permuta referida y atendido lo señalado en Oficio N° 100 del 2000, se afectará con los impuestos generales de la LIR, esto es, con el IDPC y el IGC o IA, según corresponda, o con el IDPCU, en caso que aquella se celebre durante el presente año 2016?

II.- ANÁLISIS.

1. Atendido el hecho que el consultante circunscribe la ocurrencia de la reorganización que expone al año 2016, se abordará la misma considerando la normativa vigente a dicha época y no aquella que empieza a regir a partir del 1° de enero de 2017.
2. Si bien en el Oficio N° 100 del 2000, se aborda el tema de la fecha de adquisición de las acciones de una sociedad anónima nacida producto de la división de una sociedad de personas, señalándose que es aquella en que la primera tiene existencia legal, considerando también lo instruido en los Oficios N°s 3654 de 1995 y 2407 de 1999 y sus respectivos fundamentos, es posible desprender los siguientes criterios:

Si producto de la división de una sociedad, la o las nuevas sociedades que se constituyen son del mismo tipo social que la sociedad dividida (continuadora), figura jurídica que podría denominarse como división homogénea, las nuevas acciones o derechos sociales conservarán la fecha de adquisición de las acciones o derechos de la sociedad que se dividió.

Por el contrario, si producto de la división de una sociedad, la o las nuevas sociedades que se constituyen difieren en cuanto al tipo social de la sociedad dividida (continuadora), figura jurídica que podría denominarse como división heterogénea, la fecha de adquisición de las nuevas acciones o derechos sociales será aquella en que las nuevas sociedades adquieren existencia legal.

Para determinar la fecha de existencia legal de las nuevas sociedades, habrá que estarse a la regulación del tipo social de que se trate y a lo dispuesto en la Ley N° 20.659, que simplifica el régimen de constitución, modificación y disolución de las sociedades comerciales.

3. Conforme a lo dispuesto en el artículo 1897 del Código Civil, la permuta *“es un contrato en que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro”*.

Se concluye a partir de la referida norma, que el aludido contrato es un título traslativo de dominio y que, de concurrir el correspondiente modo de adquirir, permitirá la enajenación de los bienes permutados.

Ahora bien, lo que determina la existencia de un mayor o menor valor en la permuta de acciones es la comparación entre el costo tributario de las acciones que cada permutante da (enajena) y el precio de las acciones que cada permutante recibe a cambio.

A este respecto se debe tener presente, atendido lo preceptuado en el artículo 1900 del Código Civil, que cada permutante debe ser considerado vendedor de la cosa que da, y que el justo precio de ésta a la fecha del contrato se debe tener como el precio que paga por lo que recibe en cambio.

En caso de determinarse la existencia de un mayor valor, aquel se afectará con los impuestos generales de la LIR o con el IDPCU, según concurren los requisitos exigidos para la aplicación de uno u otro régimen tributario, conforme a lo dispuesto en la letra a), del inciso 1°, del N° 8 y en los incisos 3° y 4°, todos del artículo 17 de la LIR, en concordancia con lo establecido en el artículo 18 del referido cuerpo legal.

4.- Cabe precisar, atendida la definición de división contenida en el artículo 94 de la Ley N° 18.046, sobre sociedades anónimas, y lo dispuesto en la última parte del inciso 1°, del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, que el valor de adquisición de las acciones de una sociedad que nace producto de una división, corresponderá a la misma proporción del capital propio tributario asignado a dicha sociedad aplicada sobre el costo tributario de las acciones de las que se era titular al momento de la división. Esto es, si el costo tributario de las acciones de las que se era titular al momento de la división ascendía a la suma de \$100 y la nueva sociedad recibió el 40% del capital propio tributario de la sociedad dividida, entonces las acciones de las que se es titular en esta última sociedad tendrán un valor de adquisición de \$40.

III.- CONCLUSIÓN.

En base a las normas e instrucciones referidas y al análisis efectuado, a continuación se responden las consultas en el mismo orden en que se formulan:

1. Respecto a la consulta de la letra a), la fecha de adquisición de las acciones o derechos sociales de una sociedad que nace de una división, cuyo tipo social difiere del de la sociedad continuadora (división heterogénea), es la fecha en que la nueva sociedad adquiere existencia legal, atendido lo dispuesto en las normas particulares que regulen el tipo social de que se trate y en la Ley N° 20.659.

2. Respecto a la consulta de la letra b), en la medida que la permuta en referencia se lleve a cabo con anterioridad al 1° de enero de 2017 y se determine la existencia de un mayor valor -resultado que se determinará considerando lo indicado en los N° 3 y 4 del apartado precedente-, aquel se afectará con los impuestos generales de la LIR, esto es, con el IDPC y el IGC o IA, aun asumiendo que no existe relación ni habitualidad, por

cuanto las acciones se permutarían antes de transcurrido un año contado desde su adquisición, conforme a lo indicado en el N° 1 precedente.

Cabe hacer presente, que tanto la determinación del resultado obtenido producto de la permuta de las acciones, como la tributación aplicable al mismo, han de fiscalizarse por este Servicio en la instancia correspondiente. A este respecto necesario es indicar, por último, que el precio de las acciones permutadas fijado por las partes es susceptible de ser tasado en atención a lo dispuesto en el inciso 5°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR y en el artículo 64 del Código Tributario.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI

DIRECTOR (S)

Oficio N° 3422, de 29.12.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos