

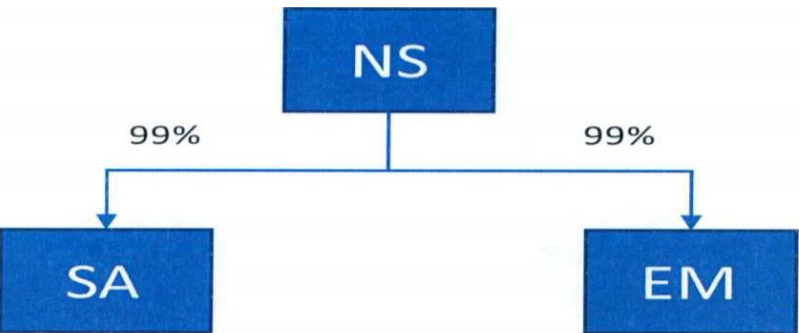
Situación de aporte de acciones de sociedad anónima, a otra compañía, en relación a lo establecido en el artículo 64 del Código Tributario (Legítima razón de negocios).

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita que se confirme si el aporte de acciones emitidas por una sociedad anónima a otra compañía, es susceptible de ser calificado dentro de un proceso de reorganización empresarial, especialmente bajo el concepto de "Legítima razón de negocios", conforme al artículo 64 del Código Tributario.

I.- ANTECEDENTES:

Indica que una sociedad anónima chilena ("NS") de accionistas japoneses, es holding de diversas empresas relacionadas con el negocio salmonero y pesquero. Actualmente NS participa en un 99% de una sociedad salmonera ("SA") y en un 99% de una sociedad pesquera ("EM").

Lo anterior lo grafica de la siguiente forma:



La sociedad EM vinculada al negocio pesquero, debe dar cumplimiento a requisitos particulares de acuerdo a lo dispuesto por la Ley General de Pesca y Acuicultura.¹

La Ley General de Pesca y Acuicultura, establece en su artículo 12 transitorio las normas por las cuales se regirán partir del 1 de enero de 1997 las naves pesqueras que califiquen como barcos fábrica o factoría definidos en el numeral 12 del artículo 20 de dicha Ley.

Señala que conforme al artículo 12 transitorio, los mencionados barcos factorías e industriales podrán continuar operando con posterioridad al 31 de diciembre de 1996 en el territorio marítimo austral que indican dichas disposiciones, respecto de los armadores que al término del mismo período sean titulares de inversiones en activos fijos, de un valor técnico actualizado no inferior al valor técnico actualizado a la misma fecha de las naves factorías de su explotación acogidos a esta disposición, descontado éste de aquél, lo cual deberá comprobarse ante la Subsecretaría de Pesca, con un certificado emitido por una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras; o alternatively, sean titulares de inversiones en acciones o participaciones sociales en sociedades constituidas en Chile, que a su vez sean propietarias de activos fijos que no sean naves pesqueras que califiquen como fábricas del mencionado valor mínimo.

Estas inversiones deberán estar situadas en cualesquiera de las Regiones X, XI o XII exceptuándose de esta última condición aquellas que, al 23 de diciembre de 1989, se encontraban materializadas en otras regiones y que tenían directa relación con la operación productiva de los barcos acogidos a esta excepción. En todo caso, todas las inversiones mencionadas deben tener un destino referido a la explotación o producción de recursos hidrobiológicos.

¹ El Decreto Supremo N° 430 de fecha 21 de enero de 1992 fijó el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 18.892 y sus modificaciones (Leyes N°s. 19.079 y 19.080 de 1991).

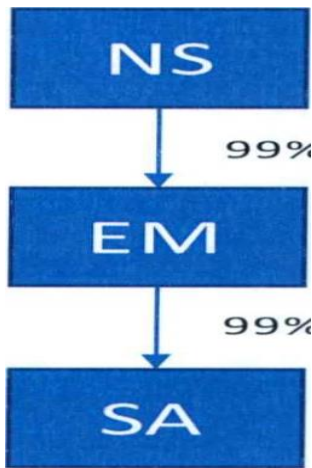
Agrega la misma disposición que cada año calendario, a partir del año 1997 inclusive, deberá acreditarse el cumplimiento de dicha relación entre los valores técnicos actualizados de las inversiones en ambas clases de activos fijos.

Indica que, en los hechos, la Subsecretaría de Pesca y Acuicultura emite anualmente un informe técnico con las normas de la valorización de los activos fijos. Una vez presentado el certificado de los auditores con los antecedentes de respaldo correspondientes emite una resolución autorizando al armador de él o los barcos factoría para extender su operación por el año calendario siguiente.

Actualmente, el Valor Técnico Actualizado (VTA) de EM correspondería a USD xxxxxxxx, de los cuales USD yyyyyyy corresponderían a barcos factorías y, por lo tanto, en principio no se estaría cumpliendo con la normativa vinculada con la Ley General de Pesca y Acuicultura, al no tener inversiones por igual monto a los barcos factorías. Por su parte, el VTA ligado a la sociedad SA (vinculada al negocio de salmones) corresponde a USD zzzzzzzz.

Para cumplir con lo dispuesto en la Ley General de Pesca y Acuicultura, se ha propuesto que la sociedad NS aporte su participación en SA a EM de forma tal que luego de la operación, EM registre un activo por la inversión que mantendría en SA y por lo tanto el único objetivo de la operación sería dar cumplimiento a la Ley General de Pesca y Acuicultura, en particular a su artículo 12 transitorio.

A continuación, grafica la estructura de propiedad del grupo después del aporte:



Señala que, de acuerdo con el artículo 64 del Código Tributario, este Servicio se encuentra facultado para tasar el valor en que sean efectuadas las enajenaciones de activos, si se determina que el precio es notoriamente inferior a los corrientes en plaza o a los que normalmente se cobran en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. El inciso quinto señala que el Servicio se inhibe de la facultad de tasación siempre y cuando se cumplan los requisitos que establece, entre ellos que exista una legítima razón de negocios.

En cuanto a este último requisito, la Circular N° 45 del año 2001, señala que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.

En base a las consideraciones que realiza, solicita confirmar que la reorganización que el grupo empresarial estaría llevando a cabo para dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 12 transitorio de la Ley General de Pesca y Acuicultura cumpliría con los requisitos del artículo 64 inciso quinto del Código Tributario, en especial a la existencia de una "Legítima razón de negocios" al momento de efectuar el aporte a valor tributario de las acciones que NS posee en SA y que aportaría a EM a valor tributario sin generar ningún tipo de resultado.

II.- ANÁLISIS:

El artículo 12 transitorio de la Ley de Pesca y Acuicultura (Ley N° 18.892 del año 1989), cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por Decreto Supremo N° 430, del Ministerio de Economía Fomento y Reconstrucción², dispone que los buques industriales y los que califiquen como factorías, podían continuar operando hasta el 31 de diciembre de 1996, dentro del área fijada a cada uno de ellos por la correspondiente resolución de la autoridad competente; plazo que sólo se extiende para aquellos armadores que al término del mismo período sean titulares de inversiones en activos fijos, de un valor técnico actualizado no inferior al valor técnico actualizado a la misma fecha de las naves factorías de su explotación; o, alternatively sean titulares de inversiones en acciones o participaciones sociales en sociedades constituidas en Chile, que a su vez sean propietarias de activos fijos que no sean naves pesqueras que califiquen como fábricas del mencionado valor mínimo. Agrega esta norma legal, que estas inversiones deberán estar situadas en las Regiones X, XI o XII, salvo las excepciones que dispone.

Agrega el artículo 12 transitorio que, cada año calendario a partir del año 1997, deberá acreditarse el cumplimiento de la relación antedicha entre los valores técnicos actualizados de las inversiones en ambas clases de activos fijos.

Al respecto, desde el punto de vista tributario, cabe señalar que en el caso que plantea, esto es, el aporte de derechos sociales, al constituir esta operación una enajenación, se puede aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, que otorga a este Servicio facultades de tasación, en el caso que el precio o valor asignado a los bienes objeto de la enajenación, 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. Lo anterior, en atención a que el valor asignado al aporte de los bienes es un factor que sirve de base para la determinación de los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y específicamente del Impuesto de Primera Categoría.

Sin embargo, 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, establece en sus incisos cuarto y quinto, casos o circunstancias en que está impedido de hacer uso de la facultad que le otorga dicho artículo.

De esta manera, conforme a lo que establece el inciso 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 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 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, este Servicio instruyó, mediante la Circular N° 45 de 2001, 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 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 ésta individual, societaria o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la LIR, y siempre que dichos procesos de reorganización cumplan los siguientes requisitos:

- 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; y
- 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 personas.

En relación al requisito indicado en la letra c) anterior, si el aporte se efectúa a valor contable o financiero que tenían los bienes en la empresa aportante, y se verifica una diferencia con los valores tributarios, ello

² Publicado en el Diario Oficial de 21 de enero de 1992.

puede determinar la aplicación impuestos como consecuencia de la aplicación de la regla general de cálculo de ingresos y costos. Por lo tanto, el aporte a valor contable o financiero, superior al costo tributario de los bienes que se trate, genera una diferencia positiva tributable según las reglas generales. No obstante, en tal situación este Servicio debe inhibirse de aplicar su facultad de tasar la operación respectiva, ya que esa es una de las dos hipótesis legales en que se restringe dicha facultad, siendo la otra el uso del valor o costo tributario.

De esta forma, si se cumplen las condiciones antes indicadas, no se aplicarán las facultades de tasación del artículo 64 del Código Tributario, entendiéndose que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser, a título de ejemplo, el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.

Sin embargo, las circunstancias de la respectiva operación, particularmente el hecho de tratarse de una “reorganización empresarial”, y lógicamente que dicha reorganización obedezca a una legítima razón de negocios como lo exige la norma que se invoca, podrá ser objeto de verificación en la correspondiente instancia de fiscalización, a la luz de los antecedentes que expone y otros que sean solicitados al efecto.

III.-CONCLUSIÓN:

Solo en base a lo que indica en su presentación, se puede señalar en principio, que el aporte de acciones efectuado con el objeto que señala, esto es, con el fin que la sociedad receptora pueda dar cumplimiento a las obligaciones que establece la Ley N° 18.892, Ley General de Pesca y Acuicultura para lograr adecuarse a la relación del valor técnico de las inversiones de los activos fijos y de las naves factorías, constituiría una legítima razón de negocios; y por consiguiente, este Servicio estaría inhibido de ejercer sus funciones de tasación, siempre que se cumplan los demás requisitos que establece el artículo 64 del Código Tributario, cuyas instrucciones están contenidas en la Circular N° 45, del año 2001.

Sin perjuicio de lo anterior, en atención a que este Servicio no puede inhibirse a priori de sus facultades de fiscalización, la conclusión anterior está sujeta a la condición de que, a la vista de los antecedentes correspondientes y una vez que se hayan materializado efectivamente las operaciones que describe, se determine que la operación no ha tenido una finalidad de carácter tributario, como podría ser el evitar el pago de impuestos; considerándose el conjunto de circunstancias previas y concurrentes al proceso de reorganización referido.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 478 del 07-02-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos