

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 2 N° 1, ART. 14 A) Y B), ART. 15 Y ART. 31 N° 9 – LEY N° 18.046, ART. 99 – CIRCULARES N°s 45 DE 2001 Y 49 DE 2016 (ORD. N° 2895 DE 26.11.2019).

Tratamiento tributario de utilidades financieras capitalizadas o no, que puedan existir en una sociedad extranjera, absorbida por una sociedad domiciliada en Chile.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la situación tributaria de las utilidades financieras capitalizadas o no, que existan en una sociedad extranjera, que es absorbida por una sociedad domiciliada en Chile.

I.- ANTECEDENTES:

Indica que mediante Oficio N° 362 de 2018, este Servicio se pronunció sobre determinados aspectos tributarios relativos a una fusión de una sociedad extranjera en una sociedad local. Agrega que dicho dictamen no se refirió al tratamiento tributario de las utilidades, capitalizadas o no que puedan existir en la sociedad absorbida extranjera.

Específicamente, entiende que los posibles tratamientos podrían ser:

- 1 Que las utilidades financieras, capitalizadas o no, acumuladas en una sociedad absorbida EXTRANJERA, en razón de la fusión, correspondan a un incremento de patrimonio para la sociedad absorbente LOCAL de acuerdo al concepto de incremento de patrimonio tributable establecido en el artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y deban tributar con el Impuesto de Primera Categoría en el ejercicio de la fusión.
- 2 Que las utilidades financieras capitalizadas o no, acumuladas en la sociedad absorbida EXTRANJERA, correspondan a utilidades que deban colacionarse al registro establecido en el artículo 14 de la LIR, de la sociedad absorbente LOCAL para ser gravadas cuando sean retiradas y sin derecho a crédito. En otras palabras, que tales utilidades se entiendan ingresadas al patrimonio de la absorbente sin constituir un incremento de patrimonio tributable en Primera Categoría en razón del acto de fusión y tributen con los Impuestos Global o Adicional sin crédito al ser retiradas o distribuidas a contribuyentes finales.

II.- ANÁLISIS:

1.- Mediante el Oficio N° 362 del año 2018, se analizó la aplicación del artículo 64, inciso cuarto, del Código Tributario, a una fusión transfronteriza mediante la cual una entidad domiciliada en Chile absorbe a una sociedad establecida en el extranjero; indicando que dicha fusión no produciría efectos tributarios en el país, conforme al artículo 64 del Código Tributario, en la medida que produzca los efectos que se derivan de una fusión efectuada de acuerdo a la legislación local; sujeta dicha conclusión a la condición que la absorbente mantenga el debido registro tributario de los activos absorbidos, provenientes de la compañía extranjera.

En relación a su presentación, este Servicio entiende que la consulta que efectúa se refiere a una situación de hecho, similar a la que se remite el Oficio N° 362, y que afectará a un determinado proyecto de inversión o a la realización de un negocio específico consistente en la fusión por absorción de una sociedad extranjera por parte de una entidad local, regulada en el artículo 99, de la Ley N° 18.046.

Por otro lado, de los términos de la consulta, este Servicio entiende que la absorción se realizará estando vigente el nuevo texto del artículo 14 de la LIR, según modificaciones efectuadas por las Leyes N°s. 20.780 y 20.899, que rigen a partir del 1 de enero de 2017.

2.- En su requerimiento plantea como primera alternativa, que las utilidades financieras, capitalizadas o no, acumuladas en una sociedad extranjera que será absorbida por una compañía local, se consideren como un incremento de patrimonio, y, por lo tanto, sujetas al Impuesto de Primera Categoría en la entidad absorbente domiciliada en Chile.

El artículo 99 de la Ley N° 18.046, define la fusión de sociedades como la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la

totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados. Agrega esta norma legal, que hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye, y hay fusión por incorporación cuando una o más sociedades que se disuelven se aportan a una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

Por su parte, el N°1.- del artículo 2 de la LIR, dispone que por “renta”, se entenderá los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

Por lo tanto, teniendo presente la definición de fusión de sociedades y el concepto de renta, citados previamente; en una fusión, entendida como la reunión de dos o más sociedades en una sola, que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, a raíz de esta figura jurídica en principio no existe incremento de patrimonio, ya que la Ley no la define ni la considera como un acto que produzca como efecto una renta o utilidad sujeta a impuesto en la entidad resultante o en las que se disuelven, sino que se considera como una reunión, incorporación o integración de los patrimonios de dos más sociedades en una sola; y por lo tanto ella supone que se realiza en un marco de neutralidad tributaria, no existiendo flujos de recursos entre las empresas; neutralidad que se deberá considerar en el caso en análisis, en los términos del artículo 64 del Código Tributario.

Cabe agregar, en este sentido, que la principal modificación estatutaria que se produce en una fusión por absorción es el aumento del capital que debe efectuar la entidad absorbente, por la incorporación del patrimonio de la sociedad que se disuelve, para luego emitir las respectivas acciones de canje a los accionistas de la compañía que se extingue y que se incorporan a la sociedad absorbente, de acuerdo a lo establecido en el inciso final del artículo 99, de la Ley N° 18.046.

3.- Como segunda alternativa, plantea si las utilidades financieras capitalizadas o no, registradas en la sociedad absorbida extranjera a la fecha de la fusión, corresponde que se colacionen en el registro establecido en el artículo 14 de la LIR, de la sociedad absorbente local, para efectos de gravarlos con los impuestos finales al momento de su retiro o distribución.

Cabe señalar que el saldo de las utilidades financieras que indica, esto es, las existente a la fecha de la fusión en la entidad extranjera absorbida, deberán en principio sujetarse a las normas del país en la que esta se encuentra radicada, para efectos de establecer los eventuales impuestos que corresponda aplicar a los inversionistas propietarios de dicha empresa, al término de las actividades de la misma, de acuerdo a dicha legislación. Para el presente análisis, este Servicio entiende que dichas utilidades se refieren a cantidades que están pendientes de retiro, reparto o distribución a nivel de los propietarios, socios o accionistas de la empresa extranjera absorbida, a la fecha de efectuarse la fusión.

Los N°s. 2 y 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a partir del 1 de enero de 2017, regulan la situación de los registros tributarios que debe llevar la sociedad absorbente o continuadora en caso de fusión de sociedades sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) de este artículo; estableciendo en términos generales que esta última empresa o sociedad, esto es la continuadora, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros que debe llevar la sociedad absorbida.

En atención a que estas disposiciones legales contemplan la situación de las sociedades sujetas a los regímenes de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, no resultan aplicables al caso en consulta, ya que la sociedad absorbida no es un contribuyente sujeto al Impuesto de Primera Categoría afecto a uno de dichos regímenes de tributación para la aplicación de los impuestos finales.

Sin perjuicio de lo anterior, conforme al concepto amplio de renta contenido en el artículo 2, N° 1, de la LIR, en general todo incremento de patrimonio, percibido, devengado o atribuido estará afecto a impuesto, salvo que excepcionalmente un texto legal expreso establezca que ciertos ingresos quedan liberados de tributación. En este sentido, en conformidad a la legislación a la renta de Chile las personas domiciliadas o residentes en el país están sujetas a imposición por sus rentas de cualquier origen, sea que su fuente esté situada dentro o fuera del país y las personas sin domicilio o residencia en Chile deberán pagar sus impuestos por las rentas cuya fuente se encuentre en el país.

De lo anterior se deriva que las rentas pendientes de retiro que tengan su fuente en el exterior, y que provengan de una empresa que será absorbida por una compañía local, estarán sujetas a tributación a nivel de los contribuyentes finales, en la oportunidad legal correspondiente.

Para efectos de determinar la situación tributaria al término del ejercicio en que se realiza la fusión, de los propietarios, socios o accionistas de la sociedad absorbente, estén domiciliados o residentes en Chile o en el exterior, cabe distinguir si la empresa absorbente está sujeta a las normas de la letra A) o B) del artículo 14, de la LIR:

- A) Si la compañía absorbente es un contribuyente obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujeto al régimen de la letra A) del artículo 14¹, es decir, contribuyente de Impuesto de Primera Categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales, deberá aplicar lo dispuesto en el N° 2 de esa letra A), que dispone que para determinar el monto de la renta o cantidad atribuible, afecta a los Impuestos Global Complementario o Adicional de los contribuyentes señalados en el número 1 de la letra A), así como el crédito que establecen los artículos 56, número 3), y 63 que les corresponde sobre dichas rentas, se considerará la suma de las siguientes cantidades al término del año comercial respectivo:
- a) El saldo positivo que resulte en la determinación de la renta líquida imponible, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33; y las rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría u otras cantidades que no forman parte de la renta líquida imponible, pero igualmente se encuentren gravadas con los Impuestos Global Complementario o Adicional.

Por lo tanto, dados los términos del artículo 14, letra A), N° 2, letra a), de la LIR, la entidad absorbente deberá considerar dentro del saldo de rentas o sumas que deberá atribuir a los contribuyentes de impuestos finales, las cantidades que correspondan a rentas o cantidades que están pendientes de reparto o distribución en la empresa extranjera absorbida; las que al no haber sido gravadas con el Impuesto de Primera Categoría -según lo señalado en el punto 2 anterior-, no tienen asociado un crédito a imputar contra los impuestos finales.

- B) Si la absorbente es un contribuyente obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujeto al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, esto es, de Impuesto de Primera Categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales, para aplicar los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre las rentas o cantidades obtenidas por dicho contribuyente, deberá confeccionar al término del ejercicio en que se perfeccione la fusión, el Registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI) a que se refiere la letra a) del N° 2, de la letra B) del artículo 14 de la LIR². Para estos efectos, deberá considerar los valores y bienes que, como resultado de la fusión de una entidad extranjera, se incorporen al patrimonio de la sociedad domiciliada en Chile.

Para determinar el monto de las rentas o cantidades afectas a impuestos finales que se anotarán en el registro RAI, se deberá considerar el valor positivo del capital propio tributario, según el valor del mismo al término del año comercial en que se perfeccione la fusión, el cual se determinará aplicando lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR, el que deberá incluir los bienes y deudas provenientes de la sociedad absorbida extranjera.

Respecto del valor en que corresponde registrar para efectos tributarios los activos y pasivos de la o las sociedades que desaparecen con motivo de la absorción, este Servicio ha instruido mediante Circular N° 45, del año 2001, que la sociedad subsistente deberá mantener registrado el valor tributario que tenían en la sociedad que desaparece³; valores que deberán considerarse para todos efectos previstos en la LIR; y que deberá ser debidamente acreditado cuando ello sea solicitado por este Servicio en ejercicio de sus facultades de fiscalización. Si no puede acreditar un valor tributario determinado conforme a reglas equivalentes a las que rigen en Chile, procederá para el Servicio de Impuestos Internos la facultad de tasar, pues el valor tributario a que se refiere el artículo 64 del Código Tributario para limitar la facultad de tasar, corresponde al determinado conforme a la Ley chilena.

¹ Las instrucciones relativas a esta norma legal están contenidas en la Circular N° 49, del año 2016. Asimismo, se debe considerar lo instruido en la Resolución N° 130, del año 2016, que establece el formato de determinación de la renta líquida imponible y de los registros que deben llevar los contribuyentes, según el régimen de tributación por el cual opten a partir del 1 de enero de 2017, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la LIR.

² Las instrucciones relativas a esta norma legal están contenidas en la Circular N° 49, del año 2016. Asimismo, en la Resolución N° 130 de 2016, se contienen las instrucciones relacionadas con el registro de las rentas empresariales del régimen semi-integrado (Anexo N° 2).

³ Oficio N° 704, de 2018 y Oficio N° 1778, de 2017.

Finalmente, no corresponderá efectuar ningún ajuste al registro del Saldo Acumulado de Crédito, a que se refiere la letra d) del N° 2 de la letra B), del artículo 14, ya que dichas cantidades (utilidades financieras) no se afectan con el Impuesto de Primera Categoría.

4.- Sin perjuicio de lo señalado en los números anteriores, cabe indicar que en caso que la entidad absorbente tenga inversiones previas en acciones o derechos sociales de la sociedad extranjera absorbida, la diferencia que se produzca a raíz de la fusión, entre el valor efectivamente invertido y el valor total o proporcional del capital propio tributario de la misma -goodwill o badwill según corresponda-, deberá ser reconocido en los registros de la sociedad absorbente, en los términos establecidos para uno y otro caso en los artículos 31 N° 9 y 15 ambos de la LIR, y para efectos de su cargo o abono a resultados en los términos que allí se disponen. En tal caso, este Servicio podrá ejercer las facultades de tasación que contempla el artículo 64 del Código Tributario, respecto de los valores que determine el contribuyente para reconocer dichas diferencias.

La Ley no distingue en cuanto al lugar donde debe encontrarse constituida o domiciliada la sociedad que resulta disuelta producto de la fusión, por lo que es perfectamente posible que la fusión se produzca respecto de una sociedad domiciliada en el extranjero, siempre que, de acuerdo a la legislación que le sea aplicable, se trate de una sociedad y que la operación descrita provoque los mismos efectos y consecuencias jurídicas indicadas anteriormente.⁴

III.- CONCLUSIONES:

1.- En relación a la primera alternativa que plantea, teniendo presente la definición de fusión de sociedades contenida en el artículo 99 de la Ley N° 18.046, que dispone que es la reunión de dos o más sociedades en una sola, que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, como principio no existe incremento de patrimonio para la entidad absorbente. El saldo de las eventuales utilidades financieras existentes a la fecha de la fusión en la entidad extranjera, no constituyen incremento de patrimonio de la entidad continuadora, afecto al Impuesto de Primera Categoría.

2.- En cuanto a la segunda alternativa que expone, si la entidad absorbente está sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14, de la LIR, las eventuales utilidades financieras, acumuladas en la sociedad absorbida extranjera, se deberán considerar para determinar las rentas que deba atribuir la empresa absorbente, conforme al régimen que establece dicha norma legal.

Si la compañía absorbente está sujeta al régimen de la letra B) del artículo 14, de la LIR, deberá confeccionar al término del ejercicio en que se realiza la fusión el registro RAI a que se refiere el N° 2, de la letra B) del artículo 14; debiendo considerar por consiguiente los valores y bienes que, como resultado de la fusión de una entidad extranjera, se incorporan al patrimonio de la sociedad domiciliada o residente en Chile.

3.- Sin perjuicio de lo anterior, si la entidad absorbente tiene inversiones previas en acciones o derechos sociales de la sociedad extranjera absorbida, la diferencia que se produzca a raíz de la fusión, entre el valor efectivamente invertido y el valor total o proporcional del capital propio tributario de la misma - goodwill o badwill según corresponda-, deberá ser reconocido en los registros de la sociedad absorbente, en los términos establecidos en los artículos 31 N°9 y 15 ambos de la LIR.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2895 del 26-11-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁴ Será aplicable en lo que corresponda lo señalado en Oficio N° 492, de 2015.