

Aclaran efectos por fusión transfronteriza con empresa absorbente situada en Chile y acogida al régimen semi integrado

Por medio del Oficio N°2877 del viernes 22 de noviembre de 2019 el Servicio de Impuestos Internos (SII) aclaró los efectos por fusión transfronteriza con empresa absorbente situada en Chile y acogida al régimen semi integrado.

Sobre el particular indicó que el inciso cuarto, del artículo 64 del Código Tributario, dispone que este Servicio no podrá ejercer sus facultades de tasación en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante. A su vez, la Circular N° 45 de 2001, instruye que las figuras jurídicas de división y fusión que indica la norma son aquellas definidas en los artículos 94 y 99, respectivamente, de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas.

Aplicado lo anterior en el contexto de una reorganización de carácter transfronteriza (que involucra al menos una entidad constituida en Chile) este Servicio ha señalado que, si las divisiones o fusiones que se efectúen comparten las mismas características que en nuestro país, tampoco se aplica la facultad de tasar expuesta en el párrafo precedente. Ello en la medida que efectivamente se acredite que los efectos legales de la división o fusión en el otro país, son análogos a la división o fusión efectuada en conformidad a la legislación chilena, y esas operaciones se efectúan bajo un régimen de neutralidad tributaria al no haber ganancias ni pérdidas en la operación antes dicha². A su vez, se deberá acreditar que el valor tributario de los bienes en el extranjero fue determinado conforme a reglas equivalentes a las que rigen en Chile, a fin de resultar aplicable la limitación a la facultad de tasar de este Servicio conforme al artículo 64 del Código Tributario.

Añadió que bajo el supuesto que la fusión por incorporación que motiva la consulta se sujetará en todo al cumplimiento del marco normativo expuesto en el número precedente, lo cual es una situación de hecho a verificar en la instancia de fiscalización correspondiente, queda por definir el momento y la forma en la cual se incorporarán las cantidades acumuladas en la Compañía absorbida Extranjera a los registros de la Compañía Absorbente, la que como fue dicho anteriormente, corresponde a una sociedad constituida en Chile sujeta al régimen de imputación parcial de créditos establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En este sentido, la letra D), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a partir del 1 de enero de 2017, regula los procesos de reorganización empresarial bajo los nuevos regímenes de tributación, estando en su N°3 los efectos que conlleva la división, conversión y fusión de empresas o sociedades sujetas al régimen establecido en la letra B) del mismo artículo. Al respecto, este numeral instruye la forma en la cual la sociedad absorbente o continuadora en caso de fusión, que tributa en conformidad al régimen señalado, debe mantener e incorporar en sus registros, a la fecha de la fusión, las cantidades anotadas en los registros que debe llevar la sociedad absorbida, ya sea que esté sujeta al régimen de tributación de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR³.

No obstante lo anterior, al proceso de fusión donde sería absorbida la Compañía Extranjera por una compañía chilena, no le resulta aplicable la norma antes citada ya que la empresa que resulta absorbida no es un contribuyente que declare en Primera Categoría su renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo con las normas del Título II de la LIR, ni está sujeta al artículo 14

del mismo cuerpo legal. Por lo tanto, tampoco confecciona y mantiene los registros de control de las cantidades a las cuales se hace mención en el N°4 de la letra A) o en el N°2 de la letra B), ambos del ya señalado artículo.

Producto de lo anterior, se desprende que los saldos de las cantidades que tenga en sus registros tributarios la Compañía Absorbente al momento de la fusión, la cual tributa conforme al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, no se verán modificados por dicha operación. Ello, sin perjuicio de consolidarse a dicha fecha en la señalada continuadora, los efectos propios de tal reorganización, como son el aumento de capital y suceder en todos los derechos y obligaciones que posea la Compañía absorbida Extranjera, incorporándose a la absorbente la totalidad de su patrimonio y accionistas.

Ahora bien, sobre la determinación de las utilidades financieras que se tenga acumuladas en la Compañía absorbida Extranjera, un valor relevante a establecer será el aumento de capital que se materializa en la sociedad continuadora con motivo de la fusión por incorporación, debiendo esta última emitir las acciones necesarias para entregar en canje a los accionistas de la absorbida⁴. Al respecto, de los antecedentes aportados en la consulta, la propiedad de la Compañía absorbida Extranjera corresponde casi exclusivamente a una empresa constituida en Chile, la Compañía 1 con un 99,9%. Por tanto, para establecer el aumento de capital para fines tributarios, deberá tenerse presente el valor tributario al cual tiene registrada la señalada inversión la mencionada Compañía

Así al ser tratada la inversión en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, como activos en moneda extranjera. Igualmente, formará también parte del costo de dicha inversión las utilidades o cantidades que se hayan afectado con las normas del artículo 41 G de la LIR, que se encuentren acumuladas en la empresa a la fecha de la fusión y que previamente se hayan gravado con los Impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional.

Sin perjuicio que a la fecha de la fusión las utilidades financieras acumuladas en la Compañía Extranjera absorbida no tienen incidencia en los registros establecidos en el N°2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que debe mantener la Compañía Absorbente, sí lo tendrán al término del ejercicio en que se perfeccionó dicha fusión. En efecto, según lo dispuesto en la letra a) del numeral antes citado, al término del ejercicio respectivo, para determinar las rentas afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional (registro "RAI"), los contribuyentes sujetos a este régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deben descontar al valor positivo del capital propio tributario el saldo positivo de las cantidades que mantengan en el registro señalado en la letra c) del mismo N°2, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores.

Pues bien, las cantidades que inciden en la determinación del RAI, se considerarán según su valor al término del ejercicio respectivo, y el capital propio tributario se determinará de acuerdo al número 1° del artículo 41 de la LIR. Siendo en este último valor, donde efectivamente se encuentran comprendidos los activos y pasivos a su valor tributario, debidamente acreditado, provenientes de la Compañía Extranjera que resultó absorbida. Las utilidades financieras que fueron incorporadas a la continuadora a la fecha de la fusión, pasarán a constituir un mayor saldo del RAI al término del ejercicio respectivo, sin que deban gravarse como parte de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

Además, como se desprende de lo señalado, al término del ejercicio 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 de la LIR, ya que las utilidades financieras con origen en la Compañía absorbida Extranjera, no se afectarán con el Impuesto de Primera Categoría. A su vez, la tributación con los impuestos finales de las señaladas utilidades financieras, como parte del saldo RAI, corresponderá al momento de su retiro, remesa o distribución, conforme lo establece el N°1, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, con o sin derecho a crédito por Impuesto de Primera Categoría dependiendo del saldo acumulado de crédito ya mencionado.

Finalmente añadió el Oficio en análisis que sin perjuicio de lo señalado previamente, si la entidad absorbente tuviera inversiones previas en acciones o derechos sociales de la sociedad extranjera absorbida, deberá reconocer en sus registros 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-, 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.

Para estos efectos, 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 se produzca la fusión de una sociedad domiciliada en el extranjero, siempre que, según 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.

Fuente: Boletín Transtecnia
