

TIMBRES Y ESTAMPILLAS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO DE – ART. 14
– OFICIOS N° 888, DE 2018, N° 323, DE 2009, 3179, DE 2007 Y N° 1054, DE 2003
(ORD. N° 1393, DE 17.05.2019)

Aplicación del Impuesto de Timbres y Estampillas a pasivo reconocido en sociedad chilena con motivo de una fusión con sociedad extranjera.

Se ha recibido en este Servicio su presentación solicitando confirmar la tributación en el caso de un pasivo reconocido en sociedad chilena con motivo de una fusión con sociedad extranjera frente al Impuesto de Timbres y Estampillas.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, una sociedad chilena es parte de un grupo empresarial español cuya matriz está reorganizando su malla societaria a fin de simplificarla. Dentro de dicho proceso, la sociedad chilena se fusionará con una sociedad extranjera domiciliada en Luxemburgo, manteniéndose la sociedad chilena (absorbente) como la continuadora legal de la sociedad extranjera (absorbida).

Expone que dentro de los pasivos de la sociedad absorbida se encuentra una obligación con una sociedad española, consistente en un préstamo realizado originalmente en el año 2011, según los documentos que escrituraron la operación y que fueron reemplazados por préstamos y notas de deuda el año 2016. A su parecer, el reconocimiento de tal pasivo luego de la fusión no devengará el Impuesto de Timbres y Estampillas.

En su opinión el referido impuesto es por esencia documental y en consecuencia grava el documento en que consta la operación y no la operación por si sola. No obstante, el artículo 14 de la misma Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas contiene una regla de excepción, conforme a la cual los documentos que contengan una operación de crédito de dinero emitidos en el extranjero se gravan al llegar al país, ser protocolizados o contabilizados según corresponda.

Luego, estima, tal norma distingue diversos requisitos para su aplicación, que se pasan a resumir:

- 1) La existencia de una operación de crédito de dinero proveniente del extranjero. En el caso de su consulta, dicho requisito no se cumpliría puesto que no hay flujos ni fondos que provengan del exterior e ingresen a Chile, sólo la contabilización de una fusión, que implica reconocer un pasivo que incluye el capital de la deuda e intereses devengados.

En tal sentido, la Circular N° 41 de 1992, que trata la materia, indica que el tributo se devenga con la contabilización de la respectiva operación de crédito de dinero. En su parecer la operación de crédito ocurrió y se ejecutó el año 2011. Hoy, a la fecha de la fusión, existiría sólo la obligación de pago del deudor pendiente.

- 2) Por otra parte, tampoco existiría la contabilización de una operación de crédito de dinero, ya que la contabilización del asiento de fusión no es la contabilización de una operación de crédito de dinero. Sobre el particular cita la NIC1 N° 3, párrafo 37, sobre combinaciones de negocios, de acuerdo a la cual en una fusión estos pasivos se reconocerán de acuerdo a los criterios ahí señalados.
- 3) Por último, y en cuanto a los documentos que ingresan al país, señala que estos no corresponden a documentos que den cuenta de operaciones de crédito de dinero provenientes del extranjero, sino a documentos suscritos el año 2011 y reemplazados por préstamos y notas de deuda suscritos el año 2016 correspondientes a operaciones realizadas y ejecutadas íntegramente fuera del país.
- 4) Finalmente, solicita confirmar que el reconocimiento del mentado pasivo de la sociedad absorbida en la absorbente no se verá gravada con el Impuesto de Timbres y Estampillas.

¹ Norma Internacional Contable

II ANÁLISIS

De acuerdo al inciso primero del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, el impuesto se devenga “al momento de emitirse los documentos gravados, o al ser suscritos por todos sus otorgantes, a menos que se trate de documentos emitidos en el extranjero, caso en el cual se devengarán al momento de su llegada al país, o al ser protocolizados o contabilizados, según corresponda. En todo caso, tratándose de operaciones de crédito de dinero provenientes del extranjero en las que no se hayan emitido o suscrito documentos, el impuesto se devengará al ser contabilizadas en Chile.”.

Como se puede apreciar, este artículo establece dos reglas sobre devengo del impuesto:

- 1) Dado su carácter documentario, y tratándose de operaciones de crédito de dinero efectuadas en Chile, el Impuesto de Timbres y Estampillas se devenga al momento de emitirse los referidos documentos o suscribirse por todos sus otorgantes.
- 2) Tratándose de operaciones de crédito de dinero efectuadas en el extranjero, y según este Servicio ha sistematizado, se debe distinguir entre²:
 - a) Se emiten documentos en el extranjero: el impuesto se devenga al momento de llegar los documentos al país, o al ser protocolizados o contabilizados, según corresponda.
 - b) No se emiten documentos en el extranjero (no suscritos): el impuesto se devenga al ser contabilizadas en Chile las respectivas operaciones de crédito de dinero que provengan del extranjero.

Conforme lo anterior, y a propósito de un caso de similares características al presente, este Servicio interpretó mediante Oficio N° 888 de 2018, que, en caso de “asumir” el deudor domiciliado en Chile una deuda correspondiente a un crédito suscrito entre extranjeros en el exterior, el impuesto se devengará al momento de ingresar el documento al país, o bien, cuando el documento sea protocolizado, o en todo caso, al momento que la operación sea contabilizada según corresponda.

Asimismo, el oficio señaló que en estos casos el impuesto grava el documento que da cuenta de una operación de crédito de dinero y no la transmisión o adquisición por fusión de la deuda, de suerte que al ingresar al país o protocolizarse el documento se verificaría una de las hipótesis previstas en el artículo 14. En todo caso, y citando jurisprudencia anterior³, de no haberse emitido o suscrito documentos, el impuesto se devenga al momento de contabilizarse en Chile la operación.

Finalmente, es necesario tener presente que, dado los términos genéricos en que se formuló la consulta a que dio lugar el Oficio N° 888 de 2018, en las conclusiones se deja constancia que la operación en comento estaría gravada conforme al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, que grava las operaciones de crédito de dinero provenientes del extranjero, “cuando se den los supuestos que establece”.

Luego, ciertamente es necesario que en el caso señalado en la letra a) del número 2 anterior se emita un documento en el extranjero, de aquellos que estarían gravados de conformidad a la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, siendo insuficiente para los efectos del artículo 14 citado la mera transmisión o adquisición de la deuda por fusión. De hecho, así se señala expresamente en el Oficio N° 888 de 2018, al precisar que en estos casos el impuesto grava el documento que da cuenta de una operación de crédito de dinero.

Lo anterior, en el entendido que, junto con la transmisión o adquisición de la deuda como consecuencia de la fusión, sea “asumida” por la sociedad absorbente mediante el otorgamiento de algún acto o contrato que en sí mismo constituya un documento de aquellos que estarían gravados de conformidad a la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas.

III CONCLUSIÓN

² Oficio 202 de 2014. Tratándose de documentos emitidos en el extranjero, o de operaciones de crédito de dinero provenientes del extranjero, el impuesto se devengará, en el primer caso, al momento de su llegada al país, o al ser protocolizados o contabilizados, y en el segundo caso, al ser contabilizadas las operaciones en Chile.

³ Sobre la materia se pueden consultar los Oficios N° s. 1054 de 2003; N° 323, de 2009 y N° 3.179, del año 2007

Conforme lo expuesto precedentemente si, como se informa en la presentación, fuera del mero acto societario o corporativo que da cuenta de la fusión, no se otorga un documento de aquellos que estarían gravados de conformidad a la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, resulta inaplicable lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, por faltar un elemento para el devengo del impuesto en ese caso.

Atendido el tenor de la respuesta, no es necesario referirse a los demás puntos planteados en su presentación.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1393, de 17.05.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria