

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14°, LETRA A), N°1, LETRA C), ART. 31°, N°9 - CIRCULAR N° 13, DE 2014. (ORD. N° 1718, DE 26.09.2014)

FORMA EN QUE DEBE DISTRIBUIRSE EL GOODWILL EN LA SITUACIÓN PLANTEADA.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de los efectos tributarios de la adquisición del total de derechos sociales de una sociedad, efectuada por una persona natural, cuya inversión está registrada en la contabilidad de su empresa individual.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que un empresario individual con contabilidad completa, posee el 50% de los derechos de una sociedad comercial de responsabilidad limitada. Indica que planea adquirir el 50% de la participación restante, lo que ocasionará la disolución de la sociedad por la reunión de los derechos sociales en manos de una misma persona, en la forma descrita en los artículos 14 letra A, N°1, letra c), y 31 N°9, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Indica que el costo tributario total de los derechos sociales adquiridos, ascendería a MM\$1.400 y el capital propio tributario de la sociedad, previo a la disolución, es de MM\$561, el que estaría compuesto por los siguientes activos y pasivos:

ACTIVOS VALOR TRIBUTARIO EN MM\$ VALOR CORRIENTE EN PLAZA EN MM\$
CAJA 50

INVENTARIO 130 250

MAQUINARIAS 70 120

MARCAS 6 80

CONSTRUCCIONES 220 170

TERRENO 85 240

TOTAL ACTIVO 561 860

TOTAL PASIVO 0 0

PATRIMONIO

CAPITAL 100

UTILIDADES RETENIDAS 461

TOTAL PATRIMONIO 561

Además, señala los valores corrientes en plaza informados por el empresario para los activos no monetarios que se indican.

Señala, que se produciría una diferencia de MM\$839, entre el valor de la inversión de MM\$1.400, y el capital propio de la sociedad absorbida de MM\$561, que conforme al artículo 31 N° 9 de la LIR, deberá, en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios recibidos, cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza.

La suma de valores corrientes en plaza de los activos no monetarios cuyo valor tributario es inferior al corriente en plaza, asciende a MM\$690.

Presenta un ejemplo, tomando como referencia el valor del inventario, para analizar el procedimiento de asignación de la diferencia producida entre el valor de la inversión y el capital propio de la sociedad absorbida, considerando los siguientes pasos:

Paso 1- Cálculo de porcentaje: $(\text{MM\$ } 250 / \text{MM\$ } 690) = 0,3623$

Paso 2 - Aplicación de porcentaje a Goodwill: $(\text{MM\$ } 839 \times 0,3623) = \text{MM\$ } 304$

Paso 3 - Determinación del monto del Goodwill susceptible de ser incorporado al valor

tributario del Inventario en la contabilidad del empresario individual: $MM\$250 - MM\$130 = MM\$120$.

Paso 4 - Determinación del monto del Goodwill (asociado al Inventario) susceptible de ser llevado a gasto en 10 años por el empresario individual, en la forma dispuesta por el artículo 31 N° 9 de la LIR: $\$304 \text{ MM} - \$120 \text{ MM} = \$184 \text{ MM}$.

Solicita confirmar al respecto, si el tratamiento tributario es el explicado en el ejemplo, aplicando el mismo razonamiento a los demás activos no monetarios; o en su caso, señalar la interpretación que corresponda al efecto.

II.- ANÁLISIS.

El artículo 31 N° 9 de la LIR, en sus incisos 3° y siguientes, regula el tratamiento tributario de la diferencia (menor valor o goodwill) que se produce con motivo de la fusión de sociedades, cuando el valor total de la inversión realizada en acciones o derechos de la sociedad fusionada, resulta ser mayor al valor total o proporcional, según corresponda, del capital propio tributario de la sociedad absorbida.

Para la aplicación de esta norma, la ley exige el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

a) Que se trate de un proceso de fusión de sociedades en los términos del artículo 99 de la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas, comprendiéndose además dentro de este concepto y para los efectos allí indicados, la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, y

b) Que la sociedad absorbente haya realizado previamente una inversión en acciones o derechos sociales de la sociedad absorbida o fusionada y que el valor total de ésta, resulte mayor que el valor total o proporcional, según sea el caso, del capital propio tributario de la sociedad absorbida.

Cabe señalar que, en la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad, el concepto de “persona” utilizado por el inciso tercero, del N° 9, del artículo 31 de la LIR, considera tanto a las personas naturales como jurídicas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8°, N° 7 del Código Tributario, por lo tanto, estas disposiciones también resultan aplicables al empresario individual, que declara sus rentas efectivas mediante balance general según contabilidad completa, siempre que la inversión en derechos o acciones forme parte del activo de la empresa.

Cumplíéndose los requisitos indicados, el menor valor o goodwill que se origine, debe en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión, cuyo valor tributario sea inferior al valor corriente en plaza del mismo. Para efectos de la distribución, se debe considerar la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario del activo en la proporción correspondiente, y sólo hasta la concurrencia del valor corriente en plaza. Es decir, si el monto proporcional del menor valor correspondiente a un activo, resulta ser mayor que el monto que se obtiene de restar al valor corriente en plaza el valor tributario de ese activo, será este último monto el que se asignará al valor tributario del activo.

El saldo del menor valor o goodwill, o la parte de éste que no pueda ser distribuido en la forma antes indicada, se considerará como un gasto diferido y deberá deducirse en partes

iguales por el contribuyente, en un lapso de diez ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que éste se generó.

De acuerdo a lo anterior, el procedimiento para la determinación y distribución del menor valor o goodwill generado en una fusión de sociedades, se compone de las siguientes etapas:

- 1.- Se determina el monto del menor valor o goodwill, el que corresponde a la diferencia entre el valor de la inversión total realizada en derechos o acciones de la sociedad absorbida y el valor total o parcial, según corresponda, del capital propio de la sociedad absorbida a la fecha de la fusión, determinado éste de acuerdo al artículo 41 de la LIR. El valor de la inversión en los derechos o acciones, para determinar la citada diferencia, deberá reajustarse según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la adquisición de los mismos y el mes anterior al del balance correspondiente al ejercicio anterior a aquel en que se produce la fusión.
- 2.- Luego de ello, debe determinarse la existencia de activos no monetarios que se reciben con ocasión de la fusión desde la sociedad absorbida, cuyo valor de costo tributario resulte inferior a su valor corriente en plaza. En caso que no existan activos no monetarios, o el valor tributario de cada uno de ellos resulte igual o superior a su valor corriente en plaza, el menor valor o goodwill, se considerará como un gasto diferido que debe ser deducido en partes iguales por el contribuyente, en un lapso de diez ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que éste se generó.
- 3.- Identificados los activos no monetarios que se reciben con ocasión de la fusión desde la sociedad absorbida, cuyo valor de costo tributario resulte inferior a su valor corriente en plaza, deberá determinarse la proporción o porcentaje que represente el valor corriente en plaza de cada uno de ellos, sobre la sumatoria del total de los mismos. Cabe señalar al respecto que, es el propio contribuyente quien debe determinar para estos efectos el valor corriente en plaza de los activos no monetarios, sin perjuicio de la facultad de este Servicio para tasar dichos valores conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, en caso que resulten notoriamente superiores a los corrientes en plaza.
- 4.- A continuación, se determina el monto que corresponde a la proporción del menor valor o goodwill que correspondería en principio distribuir a cada activo no monetario, aplicando el porcentaje que se haya determinado según lo indicado en el número anterior sobre el monto total del goodwill.
- 5.- El monto resultante de la aplicación del N° 4 anterior, se debe comparar con el que resulte de la diferencia entre el valor corriente en plaza y el valor tributario del activo no monetario, aplicándose en definitiva la cantidad que resulte menor entre ambos valores.
- 6.- Finalmente, la cantidad que se determine de acuerdo al número anterior, deberá sumarse al valor de costo tributario del activo no monetario respectivo, para reflejar el nuevo valor de ese activo en la sociedad absorbente para todos los efectos tributarios.

La parte restante de la proporción del menor valor que corresponda al activo no monetario respectivo que no incrementa el valor de su costo tributario, también constituye un gasto diferido que debe ser deducido en partes iguales por el contribuyente, en un lapso de diez ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que éste se generó.

Ahora bien, analizado el ejemplo que expone en su presentación, y asumiendo como efectivos los valores que indica, así como el carácter de activo no monetario de las partidas señaladas, se puede indicar siguiendo el procedimiento descrito que:

- 1) El goodwill correspondería a la suma de MM\$839.
- 2) La suma del valor de corriente en plaza de todos los activos no monetarios recibidos en la fusión, cuyo valor de costo tributario es inferior a su valor corriente en plaza ascendería a MM\$690.
- 3) La proporción del goodwill que correspondería al inventario equivale a un 36,23% (250/690).
- 4.- El porcentaje así determinado, se aplica sobre el total del goodwill. En este caso, corresponde a un monto de MM\$304 ($\text{MM\$839} \times 36,23\%$) cantidad susceptible de ser distribuida al activo no monetario "inventario".
- 5.- Diferencia entre el valor corriente en plaza y el costo tributario del activo "inventario" equivale a MM\$120 ($\text{MM\$250} - \text{MM\$130}$). Luego, MM\$120
- 6.- El valor de costo tributario original del "inventario" corresponde a MM\$130, más la cantidad determinada en el número anterior MM\$120, se determina un nuevo valor de costo tributario del activo "inventario" el que equivalente en total a MM\$250.

Por tanto, del 36,23% del goodwill correspondiente a MM\$304, MM\$120 incrementan el valor de costo tributario del activo "inventario", y los MM\$184 restantes ($\text{MM\$304} - \text{MM\$120}$), se deberán considerar como un gasto diferido, que debe ser deducido en partes iguales por el contribuyente, en un lapso de diez ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que éste se generó.

III.- CONCLUSIÓN.

En el análisis se ha descrito con detalle el procedimiento para la distribución del goodwill, situación que además se ha ejemplificado siguiendo los términos de su consulta.

Se hace presente además, que el referido procedimiento se encuentra contenido además en la Circular N° 13 de 2014, la cual se encuentra publicada en la página web de este Servicio www.sii.cl.

De acuerdo a ello, se estima que el procedimiento descrito en su presentación para la determinación y distribución del menor valor que se origina, es consistente con lo establecido en el N° 9, del artículo 31 de la LIR.

No obstante lo anterior, se hace presente que corresponde a la instancia de fiscalización respectiva verificar el cumplimiento de los requisitos y condiciones señalados, así como los valores de costo tributario y corriente en plaza de los activos no monetarios recibidos con ocasión de la fusión.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 1718, de 26.09.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos