

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 10°, ART. 38°, INCISO TERCERO, ART. 58°, N°3 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64° - LEY N° 20.630, DE 2012. (ORD. N° 1756, DE 06.07.2015)

FACULTAD DE TASACIÓN EN CASO DE REORGANIZACIONES INTERNACIONALES QUE INVOLUCREN LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS SITUADOS EN CHILE Y POSIBILIDAD DE APLICAR LA REGLA DE EXCEPCIÓN DEL INCISO FINAL, DEL ARTÍCULO 10 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la facultad de este Servicio para tasar reorganizaciones internacionales que involucren la enajenación de activos situados en Chile, y sobre la posible aplicación a dicho tipo de reorganizaciones, de la regla de excepción contenida en el inciso final, del artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), establecida para enajenaciones de ciertos títulos o instrumentos extranjeros cuando la totalidad o una parte del valor de éstos se encuentre representado por determinados activos subyacentes situados en Chile.

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que existe jurisprudencia de este Servicio en relación con lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario (CT), respecto de la asignación de activos a una agencia ubicada en Chile. Indica además, que el inciso final, del nuevo artículo 38 de la LIR, modificado por la Ley N° 20.630, dispone que la asignación o radicación de activos en una agencia es tasable conforme al inciso 3°, del artículo 64 del CT. Sin embargo, estima que de acuerdo a dicha disposición no procederá la tasación tratándose de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en el país efectuada desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, con tal que dicha asignación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz y sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en ella. Concluye que bajo las nuevas reglas incorporadas en el artículo 38 de la LIR, la asignación de activos que se realice a una agencia domiciliada en Chile podrá ser objeto de tasación por parte del Servicio, por lo que las reorganizaciones internacionales resultarían tasables aun cuando sus efectos se radiquen en Chile.

Agrega, que la reforma tributaria incorporó una nueva normativa para el caso de venta indirecta de activos chilenos, contenida en el artículo 10 de la LIR, posibilitándose gravar en Chile con Impuesto Adicional el mayor valor obtenido en enajenaciones de activos extranjeros que provengan en forma material de ciertos activos subyacentes situados en Chile. No obstante lo anterior, el inciso final de la citada norma excluye la aplicación de Impuesto Adicional en aquellos casos en que las enajenaciones ocurridas en el exterior se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, en cuyo caso sólo se exige que en dichas operaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante renta o mayor valor determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 58 N° 3 de la LIR.

Como la reforma tributaria indicada no contempla una regla de excepción para el caso de reorganizaciones internacionales que conlleven la enajenación directa de activos situados en Chile, como si la contempla para las reorganizaciones que conlleven una venta indirecta de activos chilenos, estima que debiese hacerse aplicable al primer caso una regla similar a la contemplada en el inciso final, del artículo 10 de la LIR referida

previamente. En efecto, estima, si el legislador entendió debidamente protegido el interés fiscal en el caso de venta indirecta en el contexto de una reorganización del grupo empresarial y sólo exigió que no se generara una mayor renta o un mayor valor para el enajenante, dicho estándar debería hacerse extensivo al caso de reorganizaciones internacionales en las que debiese regir el mismo principio.

II.- ANÁLISIS.

1.- El inciso 3°, del artículo 64 del CT, dispone que este Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble corporal o incorporeal, o al servicio prestado, que sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, cuando éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobran en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Sin embargo, el inciso 5° de la misma norma agrega que no se aplicarán las facultades de tasación que contempla el referido inciso 3°, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, 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 requisitos indicados a continuación:

- Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad.
- Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante.
- Que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.
- 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.

Ahora bien, de lo anteriormente expuesto se concluye que si en el contexto de la ejecución de una reorganización internacional de activos, se verifica la enajenación de bienes corporales o incorporeales, dicha enajenación podrá ser objeto de tasación por parte de este Servicio, salvo que la reorganización cumpla con los requisitos indicados previamente, habiendo señalado este Servicio en forma reiterada que ello necesariamente requiere que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten íntegramente en el país .

Específicamente, tratándose de la asignación de activos de cualquier clase, efectuados entre una matriz extranjera a su agencia, sucursal u otra forma de establecimiento permanente en el país, o bien desde éste a su matriz extranjera u otro establecimiento permanente en Chile o en el exterior, dicha asignación, aun cuando no conforme una enajenación propiamente tal, podrá ser objeto de tasación en los términos de lo dispuesto en el inciso 3°, del artículo 64 del CT, por disponerlo expresamente el nuevo texto del inciso 3°, del artículo 38 de la LIR, modificado por la Ley N° 20.630 del 2012.

Sin embargo, la referida norma legal agrega que cuando se trate de la asignación de acciones o derecho sociales en sociedades constituidas en el país, efectuada por la matriz extranjera a su establecimiento permanente en Chile, este Servicio no podrá ejercer la

facultad de tasación referida en la operación de asignación respectiva, siempre que tal asignación cumpla con los siguientes requisitos:

- Que obedezca a una legítima razón de negocios.
- Que no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz extranjera.
- Que la asignación de las acciones o derechos sociales, sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente en Chile, al valor contable o tributario en que dichos activos estaban registrados en la matriz en el exterior.

De las normas referidas se observa que una reorganización internacional que implique asignación de activos a una agencia o un establecimiento permanente ubicado en Chile, puede ser objeto de la facultad de tasación conforme al inciso 3°, del artículo 64 del CT, salvo que la operación cumpla con los requisitos indicados en el párrafo precedente, por lo cual no puede compartirse lo expuesto en su presentación, en cuanto a que bajo las nuevas reglas incorporadas en el artículo 38 de la LIR, la asignación de activos que se realice a una agencia domiciliada en Chile puede ser objeto de tasación por parte de este Servicio sin excepción alguna.

2.- Establecido lo anterior, cabe hacer presente que el N°1 de la letra A) del inciso 2°, del artículo 6 del CT, encomienda al Director de este Servicio, la interpretación administrativa de las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

La labor de interpretación referida, consiste en determinar el correcto significado, sentido y alcance de una norma jurídica, lo cual permitirá conocer si la disposición legal resulta o no aplicable a un caso concreto, sin embargo, dicha interpretación de ninguna forma comprende la interpretación extensiva de la ley, ni la adaptación por analogía a la solución prevista para un caso concreto a otro caso no legislado.

Ahora bien, analizado lo dispuesto en el inciso final, del artículo 10 de la LIR, norma que se intenta aplicar, corresponde a una regla de carácter excepcional que libera del Impuesto Adicional establecido en el N° 3, del artículo 58 de la misma ley, a las rentas obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, originada en la enajenación de ciertos títulos o instrumentos extranjeros que el propio inciso 3°, del artículo 10 de la LIR señala cuando la totalidad o una parte del valor de éstos se encuentre representado por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile, la que conforme a los principios generales de interpretación de la ley, en su calidad de norma de excepción, no puede ser interpretada o aplicada en forma extensiva ni por analogía a situaciones no contempladas en ella.

En efecto, el inciso final del artículo 10 de la LIR, establece que no se aplicará el referido Impuesto Adicional cuando las enajenaciones a que se refiere el inciso 3°, del artículo 10 de la misma ley, se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial y siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, determinada ésta en cualquiera de las 2 formas establecidas en el N° 3, del artículo 58 de la LIR.

En consecuencia, atendida las consideraciones anteriores, no es posible interpretar que para el caso de reorganizaciones internacionales que conlleven la enajenación directa de activos situados en Chile resulte aplicable la norma de excepción que contempla el inciso

final del artículo 10 de la LIR, como propone en su presentación, cuestión que sólo se podría materializar a través de una modificación legal, materia que escapa a la competencia de este Servicio.

III.- CONCLUSIÓN.

Una reorganización internacional que involucre la asignación de activos por la casa matriz a su agencia o un establecimiento permanente ubicado en Chile, puede ser objeto de tasación de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 3°, del artículo 64 del CT, en concordancia con lo establecido en el inciso 3°, del artículo 38 de la LIR. Esta última norma contempla una situación de excepción al ejercicio de la facultad de tasación referida, y opera cuando se trate de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en Chile efectuada por la matriz en el exterior a un establecimiento permanente en el país, y dicha operación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz extranjera, y la asignación de las acciones o derechos sociales, sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente en Chile, al valor contable o tributario en que dichos activos estaban registrados en la matriz en el exterior.

En lo que se refiere a su solicitud de aplicar en dicho tipo de reorganizaciones, la regla de excepción contenida en el inciso final, del artículo 10 de la LIR, establecida para la enajenación de los títulos o instrumentos extranjeros a que se refiere el inciso 3° de la norma legal referida, se informa que este Servicio estima que tal norma no resulta aplicable a la situación planteada, y que tal cuestión sólo se podría materializar a través de una modificación legal, materia que escapa a la competencia de este Servicio.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1756, de 06.07.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos