

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 8 INCISO CUARTO, ART. 38, ART. 38 BIS Y ART. 58 N° 1 Y N° 2 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 (ORD. N° 1876 DE 31.08.2020).

Cambio de régimen tributario de una sociedad extranjera producto del término de giro de un establecimiento permanente.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario propuesto para una sociedad extranjera que efectúa el término de giro de un establecimiento permanente en Chile.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad extranjera domiciliada en las Islas Bermudas, con más de 30 años de actividades agrícolas en el país, tributa en Chile como contribuyente del artículo 58, N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), primero a través del régimen de renta presunta y posteriormente bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa. Al momento de efectuar la consulta, se encontraba sujeta al régimen tributario del artículo 14, letra B), de la LIR, en su redacción vigente hasta el 31.12.2019.

Con el objeto de modernizar la administración de la sociedad, facilitar el acceso al crédito y la administración de las actividades, la sociedad extranjera a través de su establecimiento permanente en Chile ha constituido una sociedad por acciones (SpA). Hoy dicha entidad representa el principal activo del establecimiento permanente y, a través de él, realiza las principales actividades agrícolas en el país.

La empresa extranjera está evaluando revocar y limitar los poderes otorgados a sus representantes en Chile, terminando con las actividades de primera categoría realizadas a través del establecimiento permanente, manteniendo en Chile únicamente la estructura de inversión a través de la SpA.

Considerando lo anterior, ocurrirá que, una vez materializado el término de las actividades en el país, el establecimiento permanente deberá determinar y pagar el impuesto de término de giro, en los términos del artículo 38 bis, y tributar con el Impuesto Adicional (IA) del artículo 58, N° 1, de la LIR, en la parte que corresponda según lo expone la misma norma.

En la determinación de dicho cálculo deberá considerarse el valor tributario de todos los activos que forman parte del establecimiento permanente, entre los cuales se encuentran las acciones de la SpA.

Una vez concluido el giro del establecimiento permanente habrá un cambio en el régimen tributario para la sociedad extranjera, ya que no tributará como un contribuyente del 58, N° 1, sino que de acuerdo con las normas del artículo 58, N° 2, de la LIR, respecto de los dividendos y rentas que provengan desde la SpA.

En vista de esta norma, la sociedad extranjera deberá reconocer y pagar el IA, sobre la totalidad de las utilidades y demás cantidades que la SPA le atribuya o acuerde distribuir a cualquier título, en su calidad de accionista de esta última sociedad.

En ese momento, el cambio de régimen tributario que le afectará a la sociedad extranjera sobre las acciones de la SpA no podrá ser considerado un hecho gravado afecto a IA, pues sin existir enajenación y concluido el establecimiento permanente, es la misma persona jurídica a quien se le han asignado las acciones en virtud de un cambio en el régimen tributario, no existiendo en ese momento, renta alguna que sean atribuibles, retiradas, o remesadas.

Por lo demás, más allá del ingreso no renta (INR) establecido en el artículo 17, N° 8, letra f), de la LIR, concluido el establecimiento permanente, la tributación para la sociedad extranjera por el término de giro ya ha quedado determinada en los términos del artículo 38 bis de la LIR, el cual se calculó considerando el valor tributario de las acciones de la SpA.

Finalmente, agrega que, de conformidad a lo establecido en el N° 6 del artículo 38 bis, vigente hasta el 31.12.2019, el valor de costo para fines tributarios de los bienes que se asigne a la sociedad extranjera por el término de giro del establecimiento permanente corresponde a aquel que haya registrado el

establecimiento permanente, sin que corresponda aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario o en el inciso cuarto del N° 8 del artículo 17 de la LIR.

De acuerdo con lo señalado precedentemente, solicita confirmar que:

- 1) El valor de costo para fines tributarios de los bienes que se asigne a la sociedad extranjera por el término de giro del establecimiento permanente corresponderá a aquel que haya registrado el establecimiento permanente, sin que corresponda aplicar la facultad de tasación dispuesta en el artículo 64 del Código Tributario o en el inciso cuarto del N° 8 del artículo 17 de la LIR.
- 2) No existiendo un cambio de propiedad sobre las acciones de la SpA y concluido el establecimiento permanente, el cambio de régimen tributario que le afectará a la sociedad extranjera sobre las acciones de la SpA no podrá ser considerado para el inversionista extranjero como un aumento patrimonial afecto a IA.

II ANÁLISIS

Atendida la fecha de presentación de la consulta, el siguiente análisis se efectúa considerando la redacción vigente de la LIR al 31.12.2019.

- 1) Como cuestión preliminar y atendido que, conforme la presentación, el establecimiento permanente¹ habría tributado inicialmente en base a renta presunta, es necesario precisar que, de acuerdo al inciso primero del artículo 38 de la LIR, tales entidades, cuando desarrollen actividades en Chile, siempre deben determinar sus resultados sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

Por lo tanto, dichos contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) no pueden determinar sus rentas sobre la base de renta presunta, acogerse al régimen simplificado de la letra A) del artículo 14 ter, o tributar según contrato o cualquier otro mecanismo distinto a la renta efectiva según contabilidad completa.

- 2) Precisado lo anterior, los contribuyentes sujetos al régimen de la letra B) del artículo 14² de la LIR, como ocurre con el establecimiento permanente, al realizar su término de giro debían aplicar lo dispuesto en el N° 2 del artículo 38 bis³, según el cual las rentas acumuladas en las empresas que se encuentran incluidas dentro del capital propio tributario (CPT) se entendían retiradas, remesadas o distribuidas y se gravaban con un impuesto de tasa 35%.
- 3) Es importante destacar que el impuesto indicado constituye tributación final para la sociedad extranjera respecto de las rentas así determinadas, por cuanto sustituye al IA que habría gravado tales rentas si hubieran sido efectivamente remesadas. Además, el mencionado gravamen no podía ser reliquidado conforme lo dispone el N° 3 de artículo 38 bis. En consecuencia, la totalidad de las rentas que forman parte de la base imponible de término de giro solo serán gravadas con el impuesto de tasa 35%, sin que corresponda gravar ninguna parte de ellas con el IA, como sugiere el contribuyente.
- 4) Pagado el impuesto de término de giro queda cumplida la tributación de todas las rentas acumuladas que forman parte de su CPT. Esto ocurrirá, por ejemplo, con aquellas rentas destinadas al aporte de capital en la SpA y que están representadas por las acciones correspondientes. Por lo tanto, una vez disuelto el establecimiento permanente, las acciones de la SpA quedarán radicadas directamente en el patrimonio de la sociedad extranjera, no generando esta circunstancia, en principio, ninguna obligación tributaria para aquella sociedad, pues se trata de activos cuya tributación se encuentra totalmente cumplida. Sin embargo, a partir ese momento la sociedad extranjera deberá tributar por las rentas que provienen de la SpA como un contribuyente del N° 2 del artículo 58 de la LIR.

Si la SpA se acoge al régimen de imputación parcial de créditos, los accionistas deberán tributar sobre las cantidades que a cualquier título se les distribuyan y que se encuentren afectas a IA, y si

¹ Definición contenida en el N° 12 del artículo 2° de la LIR, agregado por la letra e) del N° 1 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, con vigencia a contar del 1° de enero de 2020.

² El N° 7 del artículo segundo de la Ley N° 21.210 reemplazó el artículo 14 de la LIR a contar del 1° de enero de 2020.

³ El N° 18 del artículo segundo de la Ley N° 21.210 reemplazó el artículo 38 bis de la LIR a contar del 1° de enero de 2020.

la SpA se acoge al régimen de renta atribuida, los accionistas, además, deberán tributarán con el indicado tributo por la renta atribuida que les corresponda.

- 5) Por su parte, el N° 6 del artículo 38 bis dispone que el costo tributario de los bienes que se adjudiquen los propietarios con motivo de la liquidación de una sociedad que efectúa su término de giro corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo con las normas de la LIR.
- 6) En el presente caso, la entidad que está haciendo su término de giro no es una sociedad que se está disolviendo o liquidando, sino un establecimiento permanente. Además, la sociedad extranjera no está adquiriendo las acciones a través una adjudicación, sino que las acciones de la SpA están siendo asignadas o radicadas directamente en su patrimonio. En consecuencia, no resulta aplicable lo dispuesto en el N° 6 del artículo 38 bis a los establecimientos permanentes que efectúen su término de giro.

Por otra parte, como el establecimiento permanente es una extensión de la sociedad extranjera, se entiende que los bienes adquiridos por dicho establecimiento siempre fueron de propiedad de la sociedad. Es decir, fue la sociedad extranjera quien realizó indirectamente, a través de su establecimiento permanente, el aporte de capital en la SpA. Por lo tanto, el costo tributario de las acciones para la sociedad extranjera corresponde al mismo costo que significó para el mencionado establecimiento.

- 7) Finalmente, el inciso tercero del artículo 38 de la LIR permite ejercer las facultades de tasación del inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario⁴ en la asignación de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, que se efectúe desde un establecimiento permanente en Chile a su matriz extranjera.

En consecuencia, este Servicio está facultado para tasar el precio o valor asignado en la operación respectiva, cuando dicho precio o valor sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que ésta se realiza.

Ahora bien, la citada facultad constituye una norma especial que atiende a la asignación de bienes desde un establecimiento permanente hacia su propietario (sociedad extranjera) y no guarda relación con la facultad de tasación dispuesta en la parte final del N° 6 del artículo 38 bis de la LIR que se refiere al caso de la adjudicación por liquidación de una sociedad que realicen su término de giro.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedente y en base al texto de la LIR vigente al 31.12.2019, se responden las consultas en el mismo orden de su formulación;

- 1) El valor de costo tributario de las acciones asignadas por el establecimiento permanente a la sociedad extranjera corresponde al valor de aporte que se efectuó en la SpA, atendido que los establecimientos permanentes constituyen una extensión del negocio de la citada sociedad y no una entidad distinta de la misma. Por lo tanto, tras eliminarse el establecimiento permanente, las acciones de la SpA se asignan directamente al patrimonio de la sociedad extranjera que realizó la inversión en acciones de la SpA.

Conforme al inciso tercero del artículo 38 de la LIR, este Servicio puede tasar el precio o valor de las acciones de la SpA asignadas a la sociedad extranjera, cuando dicho precio o valor sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que ésta se realiza.

La citada facultad constituye una norma especial que atiende a la asignación de bienes desde un establecimiento permanente hacia la sociedad extranjera y no guarda relación con la facultad de tasación dispuesta en la parte final del N° 6 del artículo 38 bis de la LIR, que se refiere al caso de la adjudicación por liquidación de una sociedad o comunidad que realicen su término de giro.

⁴ Circular N° 14 de 2014.

- 2) No existe enajenación de las acciones de la SpA con motivo de la asignación de las mismas desde el establecimiento permanente hacia su propietario, por cuanto constituyen el mismo contribuyente. Lo anterior, es sin perjuicio de la facultad de tasación dispuesta en el inciso tercero del artículo 38 de la LIR que, de aplicarse, devengará el impuesto único del inciso primero del artículo 21 con 40%.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1876 del 31-08-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos