

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 10, ART. 58 N° 3 – CÓDIGO
TRIBUTARIO – ART. 64
(ORD. N° 243, DE 06.02.2025).**

Facultad de tasar reestructuración de entidades extranjeras.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el ejercicio de la facultad de tasación contenida en el artículo 64 del Código Tributario en la reestructuración de entidades extranjeras.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, como parte de la reorganización de un grupo multinacional, una entidad extranjera (BBB) residente en Estados Unidos (EE. UU.), con una participación significativa en las acciones de una compañía chilena (CCC) separa parte de sus negocios en una nueva entidad (“reestructuración”). Por su parte, BBB es subsidiaria de una entidad residente en Japón (AAA).

Señala que, de conformidad con la legislación de EE. UU., y para llevar a cabo una reorganización societaria tributariamente neutra, BBB implementa la reestructuración de acuerdo con las secciones 368 y 355 del Código de Rentas Internas y las regulaciones de la Tesorería de EE. UU. (en su conjunto “US IRC”, por sus siglas en inglés).

En este sentido, BBB realiza ciertos pasos establecidos en el US IRC, que tienen como efecto la separación efectiva de la unidad de negocios que incluye la sociedad chilena, bajo criterios de neutralidad para todos los efectos tributarios de la legislación de EE. UU.

Desde la perspectiva legal estadounidense, los pasos de la reestructuración son los siguientes:

Paso 1: BBB constituye una nueva compañía en EE. UU., esto es, NewCo, que se constituye para efectos de la reestructuración.

Paso 2: BBB aporta el 100% de sus acciones en CCC a NewCo, obteniendo acciones de esta última a cambio.

Paso 3: BBB distribuye el 100% de las acciones de NewCo a AAA, separando, así, una parte del negocio de BBB (correspondiente a CCC) y asignándolo a NewCo.

Agrega que, desde la perspectiva tributaria de EE. UU., los pasos señalados están regulados en las secciones 368 y 355 del US IRC, bajo la reorganización denominada “Tipo D”.

Una reorganización “Tipo D”, consiste en una asignación de activos (en este caso, las acciones de CCC) efectuada por una compañía (BBB) a su filial (NewCo), seguida por una distribución de la participación o derechos en la filial al accionista (AAA) de la compañía distribuidora.

De esta forma, si se cumplen los requisitos establecidos en el US IRC, ni la compañía distribuidora ni su accionista deberán reconocer una ganancia por la distribución de las acciones de la filial. Asimismo, las reorganizaciones realizadas de conformidad con los pasos establecidos en el US IRC, y que cumplan los requisitos necesarios, califican como reorganizaciones no sujetas a impuestos (denominadas en inglés como “tax-free reorganizations”), bajo las secciones 368 y 355 del US IRC.

Precisa que, bajo este tipo de reorganización, NewCo no tiene existencia jurídica previa a la reestructuración, sino que se constituye solamente para efectos de cumplir con los requisitos establecidos en el US IRC, para que así la reorganización califique para la neutralidad tributaria.

Asimismo, conforme al US IRC, la reestructuración no solo supone la asignación de activos de BBB, sino que también de su patrimonio.

Tras algunas consideraciones y citar jurisprudencia administrativa sobre la materia¹, solicita confirmar que, siendo los efectos de la reorganización de una entidad estadounidense llevada a cabo bajo las secciones 368 y 355 del US IRC, similares a los de una división realizada en conformidad

¹ Por ejemplo, los oficios N° 843 de 2017, N° 1778 de 2017, N° 947 de 2018, y N° 1465 de 2021, entre otros.

con la legislación chilena, no serían aplicables las facultades de tasación del Servicio de Impuestos Internos en conformidad con lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 64 del Código Tributario².

II ANÁLISIS

Conforme lo solicitado³, y al tenor del anterior inciso cuarto del artículo 64 del Código Tributario⁴, este Servicio se encontraba inhibido de tasar en los casos de división de sociedades⁵, siempre que la nueva sociedad mantuviera registrado al valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida.

Para estos efectos, la división debe entenderse de acuerdo con el artículo 94 de la Ley N° 18.046⁶, el cual establece que la división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.

Al respecto, este Servicio había entendido⁷ que el anterior artículo 64 del Código Tributario era aplicable a la división de sociedades extranjeras puesto que no distinguía en su aplicación al domicilio de la sociedad. Sin embargo, en este caso resulta imprescindible que los efectos ante la ley del país de la referida sociedad sean análogos a la división efectuada en conformidad a la legislación chilena.

Con todo, lo anterior no implica, para los fines de la norma, calificar como división cualquier tipo de reestructuración societaria cuyo resultado final semeje los efectos de una división, sino más bien reconocer operaciones realizadas en el extranjero que, teniendo efectos análogos a la división efectuada en conformidad a la legislación chilena, también califiquen como divisiones en las respectivas jurisdicciones, aun cuando para su materialización no se cumplan las mismas formalidades exigidas por la legislación chilena⁸.

En el presente caso, si bien el resultado final de la reestructuración societaria podría semejar los efectos de una división efectuada conforme con la legislación chilena, en su jurisdicción de origen no califica como una división propiamente tal, sino de una serie de operaciones que tienen por objeto traspasar activos desde una sociedad a otra, a través de aportes y distribuciones de activos, sin que exista una asignación o distribución del patrimonio de BBB.

Luego, para determinar si la reestructuración en comento podía o no ser tasada conforme con el anterior artículo 64 del Código Tributario, era necesario tener presente lo que disponía el inciso quinto de la referida norma, que inhibía de tasar el 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 esta individual, societaria o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y siempre que dichos procesos de reorganización cumplieren los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que implicasen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad.
- b) Que no se originaren flujos efectivos de dinero para el aportante.
- c) Que los aportes se hubieran efectuado y registrado al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.

² Consulta formulada en base al texto de la norma vigente hasta el 31.10.2024, ya que el artículo 64 del Código Tributario fue íntegramente reemplazado por el N°27 del artículo 1 de la Ley N° 21.713, con efecto a contar del 01.11.2024.

³ Sin perjuicio de la entrada en vigencia del nuevo texto del artículo 64 del Código Tributario (a contar del 1° de noviembre de 2024), la presentación solicita efectuar el análisis en base al texto de artículo 64 vigente hasta el 31 de octubre de 2024.

⁴ Las instrucciones sobre esta norma se encuentran en la Circular N° 45 de 2001. El artículo 64 del Código Tributario fue íntegramente reemplazado por el N°27 del artículo 1 de la Ley N° 21.713, con efecto a contar del 01.11.2024

⁵ De acuerdo con el artículo 94 de la Ley N° 18.046, la división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.

⁶ Conforme con lo instruido en la Circular N° 45 de 2001.

⁷ A modo ejemplar, Oficio N° 1465 de 2021.

⁸ En términos similares se ha pronunciado este Servicio respecto de las donaciones recibidas desde el extranjero, en cuanto se exige, para que la donación no se afecte con el impuesto correspondiente, que el acto jurídico o contrato celebrado en el exterior no solo cumpla con las disposiciones legales del país respectivo sino además pueda calificar como donación de acuerdo con nuestra legislación. Ver Oficios N° 825 de 2023 y N° 331 de 2018, entre otros.

d) Que los valores se hubieran asignado en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

Además, tratándose de reorganizaciones empresariales donde existía un componente internacional, este Servicio había interpretado que, para la procedencia de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, era necesario que los efectos tributarios de la reorganización se hubieran producido y agotado en Chile⁹.

Luego, en el presente caso, el aporte del 100% de las acciones de CCC que BBB efectúa a NewCo, podría enmarcarse en la hipótesis del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, ya citado, en la medida que se cumpla con cada uno de los requisitos referidos en los párrafos precedentes.

Por otra parte, al momento de la distribución del 100% de las acciones de NewCo a AAA efectuada por BBB, se produciría una enajenación de los activos subyacentes conforme la legislación chilena.

Al respecto, se debe tener presente que, de acuerdo con el inciso tercero del artículo 10 de la LIR, están afectas al impuesto adicional del N° 3 del artículo 58 de la misma ley, las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de la enajenación, entre otros valores y títulos, de derechos sociales y acciones representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, cuando la operación involucre en forma indirecta y bajo las condiciones indicadas en las letras a), b) o c) de la citada norma, los activos subyacentes que la misma norma establece, entre los cuales se consideran las acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo o entidad constituida en Chile¹⁰.

Sin embargo, conforme con lo dispuesto en el inciso final del mismo artículo 10, lo dispuesto en el referido inciso tercero no se aplicará cuando la enajenación en el exterior se haya efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial¹¹, y siempre que en dicha operación no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, determinada conforme a lo dispuesto en el N° 3 del artículo 58 de la LIR¹².

Con todo, la concurrencia efectiva de las circunstancias específicas que rodean la operación y el cumplimiento de los requisitos señalados en el caso concreto, tanto para la aplicación de lo dispuesto en el anterior artículo 64 del Código Tributario como en el artículo 10 de la LIR, no pueden ser validados a priori por este Servicio y su verificación es una cuestión de hecho entregada a las respectivas instancias de fiscalización.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y en base a la descripción formulada en su consulta, se precisa que la operación descrita no califica como una división propiamente tal, sino de una serie de operaciones que tiene por objeto traspasar activos desde una sociedad a otra, a través de aportes y distribuciones de activos, sin que exista una asignación o distribución del patrimonio.

Sin perjuicio de lo señalado, se informa que no se aplicará la facultad de tasación otorgada al Servicio por el anterior artículo 64 del Código Tributario a la reorganización descrita en su presentación, en la medida que se cumpla con cada uno de los requisitos establecidos en el inciso quinto de la referida norma, y en el inciso tercero y siguientes del artículo 10 de la LIR.

Todo lo anterior, solo puede ser verificado en las instancias de fiscalización respectivas.

Por otra parte, cabe hacer presente que el nuevo texto del artículo 64 del Código Tributario¹³, vigente a contar del 1° de noviembre de 2024, regula expresamente la facultad de tasar de este Servicio en el caso de reorganizaciones internacionales, debiéndose estar al cumplimiento de los requisitos que fija dicha norma para que no sea aplicable la señalada facultad.

⁹ Oficios N° 408 de 2010, N° 2156 de 2013, N° 1756 de 2015 y N° 530 de 2021, entre otros.

¹⁰ Las instrucciones sobre esta norma se encuentran en la Circular N° 14 de 2014, modificada por la Circular N° 59 de 2014, y la Circular N° 56 de 2020.

¹¹ Según se define en el artículo 96, de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, en relación a lo dispuesto en el N°14 del artículo 8 del Código Tributario.

¹² No obstante, independiente de que se generen o no hechos gravados u obligaciones tributarias principales o accesorias en el país, verificadas las hipótesis que señala la norma, corresponderá presentar la declaración jurada formulario N°1921 establecida en la Resolución Ex N° 119 de 2020, y sus modificaciones posteriores.

¹³ Artículo reemplazado íntegramente por el N°27 del artículo 1 de la Ley N° 21.713.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

Oficio N° 243, de 06.02.2025
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos