

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 63 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 - OFICIOS N° 1985 Y 2531, DE 2015 - CIRCULAR N° 57, DE 2009. (Ord. N° 843, de 18-04-2017)

EFFECTOS TRIBUTARIOS, EN RELACIÓN A LOS ARTÍCULOS 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, E INCISO 3° DEL ARTÍCULO 63, DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, DE UNA REESTRUCTURACIÓN DE UN GRUPO EMPRESARIAL EXTRANJERO, QUE SE EFECTUARÍA MEDIANTE LA DIVISIÓN DE UNA SOCIEDAD CONSTITUIDA EN UN PAÍS CON EL QUE NO EXISTE CONVENIO DE DOBLE TRIBUTACIÓN VIGENTE Y EL TRASLADO DE LA SEDE DE DIRECCIÓN DE LA SOCIEDAD RESULTANTE DE LA DIVISIÓN, A UN PAÍS CON EL QUE EXISTE UN CONVENIO VIGENTE.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que un grupo empresarial alemán XXXX es dueño de una sociedad constituida bajo la legislación de Holanda XXXX 1; la que tiene como subsidiaria una sociedad por acciones constituida en Chile XXXX 2. Esta última es a su vez propietaria de aproximadamente, el 99,55% de las acciones en una sociedad anónima constituida en Chile, que se dedica al procesamiento y distribución de sal.

Con el objeto de lograr eficiencias administrativas, el Grupo XXXX está analizando una reestructuración de sus activos en el exterior la que se materializaría mediante: (i) Separación de ciertos activos controlados por XXXX 1, a través de un proceso de división societaria, bajo la normativa holandesa, y (ii) La reagrupación transfronteriza, mediante el traslado a Bélgica de los activos segmentados en la Separación de Activos.

En cuanto a los motivos que justificarían la reorganización, agrega que éstos obedecen tanto a eficiencias asociadas a la administración de los negocios del Grupo XXXX, como asimismo a la legítima conveniencia de que la sociedad holding de la sociedad XXXX 2, sea efectiva y válidamente residente en un país con el cual Chile ha suscrito un convenio para evitar doble tributación internacional (CDTI), como Bélgica, en conformidad a las disposiciones de la Ley 20.780 y Ley 20.899 (Ley de Reforma Tributaria).

(i) Segmentación de Activos. Indica que tendría por objeto segregar la participación en XXXX2 del resto de los activos de propiedad de XXXX1. Ella se materializaría mediante la división de XXXX1, de acuerdo a la normativa pertinente de la legislación holandesa, bajo la figura legal denominada *juridische afsplitsing*, regulada en la Sección 2, 334a párrafo 3 del Código Civil holandés. En la división de XXXX1 se asignaría la participación societaria en XXXX2 a una nueva compañía holandesa que se crea producto de la división de XXXX1 (Nueva XXXX1), y el resto de los activos se mantendrían en XXXX1.

En base a las consideraciones que señala, en la medida que Nueva XXXX1 mantenga registrado el mismo valor tributario de la inversión en XXXX2 que mantenía XXXX1, concluye que no procedería la facultad de tasar consagrada en el artículo 64 del Código Tributario.[\[1\]](#)

Subsidiariamente, en el evento que se estime que el inciso 4° del artículo 64 del Código Tributario no es aplicable, se solicita confirmar que, sin perjuicio de las facultades de fiscalización, los valores utilizados en el proceso de división societaria ejecutado en

Holanda podrían circunscribirse dentro de la hipótesis establecida en el inciso 3° del artículo 64 del Código Tributario; y por lo tanto los valores utilizados en el proceso de división societaria ejecutado en Holanda (i.e. valores tributarios) podrían calificar como valores corrientes en plaza (i.e. valores común o habitualmente utilizados en este tipo de operaciones), principalmente, considerando las circunstancias en que se realiza la operación (reorganización empresarial intra-grupo de carácter neutral).

(ii) Reagrupación Transfronteriza. Ella consistiría en: (a) El traslado de la residencia fiscal de Nueva XXXX1 a Bélgica, mediante el traslado de su sede de dirección, de acuerdo a las disposiciones legales de Holanda, Bélgica y de la Unión Europea, y (b) En la conversión transfronteriza de Nueva XXXX1 en una sociedad de responsabilidad limitada belga, en conformidad a la legislación de Bélgica (Nueva XXXX3). Agrega que el cambio de residencia tributaria no implicaría la disolución o liquidación de Nueva XXXX1, manteniéndose la personalidad jurídica de ella en Nueva XXXX3, sin solución de continuidad. De acuerdo a la normativa de Bélgica, Nueva XXXX3 adquiriría la calidad de residente tributario en este país, donde quedaría afecta a tributación sobre sus rentas de fuente mundial. Por su parte, la calidad de residente sería acreditada mediante un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente en Bélgica.

Al respecto indica que este Servicio ha señalado^[2] que en caso que una persona considere que es residente de un Estado con el que Chile ha suscrito un CDTI que se encuentre vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para efectos del CDTI, Chile en principio debe aceptar la calificación de "residente" efectuada por el otro Estado. Lo anterior aplicaría aun cuando dicha persona hubiere sido anteriormente residente de un Estado con el cual Chile no tiene un CDTI vigente. En base a lo anterior, concluye que el CDTI Bélgica-Chile expresamente reconoce a la "sede de dirección" como un factor de conexión suficiente para calificar como residente de un estado contratante, para efectos del CDTI Bélgica-Chile.

Indica que, como consecuencia de los nuevos regímenes de tributación establecidos por la Ley N°20.780 y Ley N°20.899, a partir del 1 de enero de 2017, la carga tributaria aplicable en Chile sobre dividendos pagados o utilidades remesadas al exterior varía en función del régimen tributario adoptado por el contribuyente en Chile, y el país de residencia del socio o accionista de la entidad chilena. En efecto, tratándose de contribuyentes acogidos al régimen de la letra B) del nuevo artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), los dividendos o distribuciones de utilidades efectuadas a contribuyentes residentes en países que no tienen un CDTI suscrito con Chile se encuentran afectas a Impuesto Adicional (IA) de 35% con un crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) que se encuentra sujeto a un deber de restitución parcial (imputándose efectivamente en contra del IA el 65% del IDPC soportado por la entidad en Chile), con lo cual la carga tributaria total de los dividendos o distribuciones de utilidades al exterior se eleva a 44,45%. En cambio, tratándose de dividendos o distribuciones efectuadas a contribuyentes residentes en países con los cuales Chile ha suscrito un CDTI, el crédito por IDPC no se encuentra sujeto al deber de restitución, imputándose en su totalidad contra el IA, con lo cual la carga tributaria se mantiene en 35%.

En base a los antecedentes que menciona, informes que acompaña y razones legales que indica, solicita confirmar que:

(i) La división ejecutada en conformidad a la legislación holandesa es análoga a una división efectuada en conformidad a lo establecido en la Ley N°18.046. En consecuencia, siendo aplicable el inciso 4° del artículo 64 del Código Tributario a la división de XXXX1, las facultades de tasación del SII no serían aplicables, en la medida que Nueva XXXX1 mantenga registrado el mismo valor tributario que mantenía XXXX1 respecto de la participación societaria en XXXX2.

Subsidiariamente, en el evento que se estime que no es aplicable esa norma legal, solicita confirmar que, sin perjuicio de las facultades de fiscalización del SII, los valores utilizados en el proceso de división societaria ejecutado en Holanda (i.e. valores tributarios) podrían calificar como valores corrientes en plaza, principalmente, considerando las circunstancias en que se realiza la operación (i.e. una reorganización empresarial intra-grupo de carácter neutral).

(ii) El criterio contenido en el Oficio 1985, de 2015, es aplicable a la Reagrupación Transfronteriza materializada mediante el traslado de sede de dirección efectiva de Nueva XXXX1 a Bélgica, y transformación en una sociedad de responsabilidad limitada belga y, en consecuencia, la carga tributaria definitiva aplicable sobre las futuras distribuciones de dividendos o remesas de utilidades efectuadas a Nueva XXXX3 se mantendría en 35% (i.e. con imputación de 100% del crédito por impuesto de primera categoría), en la medida que Nueva XXXX3: (a) califique como residente fiscal en Bélgica, y (b) pueda acreditar dicha calidad de residente mediante un certificado de residencia emitido por la autoridad competente en Bélgica.

II.- ANÁLISIS.

1.- En primer término, de lo que expone se desprende que la reestructuración que se planea llevar a cabo consiste en que una sociedad domiciliada en Holanda, XXXX1, se pretende dividir, asignando a la nueva sociedad que se constituye, Nueva XXXX1, los derechos que tiene en una sociedad por acciones domiciliada en Chile, XXXX2. Luego, la nueva sociedad que se constituya en Holanda trasladaría su sede de dirección a Bélgica y se convertiría en una sociedad de responsabilidad limitada belga, adquiriendo, según indica, la residente tributaria en este último país.

2.- En cuanto al primer criterio cuya confirmación solicita, se debe expresar que el inciso cuarto, del artículo 64 del Código Tributario, en lo pertinente dispone que este Servicio no podrá ejercer sus facultades de tasación en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

Por su parte, la Circular N° 45, de 2001, que impartió las instrucciones sobre la materia, estableció que para la aplicación de lo dispuesto en el referido inciso cuarto del artículo 64, las figuras jurídicas que indica la norma (división, fusión por creación y por incorporación) deben entenderse de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas.

Al respecto, el artículo 94 de la Ley N° 18.046 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.

Por otro lado, cabe señalar que, no existiendo en el ordenamiento jurídico un concepto específico de enajenación para efectos tributarios, dicha expresión debe entenderse en el sentido que le confiere el derecho común; esto es, un acto de disposición en virtud del cual un bien pasa a formar parte de un patrimonio diverso, de modo que dicho concepto puede ser comprensivo tanto de la transferencia (acto entre vivos), como de la transmisión (acto por causa de muerte) de bienes.[\[3\]](#)

Asimismo, este Servicio ha precisado que siendo la división una distribución del patrimonio de la sociedad que se divide, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que existe una especificación de derechos preexistentes, los cuales en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente, y consecuentemente, la asignación de bienes que se hace a la nueva sociedad resultante de la división, no constituye una enajenación. Como se puede apreciar de lo expuesto precedentemente, las facultades de tasación que se contemplan en el artículo 64, del Código Tributario, en principio no son aplicables en el entendido que la “distribución del patrimonio” de la sociedad dividida no constituye propiamente transferencia o transmisión de bienes.[\[4\]](#)

Teniendo presente lo señalado previamente, y en el supuesto que la modificación societaria que indica produjera los efectos que señala, no se produciría en los hechos la enajenación de los activos subyacentes ubicados en Chile, los que serían asignados a la sociedad que se constituye. En este contexto, los accionistas de la sociedad dividida conservarían los mismos derechos en la entidad resultante que aquellos que tenían en la sociedad que se divide, no existiendo por consiguiente, incremento patrimonial, sujeto a impuestos.

Por consiguiente, respecto de la primera etapa de la reestructuración empresarial que señala, consistente en una división societaria que se efectuará en conformidad a la legislación holandesa, no serán aplicables las facultades de tasación expresadas, en la medida que efectivamente se cumplan los supuestos legales y de interpretación que indica en su presentación, en cuanto a que los efectos ante la Ley de dicho país son análogos a la división efectuada en conformidad a la legislación chilena; y particularmente que siendo la división una distribución del patrimonio de la sociedad que se divide, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que existe una especificación de derechos preexistentes, y este se efectúe bajo un régimen de neutralidad tributaria al no haber ganancias ni pérdidas en la operación antedicha.

En todo caso, a fin de acreditar, en su oportunidad, el cumplimiento de las normas pertinentes contenidas en la LIR, solo se reconocerá como costo de los derechos que la

empresa con domicilio o residencia en el extranjero tiene en la sociedad chilena, y que son asignados a otra entidad extranjera como consecuencia de la división, el costo tributario que tenían a la fecha de efectuarse dicha división.

Sin perjuicio de lo señalado, en el caso específico en consulta, la concurrencia efectiva de las circunstancias que sirven de sustento a esta conclusión, podrán ser objeto de verificación en la instancia de fiscalización correspondiente, a la luz de los antecedentes que acompañe y otros que se estime pertinente solicitar. [\[5\]](#)

3.- En segundo término, solicita se confirme que es aplicable el criterio contenido en el Oficio N° 1.985, de 2015, a la reestructuración empresarial que describe.

Tal como lo indica en su presentación, en el Oficio Ord. N° 1.985, de 2015, se concluyó que, para efectos de determinar si un contribuyente del IA cumple las condiciones para eximirse de la obligación de restitución indicada en el inciso 3° del artículo 63, de la LIR, será necesario aplicar las normas del CDTI que corresponda y establecer si, para efectos de ese convenio, el contribuyente del IA es un residente del Estado con el que Chile suscribió dicho tratado.

Agrega ese pronunciamiento que, en caso que una persona considere que es residente de un Estado con el que Chile ha suscrito un CDTI que se encuentre vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para efectos del convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de “residente” efectuada por el otro Estado. Ello, aun cuando dicha persona hubiere sido, con anterioridad, residente de un Estado con el cual Chile no tenga un CDTI vigente.

Al respecto, cabe señalar en primer lugar que de acuerdo a las normas de la Reforma Tributaria, que rigen a partir del 1 de enero de 2017 [\[6\]](#), el artículo 63 de la LIR dispondrá que a los contribuyentes del IA, que obtengan rentas señaladas en los artículos 58 y 60 inciso primero se les otorgará un crédito, correspondiente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades atribuidas de acuerdo a la misma Ley, la misma tasa del IDPC con la que se gravaron dichas sumas.

Sin perjuicio de lo anterior, el inciso 3° del mismo artículo 63 agrega que los contribuyentes que imputen el crédito señalado, proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral ii), de la letra d), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito [\[7\]](#). Agrega la misma norma legal que la obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del IA, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente. [\[8\]](#)

En relación a la aplicación de esta última norma legal, cabe señalar que el artículo 4°, N° 1 del CDTI celebrado con el reino de Bélgica, indica que para los efectos del mismo, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad

local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

Por consiguiente, para este Servicio, ser residente de un Estado Contratante, en conformidad con el artículo sobre residencia del Convenio tributario suscrito por Chile, implica que una persona tenga un vínculo con el Estado Contratante que sujete su renta a tributación general en el mismo. Es decir, una renta que se obtiene desde Chile por una persona (beneficiaria) que no es residente de Chile, debe estar efectivamente afectada a impuesto en el otro Estado Contratante, por estar sujeta a un régimen de imposición que grava la renta cualquiera sea su origen (renta mundial), para ser calificada correctamente como residente en ese otro Estado Contratante en conformidad al Convenio vigente.

De esta forma, a juicio de esta Dirección, es aplicable a la situación en consulta, el criterio que se contiene en el Oficio N° 1.985, de 2015, en cuanto a que en caso que el contribuyente que señala, considere que es residente del reino de Bélgica, con el que se ha suscrito un CDTI y que se encuentra vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que dicho Estado la reconoce como tal para efectos del convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de “residente” efectuada por ese Estado; aun cuando hubiere sido, con anterioridad, residente de un Estado con el cual Chile no tenga un CDTI.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que desde un punto de vista sustantivo, los CDTI tienen como objetivo fundamental evitar la doble tributación sobre rentas obtenidas por personas residentes en uno de los Estados contratantes, distribuyendo o repartiendo entre ellos sus potestades tributarias; pero asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y la evasión fiscal, con el objeto de evitar que los contribuyentes puedan hacer un uso abusivo de la legislación tributaria aprovechando las diferencias legislativas de los países; introduciendo figuras como el “beneficiario efectivo” y normas anti abuso.

Al respecto, como se instruye en la Circular N° 57 de 2009, la cláusula del “beneficiario efectivo”, entre otros mecanismos, tiene como propósito asegurar que los beneficios del Convenio sean obtenidos por residentes de los Estados contratantes y no por residentes de terceros Estados que no tendrían derecho a tales beneficios.

El mismo instructivo agrega que este Servicio procederá al intercambio de información con las autoridades competentes de los Estados con los cuales Chile tiene CDTI en vigencia, con el fin de confirmar que las personas que invocan los beneficios del CDTI sean los beneficiarios efectivos de las respectivas rentas.

III.- CONCLUSIONES.

De acuerdo a lo señalado, y solo en base a los antecedentes que expresa en su requerimiento, se puede indicar lo siguiente:

a) En el caso de la división societaria que se planea llevar a cabo, conforme a la legislación holandesa, no serán aplicables las facultades de tasación, en la medida que efectivamente se cumplan los supuestos legales y de interpretación que indica en su presentación, relativos a que los efectos ante la Ley de dicho país son análogos a la división efectuada en conformidad a la legislación chilena y este se efectúe bajo un régimen de neutralidad tributaria. Bajo ese supuesto, solo se podrá reconocer para los efectos de lo previsto en la LIR, como costo de los derechos en la sociedad por acciones local, asignados a la entidad extranjera, el costo tributario que tenían a la fecha de efectuarse dicha división.

b) En caso que la sociedad que indica considere que es residente del reino de Bélgica con el que Chile ha suscrito un CDTI el que se encuentra vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que dicho Estado la reconoce como tal para efectos del Convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de “residente” efectuada por el otro Estado, para los efectos legales previstos en el inciso 3°, del artículo 63, de la LIR; aun cuando hubiere sido, con anterioridad, residente de un Estado con el cual Chile no tenga un CDTI vigente.

Las autoridades chilenas podrán rebatir dicha calificación a través de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en el mismo tratado.

Sin perjuicio de lo señalado, y en relación a la aplicación del Convenio, cabe agregar que este tiene mecanismos para asegurar que los beneficios sean obtenidos por residentes de los Estados contratantes y no por residentes de terceros Estados que no tendrían derecho a tales beneficios.

c) Finalmente, se hace presente que estas conclusiones se basan en los supuestos de hecho indicados en su presentación, por lo que la concurrencia de las circunstancias específicas que hacen procedentes las conclusiones antes señaladas, podrán ser verificadas y apreciadas, en su caso, por la respectiva Unidad de Fiscalización de este Servicio, conforme a los criterios expresados en este Oficio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 843, de 18.04.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Al respecto, cita el oficio Ord. N°66 de 18 de enero de 2008, de la Dirección de Grandes Contribuyentes en el que, según expresa, se habría confirmado que respecto de un proceso de división societaria materializado mediante la figura denominada *juridische afsplitsing*, en conformidad a la legislación holandesa, no se genera una ganancia tributable ni resultan aplicables las facultades de tasación del SII consagradas en el artículo 64 del Código Tributario, en cuanto dicha figura legal reúne los elementos de la esencia y de la naturaleza de la división de sociedades según la legislación chilena.

[2] Oficio N°1985, de 3 de agosto de 2015.

[3] En este sentido, Oficio N° 1385, de 2016.

[4] Al respecto, Oficio N° 2531, de 2015.

[5] Cabe expresar que, si como resultado de las operaciones y actos ejecutados en el extranjero se enajenan acciones, cuotas, títulos u otros derechos a que se refiere el inciso tercero del artículo 10 de la LIR, correspondería aplicar el impuesto único contemplado en el número 3 del artículo 58 del cuerpo legal indicado; y en su caso, las facultades de tasación de este Servicio, en los términos indicados en la Circular N° 14, de 2014, modificada por Circular N° 59 de 2014.

[6] Conforme lo establecen las leyes N° 20.780, de 2014 y N° 20.899, de 2016.

[7] Las instrucciones relativas a esta norma legal, vigente a contar del 01 de enero de 2017, están contenidas en el N° 2.3), de la letra C), del Capítulo II de la Circular N° 49, de 2016.

[8] Cabe tener presente que el artículo 4° transitorio de la Ley N° 20.899, de 2016, establece que a partir del 1° de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, tampoco habrá obligación de restitución para los contribuyentes del IA residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017 un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional, aun cuando no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto. En dicha situación se encuentra precisamente el Convenio celebrado con Bélgica el que fue firmado el 6 de diciembre de 2007 en Bruselas y fue publicado en el Diario Oficial de Chile del 17 de julio de 2010.