

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 N° 9 Y ART. 41 N° 6 –LEY N° 19.039
– ART. 19 – CIRCULARES N° 13 DE 2014 Y N° 1 DE 2015
(ORD. N° 955, DE 27.03.2023).

Distribución de goodwill proveniente de la sociedad absorbida tras una fusión.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un grupo multinacional (YYY) con presencia predominante en el mercado de alimentos y bebidas, a través de una sociedad anónima filial chilena (XXX), es dueña del 99,9% de las acciones de una sociedad por acciones operativa (ZZZ), esta última con una importante presencia en Chile y Latinoamérica.

Para simplificar la malla societaria del grupo en Chile y cumplir con las directrices y planes comerciales preestablecidos del grupo YYY, los accionistas de XXX y ZZZ evalúan fusionar ambas empresas, siendo la sociedad absorbente XXX y la sociedad absorbida ZZZ.

Como consecuencia de esta fusión, se generaría una diferencia entre el costo de adquisición de las acciones de la sociedad absorbida y el patrimonio tributario de la misma (goodwill), el cual debe ser reconocido por la sociedad continuadora de acuerdo con el N° 9 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

La sociedad ZZZ produce y comercializa sus productos bajo una reconocida marca (AAA), que goza de reconocimiento en el mercado chileno y formaría parte importante del valor de ZZZ, marca que estaría inscrita y registrada en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INAPI) a nombre de ZZZ¹.

Añade que la marca AAA representaría una inversión efectiva para ZZZ, al haberse realizado desembolsos para su inscripción, renovación, desarrollo y explotación, implicando un sacrificio económico para ella. Además, tiene una norma legal de reajustabilidad que la protege (N° 6 del artículo 41 de la LIR), por lo que la marca AAA puede ser calificada como un activo no monetario.

Conforme lo anterior, así como los pronunciamientos² y normas legales³ que cita, solicita confirmar que:

- 1) El goodwill producido en una fusión debe ser distribuido de forma proporcional entre todos los activos no monetarios provenientes de la sociedad absorbida cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza, hasta la concurrencia de dicho valor. Para los mencionados efectos, se considera activo monetario [sic] aquel que se autoprotege de la inflación, ya sea que por su naturaleza se impide que la desvalorización monetaria ocasione un menoscabo en su valor real o se encuentra protegido de la inflación por existir cláusulas de reajustabilidad establecidas por una ley o pactadas en forma contractual.
- 2) La marca AAA constituye un activo no monetario, pues representa una inversión efectiva y se autoprotege de la inflación, de acuerdo con el N° 6 de artículo 41 de la LIR y, por lo tanto, si dicha marca proviene desde la sociedad absorbida ZZZ, correspondería considerarla dentro de aquellos activos entre los cuales debe distribuirse el goodwill.
- 3) El hecho de no estar contabilizada en el saldo de la cuenta de activo “marca” el o los últimos valores por concepto de renovaciones o desembolsos registrales de AAA para efectos tributarios, no obsta a que la marca pueda ser considerada una inversión efectiva, en la medida que se hayan realizado desembolsos para su inscripción, renovación, desarrollo y explotación, implicando un sacrificio económico para ZZZ.

¹ La marca formaría parte del auxiliar de activos tributarios de la compañía. De acuerdo al mayor contable de la cuenta, el valor del activo corresponde a pagos registrales históricos de AAA, dominios y otros asociados a la marca en diferentes períodos y jurisdicciones.

² Circular N° 13 de 2014 y Oficio N° 3234 de 2015.

³ Artículos 2° N° 10 y 31 N° 9, párrafo tercero y 41 N° 6, todos de la LIR.

II ANÁLISIS

En relación con la consulta 1) del Antecedente se informa que el tratamiento tributario del menor valor de la inversión⁴ (goodwill) producido en una fusión de sociedades se contiene en el párrafo tercero del N° 9 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR⁵, disponiendo que:

- a) Primero, dicho menor valor deberá distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciban de la sociedad absorbida con motivo de la fusión cuyo valor de costo para efectos tributarios sea inferior a su valor corriente en plaza.

La distribución debe efectuarse en la proporción o porcentaje que represente el valor corriente en plaza de cada uno de ellos sobre la sumatoria del total de estos, aumentándose el valor tributario de ellos hasta la concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza.

- b) Si subsiste una diferencia, ésta se considerará como un activo intangible, sólo para los efectos de que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de esta.

Para estos efectos, se considera que un activo no monetario es aquel que se autoprotege de la inflación, ya sea que por su naturaleza se impide que la desvalorización monetaria ocasione un menoscabo en su valor real o se encuentran protegidos de la inflación por existir cláusulas de reajustabilidad establecidas por una ley o pactadas en forma contractual.

En cuanto a la consulta 2) del Antecedente, como regla general, un activo intangible no se considera dentro de los activos no monetarios recibidos en una fusión desde la empresa absorbida, así como tampoco forma parte del capital propio tributario de la misma, razón por la cual, en principio, no deben considerarse en la asignación del goodwill determinado, salvo que dicho activo tenga el carácter de una inversión efectiva que se mantenga en la empresa absorbida y que lo reciba la absorbente con motivo de la fusión, y en la medida que esté sujeto a una norma de reajustabilidad conforme a la LIR⁶.

Asimismo se ha resuelto que⁷, considerando lo establecido en la Ley N° 19.039 sobre propiedad industrial⁸, una marca comercial constituye un bien que puede existir en el patrimonio de una empresa y que, como tal, representa un activo intangible y que su costo estará determinado por los desembolsos incurridos en su creación, diseño e inscripción de la misma, o por el precio pagado en el evento que hubiera sido adquirida de terceros; agregando que la situación de utilidad o pérdida de tal activo solo se puede determinar al liquidarse el bien o al quedar este sin valor económico en forma definitiva, por lo que mientras no se enajene debe seguir registrado en el activo.

De esta manera, cuando la marca represente una inversión efectiva en la empresa y sea aplicable la norma legal de reajustabilidad que lo proteja, de acuerdo con el N° 6 del artículo 41 de la LIR, puede ser calificado como un activo no monetario y, por lo tanto, si dicho activo no monetario proviene desde la sociedad absorbida, corresponde considerarlo dentro de aquellos activos entre los cuales debe distribuirse el goodwill.

Corresponderá al contribuyente acreditar en la instancia de fiscalización respectiva, el valor corriente en plaza del activo en cuestión, así como la efectividad y monto de la inversión.

No obsta a lo anterior el hecho de no estar contabilizada en el saldo de la cuenta de activo “marca” el o los últimos valores por concepto de renovaciones o desembolsos registrales de la marca, en la medida que se hayan realizado desembolsos para su inscripción, renovación, desarrollo y explotación, implicando un sacrificio económico para ZZZ; que estos desembolsos y su concepto sean debidamente acreditados con documentación fidedigna, y que la marca no ha sido abandonada ni hubiera caducado.

⁴ El menor valor o goodwill corresponde a la diferencia que se determina cuando el valor total de la inversión efectuada por la absorbente en las acciones o derechos sociales de la sociedad absorbida, es mayor al valor total o proporcional del capital propio tributario de esta última, determinado a la fecha de la fusión. En esta situación, se ha efectuado una inversión por un monto superior al valor que representa el capital propio tributario de la sociedad absorbida.

⁵ Ver instrucciones en las Circulares N° 13 de 2014 y N° 1 de 2015.

⁶ Oficio N° 3234 de 2015.

⁷ Oficio N° 144 de 1994.

⁸ El artículo 19 de dicha ley establece que, bajo la denominación de marca comercial, se comprende todo signo capaz de distinguir en el mercado productos o servicios. El texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 19.039 se contiene en el Decreto con Fuerza de Ley N° 4 de 2022, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) El tratamiento tributario del menor valor de la inversión o goodwill producido en una fusión de sociedades, está tratado en el párrafo tercero del N° 9 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, por lo que debe estarse a dicha disposición y a las instrucciones dictadas al efecto.
- 2) La marca AAA pueda ser considerada una inversión efectiva, en la medida que se hayan realizado desembolsos para su inscripción, renovación, desarrollo y explotación, implicando un sacrificio económico para ZZZ.

Por lo tanto, en la medida que represente una inversión efectiva en la empresa absorbida, puede ser calificada como un activo no monetario al tener una norma legal de reajustabilidad que lo protege, pudiendo ser considerado dentro de los activos entre los cuales debe distribuirse el goodwill.

- 3) Estese a la Conclusión 2) anterior.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 955, del 27.03.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos