

[Home](#) | [Ley de Impuesto a la Renta - 2015](#)

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 15°, ART. 31°, N°9, ART. 64° BIS – LEY N° 20.630, DE 2012. (ORD. N° 1921, DE 27.07.2015)

INCIDENCIA DEL GOODWILL PRODUCIDO EN LA FUSIÓN DE SOCIEDADES QUE TRIBUTAN EN EL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA (IEAM), EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE, AFECTA A DICHO IMPUESTO.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de la incidencia del goodwill que puede producirse en la fusión de sociedades que tributan con el Impuesto Específico a la Actividad Minera (IEAM).

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que el año 2007 se produjo la fusión por incorporación de dos empresas mineras. Al momento de la fusión, se ocasionó una diferencia entre el capital propio tributario de la absorbida y el valor tributario al cual se encontraba registrada la inversión en la absorbente, produciéndose en consecuencia un goodwill.

Agrega, que esa Dirección practicó a la empresa minera absorbente, liquidaciones de impuesto como consecuencia de haberse determinado un ajuste en la Renta Imponible Operacional Minera (RIOM), producto de la amortización del goodwill generado en la referida fusión. Las liquidaciones consideran que el goodwill, no debe incidir en la determinación de la base imponible del IEAM, dado que dichas partidas no dicen relación con la venta de productos mineros, sino que son el resultado de la fusión por incorporación de dos sociedades. Es decir, si bien no se niega al contribuyente el derecho a amortizar la pérdida generada en la operación para los fines de la determinación de la RLI, por la razón señalada, dicha amortización debe ser agregada para los efectos de la conformación de la RIOM.

Por su parte, el contribuyente argumenta, de acuerdo con el artículo 64 bis de la LIR (vigente al momento de la fusión), que para la aplicación del IEAM se deben rebajar de la RLI aquellos ingresos que no provienen directamente de la venta de productos mineros y deben agregarse los gastos y costos asociados a los ingresos objeto de dicha deducción. En consecuencia, sostiene, no existe ninguna disposición que directa o indirectamente indique que el goodwill no debe ser considerado para efectos de la determinación de la RIOM, por lo tanto, en la medida que existan activos no monetarios que se vinculen con la venta de productos mineros, no correspondería efectuar el ajuste que por dicho concepto sostiene el Servicio.

Mediante presentación de fecha 19 de octubre de 2012, la empresa minera absorbente en el proceso de fusión en cuestión, ha solicitado ante esa Dirección, revisión de la actuación fiscalizadora de las liquidaciones practicadas.

En atención a los antecedentes expuestos, solicita ratificar o modificar alguno de los siguientes criterios:

1. El IEAM, por tratarse de un impuesto especial, se somete a reglas especiales, y el artículo 64 bis de la LIR (vigente al momento de la fusión) persigue depurar la RIOM. En consecuencia, el goodwill o badwill, no debe incidir en la determinación de la base imponible del IEAM, dado que dichas partidas no tienen relación directa con la venta de productos mineros, sino que son el resultado de una inversión, en este caso, de la fusión de dos sociedades; o

2. Al tratarse de la fusión de sociedades que tributan en el IEAM, sí procede la amortización del goodwill o badwill para la determinación de la RIOM de la sociedad absorbente, incorporándolo a los activos no monetarios recibidos que se encuentren vinculados directamente con ingresos provenientes de la venta de productos mineros.

II.- ANÁLISIS.

Cabe señalar, en primer término, que la situación planteada se refiere a una fusión de sociedades ocurrida con anterioridad a la modificación introducida a los artículos 15 y 31 N° 9 de la LIR, por la Ley N° 20.630, de 2012, en la cual se produce un goodwill cuyo tratamiento frente a la RIOM solicita se precise. De acuerdo a ello, debe considerarse lo señalado por el Servicio a través de su jurisprudencia administrativa, en la que se había referido al tratamiento tributario del goodwill, concepto que corresponde a la diferencia que se produce entre el valor pagado por el total de las acciones o derechos sociales de la sociedad absorbida por sobre el valor del capital propio tributario de ésta. En tal caso, se había establecido que la citada diferencia de valor debía distribuirse proporcionalmente entre todos los activos no monetarios provenientes de la sociedad absorbida, quedando tal diferencia sujeta al mismo tratamiento tributario que correspondía al activo no monetario al que se incorporaba. En el caso que no existieran activos no monetarios, dicha diferencia debía reconocerse como un gasto diferido, amortizándose en montos proporcionales iguales en un período de 6 años.

Por su parte, el inciso séptimo del artículo 64 bis de la LIR, cuya redacción fue recogida en iguales términos por el actual artículo 64 ter de la misma ley, en sus primeros dos números establece que:

“Se entenderá por renta imponible operacional minera, para los efectos de este artículo, la que resulte de efectuar los siguientes ajustes a la renta líquida imponible determinada en los artículos 29 a 33 de la presente ley:

1. Deducir todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros.

2. Agregar los gastos y costos necesarios para producir los ingresos a que se refiere el número 1 precedente. Deberán, asimismo, agregarse los gastos de imputación común del explotador minero que no sean asignables exclusivamente a un determinado tipo de ingresos, en la misma proporción que representen los ingresos a que se refiere el numeral precedente respecto del total de los ingresos brutos del explotador minero;”

Al tenor de la disposición transcrita, aparece claro que el objeto de tales normas es evitar que se aplique el IEAM a todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros. Consecuente con ello, y para guardar la debida correlación en la determinación de la RIOM, el N° 2 de la norma señalada dispone el agregado de los gastos y costos que dicen relación con los ingresos que conforme con el N° 1 se deducen, para precisamente no ser gravados con el IEAM.

En una interpretación a contrario sensu, este Servicio ha señalado que dicha norma establece que la base imponible del tributo en comento, sólo debe estar conformada por los ingresos, costos y gastos necesarios provenientes directamente de la venta de productos mineros, definidos estos conceptos en los términos indicados en los N°s 2 y 3, del inciso 2°, del artículo 64 bis de la LIR.

Como en la situación en análisis se está frente a la absorción de una empresa mediante la adquisición del 100% de las acciones de ésta, produciéndose un goodwill como consecuencia de que el precio pagado por las acciones fue superior al valor del capital propio tributario de la empresa absorbida, y que dicha diferencia queda sujeta al mismo tratamiento tributario que corresponda al activo no monetario al que se incorpora, para la determinación de la RIOM se debe analizar si el cargo a resultado, ya sea como costo de venta, depreciación, amortización, etc., del valor de los activos a los que se incorporó el goodwill, se encuentra vinculado directamente o no con ingresos provenientes de la venta de productos mineros.

Por otra parte, cuando no existan activos no monetarios en la sociedad que se disuelve, el goodwill adopta el carácter de un gasto diferido que debe ser amortizado en el plazo de 6 años, y en tal caso, es evidente que la amortización de dicho gasto no se relaciona de manera alguna con la venta de productos mineros, razón por la cual no podría afectar la determinación de la RIOM.

Conforme a lo señalado, y teniendo presente lo manifestado en su presentación, en cuanto a que en el caso en análisis el goodwill se distribuyó proporcionalmente entre las existencias, cuentas por cobrar, activos fijos e inversiones de la empresa absorbida, a continuación se analiza la incidencia de la asignación de la parte del goodwill en cada uno de tales activos, desde el punto de vista de la aceptación del cargo a resultado o la amortización respectiva de éstos, para los fines de la determinación de la RIOM:

- En el caso de la parte del goodwill asignado a las existencias de productos mineros que se traspasan con motivo de la fusión, y que se lleva a resultado a través del costo de venta de las mismas, resulta evidente que existe una vinculación directa con los ingresos provenientes de la venta de productos mineros. En consecuencia, resulta procedente la deducción del costo asociado a esta parte del goodwill para los fines de la determinación de la RIOM, en tanto los ingresos por la venta de dichas existencias también forme parte de tal base imponible.

- En el caso de la parte del goodwill asignado a las cuentas por cobrar, no es posible efectuar tal vinculación, por cuanto no existiría un ingreso por la venta de productos mineros asociado. En consecuencia, no procedería la deducción del eventual costo o gasto asociado a la parte del goodwill asignado a las cuentas por cobrar para la determinación de la RIOM.

- En el caso de la parte del goodwill asignado los activos fijos y a las inversiones, deberá analizarse específicamente si existe la vinculación señalada, por cuanto el gasto por depreciación de tales inversiones, debe asociarse directamente con la generación de ingresos provenientes de la venta de productos mineros. Se desconoce el tipo de activos fijos y de inversiones de que se trata, y si están éstos vinculados o no directamente con ingresos por la venta de productos mineros.

III.- CONCLUSIÓN.

Para los efectos de definir si procede o no la rebaja por concepto de depreciación, amortización o rebaja como costo o gasto, de aquella parte del goodwill incorporado en el valor de los activos no monetarios recibidos con ocasión de la fusión, todo ello para los efectos de la determinación de la RIOM, se debe distinguir el tipo de activo de

que se trate, pues sólo procederá dicha rebaja en tanto éste activo se encuentre vinculado directamente con ingresos provenientes de la venta de productos mineros.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1921, de 27.07.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos