

CODIGO TRIBUTARIO – NUEVO TEXTO – ART. 26 BIS – (ORD. N° 1197, DE 30.04.2019)

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, a las operaciones que describe en su presentación.

I. ANTECEDENTES

Los peticionarios exponen que Fundación XXX suscribirá un contrato de compraventa sobre un inmueble con construcciones, de propiedad de Inversiones XXX SpA, con el propósito de continuar con el desarrollo de su fin fundacional.

Agregan, que el referido inmueble le fue asignado a Inversiones XXX SpA luego de un proceso de división de “Sociedad YYY SpA”. Esta última sociedad habría adquirido el terreno con fecha 05-03-2008, sin IVA. Una vez adquirido el terreno, habría encargado la construcción de un galpón, construcción que sí estuvo afecta a IVA y generó derecho a utilizar crédito fiscal.

La división se realizó con fecha 28-12-2017, luego de que los accionistas de “Sociedad YYY SpA” recibieran una oferta de un tercero no relacionado consistente en comprar el negocio operativo de la sociedad. Sin embargo, dentro de las condiciones estipuladas durante la negociación, la parte compradora habría manifestado que no requerirían del terreno ni de sus construcciones, en atención a que no contaba con los fondos suficientes para ello.

En este contexto advierten que el proceso de división tuvo como legítima razón de negocios la venta de una empresa –Sociedad YYY SpA–, de forma separada del bien inmueble en que operaba, a raíz de las negociaciones que se habrían llevado a cabo con la parte interesada en comprar el negocio operativo de dicha sociedad.

Al respecto, los consultantes solicitan que este Servicio les confirme los siguientes criterios:

- 1) Que, conforme a la normativa del Servicio, el crédito fiscal IVA es un derecho personalísimo, por lo que Inversiones XXX SpA, al corresponder a un nuevo contribuyente, con personalidad jurídica y RUT distinto de Sociedad YYY SpA, no tuvo ni tendrá derecho a utilizar el crédito IVA generado en la construcción del galpón.
- 2) Que la futura venta del terreno y las construcciones a la Fundación XXX no se encuentra afecta a IVA, toda vez que, pese a formar parte del activo fijo de Inversiones XXX SpA y tratarse de un bien corporal inmueble, ésta última no tuvo derecho a crédito fiscal en su adquisición ni construcción, no cumpliéndose por tanto con lo dispuesto en el artículo 8 letra m) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- 3) Que no es aplicable la normativa general anti elusiva a la división y posterior venta de Sociedad YYY s SpA, ya que tales operaciones obedecieron a una manifestación legítima de la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, según lo contemplado en el artículo 4 ter del Código Tributario. Es decir, que tanto la división y posterior venta perseguían resultados y efectos jurídicos y económicos relevantes para el contribuyente, distintos de los meramente tributarios.

La consulta es realizada al amparo de lo dispuesto en los artículos 6 letra A) N°1 y 26 bis, ambos del Código Tributario. Atendido lo declarado por los propios consultantes, se trata de una consulta no vinculante, cuyo procedimiento se encuentra regulado en la Circular N°41 de 2016 emitida por este Servicio.

II. ANÁLISIS

En relación a la primera consulta, este Servicio ha sido consistente en resolver que el crédito fiscal no tiene el carácter de un derecho personal o crédito, en términos del derecho civil, de suerte que no es susceptible de transferencia o transmisión, como ocurre con los derechos patrimoniales.

En este sentido, la sociedad que nace de la división es un nuevo contribuyente, con personalidad jurídica y RUT distinto de la sociedad que se divide, sin derecho a utilizar el crédito fiscal generado por la sociedad original. Lo mismo se aplica respecto del eventual crédito fiscal generado en la importación o fabricación de bienes que pudieran haberse incorporado a la construcción y también por los contratos de construcción respectivos.

En el presente caso, el contribuyente que eventualmente pudo haber tenido derecho a crédito fiscal es la sociedad madre, quien es Sociedad YYY SpA, un contribuyente distinto de aquél que efectuará la venta del inmueble a la Fundación, quien es Inversiones XXX SpA.

En relación a la segunda consulta, para determinar si la venta del terreno y construcciones se encuentra afecta a Impuesto al Valor Agregado ("IVA"), en el entendido que efectivamente se trate de un bien del activo fijo, cabe aplicar la norma establecida en el artículo 8, letra m), del D.L. N° 825, de 1974, la cual grava "[l]a venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción".

El artículo 23° del referido decreto ley establece que los contribuyentes afectos al pago del IVA tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que será equivalente, según lo establece el inciso primero del referido artículo, al IVA recargado en las facturas por adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo o el relacionado con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

Además, sobre esta materia cabe tener presente lo interpretado por este Servicio, en base a lo informado en su oportunidad por la Superintendencia de Valores y Seguros -hoy Comisión para el Mercado Financiero-, sobre la naturaleza y efectos jurídicos de la división.

En efecto, la Circular N° 68 de 28-11-1996, en materia de Impuesto a la Renta, instruye que "[s]obre este tipo de reorganización de sociedades de cualquier clase, cabe señalar que, teniendo presente un pronunciamiento de la Superintendencia de Valores y Seguros, este Servicio ha concluido que en el caso de división de una sociedad, la distribución que se hace del patrimonio de la sociedad que se divide corresponde a la asignación de cuotas de una universalidad jurídica y, consecuentemente, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que se trata de una especificación de derechos preexistentes los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente".

Luego, este Servicio ha entendido¹ que los bienes que pasan a formar el patrimonio de la sociedad que se crea mantienen la fecha de adquisición en que fueron adquiridos por la sociedad que se divide. Aplicando este principio en la especie, debe entenderse que los bienes adquiridos por la sociedad que se divide, y que pasan a la nueva sociedad nacida de la división, no pueden entenderse "adquiridos" por ésta última en los términos del hecho gravado especial contenido en el artículo 8 letra m) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

En atención a lo anteriormente expuesto, cabe concluir que en la especie no se configuraría ninguno de los requisitos exigidos por el artículo 8 letra m) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, y, por lo tanto, la venta futura del terreno y construcciones a la Fundación XXX no se encuentra afecta a IVA toda vez que: a) el bien no puede entenderse "adquirido" por la nueva sociedad nacida de la división; b) al tiempo de su adquisición la nueva sociedad nacida de la división no tenía existencia legal; y c) como se ha expuesto en la respuesta de la primera consulta, tampoco ha tenido derecho a utilizar el crédito fiscal generado por la sociedad original, lo que también aplica respecto del eventual crédito fiscal generado en la importación o fabricación de bienes que pudieren haberse incorporado a la construcción y también por los contratos de construcción respectivos.

En cuanto a la tercera consulta, como se señaló en el acápite anterior, se ha requerido que este Servicio se pronuncie sobre si las operaciones de división y posterior venta de Sociedad YYY SpA, pueden ser calificadas como elusivas en los términos de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

Al respecto, cabe tener presente, que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 4 bis inciso 4° del Código Tributario, en los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Por consiguiente, en el caso particular, se hace necesario revisar previamente si sería posible el ejercicio de la facultad de tasación contemplada en el artículo 64 del Código Tributario.

El inciso cuarto del artículo 64 del Código Tributario dispone que el Servicio no podrá ejercer sus facultades de tasación en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de

¹ Oficio N°4359 de 1999.

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.

Junto con la presentación, los consultantes acompañaron una serie de antecedentes, dentro de los cuales se encuentra la escritura de división de fecha 28-12-2017 y Balance tributario de Sociedad YYY SpA determinado a octubre de 2017 (balance previo a la fusión). Al comparar ambos documentos, se observa que los activos y pasivos que fueron asignados producto de la división a la nueva sociedad –Inversiones XXX SpA-, se habrían asignado al mismo valor registrado en el referido balance, con la salvedad de las cuentas de activo llamadas “Mejoras” e “instalaciones”; y cuentas de pasivo llamadas “Deprec. Acum. Mejoras” y “Deprec. Acum. Instalaciones”, que registran valores diferentes a los señalados en la escritura de división. No obstante, en la cláusula séptima, número tres, de la escritura de división, se señala que, de existir discrepancia entre las cifras señaladas en la escritura de división y el Balance de la sociedad de fecha 31-10-2017 junto con el informe pericial de división, prevalecerán aquellas cifras indicadas en estos últimos instrumentos que fueron protocolizados junto con la escritura.

En consecuencia, la verificación de si efectivamente los activos y pasivos asignados producto de la división a Inversiones XXX SpA fueron registrados al mismo valor tributario que tenían en la sociedad dividida (Sociedad YYY SpA), se hará en las instancias de fiscalización correspondientes, para lo cual se revisará el informe pericial referido y el balance de división.

Asumiendo que los activos y pasivos se mantienen registrados a valor tributario en la sociedad dividida, se deberá concluir que no resulta aplicable la facultad de tasación que dispone el artículo 64 del Código Tributario.

A continuación, entonces, procede evaluar las consecuencias jurídicas derivadas de la división y posterior venta de Sociedad YYY SpA en el marco de la norma general anti elusiva.

Al respecto, este Servicio ha señalado en la Circular N°65 del año 2015 que la legislación nacional, cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario.

En este contexto, en razón del principio de la buena fe tributaria, tanto el Servicio como los contribuyentes, deberían reconocer la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos que hubieren llevado a cabo, cualquiera sea la forma o denominación que las partes le hubieren dado, pues lo que determina el nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponible, es la naturaleza jurídica propia de los hechos, actos o negocios realizados más que los formalismos contractuales o las denominaciones que los interesados les hayan atribuido. Por lo tanto, el solo hecho de que existan ventajas tributarias a favor de un contribuyente no transformará el conjunto de actos y negocios jurídicos en elusivos, sino que, es la discordancia entre las razones económicas entregadas y los actos y negocios jurídicos ejecutados, lo que entregará las variables para determinar si se está en presencia de una reorganización societaria elusiva. En este análisis, se debe precisar si el conjunto de los actos presentados y los efectos que originan tienen relación con el fin económico presentado o si tienen la sola finalidad de obtener ventajas tributarias, de forma no contemplada en la ley tributaria.

Por tratarse de una consulta no vinculante, el presente oficio sólo contendrá un pronunciamiento general sobre los efectos eventualmente elusivos o no de las operaciones que se llevaron a cabo.

En el caso particular, consta que además de la escritura de división y balance tributario mencionados precedentemente, los consultantes acompañaron los siguientes antecedentes adicionales:

- Copia simple de la carta oferta de fecha 22-12-2017, suscrita por el interesado en comprar Sociedad YYY SpA y los –hasta ese entonces- dueños de Sociedad YYY SpA.

En este documento se establecieron los puntos que iba a abordar la negociación y transacción respectiva, señalando expresamente que la transacción no iba a incluir los pasivos bancarios de la sociedad, ni el terreno y galpón de la misma. Además, en el número 13 del mismo documento se señala que el inmueble y galpón donde operaba Sociedad YYY SpA, debía ser traspasado a una tercera sociedad conformada exclusivamente por los accionistas que -a esa fecha- eran dueños de Sociedad YYY SpA, lo que debía ocurrir antes de llevarse a cabo la compraventa de la misma.

- Copias de la compraventa y traspaso de acciones de Sociedad YYY SpA, ambos de fecha 14-03-2018.

En estos documentos se observa que la sociedad Asesorías e Inversiones ZZZ SpA, adquirió el 100% de las acciones de Sociedad YYY SpA, por un precio total de \$000.000.000. Con estos antecedentes se verifica que la compraventa efectivamente se materializó con posterioridad a la división de Sociedad YYY SpA, en virtud de la cual se asignó el inmueble junto con sus construcciones y los pasivos bancarios a la nueva sociedad que nació de la división, esto es, Inversiones XXX SpA.

Teniendo en consideración estos antecedentes, en relación con el proceso de división de Sociedad YYY SpA, se observa que éste habría estado motivado por las condiciones establecidas por la parte interesada en comprar el negocio operativo de Sociedad YYY SpA. De esta forma, la división habría permitido que el inmueble y préstamos bancarios fueran asignados a otra sociedad compuesta exclusivamente por los mismos accionistas que –hasta antes de la compraventa de acciones- eran dueños de Sociedad YYY SpA, cumpliendo de esta forma con las condiciones manifestadas en la carta oferta de fecha 22-12-2017.

Respecto a la compraventa y traspaso de acciones de Sociedad YYY SpA, cabe señalar, que respecto de dicha operación es aplicable el tratamiento tributario dispuesto en el artículo 17 N°8 letra a) de la LIR.

Dicha norma dispone que no constituirá renta la enajenación de acciones en aquella parte que se obtenga hasta la concurrencia del valor de adquisición de las mismas. Para efectos de lo anterior, la norma señala que el valor de adquisición deberá ser incrementado o disminuido si el enajenante concurrió a aumentos o disminuciones de capital, respectivamente, y reajustado según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la adquisición, aporte, aumento o disminución de capital, según sea el caso, y el mes anterior al de la enajenación de las acciones

El mayor valor que se obtenga de la diferencia entre el precio o valor asignado a la enajenación y el valor de adquisición determinado según lo indicado en el párrafo anterior, se grava con IGC o Impuesto Adicional, según éste se encuentre devengado o percibido, a elección del contribuyente. Adicionalmente, en caso que el enajenante sea un contribuyente de primera categoría que determine sus impuestos mediante renta efectiva –como es el caso de dos de los vendedores-, el mayor valor se afecta también con IDPC. En este caso, si el contribuyente se encuentra obligado a aplicar las normas del artículo 41 LIR, el valor de adquisición deberá reajustarse aplicando dichas normas.

En la consulta no se hace referencia al resultado de la operación de venta de acciones. Se constata eso sí, que no existe relación entre las partes vendedora y la compradora de las acciones, por lo que es probable que la negociación propia de la compraventa (precio, condiciones, fecha de realización, etc.), haya sido realizada en términos tales que permitieron la normal contraposición de intereses que existe entre partes no relacionadas frente a este tipo de contratos. En todo caso, en relación con el precio de compraventa acordado, es importante tener presente que, en términos generales los precios de venta de bienes transables son fijados libremente por las partes contratantes. En consecuencia, la determinación de si el precio acordado responde a su valor corriente en plaza es una situación de hecho que corresponde ser verificada en las instancias de fiscalización respectiva, siendo aplicable en este escenario las facultades generales de fiscalización, que comprenden las normas especiales de tasación del artículo 17 N°8 inciso 4° de la LIR y artículo 64 del Código Tributario.

Con todo, y de conformidad con los antecedentes analizados, podría estimarse que, en principio, la división y posterior venta de Sociedad YYY SpA no constituyen actuaciones elusivas, advirtiéndose que la intención que habría tenido Sociedad YYY SpA para llevar a cabo el proceso de división, concuerda con la justificación de tipo económico planteada -condiciones de venta de la sociedad-, por lo que no se aprecia que estas operaciones hayan tenido efectos puramente tributarios, sino que, como se indica, habrían existido efectos económicos relevantes detrás de su realización. No obstante, cabe señalar que otros antecedentes o circunstancias concretas del caso podrían hacer variar la conclusión anterior, en el evento que el Servicio, en ejercicio de sus facultades de fiscalización compruebe que las operaciones descritas no produjeron resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes distintos a los meramente tributarios.

III. CONCLUSIONES

Conforme a lo expuesto, y en relación con los criterios que se solicita confirmar, se informa:

- 1) El crédito fiscal IVA es un derecho personalísimo, por lo que efectivamente Inversiones XXX SpA, sociedad nacida de una división, no tuvo ni tiene derecho a utilizar el crédito fiscal generado por la sociedad madre, esto es, por Sociedad YYY SpA
- 2) La futura venta del terreno y las construcciones no se encuentra afecta a IVA porque no se verifican los requisitos del hecho gravado especial establecido en el artículo 8 letra m) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- 3) Por las razones expuestas precedentemente, la división y posterior venta de Sociedad YYY SpA constituyen, en principio, actuaciones no elusivas en los términos de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1197 de 30.04.2019
Subdirección Fiscalización
Oficina Análisis de Elusión