

CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 26 BIS – (ORD. N° 2937, DE 28.11.2023)

Consulta sobre la aplicación de las facultades de tasación establecidas en el artículo 64 del Código Tributario y disposiciones de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional la presentación indicada en el antecedente, mediante la cual el consultante solicita un pronunciamiento que confirme que no resultan aplicables las facultades de tasación establecidas en el artículo 64 del Código Tributario y que, en definitiva, las operaciones que describe no constituyen abuso o simulación para el Servicio.

I. ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad matriz (AAA) de un grupo de empresas (todas acogidas al régimen semi-integrado¹) mantiene el 100% de la propiedad de las empresas BBB (que registra utilidades tributarias con créditos sujetos a restitución) y CCC (que registra pérdidas tributarias).

Indica que los accionistas de AAA han decidido iniciar un proceso de reorganización societaria con la finalidad de optimizar la carga tributaria, en el cual la empresa AAA aportará su participación en la empresa BBB a la empresa CCC, a valor tributario.

Informa que en el mismo año del aporte la empresa BBB distribuirá utilidades a la empresa CCC, quién solicitará una devolución de PPUA.

Considerando lo anterior, consulta si la optimización de la carga tributaria es una legítima razón de negocios para efectos de que el Servicio se inhíba de tasar el aporte a la empresa CCC.

Adicionalmente, en caso que el aporte no obedezca a una legítima la razón de negocios, consulta si esto implicaría que el Servicio no de curso a la devolución de PPUA, o si la facultad de tasación y la devolución son procesos independientes.

Por último, consulta si la reorganización planteada y sus efectos constituyen o no abuso o simulación.

II. ANÁLISIS

Atendido el tenor de la presentación, se verifica que se trata de una consulta no vinculante, de acuerdo con lo instruido en el resolutivo 1° de la Resolución Exenta N°112 de 2021, emitida por este Servicio, por lo que este análisis contendrá un pronunciamiento general sobre los efectos eventualmente elusivos o no de la operación que se llevará a cabo.

En materia de tasación, y en lo que interesa a la presente consulta, el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario inhibe a este Servicio de ejercer sus facultades de tasación en el caso del aporte de activos de cualquier clase, efectuados en un proceso de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, subsistiendo el aportante, en tanto se cumplan ciertos requisitos.

En ese contexto, si bien el Servicio ha indicado que la verificación de una legítima razón de negocios es una circunstancia de hecho que no puede ser determinada a priori², y que dicha calificación supone analizar el conjunto de actos que conforman la reorganización empresarial, y no sólo el aporte en cuestión³, es pertinente señalar que, la reorganización empresarial dentro de la que se efectúa el aporte, debe obedecer a una legítima razón de negocios y no a una forma para evitar el pago de impuestos, como el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por esta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida⁴.

¹ Se entiende que se refiere al régimen de tributación dispuesto en la letra A del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

² En este sentido, entre otros, los oficios N° 844 de 2017, N° 2410 de 2017, N° 1854 de 2017, N° 2734 de 2019, y N° 1971 de 2021, N° 2574 de 2021, N° 3707 de 2022 y N° 881 de 2023.

³ Oficio N° 3707 de 2022.

⁴ Ver Circular N° 45 de 2001.

Teniendo en vista lo anterior, y respecto del caso consultado, no podría aquella “optimización de la carga tributaria” mediante el aporte de la participación en la empresa BBB a CCC, para que ésta última solicite una devolución de PPUA, constituir una legítima razón de negocios para los efectos del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario. Por lo que, de verificarse la ausencia de una legítima razón de negocios en la reorganización empresarial, el Servicio podría ejercer sus facultades de tasación respecto al aporte que efectúe AAA en CCC.

Precisado lo anterior, y sin perjuicio que las solicitudes de devolución de PPUA se encuentran sometidas a una reglamentación especial⁵, en el marco de la revisión generada con motivo de una solicitud de PPUA, el Servicio podría evaluar la aplicación de la facultad de tasación, norma general antielusiva (NGA), u otra facultad de fiscalización.

Respecto a si la operación constituye abuso o simulación, cabe señalar, en primer término, que la presente consulta versa sobre una operación que comprende un conjunto o serie de actos que van más allá de los contemplados para la aplicación del artículo 64 del Código Tributario -como norma especial anti elusiva- por lo que resultaría posible determinar, bajo la NGA si dicho conjunto de actos, responde a razones económicas o jurídicas relevantes, más allá de los efectos propiamente tributarios que se verifiquen tras la operación.

Como ha precisado este Servicio⁶, nuestra legislación 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 el presente caso, atendido lo manifestado por el propio consultante en su presentación, se advierte que el único objeto que perseguiría el contribuyente mediante el aporte y posterior distribución de utilidades, sería “optimizar” su carga tributaria, sin que se expongan o adviertan otros efectos jurídicos o económicos relevantes, más allá de aquellos propiamente tributarios; por lo que, la operación consultada podría ser potencialmente elusiva en los términos dispuestos en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario.

Así, ante un escenario de fiscalización y del análisis de las circunstancias concretas del caso, se observará la existencia de otros efectos jurídicos o económicos relevantes, que vayan más allá de los meramente tributarios, y -además- se verificará, por ejemplo, la política de distribución de dividendos de BBB; el origen, naturaleza y composición de la pérdida tributaria determinada por CCC; los resultados tributarios obtenidos por las entidades que conforman el grupo empresarial, y si ha ocurrido alguna operación en particular que incremente tales resultados, respecto de los cuales se pretenda “optimizar la carga tributaria”; si se generan flujos efectivos desde las sociedades del grupo hacia contribuyentes finales; si se generan con anterioridad o posterioridad otros actos o distribuciones que eventualmente afecten el valor patrimonial de una sociedad del grupo para su posterior venta, enajenación, término de giro o disolución, entre otras posibles circunstancias a verificar.

Finalmente, aunque no es parte de la consulta, este Servicio podría verificar si la operación expuesta implica la obtención indebida de devolución de impuestos, y si la reorganización fue ejecutada con intención de obtener dicha devolución.

III. CONCLUSIONES

1. Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que, la “optimización de la carga tributaria” descrita en su presentación no calificaría como una legítima razón de negocios, por lo que el aporte, en principio, podría ser susceptible de tasación conforme al artículo 64 del Código Tributario.
2. El análisis respecto a la existencia de una legítima razón de negocios se hace para efectos de determinar si el aporte puede ser objeto de tasación por parte del Servicio; siendo un análisis y revisión distinta a la que se efectúa ante una solicitud de devolución de PPUA. Sin perjuicio que

⁵ La Ley N° 21.210 modificó el N° 3 del artículo 31 de la LIR, eliminando la imputación de pérdidas a las rentas o cantidades que perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales. Con todo, conforme al artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210, dicha modificación entrará a regir a contar del 1° de enero de 2024 respecto de retiros y dividendos percibidos a partir de esa misma fecha, por lo que durante los años comerciales 2020 a 2023, se mantienen vigentes las normas actuales de la LIR sobre imputación de pérdidas, con los límites indicados en la disposición transitoria. Ver instrucciones en la Circular N° 19 de 2021.

⁶ Circular N° 65 del 23 de julio de 2015.

en el contexto de tal revisión el Servicio pueda analizar si resulta aplicable la facultad de tasación, NGA, u otra facultad de fiscalización.

3. La legislación tributaria cautela el legítimo derecho de opción de los contribuyentes, sin embargo, la realización de la operación expuesta, que tendría como único objeto “optimizar la carga tributaria”, podría ser considerada elusiva en los términos dispuestos en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario.

HERNAN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2937 de 28.11.2023
Subdirección Fiscalización
Oficina Análisis de Elusión