

CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 26 BIS – (ORD. N° 2939, DE 28.11.2023)

Consulta sobre la aplicación de los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario a la reorganización empresarial que describe.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional la presentación indicada en el antecedente, mediante la cual el consultante solicita un pronunciamiento sobre la aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 4 bis, ter y quáter del Código Tributario a la estructura descrita y, concretamente, se confirme que los actos jurídicos, contratos y relaciones comerciales que se ejecutarían, considerados individualmente o en su conjunto, no configuran una hipótesis legal de abuso o simulación.

I. ANTECEDENTES

1. El consultante señala que está asesorando a un cliente en los aspectos legales de un proyecto conjunto con su socio, que consiste en lo siguiente:

La empresa A, es una sociedad por acciones de giro inmobiliario y de inversiones.

La empresa B, es una sociedad por acciones del giro de inversiones.

Las empresas A y B son las únicas socias de la empresa C, sociedad por acciones dedicada a la compra de inmuebles construidos (edificios con departamentos), para arrendarlos a terceros (arriendo de inmuebles sin muebles ni equipamiento en su interior), operación que no está afecta a IVA. La empresa A y la empresa B son dueñas respectivamente del 50% de las acciones de la empresa C. La empresa A ejerce la administración de la empresa C.

La eventual compra de inmuebles (edificios con departamentos) que haga la empresa C, estaría afecta a IVA, asumiendo que el vendedor sea habitual o que compre con ánimo de revender, por cuanto se trata de terrenos con construcciones de edificios con departamentos.

A su vez, cuando la empresa C entregue en arrendamiento los departamentos a terceros, no estaría afecta a IVA, por tratarse de arrendamientos de unidades de departamentos, sin muebles ni equipamiento en su interior. En consecuencia, el eventual crédito fiscal IVA que obtenga la empresa C proveniente de la compra de los edificios, no podría ser recuperado y deberá ser asumido como un mayor costo de la empresa C, por cuanto ésta no es contribuyente de IVA. En este sentido, para la empresa C no aplicaría la imputación contra otros impuestos, ni la devolución del remanente de crédito fiscal, establecidas en el artículo 27 bis del DL 825 de 1974.

Agrega, que la empresa A es socia mayoritaria de la empresa desarrolladora inmobiliaria D, sociedad por acciones contribuyente de IVA, del giro inmobiliario y de arrendamiento de inmuebles amoblados, que adquiere terrenos y contrata a terceros para construir edificios en dichos terrenos, dentro de los cuales se encuentra un edificio que la empresa C podría adquirir para desarrollar su giro, en adelante el "Edificio".

En consecuencia, si la empresa desarrolladora inmobiliaria D es dueña de un determinado terreno construido con el Edificio, y la empresa C quiere adquirir dichos bienes para desarrollar su giro, la situación normal sería que la empresa desarrolladora inmobiliaria D venda directamente el terreno con el Edificio a la empresa C. Y considerando que la empresa desarrolladora inmobiliaria D es sujeto de IVA, que compró el terreno y lo mandó a construir para revenderlo, la venta del Edificio a la empresa C estaría afecta a IVA.

2. Agrega el consultante que, sin embargo, la empresa A propone a la empresa B desarrollar de otra manera el negocio de la empresa C, en la que son socios.

El modelo de negocios que la empresa A pretende implementar es el siguiente:

La empresa desarrolladora inmobiliaria D se divide en dos sociedades, quedando el Edificio, el terreno respectivo y las deudas asociadas a estos activos, asignados dentro de la nueva sociedad (NewCo) que nacería de esta división. Por el contrario, el crédito fiscal IVA generado por la construcción del Edificio permanece dentro de la sociedad continuadora de la empresa desarrolladora inmobiliaria D. Posteriormente, la empresa C compraría las acciones de la NewCo a su valor comercial, cuyo único activo sería el Edificio, el terreno respectivo y las deudas asociadas a estos activos. Paralelamente, la empresa desarrolladora inmobiliaria D podría aprovechar el crédito fiscal IVA para otras operaciones futuras afectas a IVA, como podría ser la actividad de arriendo de inmuebles amoblados que es parte de su giro.

En este contexto, solicita se confirme si las operaciones descritas en el número 2 precedente podrían ser consideradas elusivas conforme a los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario.

La consulta es realizada al amparo de lo dispuesto en artículo 26 bis del Código Tributario. Atendido el tenor de la presentación, se trata de una consulta no vinculante, de acuerdo con lo instruido en el resolutive 1° de la Resolución Exenta N°112 de 2021, emitida por este Servicio.

II. ANÁLISIS

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 consultadas.

Como primera cuestión, cabe destacar que la empresa desarrolladora inmobiliaria D no necesariamente tendrá derecho a crédito fiscal por la adquisición o construcción del edificio que pretende asignar a la nueva sociedad (NewCo). En efecto, dicha circunstancia dependerá del ánimo que guía al contribuyente en la adquisición o construcción de dicho bien.

Si la intención fue destinarlo a la realización de actividades gravadas con IVA, como puede ser la venta o el arrendamiento de inmuebles amoblados, la empresa D tendrá derecho a crédito fiscal, aún cuando posteriormente se divida¹. Por el contrario, si en el momento de la adquisición o construcción del inmueble se vislumbraba la posibilidad –incierta, por cierto– de la reorganización descrita en su consulta, en el evento de ocurrir, la empresa D deberá rectificar sus declaraciones rebajando el crédito fiscal, ya que dicho bien no habría sido destinado a su activo realizable ni tampoco a su activo fijo, pasando a formar parte del activo de NewCo. Lo anterior deberá ser acreditado en el periodo de fiscalización respectivo².

Precisado lo anterior, de conformidad con los antecedentes expuestos, se observa que la división de la sociedad inmobiliaria D, la asignación de activos (edificio, terreno) a la NewCo que nace de la división, y posterior venta de acciones de la NewCo, evitaría la configuración del hecho gravado básico del artículo 2 N°1) de la Ley IVA, que recae sobre la venta de bienes corporales inmuebles, si el inmueble respectivo forma parte del activo realizable de D, o bien, la configuración del hecho gravado especial del artículo 8 letra m) de la misma ley, si D tenía registrado el inmueble en su activo fijo y su adquisición le dio derecho a crédito fiscal³, sin que se expongan en la consulta razones

¹ Ver Oficios N° 4203 de 2004 y N° 2236, de 2004.

² Ver Oficio N° 29 de 2022.

³ Oficio N° 1352 de 2022.

jurídicas o económicas distintas a las meramente tributarias para llevar a cabo la división y posterior venta de acciones de la Newco, que justifiquen el no haber enajenado el activo en forma directa.

III. CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas precedentemente, las operaciones consultadas constituirían actos o negocios que podrían ser considerados elusivos en los términos señalados en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso puedan modificar la conclusión anterior.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2939 de 28.11.2023
Subdirección de Fiscalización
Oficina de Análisis de Elusión