

Consulta si la utilización del impuesto soportado en la venta de una cuota de dominio o de derechos reales constituidos sobre un bien corporal inmueble y posterior fusión, puede ser calificado como abuso o simulación, en los términos dispuestos en los artículos 4 ter y 4 quáter, ambos del Código Tributario.

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

Expone que Clínica AAA SpA, en adelante “la Clínica”, forma parte de un grupo económico cuya actividad principal es la prestación de servicios de salud ambulatorios y hospitalarios a nivel nacional.

A la cabeza de la estructura está Red XXX, siendo los accionistas controladores de esta sociedad, en un 50% la Mutual YYY y en el restante 50% la Asociación BBB, ambas sujetas al control y supervigilancia de la Superintendencia de Seguridad Social.

Dentro de este marco jurídico, la Mutual y la Asociación remitieron para aprobación de la Superintendencia los acuerdos adoptados por el directorio de ambas compañías en relación con la reorganización societaria y propuesta de financiamiento de la Red XXX.

Dentro de la estructura societaria del grupo, existen sociedades que están destinadas a la adquisición o construcción de inmuebles y su explotación, y otras destinadas a prestar servicios de salud, para lo cual requieren acceder a inmuebles que tengan la estructura y autorizaciones necesarias para funcionar como establecimiento hospitalario.

Bajo este esquema, la sociedad Inmobiliaria e Inversiones MMM SpA, en adelante, “la Inmobiliaria”, entrega en arriendo (o cede el uso y goce) uno o más inmuebles a “la Clínica” la que, en su calidad de arrendataria, ofrece servicios hospitalarios o de internación a los pacientes que lo requieran.

Agrega, que la administración de la compañía está analizando la posibilidad de efectuar una reestructuración societaria con la finalidad de simplificar la estructura corporativa del grupo, disminuyendo los mayores costos de administración asociados a mantener una sociedad inmobiliaria separada e independiente de la sociedad operativa que es la Clínica.

Una de las alternativas para lograr el objetivo es que la Inmobiliaria absorba el 100 % de las acciones de la Clínica. Expone, que la fusión en tales términos ocasionaría dificultades en la continuidad del servicio hospitalario y/o ambulatorio y, además, generaría externalidades negativas y costos asociados tales como, necesidad de renegociar convenios de larga data con las Isapres del mercado, necesidad de inscribir a la sociedad en Fonasa como nuevo prestador, solicitudes de inscripción de más de 15 intervenciones /paquetes PAD, etc.

Atendido lo expuesto, plantea que una segunda alternativa sería que la Clínica absorba a la Inmobiliaria, fusión que, si bien no genera los problemas administrativos asociados a la situación inversa, tendría que asumirse el costo de no poder traspasar a la absorbente el remanente de IVA crédito fiscal, lo que implica un efecto negativo para el consumidor final y que no es el ánimo de la administración de Red XXX.

Agrega, que en este contexto, y a fin de compatibilizar el derecho y garantías de todo contribuyente, en particular, la libertad económica, el derecho de propiedad y la presunción de buena fe de los contribuyentes, con las facultades de fiscalización y control del Servicio, previo a la fusión, la Inmobiliaria enajenará a valor de mercado una cuota o porción sobre los inmuebles de su propiedad, y que forman parte de su activo fijo, a la Clínica, operación que, por

encontrarse a su juicio, afecta a Impuesto al Valor Agregado ("IVA"), consumirá o extinguirá el remanente de crédito fiscal IVA de la Inmobiliaria, y a su vez, el impuesto soportado en la compra por la Clínica pasará a constituir crédito fiscal IVA en favor de ésta, que podrá utilizar contra sus débitos.

Acto seguido, la Inmobiliaria será absorbida por la Clínica caso en el cual el remanente de crédito fiscal IVA no podría ser imputado al débito fiscal generado por la absorbente en el desarrollo de su giro, en atención al carácter personalísimo que posee dicho crédito.

Indica el peticionario que habiendo confirmado previamente por el Servicio que, si la venta de la totalidad o de una cuota del bien raíz de propiedad de la inmobiliaria no se encuentra afecta a IVA, no se advierten antecedentes que configuren los presupuestos de la norma anti elusiva general, en esta presentación se parte de la hipótesis que la venta de todo o una cuota o derechos sobre el inmueble de propiedad de la inmobiliaria reúne los requisitos del hecho gravado básico (venta de inmuebles) o especial (venta de activo fijo), el vendedor deberá emitir una factura afecta, recargando separadamente el importe del IVA. Así, el impuesto soportado por la Clínica, cumpliendo los demás requisitos previstos en el artículo 23 del D.L N° 825 pasará a constituir un crédito fiscal y le asistirá el derecho a imputar el IVA Crédito Fiscal contra sus débitos.

En esta circunstancia, bajo la óptica de que la venta del 100% o una parte de la cuota del bien raíz que pretende adquirir la Clínica es un hecho gravado, cuyos efectos jurídicos tributarios se encuentran establecidos por el legislador, no podría considerarse como elusiva o abusiva, toda vez que cumplir las obligaciones tributarias jamás podría hacer aplicable la norma anti elusiva general.

En base a lo expuesto, solicita confirmar específicamente *"si la utilización del impuesto que soportará la Clínica en la compra de una cuota o derechos sobre un inmueble de propiedad de la Inmobiliaria, seguida de la fusión entre ambas sociedades constituye un acto jurídico que individualmente o en conjunto con la fusión posterior, puede ser calificado como abuso o simulación, en los términos dispuestos en los artículos 4 ter y 4 quáter, ambos del Código Tributario"*.

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 el tenor de la presentación, y lo declarado por la propia consultante, se trata de una consulta no vinculante, de acuerdo a lo instruido en el resolutivo 1° de la Resolución Exenta N°69 de 2016, emitida por este Servicio.

II. ANÁLISIS

Sobre el particular, cabe señalar, que con fecha 09 de noviembre de 2018, el contribuyente Clínica AAA Spa, RUT N° XXXXXX, ya había presentado una consulta no vinculante en el marco del artículo 26 bis del Código Tributario, respecto de las mismas operaciones que describe en esta nueva presentación.

En la consulta anterior, tal como ocurre con la actual, solicitó aclarar *"si la utilización del impuesto que soportará la Clínica en la compra de una cuota o derechos sobre un inmueble de propiedad de la inmobiliaria, seguida de la fusión entre ambas sociedades constituye un acto jurídico que individualmente o en conjunto con la fusión posterior, puede ser calificado como abuso o simulación, en los términos dispuestos en los artículos 4 ter y 4 quáter, ambos del Código Tributario"*.

Al respecto, cabe señalar, que mediante el Oficio N° 779, de 15 de marzo de 2019, este Servicio dio respuesta a la consulta indicada, señalando en lo pertinente que *"... en relación con la venta de la cuota de dominio sobre un inmueble o derechos incorporales que recaen sobre él, suponiendo que la operación resulte gravada y con el único propósito -declarado en la presentación- de aprovechar el remanente de crédito fiscal IVA, dicha operación podría ser impugnada en el marco de los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario si se advierte que no existen motivos económicos o jurídicos relevantes para llevarla a cabo, más allá del sólo beneficio tributario mencionado, o se verifica una simulación. En especial, debe considerarse que la fusión posterior*

que se propone entre la Inmobiliaria y la Clínica generaría igualmente el efecto de que esta última -como sociedad absorbente- se haga dueña de todos los activos y pasivos de la inmobiliaria”.

De conformidad a lo expuesto, en relación con la nueva presentación efectuada por Clínica AAA Spa, se advierte que ésta en términos generales reitera la consulta formulada el año pasado por el contribuyente, y que fuera respondida por este Servicio mediante el Oficio N°779. En esta nueva presentación, el contribuyente agrega, como antecedente adicional, las razones tenidas en cuenta para no haber implementado la reestructuración propuesta mediante la fusión de la Clínica en la Inmobiliaria, circunstancia que no hace variar las conclusiones contenidas en el Oficio N°779.

En efecto, como fuera expuesto en el citado Oficio N°779, el tratamiento tributario aplicable a la venta de la cuota de dominio sobre el inmueble o de derechos incorporales que recaigan sobre ellos, esto es, determinar si la operación se encuentra gravada conforma al hecho gravado general “venta”, definido en el artículo 2 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, o, en cambio, conforme alguno de los hechos gravados especiales descritos en el artículo 8° de la misma ley, es una materia que debe ser despejada en las instancias de fiscalización correspondientes.

Por otra parte, en lo que respecta al juicio de elusión, atendido que esta nueva presentación no agrega antecedentes sustancialmente distintos a los ya considerados en su oportunidad, se reitera lo expuesto en el Oficio N° 779 de 2019, en el sentido que, para determinar si el esquema descrito puede ser calificado como elusivo, este Servicio considerará relevantes, por ejemplo, los siguientes antecedentes: i) valor o precio al cual se pretende enajenar una cuota sobre los inmuebles de la Inmobiliaria a la Clínica y condiciones generales de la compraventa; ii) antecedentes que permitan acreditar las razones económicas esgrimidas por la consultante, en el sentido que tengan un impacto real dentro del grupo empresarial y no correspondan solo a meras expectativas generales; iii) correlación entre las razones económicas esgrimidas y las operaciones consultadas; iv) si la relación de canje que se verificará entre la Inmobiliaria y la Clínica producto de la fusión se hará a valor financiero; v) detalle de las declaraciones y pagos de IVA de ambas empresas, y el detalle del remanente de crédito fiscal que tendría la sociedad absorbida; vi) si la sociedad absorbente o absorbida presenta pérdida tributaria, en cuyo caso, sería relevante analizar su origen y cuantía; vii) existencia de cuentas por cobrar entre ambas sociedades, analizando su origen, naturaleza, cuantía y condiciones generales bajo las cuales se han originado, entre otros.

III. CONCLUSIONES

De conformidad a lo señalado precedentemente, se reitera lo indicado en el Oficio N° 779 de 2019.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR
Oficio N° 2968 de 05.12.2019
Subdirección Fiscalización
Oficina Análisis de Elusión