

CODIGO TRIBUTARIO – NUEVO TEXTO – ART. 26 BIS – (ORD. N°456, DE 06.02.2019)

Consulta si a la operación que describe le afectan las disposiciones de los artículos 4° bis, ter y quáter 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 la operación que se describe en su presentación.

I. ANTECEDENTES

El peticionario expone que una empresa dedicada al rubro del arrendamiento de vehículos motorizados (“Rent a Car”), pretende llevar a cabo una “estrategia de integración hacia atrás”, que consiste en una operación o reestructuración empresarial que persigue aumentar el control respecto a los proveedores por medio de su adquisición o incorporación, con el propósito de dar seguridad a la actividad de la empresa.

Para efectos de lo anterior, se pretende efectuar una fusión por incorporación, donde el Rent a Car absorberá a una sociedad que opera como taller mecánico (“Taller”).

Las razones económicas señaladas por el peticionario y que motivan la realización de la fusión indicada, son las siguientes: a) economía de escala; b) potenciar el servicio al cliente del Rent a Car, mejorando la calidad en la experiencia de servicio y entregando una respuesta más expedita en caso de fallas técnicas de algún vehículo entregado en arriendo; c) posibilidad de controlar de forma interna la asignación de horas hombre por los servicios de mantención y reparación de los vehículos, convirtiendo una variable estratégica exógena en una variable interna y controlada; y, d) mejorar el resultado económico, lo que buscan conseguir por medio del incremento significativo en la prestación de servicios del Rent a Car, dado el control en la asignación de horas hombre en el servicio del Taller, lo que permitiría tener una mayor flota de vehículos disponibles para los clientes, y además permitiría implementar nuevas estrategias de atención al cliente utilizadas por empresas de la competencia, como serían: la asignación de vehículo de reemplazo a un costo mínimo o el traslado del cliente a la planta del Taller.

Luego, dentro de los antecedentes generales expuestos en la presentación, se señala: (i) que ambas entidades corresponden a sociedades de responsabilidad limitada y están sujetas al régimen de imputación parcial del crédito del artículo 14 B de la LIR; (ii) que existe una cuenta por cobrar del Taller en contra del Rent a Car por un monto de 1.086 millones; (iii) que el Taller, a julio de 2018, ha declarado en Formulario 29 un IVA por 310 millones, y por su parte el Rent a Car tiene un remanente de crédito fiscal por 1.068 millones; y (iv) en relación a sus socios, que el Taller está conformado por dos sociedades anónimas, que en conjunto poseen el 90% de los derechos sociales (sin que se detalle quiénes son los accionistas de estas sociedades), y, por diez socios (personas naturales y EIRL) que en conjunto tienen el 10% restante; que el Rent a Car por su parte está conformado por diez socios (personas naturales y EIRL), que resultan ser las mismas personas propietarias del 10% de los derechos sociales del Taller.

Finalmente, solicita que este Servicio le indique en el marco de la norma general anti elusiva, si la fusión por incorporación señalada, resulta ser o no, susceptible de ser calificada como abuso o simulación.

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 el propio 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

Tal como se ha expuesto en el número anterior, se ha requerido que este Servicio se pronuncie sobre si la operación descrita, puede ser calificada como elusiva en los términos de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

Al respecto, en primer lugar, se hacen presente algunas consideraciones generales en relación con las fusiones de sociedades:

- a) De conformidad a lo dispuesto en el artículo 14 letra D), N°s 2 y 3 de la LIR -que regula ciertos efectos derivados de los procesos de reorganización empresarial, cuando participen entidades sujetas a los regímenes generales de las letras A) y B) del mismo artículo 14- y a lo establecido en la Circular N°49 del año 2016, por regla general, la fusión entre dos empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos del artículo 14 letra B) de la LIR -como es el caso-, no produce efectos en relación a las rentas o cantidades anotadas en los registros RAI, REX, FUF y SAC existentes en la sociedad absorbida, los que deberán mantenerse registrados en la sociedad absorbente; no aplicándose, por consiguiente, la tributación establecida en el artículo 38 bis de la LIR, al término de giro de la compañía absorbida.
- b) El proceso de fusión implica la disolución de la sociedad absorbida y el término de su personalidad jurídica, por lo que corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, lo que implica los siguientes efectos:
 - La compañía absorbida deberá dar aviso de término de giro, acompañando los respectivos antecedentes (por ejemplo, balance general), debiendo pagar el IDPC correspondiente hasta el término de sus actividades, dentro de los dos meses siguientes al término de giro. El IDPC se deberá calcular sobre la renta efectiva acreditada mediante contabilidad completa, determinada a la fecha de la fusión.
 - Puede no ser necesario dar aviso de término de giro por parte de la sociedad absorbida, cuando la sociedad continuadora o la nueva sociedad que nace producto de la fusión, se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad fusionada en la correspondiente escritura de fusión. En todo caso, frente a este escenario, de todas formas, la sociedad absorbente deberá pagar el IDPC sobre la renta señalada en la letra anterior, dentro del mismo plazo de dos meses desde ocurrido el término de actividades de la sociedad que resulta disuelta.
- c) En caso que la entidad absorbente tenga inversiones previas en acciones o derechos sociales de la sociedad absorbida, la diferencia que se produzca a raíz de la fusión, entre el valor efectivamente invertido y el valor total o proporcional del capital propio tributario de la misma - goodwill o badwill según corresponda-, deberá ser reconocido en los registros de la sociedad absorbente, en los términos establecidos para uno y otro caso en los artículos 31 N°9 y 15 ambos de la LIR y, para efectos de su cargo o abono a resultados en los términos que allí se disponen. En tal caso, el Servicio podrá ejercer las facultades de tasación que contempla el artículo 64 del Código Tributario, respecto de los valores que determine el contribuyente para reconocer dichas diferencias.

Respecto de la presentación propiamente tal, por tratarse de una consulta no vinculante -en la que no se hace una descripción concreta ni detallada de la operación consultada- el presente oficio sólo contendrá un pronunciamiento general sobre los efectos eventualmente elusivos o no de la operación que se pretende llevar a cabo.

En este contexto, de los antecedentes generales descritos por el consultante en su presentación, se advierte que la sociedad continuadora (Rent a Car) mantendría registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad absorbida (Taller), con lo cual no resultaría aplicable la facultad de tasación del Servicio contemplada en el artículo 64 del Código Tributario. De conformidad a lo señalado, el valor a asignar en la fusión sería determinado de acuerdo al valor de aporte actualizado, lo que correspondería al valor tributario.

En consecuencia, al no ser aplicable la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario en los términos antes señalados, correspondería evaluar las consecuencias jurídicas derivadas de la fusión a la luz de la norma general anti elusiva.

Al respecto, es importante tener presente que para efectos de calificar un acto o negocio jurídico como elusivo, se deben considerar las características propias de la operación, para lo que se requiere un análisis detallado del caso, con el propósito de establecer si, conforme a los hechos que se comprueben, resulta posible sostener que existe abuso o simulación. En el caso particular, existen una serie de circunstancias que habrían sido relevantes conocer para los efectos de determinar si la reorganización que se describe puede ser calificada como elusiva o no, por ejemplo: (i) el origen, naturaleza, cuantía y condiciones generales de la o las cuentas por cobrar existentes entre la sociedad absorbida y la absorbente, (ii) antecedentes que permitan acreditar si las razones económicas esgrimidas por el consultante tienen un impacto real dentro de la empresa y no corresponden sólo a meras expectativas generales; (iii) las declaraciones y pagos de IVA de ambas empresas, y el detalle del remanente de crédito fiscal que tendría la sociedad absorbente; (iv) detalle de los accionistas de las sociedades anónimas que son socias del Taller, entre otros.

De conformidad a lo expuesto, la fusión que se pretende llevar a cabo entre Rent a Car y el Taller podría, en principio, ser calificada como no elusiva, en los términos del artículo 4° bis, ter y quáter del Código Tributario. No obstante, las circunstancias concretas del caso, como las descritas en el párrafo anterior, podrían hacer variar la conclusión anterior, en el evento que el Servicio, en ejercicio de sus facultades de fiscalización compruebe que la reorganización descrita no produce resultados o efectos jurídicos o económicos distintos a los meramente tributarios.

III.- CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas, la reorganización descrita no constituye, en principio, una actuación elusiva en los términos de lo dispuesto en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N°456 de 06.02.2019
Subdirección Fiscalización
Oficina Análisis de Elusión