

CODIGO TRIBUTARIO – NUEVO TEXTO – ART. 26 BIS – (ORD. N° 778, DE 15.03.2019)

Consulta si a la venta de una cuota de domino o de derechos reales constituidas sobre un bien corporal inmueble y posterior fusión, le afectan las disposiciones de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° 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 las operaciones que describe en su presentación.

I. ANTECEDENTES

Expone que Clínica XXX 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.

Dentro de la estructura societaria que conforman el 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, se constituyó la sociedad Inmobiliaria XXX SpA, en adelante, “la Inmobiliaria”, quien, como propietaria de algunos inmuebles, entrega en arriendo (o cede el uso y goce) de 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 que apunta a fusionar ambas sociedades, por medio de la incorporación de los activos y pasivos de la Inmobiliaria en la Clínica. Sin embargo, 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 gran parte del 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.

La razón económica que señala la peticionaria y que motiva la realización de la fusión indicada, es simplificar la estructura corporativa y disminuir los mayores costos de administración que significa mantener una sociedad inmobiliaria separada de la sociedad operativa, que es la Clínica.

En base a lo expuesto, solicita confirmar y/o aclarar lo siguiente:

- Si la venta que la sociedad inmobiliaria hará a la Clínica, sea de una cuota de dominio sobre un inmueble, o de derechos incorporales que recaigan sobre ellos, se encuentra gravada con IVA.
- 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.
- De calificarse como elusiva la operación anterior, solicita precisar si, tras el proceso de fusión, el remanente de Crédito Fiscal IVA acumulado en la sociedad absorbida al momento de la fusión, pasará a constituir un IVA irrecuperable que, por tanto, podrá ser traspasado a costo por la continuadora legal.

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

Antes que todo, cabe señalar que, en el caso particular, el análisis del esquema presentado en el marco de la normativa general anti elusiva descansa sobre un presupuesto previo que se debe aclarar, cual es, si la venta de una cuota de dominio sobre un inmueble o de derechos incorporeales que recaigan sobre ellos -que la consultante pretende realizar en forma previa a la fusión- se encuentra gravada con IVA y si tras el proceso de fusión, el remanente de crédito fiscal IVA acumulado en la sociedad absorbida al momento de la fusión, pasará a constituir un IVA irrecuperable que podrá ser traspasado a costo por la continuadora legal.

Lo anterior supone despejar en las instancias de fiscalización correspondientes, si la venta de la cuota de dominio sobre el inmueble o de derechos incorporeales que recaigan sobre ellos se encuentra gravada conforme 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.

En el primer caso, entre otros requisitos, habrá de determinarse si la parte que vende la cuota de dominio sobre el inmueble o de derechos incorporeales que recaigan sobre ellos es un “vendedor”, en los términos definidos por el artículo 2° N° 3 de la Ley en comento. Esto es, realizada en forma habitual, circunstancia que corresponde sea calificada, a su juicio exclusivo, por el Servicio.

Se hace presente que para calificar la habitualidad debe estarse a los parámetros establecidos en el artículo 4° del Decreto Supremo N° 55 de 1977, de Hacienda, vale decir, determinar si el ánimo que guio al contribuyente al adquirir o construir dichos bienes fue usarlos, consumirlos o destinarlos para la reventa y, así, establecer si el contribuyente resulta ser habitual en la venta de los mismos, caso en el cual la operación se encontraría gravada con IVA.

En el segundo caso, como se adelantó, habrá de establecerse si la venta consultada puede gravarse conforme alguno de los hechos gravados espaciales, en particular, aquel comprendido en el artículo 8°, letra m) de la misma ley, que grava -en lo pertinente- la “venta” de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

En consecuencia, y respecto de la primera consulta, en las respectivas instancias de fiscalización corresponderá determinar si la venta que la Inmobiliaria hará a la Clínica, sea de una cuota de dominio sobre un inmueble, o de derechos incorporeales que recaigan sobre ellos, se encuentra gravada con IVA.

En cuanto a la segunda consulta, esto es, la posibilidad de utilizar el crédito fiscal IVA tras el proceso de fusión cabe señalar que el remanente de crédito fiscal IVA es un derecho personalísimo, que como tal, sólo podrá ser utilizado por el contribuyente que lo generó, en este caso particular, por la Inmobiliaria que será la empresa absorbida, extinguiéndose su derecho a tal remanente tras la fusión, al producirse su disolución y posterior término de giro.

Así, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, si a la fecha de la fusión la empresa absorbida mantiene un remanente de crédito fiscal IVA, podrá imputarlo al IVA generado por la venta o liquidación del negocio y si aún quedare un remanente, sólo podrá imputarlo al Impuesto de Primera Categoría que adeudare por el último ejercicio.

Si después de efectuado lo anterior la sociedad absorbida aún mantiene remanentes de crédito fiscal IVA, éstos no podrán ser traspasados a la sociedad absorbente, quedando definitivamente a beneficio fiscal, no pudiendo solicitarse su devolución ni su imputación a ningún otro tributo.

Sobre la tercera consulta, esto es, 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, podría constituir un acto jurídico que, individualmente o en conjunto, pueda ser calificado como abuso o simulación, en los términos dispuestos en los artículos 4 ter y 4 quáter, ambos del Código Tributario, se informa lo siguiente.

Por de pronto, en la medida que se trata de una consulta no vinculante - que no contempla 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, es importante tener presente que, para efectos de calificar un acto o negocio como elusivo, se deben considerar las características propias de la operación, para lo que se requiere un

análisis detallado de cada caso, con el propósito de establecer si, conforme a los hechos que se comprueben, resulta posible sostener que existe abuso o simulación.

De conformidad a lo expuesto en la presentación, el esquema descrito no se limita a un solo acto jurídico aislado, sino que, en forma previa a la fusión, la Inmobiliaria venderá a la Clínica una cuota de dominio sobre un inmueble o derechos incorporales que recaigan sobre él. Por lo tanto, es importante determinar si estos actos en su conjunto cumplirían con los objetivos declarados por el solicitante y si obedecen a razones económicas y jurídicas distintas a las meramente tributarias.

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.

En caso que la venta de la cuota de dominio sobre el inmueble o derechos incorporales que recaen sobre él no se encuentre afecta a IVA, no se advierte –en principio- la existencia de algún impuesto eludido, por lo que no procedería un mayor análisis desde el punto de vista de la norma general anti elusiva, a menos que, del contexto general de las operaciones envueltas, se determine lo contrario.

Respecto de la fusión misma que se pretende llevar a cabo entre la Inmobiliaria y la Clínica, cabe señalar, que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 64 inciso 4° del Código Tributario, y lo instruido en la Circular N°45 de 2001, este Servicio se encuentra inhibido de ejercer sus facultades de tasación en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente, en el caso particular, la Clínica, mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante, esto es, la Inmobiliaria.

Asumiendo que se da cumplimiento a lo anterior, en el caso consultado, no sería aplicable la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario en los términos antes señalados, correspondiendo evaluar las consecuencias jurídicas derivadas de la reorganización propuesta a la luz de la norma general anti elusiva.

En relación con esta reorganización, la consultante expone que la motivación que hay detrás de la fusión, es simplificar la estructura corporativa y disminuir los mayores costos de administración que significa mantener una sociedad inmobiliaria separada de la sociedad operativa.

Al respecto, es posible señalar que una fusión podría implicar la simplificación de la estructura corporativa y la consecuente disminución de costos administrativos, al reducirse el número de personas jurídicas necesarias para la operación diaria. El hecho de mantener dos o más sociedades podría acarrear una duplicidad de costos, entre otros, debido a contabilidad tributaria y financiera, elaboración de estados financieros, cumplimiento de obligaciones fiscales, costos legales, por lo que simplificar la estructura corporativa, canalizando las operaciones en una sola empresa, puede evitar mayores costos operacionales y administrativos.

Con todo, más allá de la fusión misma y, para los efectos de determinar si el esquema descrito puede ser calificado, en su contexto, como elusivo o no, este Servicio considera relevantes antecedentes relativos a, por ejemplo: (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; y vi) existencia de cuentas por cobrar entre ambas sociedades, analizando su origen, naturaleza, cuantía y condiciones generales bajo las cuales se han originado, etc.

Finalmente, a pesar que no se consulta, adquiere relevancia analizar el caso consultado desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta ("LIR"), toda vez que resulta aplicable el artículo 17 N°8 incisos 2°, 3° y 4° de la LIR, que dispone que constituye renta el mayor valor obtenido producto de la enajenación de todo tipo de bienes, llevada a cabo con empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial; como ocurre en el presente caso.

Luego, en el inciso siguiente, se señala que cuando la operación es efectuada por contribuyentes obligados a determinar el impuesto de Primera Categoría sobre la base de rentas efectivas, el mayor valor constituirá renta, debiendo ser gravada con IDPC y Global Complementario o Adicional, según corresponda, ya sea sobre la base de renta devengada o percibida, de acuerdo al régimen de tributación al que se encuentre sujeto.

Finalmente, en relación al valor de enajenación que acuerden las partes respecto a una cuota de dominio sobre un bien corporal inmueble, o la transferencia de derechos reales constituidos sobre el mismo, cabe advertir que este Servicio se encuentra facultado para aplicar la facultad de tasación que le otorga el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor asignado sea notoriamente superior al corriente en plaza. Esto conforme lo dispuesto en el artículo 17 N° 8 inciso 4° de la LIR.

Atendido lo expuesto precedentemente, respecto de la aplicación de la LIR, cabe concluir que:

- Constituirá renta el mayor valor que se genere producto de la transferencia de una cuota de dominio o de derechos reales constituidos sobre el inmueble, el que deberá quedar afecto con IDPC, e IGC o IA, según corresponda.
- En virtud de lo dispuesto en el artículo 17 N°8 inciso 4° de la LIR, este Servicio se encontrará facultado para tasar el valor de enajenación que se acuerde entre la Clínica y la inmobiliaria, si éste resulta ser notoriamente superior al corriente en plaza.

III. CONCLUSIONES

1.- De acuerdo al esquema presentado, habrá de determinarse en las instancias de fiscalización si la venta de la cuota de dominio sobre el inmueble o de derechos incorporales que recaigan sobre él se encuentra gravada con IVA, sea como hecho gravado general “venta” o bajo alguna de las hipótesis especiales del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, de suerte que el débito fiscal generado en dicha operación pueda consumir o extinguir gran parte del remanente de crédito fiscal IVA de la Inmobiliaria, al tiempo que el impuesto soportado en la compra por la Clínica pase a constituir crédito fiscal IVA en favor de ésta, que podrá utilizar contra sus débitos.

2.- En caso que la venta de la cuota de dominio sobre el inmueble o derechos incorporales que recaen sobre él no se encuentre afecta a IVA, no se advierte –en principio- la existencia de algún impuesto eludido, por lo que no procedería un mayor análisis desde el punto de vista de la norma general anti elusiva, a menos que, del contexto general de las operaciones envueltas, se determine lo contrario.

3.- En caso que la venta de la cuota de dominio sobre el inmueble o derechos incorporales que recaen sobre él se encuentre afecta a IVA, la operación podría ser analizada a la luz de la Norma General Anti Elusión si no se observan razones jurídicas o económicas relevantes, que sean distintas a las meramente tributarias, para enajenar una cuota de dominio sobre un inmueble o de derechos incorporales que recaigan sobre ellos.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR
Oficio N° 778 de 15.03.2019
Subdirección Fiscalización
Oficina Análisis de Elusión