

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

I. ANTECEDENTES

La consultante expone que en su calidad de abogado se encuentra asesorando a un grupo empresarial (en adelante “el Grupo”) compuesto por distintas sociedades que desarrollan, entre todas, un negocio común en el cual cada una aporta distintas especialidades, que comprende distintas áreas tales como, inmobiliarias, hoteleras, de salud, entre otras, y que se prestan conjuntamente y como una unidad al cliente final. Las sociedades facturan y perciben ingresos por los servicios prestados entre ellas y cada una asume sus propios costos y gastos.

Agrega que, en la práctica, el negocio se desarrolla como un contrato de asociación entre las sociedades del Grupo, las cuales se prestan diversos servicios entre sí, bajo un destino común, consistente en el desarrollo del negocio que llega al cliente final, siendo una sociedad del Grupo, la inmobiliaria, la que presta el servicio principal (que integra los servicios de resto de las Sociedades) y quien obtiene la mayor parte de los ingresos y beneficios económicos.

Posteriormente, indica la consultante que, cada entidad seguirá facturando y generando sus propios ingresos, pero al final de cada año, por este contrato de asociación, se repartirán las utilidades del negocio común que estén consolidadas en la sociedad inmobiliaria en la proporción que le corresponda a cada una sobre el resultado final. Así, cada parte asumirá sus obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación respecto de una de las sociedades que percibe la mayor cantidad.

En consideración a los antecedentes señalados, y a que el criterio del Servicio de Impuestos Internos ha sido constante y uniforme en el tiempo, en señalar que las partes en un contrato de asociación pueden distribuirse los beneficios de un negocio, desarrollado por partícipes y gestores, bajo criterios razonables, solicita un pronunciamiento en cuanto a que la operación que describe no se afectaría con las normas antielusivas establecidas en los artículo 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario.

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 el presente oficio contendrá un pronunciamiento general sobre los efectos eventualmente elusivos o no de la operación consultada.

En primer lugar, para los efectos de determinar que exista un encargo fiduciario, y que cada parte asuma sus obligaciones tributarias en forma separada respecto del resultado que se determine por la asociación, será preciso que, en la respectiva instancia de fiscalización, se acredite la naturaleza del contrato de asociación y cuenta en participación, y la efectividad, condiciones y monto de la participación del partícipe o beneficiario según lo dispone el inciso segundo del artículo 13 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹, así como también, que los beneficios del negocio distribuidos a las partes se hagan bajo criterios razonables y objetivos².

Luego de acreditado lo anterior, entendiendo que efectivamente se trate de una asociación o cuenta en participación, y aun cuando en la consulta no se detalla en qué consistirán los servicios que prestará cada una de las sociedades, ni cómo se prestará el “servicio final” a los consumidores, es posible señalar que, en principio, el hecho de desarrollar un negocio bajo un contrato de asociación o cuenta en participación³ en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, se ampararía en el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, negocios, o actos afectos a impuestos de la forma que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan.

La conclusión precedente podría modificarse si de las circunstancias concretas del caso, analizadas en las respectivas instancias de fiscalización, se advierta, por ejemplo, que con el contrato de asociación o cuenta en participación se pretenda evitar la configuración de hechos gravados, como el IVA o, beneficiarse de una exención a la que no se habría tenido derecho de no haberse prestado los servicios a través de la gestora -con abuso o simulación-; o si se asignan deliberada y arbitrariamente las utilidades generadas por la asociación en una determinada sociedad del grupo con pérdidas tributarias o un tratamiento tributario más beneficioso en desmedro de las demás sociedades del grupo; o si la asociación o cuenta en participación es precedida de reorganizaciones que, en conjunto con dicho contrato, produzcan como resultado eludir hechos imposables establecidos en la ley; o si el contrato contiene cláusulas que permitan evitar o diferir la tributación que corresponda, como ocurriría, por ejemplo, si se pacta, entre otras, que las rendiciones de cuenta sean parciales o por periodos que excedan un determinado período de tiempo. De igual manera, se verificará, en la respectiva instancia de fiscalización, si se mantienen facturaciones por servicios entre las sociedades que intervienen, aspecto que podría desnaturalizar el contrato de asociación o cuenta en participación.

III. CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto en el Análisis, la mera ejecución de los actos que describe en su consulta no constituirían, en principio, una actuación elusiva en los términos de lo dispuesto en los artículos 4° bis, ter y quáter del Código Tributario, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso –que no fueron especificadas en la consulta- puedan modificar la conclusión anterior.

Saluda a Ud.,

¹ Ver Circular N° 40 de 2021, páginas 2 y siguientes, en especial el punto 2.2.

² Oficio 1709 de 2017.

³ Supuesto que las partes sean comerciantes.

HERNAN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 841 de 30.04.2024

Subdirección de Fiscalización

Departamento de Análisis de Elusión