

NORMATIVA Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA – 20 AL 24 DE ENERO DE 2025.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA.

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA:

a. Oficio N° 141 de fecha 23.01.2025: Impuesto sustitutivo del artículo 10 de la Ley N° 21.681 en el caso de fusión de empresas.

De acuerdo con la presentación del peticionario, en el caso de una fusión por incorporación de la sociedad absorbida en la sociedad absorbente, ambas sociedades se encontraban sujetas al régimen tributario, de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR); y la sociedad absorbida mantenía un saldo en el registro de RAI al 31 de diciembre del 2023, mientras que la sociedad absorbente no tenía saldo de RAI a dicha fecha.

Señaló que la sociedad absorbente se encuentra evaluando la posibilidad de acogerse a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley N° 21.681, solicitando confirmar que las rentas registradas en el RAI mantenidas al 31 de diciembre de 2023 por la sociedad absorbida y traspasadas a la sociedad absorbente pueden sujetarse al pago del impuesto sustitutivo de impuestos finales (ISIF).

Al respecto el Servicio informó que conforme al artículo 10 de la Ley N° 21.681, el régimen opcional, está reservado exclusivamente para los contribuyentes de la primera categoría que tributen sobre la base de un balance general según contabilidad completa que, al término del año comercial 2023, mantengan un saldo de utilidades tributables acumuladas contenidas en el registro RAI a contar del 1° de enero de 2017 y que, en su condición de tales, mantiene pendiente su tributación con impuestos finales.

Luego, para la determinación del monto máximo susceptible de acogerse al ISIF, al saldo de RAI al 31 de diciembre de 2023 debidamente actualizado, se le descontarán las imputaciones ocurridas durante el ejercicio 2024 y/o enero 2025, previas a la fecha en que se haga efectiva la opción, también debidamente actualizadas.

En efecto, el Servicio indicó que, al saldo de RAI al 31 de diciembre de 2023 que se mantenía pendiente de tributación con impuestos finales a la fecha de fusión en la sociedad absorbida y traspasado mediante el proceso de fusión a la sociedad absorbente, se le deberán realizar los ajustes pertinentes para determinar el monto que en definitiva aún continúa pendiente de tributación con impuestos finales en la fecha en que se ejerza la opción por el ISIF. Dentro de estos ajustes, se debe considerar el efecto que tuvo la fusión en las rentas registradas en el RAI de la sociedad absorbida, a partir de la determinación del capital propio tributario y saldo de RAI de la sociedad absorbente.

Concluyó el Servicio señalando que no existe inconveniente para que, en el caso de la fusión de empresas, la sociedad absorbente pueda sujetarse al pago del mencionado impuesto por las utilidades acumuladas contenidas en el registro RAI al 31 de diciembre de 2023 que se mantenían pendientes de tributación con impuestos finales a la fecha de fusión en la sociedad

absorbida, mientras se mantengan en dicha condición como parte del saldo RAI de dicha sociedad a la fecha en que se ejerza la opción.

OTRAS NORMAS:

- a. Oficio N° 149 de fecha 23.01.2025: Solicita un pronunciamiento respecto a si a la cesión de una opción de compra que nace de un contrato de leasing en los términos que expone, podría ser constitutivo de elusión.**

De acuerdo con los antecedentes de la consulta, el consultante señaló que la venta de vehículos adquiridos al ejercer la opción de compra, antes de doce meses contados desde la adquisición quedan afectos a IVA. El consultante agregó, que el Servicio tiene la facultad de tasar la venta cuando el precio asignado es notoriamente inferior al corriente en plaza.

Luego el peticionario planteo dos situaciones o escenarios

- Caso 1: La empresa A ejerce la opción de compra de una camioneta y al mes siguiente lo vende. Se cumplen las condiciones para que esta venta sea con IVA y la venta se hace a valor de mercado.
- Caso 2: La misma empresa decide no ejercer la opción de compra, en vez de eso, celebra un contrato de cesión de opción de compra, con lo que traspasa a un tercero este derecho, por lo cual nunca adquiere el vehículo. En relación con el precio de la cesión, indica que sería por un monto mayor al de la última cuota del leasing, pero menor al valor de mercado del vehículo. Asimismo, señala que, dado que lo que se está vendiendo es un derecho, esto no está afecto a IVA y como el monto del contrato es mayor al de la última cuota no aplicaría la facultad de tasar del Servicio.

Al respecto el solicitante consultó si sería elusiva la operación descrita en el Caso N°2, para luego, señalar que no encuentra justificación de negocio alguna para celebrar la cesión de derecho en vez de esperar un mes y celebrar el contrato de compraventa del vehículo. Concluye su presentación indicando que, a su parecer, no está del todo resuelto si la cesión de derecho tiene que ser al valor de la última cuota o al valor de mercado del vehículo.

Al respecto el Servicio informó que, la cesión del derecho a ejercer la opción de compra en un contrato de arrendamiento con opción de compra no se encuentra afecta a IVA, en tanto el objeto de la convención es un bien incorporeal, consistente en un mero derecho personal, que no reúne los requisitos del hecho gravado venta definida en el artículo 2° N°1 de la LIVA.

Además, la cesión de la opción de compra debe ser efectuada a valor de mercado. Lo mismo sucede si se efectúa la enajenación del vehículo una vez ejercido tal derecho; circunstancia que podrá ser verificada por el Servicio en la instancia de fiscalización correspondiente.

Luego el Servicio advirtió algunos elementos que este podría analizar ante un escenario de fiscalización, en el marco de la norma general anti elusiva dispuesta en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario.

1. Ausencia de resultados económicos o jurídicos relevantes distintos a los tributarios de la operación consultada.

De conformidad a lo señalado en el Código Tributario, existe elusión cuando mediante actos o negocios jurídicos o un conjunto de ellos, con abuso o simulación, se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias.

De la operación expuesta el Servicio no observó la existencia de resultados económicos y/o jurídicos relevantes, ni tampoco el consultante dio cuenta de explicaciones que reflejen tales efectos.

2. Efecto Impositivo

Habiendo el Servicio constatado en la consulta, la ausencia de efectos económicos y/o jurídicos relevantes que deriven de la realización de las operaciones expuestas en el Caso 2, sí observó el Servicio efectos tributarios, ya que se evitaría la configuración del hecho gravado IVA en la enajenación de la camioneta. Así, la cesión del derecho de opción de compra que nace del contrato de leasing en favor de un tercero, seguida del ejercicio de tal opción por parte del tercero, haciéndose finalmente dueño de la camioneta, evitaría la configuración del hecho gravado IVA, el que sí se configuraría de materializarse el primer escenario, esto es, ejercicio de la opción de compra por parte de “A” y posterior venta del vehículo al tercero.

El Servicio agregó que en la instancia de fiscalización, deberá verificarse si la operación descrita responde a efectos económicos o jurídicos relevantes, analizando, entre otros antecedentes, la relación existente entre “A” y el tercero adquirente de la opción; el estado de ejecución en que se encuentre el contrato de arrendamiento con opción de compra; el tiempo transcurrido entre la cesión de la opción de compra al tercero y el ejercicio de la misma en relación a la adquisición del activo; los términos de la cesión de opción de compra, como también el pago del precio establecido en la operación; el precio acordado en la cesión en comparación al valor de mercado del vehículo, entre otros antecedentes que sean pertinentes.

El Servicio concluyó que si bien la legislación tributaria cautela el legítimo derecho de opción de los contribuyentes, sin embargo, cabe advertir que la cesión del derecho de opción de compra seguida del ejercicio de tal derecho por parte del tercero adquirente, que tendría como único efecto relevante el evitar la configuración del hecho gravado IVA, podría ser considerado elusivo en los términos señalados en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario.