

**Título: Devolución anticipada iva exportador frente a una fusión de empresas.**

**Resumen:** En el evento que una empresa haya solicitado devolución anticipada de IVA exportador de acuerdo a las normas del artículo 6 del DS 348, y esta desaparezca producto de una fusión, la sociedad absorbente, o la que nazca producto de la una fusión por creación, deberá restituir dichas sumas al erario fiscal, lo anterior se debe a que no se materializó la exportación por parte del beneficiario, esto es, la sociedad que desaparece.

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS –  
LEY N° 18.046, ART. 99 – DECRETO SUPREMO N° 348, DE 1975, ART. 6.  
(ORD. N° 2555, DE 13.09.2016)**

**Consulta sobre el criterio a utilizar para el tratamiento del beneficio otorgado a empresa que goza del Art. 6 del D.S. N°348, cuando es absorbida en un proceso de fusión.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre los criterios tributarios aplicables a la eventual fusión por absorción de un contribuyente, en relación con el tratamiento del D.S. N°348, de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.

**I.- ANTECEDENTES:**

De acuerdo a lo señalado por el contribuyente en su presentación, Compañía Contractual Minera TTTT. TTTTT se encuentra en etapa de desarrollo y construcción del proyecto minero “XXXX”, situación que la habilitó a solicitar devolución anticipada de crédito fiscal IVA al amparo del artículo 6° del Decreto Supremo N°348, de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, la cual fue aceptada por Resolución Exenta N°2703, de fecha 15 de septiembre de 2015, de dicho Ministerio.

El contribuyente se encontraría en un proceso de optimización que podría involucrar la fusión por absorción de TTTTT, la cual se disolvería al ser absorbida por otra sociedad de su grupo empresarial en calidad de absorbente y que sería su continuadora legal.

En virtud de lo anterior, solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1.- La compañía absorbente deberá asumir las obligaciones de la absorbida, asociadas al artículo 6° del Decreto Supremo N°348, de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, en su calidad de sucesora legal en los derechos y obligaciones por causa de la fusión.

Se aclara que no está definido si TTTTT sería absorbida antes o después de comenzar con la exportación aludida, por lo que se solicita confirmar el criterio tanto respecto de la hipótesis de la absorción antes de la exportación como de la hipótesis referida a la absorción sucedida una vez ya comenzada la exportación.

- 2.- El compromiso de exportación asumido por TTTTT con el Ministerio de Economía, según se determine en la respectiva resolución, deberá ser cumplido con los retornos por las exportaciones de los minerales provenientes del proyecto minero de la entidad absorbida (XXXX), y no con las exportaciones de los minerales provenientes de el o los proyectos mineros de la entidad absorbente.
- 3.- Una vez fusionadas las compañías, la sociedad absorbente continuará utilizando únicamente para efectos formales la modalidad de recuperación del artículo 1° del D.S. 348, sin perjuicio

de continuar sometida a las normas sustantivas del artículo 6° del mismo D.S. N° 348, en su calidad de sucesora legal de la compañía absorbida.

Por su parte, la Dirección de Grandes Contribuyentes señala que no existe un criterio definido por la Dirección Nacional sobre la materia, por lo que solicita un pronunciamiento acerca de la situación de la compañía absorbida, con relación al crédito fiscal IVA anticipado, en lo que respecta a los tres criterios planteados por el contribuyente en su presentación y las interpretaciones que plantea sobre ellos la Dirección de Grandes Contribuyentes.

## II.- ANÁLISIS:

Respecto de la modalidad particular establecida en el artículo 6° del D.S. 348, de 1975, esto es, el derecho a recuperar anticipadamente el Impuesto al Valor Agregado por parte de aquellos exportadores que han presentado un proyecto de exportación al Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, cabe considerar que desde el momento de la resolución aprobatoria de dicho Ministerio, nace el derecho a recuperar anticipadamente dicha suma, pero sujeto a la condición resolutoria negativa de extinguirse si no se consumare la exportación proyectada.

Por otra parte, toda fusión de entes sociales, sea ésta propia o impropia, acarrea ipso iure la disolución de la o las sociedades anónimas que se fusionan. En efecto, el artículo 99° de la Ley N° 18.046, expresamente dispone que en los casos de fusión por incorporación o creación, los entes sociales fusionados se disuelven. Por su parte, en el caso de operar la denominada fusión impropia, esto es, de reunirse el total de acciones de una sociedad anónima en manos de una persona, se produce también su disolución, en los términos del N° 2 del artículo 103° de la ley citada.

El compromiso de exportación emanado de la franquicia tributaria del artículo 6° del D.S. N°348, al tener un carácter excepcional, debe interpretarse en forma restrictiva, máxime en consideración de lo dispuesto en el artículo 1484 del Código Civil, al tener una causa y un titular específico, establecido en forma precisa en la resolución respectiva del Ministerio de Economía, y consistiendo en un hecho tal, que para el fin normativo dispuesto en el artículo 6° del D.S. N° 348 resulta primordial la persona que lo ejecuta.

En consideración a lo expuesto, en caso de fusionarse una sociedad que hizo uso de la franquicia tributaria del artículo 6° del D.S. N° 348, habiendo percibido la devolución anticipada respectiva y estando pendiente el cumplimiento del compromiso de exportación, se reputará cumplida la condición resolutoria que afectaba al derecho a recuperar anticipadamente el Impuesto al Valor Agregado por haber llegado a ser cierto, en los términos del artículo 1482 del Código Civil, que no sucederá el acontecimiento contemplado en ella, esto es, el cumplimiento del compromiso de exportación por parte del contribuyente señalado en forma precisa y expresa en la resolución del Ministerio de Economía, por disolución de éste.

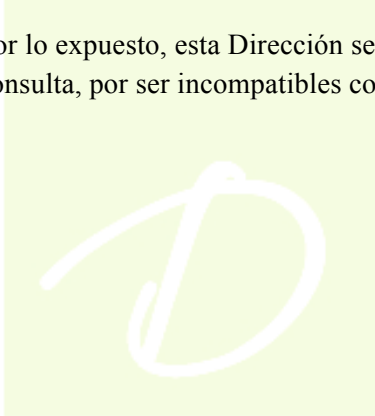
Frente a tal situación, surgirá para la sociedad continuadora legal la obligación de restituir las sumas recuperadas anticipadamente por la sociedad absorbida dentro del mes siguiente a aquel en que ocurra la fusión, conforme a los incisos séptimo y siguientes del artículo 6° del D.S. N° 348, efecto que corresponde al carácter no consolidado de tal derecho por existencia de la condición resolutoria mencionada, sin perjuicio de que pueda constituirse nuevamente en remanente de crédito fiscal de la sociedad que lo generó, en el período que ingrese efectivamente en arcas fiscales, tal cual lo dispone el inciso octavo del artículo 6° del D.S. 348, de 1975, pudiendo en consecuencia imputarse en la forma prevista en el artículo 28° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en la parte que proceda.

En todo caso, cabe tener presente que las sumas que corresponde al contribuyente restituir, una vez ingresadas efectivamente en arcas fiscales, no pueden constituirse nuevamente en remanente de crédito fiscal respecto de la sociedad absorbente, atendido que ello importaría la transmisión o supervivencia del crédito fiscal en manos de un contribuyente distinto de aquél que lo generó, lo cual resulta contrario a la naturaleza misma del crédito fiscal, el cual, no siendo un derecho patrimonial, no puede ser objeto de transferencia o transmisión en los casos de entes sociales, pues tal efecto se reconoce sólo a las acciones o derechos personales.

### III.- CONCLUSIÓN:

En relación al primer criterio en consulta<sup>1</sup>, cabe aclarar que no corresponde a esta Dirección pronunciarse en abstracto respecto del efecto de la fusión de sociedades, por ser un asunto que excede el ámbito tributario, sino sólo al alcance de los derechos y obligaciones que emanan del artículo 6° del D.S. N° 348, lo cual se traduce, para el presente caso, en que, si pendiente el plazo para consumir la exportación objeto del proyecto, se disuelve, sea por fusión u otra causa, la sociedad exportadora acogida al beneficio de la recuperación anticipada del Impuesto al Valor Agregado, se habrá cumplido la condición resolutoria que afectaba al derecho a recuperar anticipadamente el Impuesto al Valor Agregado, por disolución de ésta, por lo que no podrá exportar, quedando extinto o resuelto su derecho. En tal circunstancia, la sociedad absorbente deberá restituir al Fisco el monto percibido por la devolución anticipada del IVA exportador.

Por lo expuesto, esta Dirección se abstendrá de pronunciarse sobre el segundo<sup>2</sup> y tercer<sup>3</sup> criterios en consulta, por ser incompatibles con lo ya señalado.



**FERNANDO BARRAZA LUENGO**  
**DIRECTOR**  
*Dial*  
*Capacita*

Oficio N° 2555, de 13.09.2016  
**Subdirección Normativa**  
 Dpto. de Impuestos Indirectos

<sup>1</sup> La compañía absorbente deberá asumir las obligaciones de Minera TTTT asociadas al artículo 6 del D.S. 348, en su calidad de sucesora legal en los derechos y obligaciones por causa de la fusión.

<sup>2</sup> El compromiso de exportación deberá ser cumplido con las exportaciones de los minerales provenientes del proyecto minero de la entidad absorbida.

<sup>3</sup> Adopción del artículo 1 del D.S. N°348 una vez materializada una fusión sin dejar de cumplir las obligaciones ya contraídas en virtud del artículo 6 del D.S. N°348.