

Se ha recibido en esta Dirección Nacional una presentación, mediante la cual el consultante solicita un pronunciamiento que confirme que el aporte de derechos sociales o acciones que expone cumple con los requisitos del inciso 5° del artículo 64 del Código Tributario y que en definitiva establezca que las operaciones que describe no califican como elusivas.

I. ANTECEDENTES

El consultante señala que, dentro de sus actividades se encuentra la capacitación de sus asociados, con el objeto de profesionalizar a la empresa familiar y sus miembros. Añade que en estos cursos se enseñaría que, una de las herramientas más importantes para la sobrevivencia de la empresa familiar en el tiempo, estaría dada porque sus miembros abran canales de comunicación, para ponerse de acuerdo en el gobierno de la familia y otros temas vinculados con la empresa y su propiedad. Agrega que, el protocolo familiar, junto con el testamento, constituirían herramientas esenciales para una mejor convivencia en la familia y la supervivencia del negocio familiar en el tiempo.

Añade que con el objeto de mantener las empresas operativas dentro del patrimonio familiar, proteger los intereses familiares y fortalecer la participación de las nuevas generaciones en el desarrollo del negocio a lo largo de los años, recomendarían a sus asociados que los fundadores de una empresa familiar inicien actividades de primera categoría bajo la estructura de empresario individual, asignando al desarrollo de esas actividades, las acciones y/o derechos representativos de sus participaciones directas en las sociedades operativas, que luego aportará a valor tributario a una sociedad holding familiar, a título de capital al momento de su constitución, o bien, como aumento de capital en caso que esta sociedad holding familiar estuviese ya constituida.

Añade que el referido aporte de acciones y derechos se realizará a costo tributario, amparándose en lo dispuesto en el inciso 5° del artículo 64 del Código Tributario, pues estima que, en el caso planteado, los aportes de los empresarios individuales cumplirían con los requisitos copulativos que establece dicha norma, en especial, aquel relacionado con la existencia de una legítima razón de negocios que justifique la reorganización, cuestión que se vincularía con el testamento y protocolo familiar que, según sostiene, perseguiría la continuidad de la empresa en el tiempo. Al respecto, hace presente que una situación similar habría sido resuelta positivamente, mediante Oficio N° 2522, emitido por este Director con fecha 4 de octubre de 2019.

Agrega que, una vez efectuada la operación anterior, la empresa individual sería disuelta, pues en esta etapa, ésta perdería su sentido, ya que en definitiva la participación de la sociedad holding familiar debiera quedar en manos de las personas naturales, quienes serían contribuyentes del impuesto global complementario, añade que la figura del empresario individual sólo habría tenido por objeto acogerse a las reorganizaciones empresariales que contempla el inciso 5° del referido artículo 64. Sostiene que los fundadores de la empresa familiar, harían donaciones de la participación de la sociedad holding familiar a las nuevas generaciones, donaciones que requieren realizarse en calidad de contribuyente final, pues, en acaso que se realicen como empresarios individuales se considerarán un gasto rechazado para efectos tributarios, advierte que si bien, lo anterior no sería aplicable tratándose de una empresa individual que no lleva contabilidad completa, igualmente, antes de proceder a las donaciones de la participación en la sociedad holding familiar, se procedería a poner término a las actividades del empresario individual, puesto que su subsistencia requiere de costos administrativos injustificados.

Señala que, una vez disuelta la empresa individual, las acciones o derechos sociales de la sociedad holding familiar, según cual sea la forma de organización jurídica que se le dé, pasarán al patrimonio tributario de la persona natural, a costo tributario, lo que habría sido ratificado mediante Oficio de este Servicio N° 404 de fecha 31 de enero de 2019.

En consideración a los antecedentes señalados, solicita que este Servicio evalúe las operaciones que describe en su presentación, para que en virtud de los antecedentes expuestos se establezca que, en la especie se cumplen los requisitos del inciso 5° del artículo 64 del Código Tributario, en el aporte de derechos sociales o acciones de las empresas familiares operativas que efectúa el empresario unipersonal y que en definitiva, se sancione que las operaciones descritas no califican como elusión, sino que constituyen un legítimo derecho que tiene el contribuyente, dueño y normalmente

fundador de una empresa familiar, que desea organizar la supervivencia de las empresas operativas en el tiempo, en manos de su familia.

Atendido el tenor de la presentación, se verifica que 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, por lo que el presente oficio contendrá un pronunciamiento general sobre los efectos eventualmente elusivos o no de la operación que se llevará a cabo.

II. ANÁLISIS

En primer lugar, se observa que la reorganización consultada excede el mero aporte a sociedad holding familiar de participación en sociedades en el contexto del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, y estaría conformada por un conjunto o serie de actos que contemplan: a) el inicio de actividades de primera categoría por parte de los fundadores de la empresa familiar personas naturales, asignando al desarrollo de dicha actividad las acciones y derechos representativas de sus participaciones directas en las empresas operativas familiares; b) el aporte a valor tributario por parte de los empresarios individuales de las referidas acciones y derechos sociales a una sociedad holding familiar; c) el término de giro del empresario individual, radicándose, a valor tributario, en el patrimonio de la persona natural fundador de la empresa familiar, la participación que el empresario individual mantenía en la sociedad holding familiar; y d) la donación por parte de la persona natural fundador de la empresa familiar de la participación en la sociedad holding familiar a las nuevas generaciones.

Teniendo en cuenta lo anterior, se analizarán los actos y negocios que componen la reorganización empresarial planteada por el contribuyente, comprendiendo aspectos normativos relacionados a cada acto y, luego aquellos relacionados a la norma general anti elusiva.

a) Inicio de actividades de primera categoría por parte de los fundadores de la empresa familiar

Como primer paso el consultante plantea que las personas naturales fundadoras de las empresas familiares iniciarán actividades de primera categoría bajo la estructura del empresario unipersonal, asignando al desarrollo de esas actividades los derechos sociales y acciones representativos de sus participaciones directas en las empresas familiares operativas a sus respectivas empresas individuales, para lo cual darán aviso de inicio de actividades como empresario individual.

Al respecto cabe señalar que, a partir de diversos pronunciamientos¹, y aun antes de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210², este Servicio ha resuelto que las empresas individuales son entidades que se dedican a actividades industriales, mercantiles, que no están organizadas como persona jurídica y que se caracterizan porque los activos y pasivos incorporados al giro de la empresa no conforman un patrimonio separado, distinto del patrimonio personal del empresario individual. Por esa razón, para establecer los efectos impositivos que corresponden a la persona natural y al empresario individual, resulta esencial el registro en la contabilidad de los bienes asignados a la empresa individual, que en este caso corresponden a los derechos sociales o acciones de las sociedades operativas familiares, que pasan a constituir sus activos lo que no implica un aporte o enajenación, porque no existe una separación patrimonial entre la empresa individual y la persona natural.

Por otro lado, es parte del legítimo derecho de opción de los contribuyentes el organizar sus actividades o negocios de la forma que la autonomía de la voluntad lo permita, por lo que, la sola circunstancia de iniciar actividades como empresario individual no constituye por sí solo un acto que pueda ser considerado elusivo en los términos de los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario. Con todo, este Servicio, dentro de sus facultades fiscalizadoras, podrá revisar si los efectos económicos y/o jurídicos del acto o negocio jurídico o el conjunto de ellos son relevantes

¹ Oficio N°2803 de 2007.

² Véase inciso 2° del N°10 del artículo 2 de la Ley de la Renta.

frente a los meramente tributarios, para evitar que la iniciación de actividades como empresario individual se utilice con fines elusivos.

b) Aporte a sociedad holding familiar de participación en sociedades operativas

Como segundo paso, el consultante expone que los fundadores de las empresas familiares, en su calidad de empresarios individuales, aportarán a valor tributario a una sociedad holding familiar, las acciones y derechos que, de acuerdo al paso anterior, fueron asignadas al desarrollo de sus actividades como empresario individual, sin originar un flujo efectivo de dinero para los aportantes, este paso podrá materializarse como aporte de capital al momento de constituir la sociedad holding familiar, o bien, como un aumento de capital en caso que esta sociedad estuviese constituida. Producto de lo anterior, los empresarios individuales participarán en el capital de la sociedad holding familiar, a través de la cual participarán en las sociedades operativas familiares.

Al respecto se debe señalar que el artículo 64 del Código Tributario faculta a este Servicio para tasar la base imponible de los impuestos, en las circunstancias que dicha norma señala.

El inciso 5° del mencionado artículo 64 contiene una excepción a la facultad de tasación de los aportes de activos de cualquier clase, efectuados en un proceso de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, subsistiendo el aportante³, en tanto se cumplan a los siguientes requisitos⁴:

- 1) Que implique un aumento de capital de una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad;
- 2) Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante;
- 3) Que los aportes se efectúen al valor contable o tributario en que estaban registrados en el aportante, y
- 4) Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

De lo expuesto por el contribuyente, se advierte que: (i) las operaciones que se pretenden llevar a cabo, se efectuarán en el contexto de una reorganización empresarial que atañe a los miembros de una familia, respecto de las sociedades en que éstos participan; (ii) los aportantes subsisten luego de la operación; (iii) el aporte supondrá un aumento de capital social en una sociedad Holding familiar existente o la constitución de una nueva sociedad; (iv) el aporte se efectuará a valor tributario, sin originar un flujo efectivo para los empresarios individuales; (v) las acciones y derechos de las sociedades operativas familiares serán aportadas a su valor tributario registrado en la contabilidad de los empresarios individuales; y, (vi) de acuerdo a lo expuesto por la consultante, toda la operación respondería a una legítima razón de negocios.

Respecto a este último aspecto, este Servicio ha señalado consistentemente⁴ que no es posible calificar la existencia de una legítima razón de negocios a priori, siendo necesario analizar dicha circunstancia de hecho en la instancia de fiscalización correspondiente.

c) Término de giro del empresario individual

Como indicó el consultante, una vez efectuado el aporte de las acciones o derechos a la sociedad holding familiar por parte de los empresarios individuales, éste procederá a terminar sus actividades como empresario individual, consecuentemente se radicará en el patrimonio de la persona natural, la participación que el empresario individual mantenía en la sociedad holding familiar, a valor tributario.

³ Sea empresario individual, sociedad o contribuyente del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta. ⁴ Las instrucciones sobre esta norma se encuentran en la Circular N° 45 de 2001.

⁴ En este sentido, Oficios N° 844 de 2017; N° 2410 de 2017; N° 1854 de 2017; y N° 2734 de 2019.

Para estos efectos, el empresario individual deberá dar aviso de término de giro dentro de los dos meses siguientes al término de sus actividades, a través de la carpeta tributaria electrónica del contribuyente, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 69 del Código Tributario, consecuente con ello, procederá aplicar la tributación establecida en el artículo 38 bis de la Ley de la Renta.

d) Donación de participación en holding familiar a nuevas generaciones

Por último, el contribuyente señala que con el objeto de dar continuidad al negocio familiar y fortalecer la participación de las nuevas generaciones, la persona natural fundadora de la empresa familiar procederá a donar su participación en la sociedad holding familiar. Al respecto, se debe tener presente que, para los efectos del giro del impuesto respectivo, deberá estarse a lo dispuesto en la Ley N°16.271, relativa al impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones; norma que establece que, en el caso de donaciones, el impuesto se aplicará sobre el monto de la donación, siendo obligado a su pago el donatario, debiendo ser declarado y pagado por éste, antes que el Tribunal autorice la donación, o bien, en el caso que el trámite de la insinuación no se requiera, dentro del mes siguiente a aquél en que se perfeccione el contrato. El impuesto se aplicará sobre el valor monetario de las acciones o derechos donados, conforme a las normas de valoración dispuestas en el artículo 46 o 46 bis de la Ley N° 16.271⁵ –según corresponda de acuerdo al tipo social-, previa deducción del monto exento que establecen los incisos segundo y cuarto del artículo 2 de la misma ley, en caso que exista entre el donante y el donatario alguno de los grados de parentesco que las mismas disposiciones señalan.

Análisis de la reorganización empresarial en el marco de la norma general anti elusiva

De acuerdo con el inciso cuarto del artículo 4° bis del Código Tributario, en los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

A partir de lo anterior, este Servicio ha interpretado⁷ que no se aplican las normas de los artículos 4° ter y 4° quáter, ni los procedimientos referidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario, cuando la situación específica de que se trate se encuentre regulada, por ejemplo, en el artículo 64 del Código Tributario.

En el caso particular, habiendo sido analizados los actos que son parte de la reorganización empresarial expuesta, se constata que éstos exceden el mero aporte a sociedad holding familiar de participación en sociedades en el contexto del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, correspondiendo entonces determinar, bajo la norma general anti elusiva, si aquellos actos, en su conjunto, cumplen con los objetivos declarados por el consultante y si éstos obedecen a razones económicas y jurídicas que vayan más allá de las meramente tributarias.

Conforme a lo anterior, la reorganización consultada en la medida que tiene por objeto traspasar el negocio familiar a las nuevas generaciones, podría no ser cuestionable según las circunstancias en que dicho traspaso se generaría, aspecto que según se señaló no es posible calificar a priori, siendo necesario analizar dichas circunstancias de hecho en la instancia de fiscalización correspondiente. En este sentido, este Servicio ha considerado como pertinentes aspectos tales como el involucramiento efectivo de esas nuevas generaciones en la toma de las decisiones empresariales y de negocio, su idoneidad profesional o técnica con el giro de los negocios familiares y en general su capacidad de hacer un mayor aporte y participación profesional en el mismo y que cause su inclusión. Asimismo, ha considerado pertinentes el que el protocolo familiar busque preservar la armonía y unidad familiar, la conducción y un gobierno coordinado de las empresas, entre otros aspectos. Además de lo anterior, el análisis de elusión exige también abordar el resto de los actos o contratos que rodean el aporte descrito en su presentación.

⁵ Dicha valoración puede ser revisada por el Servicio, dentro de sus facultades de fiscalización, como lo dispone en esta materia el artículo 50 de la Ley 16.271.

Así, la asignación de derechos sociales o acciones al empresario individual con el solo y exclusivo propósito de aportarlos a título de capital a una sociedad holding familiar, sin que en definitiva el empresario individual ejerza actividades, podría ser susceptible de revisión en sede de elusión, circunstancias que, en todo caso, deberán ser verificadas y acreditadas por el contribuyente en la instancia de fiscalización correspondiente.

III. CONCLUSIÓN

Sin perjuicio que, las consideraciones empresariales en que existan relaciones de índole familiar, reseñadas en la presentación, no necesariamente impiden calificar la concurrencia de una legítima razón de negocios, de acuerdo al inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, todavía es posible para este Servicio revisar si los efectos económicos y/o jurídicos del acto o negocio jurídico o el conjunto de ellos son relevantes frente a los meramente tributarios, para evitar, por ejemplo, que la iniciación de actividades como empresario individual se utilice con fines elusivos.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1971 de 03.08.2021

Subdirección Fiscalización

Oficina Análisis de Elusión