

CODIGO TRIBUTARIO – NUEVO TEXTO – ART. 26 BIS – (ORD. N° 2522, DE 04.10.2019)

Consulta si a la reorganización societaria que describe, le son aplicables 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 los actos descritos en su presentación.

I. ANTECEDENTES

Se expone en la presentación que, en una familia compuesta por padre, madre y 5 hijos, los padres tienen la intención de donar en vida a sus hijos un predio agrícola de su propiedad (en adelante el Fundo). Se señala, que la razón existente para donar el bien no es económica, sino que, de índole personal o familiar, ya que, por malas experiencias familiares del padre en la sucesión de sus propios padres, no quiere que se generen problemas entre los hermanos (hijos) al momento de su muerte, y tampoco quiere que el Fundo se divida solamente porque estos últimos no se pongan de acuerdo al momento de la partición de la sucesión.

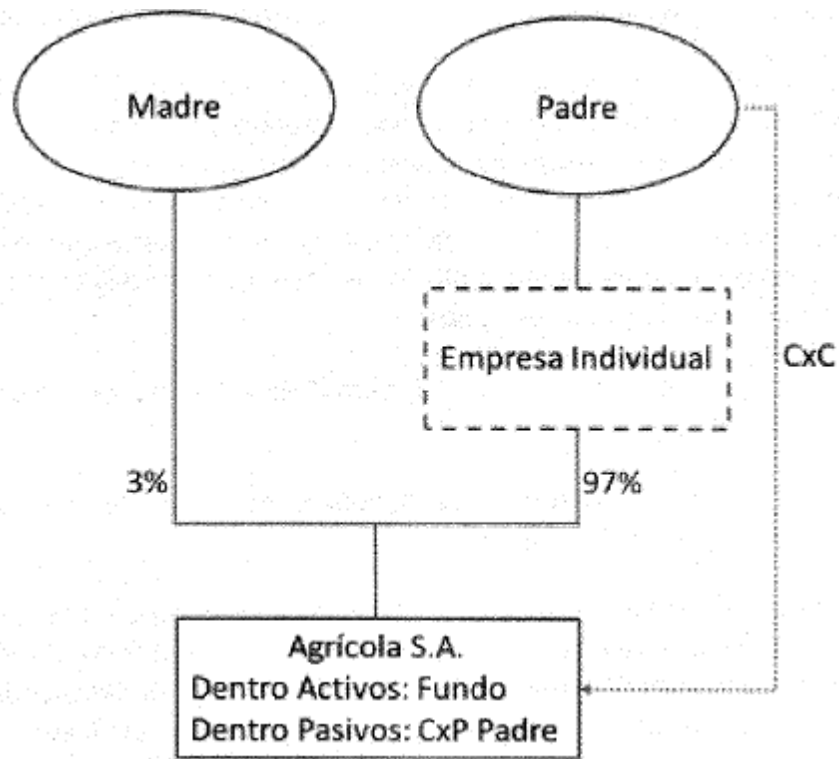
Los padres buscan evitar que se generen los problemas señalados, donando en vida el Fundo a sus hijos, pero a través de una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo único activo sea el Fundo. El solicitante señala que la idea de donar los derechos de una sociedad de responsabilidad limitada que sea dueña del Fundo, en lugar de donarlo directamente en comunidad a los hijos, es que, a través de los estatutos de la sociedad, los padres pueden dejar regulados ciertos aspectos que no sería posible de hacer en una comunidad. Señala que, precisamente, dentro de las alternativas de organización societaria que existen, se elige a la sociedad de responsabilidad limitada, ya que para modificar los estatutos se requiere del acuerdo de los socios.

En este sentido, el obrar de esta forma permitiría, en opinión del solicitante, dejar establecido entre otros aspectos:

- Cómo se debería administrar la sociedad, por ejemplo, por un directorio compuesto por los hermanos.
- Cuántos de los hermanos deben de estar de acuerdo para tomar decisiones que el padre considere que serían especialmente relevantes o potencialmente fuentes de conflicto entre hermanos.
- Establecer un sistema de arbitraje ante un tercero para cuando los hermanos no lleguen a acuerdo.
- Establecer rol que tendrán los cónyuges, convivientes o nietos en la administración en caso de ausencia de uno o más de los hijos

Ahora bien, para implementar la idea de los padres, resultaría necesario según opinión del solicitante, realizar ciertos pasos previos, para lo que habría que tomar en cuenta ciertos aspectos corporativos y tributarios.

A posterior, el consultante señala que, en la estructura actual, la dueña del Fundo es una sociedad anónima (en adelante Agrícola S.A.), de la cual los accionistas son el padre con el 97% de las acciones y la madre con el 3% restante. El padre tiene asignada sus acciones de Agrícola S.A. a su empresa individual, encontrándose estas acciones en la contabilidad de ésta. Asimismo, el padre es acreedor de Agrícola S.A., dato que según el solicitante es relevante para los pasos a seguir en la implementación propuesta.

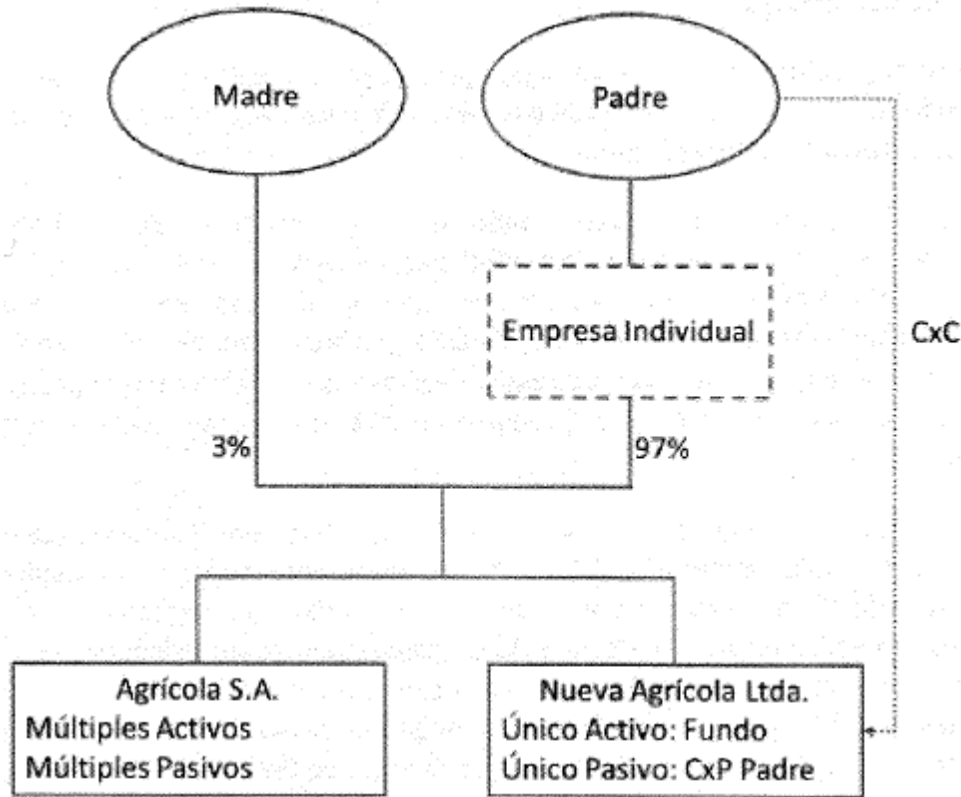


En la situación actual, el solicitante señala que para que el padre pueda donar los derechos sociales de una sociedad de responsabilidad limitada en donde estará el Fondo, es necesario primero formar la sociedad, para luego donar los derechos de la misma.

El primer paso que llevaría a cabo el contribuyente es aislar el Fondo en una sociedad de responsabilidad limitada, separándola del resto de los activos y pasivos de Agrícola S.A. Para estos efectos, lo que resultaría más simple y directo en opinión del solicitante, es dividir Agrícola S.A., asignando el Fondo a la nueva sociedad que nacería de la división, sociedad que debiera transformarse simultáneamente con la división en una sociedad de responsabilidad limitada (Nueva Agrícola Ltda.). Sin embargo, el solicitante señala que esta asignación trae consigo dos problemas. El primero es que por los pasivos que tiene la Agrícola S.A. el valor tributario del Fondo es levemente superior al capital propio tributario (CPT) de Agrícola S.A. y, asimismo, también es ligeramente superior al patrimonio financiero de Agrícola S.A. En consecuencia, de asignarse el Fondo a Nueva Agrícola Ltda. que nace con motivo de la división, Agrícola S.A. quedaría con CPT y patrimonio financiero negativo, situación que según el solicitante no permitiría hacer la división de acuerdo al criterio del propio Servicio de Impuestos Internos.

Agrega el consultante, que de lograr solucionarse el problema señalado en el párrafo anterior, aumentando por ejemplo el capital de Agrícola S.A., de manera que al dividir, esta sociedad quede con patrimonio positivo, de todas formas la división produciría un efecto no deseado, ya que en virtud de lo establecido por el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a la sociedad de responsabilidad limitada que nacería en la división se le debería asignar en proporción al CPT asignado, saldo de los registros tributarios de Agrícola S.A., lo que distorsionaría el objetivo inicial de los padres, que es que Nueva Agrícola Ltda. solamente tenga el Fondo como si fuera una sociedad constituida exclusivamente para estos efectos.

El solicitante concluye que lo que se propone para lograr el objetivo de los padres, es que a la nueva sociedad de responsabilidad limitada que nazca con motivo de la división, se le asignen pasivos que tengan un valor tributario equivalente al Fondo. De esta forma al tener Nueva Agrícola Ltda. un patrimonio financiero y CPT cercano a cero, se lograrían evitar los efectos indeseados señalados anteriormente. Asimismo, el solicitante señala que se lograría que el costo tributario de los derechos de Nueva Agrícola Ltda. también sea cercano a cero, lo que en la implementación de la estructura deseada resultaría relevante. Asimismo, para implementar los pasos siguientes de la estructura, el solicitante señala que los pasivos que tiene más sentido asignar a Nueva Agrícola Ltda. en la división, son cuentas por pagar en favor del padre. En consecuencia, tras la división de Agrícola S.A. la estructura de la propiedad sería:



A posterior de la división, para implementar el deseo de los padres, el siguiente paso sería que el padre retire de su empresa individual, los derechos de Nueva Agrícola Ltda.

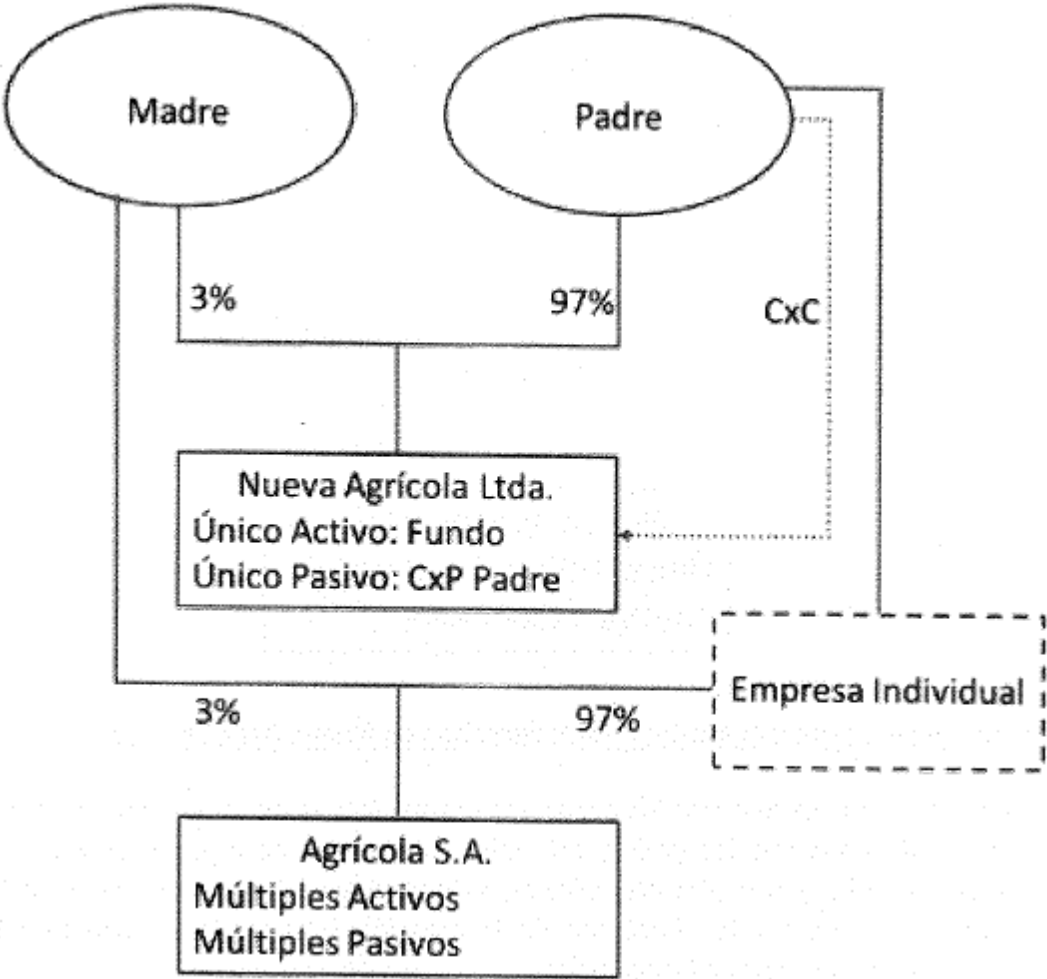
La empresa del padre tributa de acuerdo a las reglas del artículo 14 b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en consecuencia, para determinar el tratamiento del retiro que haga de los derechos en Nueva Agrícola Ltda. deben seguirse reglas establecidas por esta norma.

Ahora bien, en relación al monto de retiro que debe considerarse para estos efectos, el solicitante señala que la jurisprudencia del Servicio ha señalado que debe considerarse el costo tributario del bien retirado, en este caso, los derechos de Nueva Agrícola Ltda.

Como señala el solicitante en su presentación, al dividirse Agrícola S.A. asignando activos y pasivos de costo tributario equivalente a Nueva Agrícola Ltda. uno de los efectos es que el costo tributario

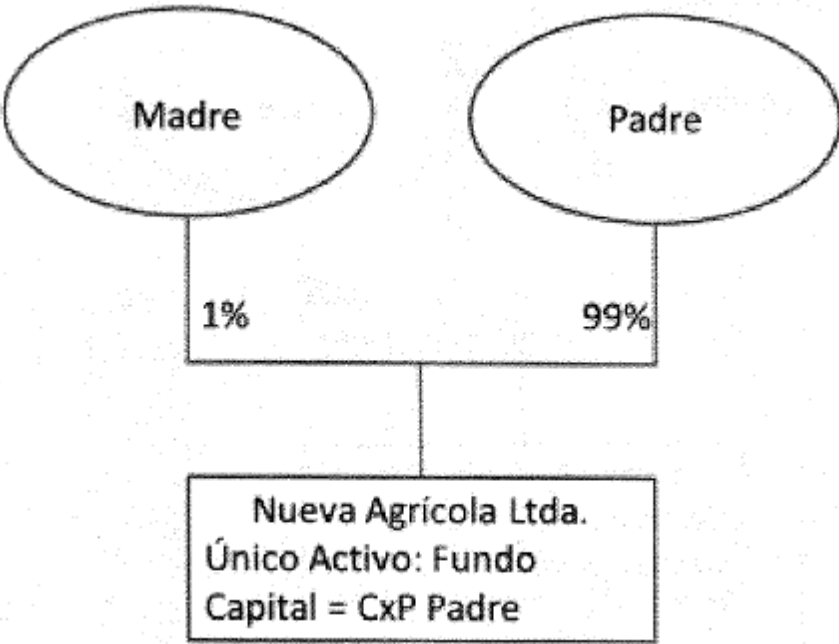
de los derechos de Nueva Agrícola Ltda. es cercano a cero, por lo que el solicitante concluye que el monto a considerar para determinar el tratamiento tributario del retiro de los derechos sociales que haga el padre sería este valor cercano a cero.

Tras la división de la Agrícola S.A. y retiro de la empresa individual del padre de los derechos de Nueva Agrícola Ltda. la estructura de propiedad sería la siguiente:

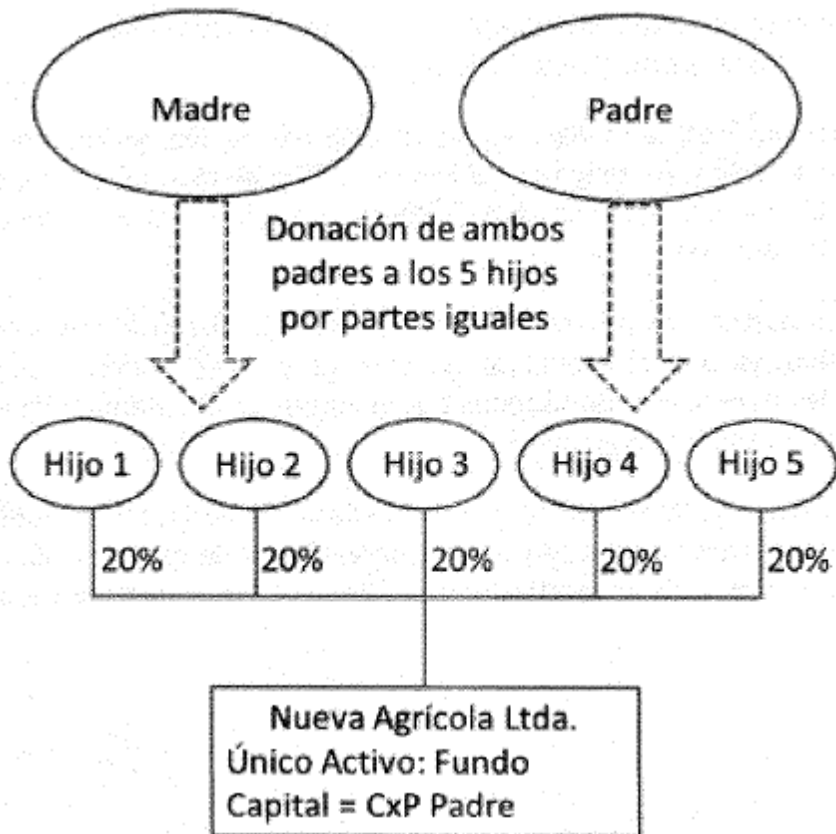


Como último paso en preparación para la donación, el padre capitalizaría las cuentas por cobrar que tiene en contra de Nueva Agrícola Ltda. El solicitante indica que este paso resulta ser necesario para lograr el objetivo de los padres de donar una sociedad que lo único que tenga sea el Fondo, ya que, de mantenerse las cuentas sin capitalizar, al donarse los derechos sociales, los hijos recibirían una sociedad endeudada por el padre. Agrega el solicitante que este paso hace evidente la buena fe con que se realiza la operación, ya que al capitalizar las cuentas y después donar, se pagaría el Impuesto a las Herencias y Donaciones por el Fondo, lo que demostraría que no hay ánimo alguno de eludir impuestos.

Tras la capitalización, Nueva Agrícola Ltda. quedaría sin pasivos y se modificarían las participaciones sociales de padre y madre, que, para efectos de esta consulta, el solicitante asume que pasarían a ser 99% y 1% respectivamente, quedando la estructura de la siguiente forma:



Finalmente, una vez que, tras los pasos anteriores, Nueva Agrícola Ltda. se encuentre en las condiciones que los padres estimaban necesarias para poder cumplir con su objetivo, el padre y la madre procederían a donar a sus hijos sus derechos en Nueva Agrícola Ltda., realizando el trámite de insinuación y pagando el correspondiente Impuesto a las Herencias y Donaciones.



Descrito el esquema, el solicitante señala que todos los pasos se alinean para la obtención de un fin u objetivo que no es económico, sino que tiene motivaciones de índole personal o familiar. Además, señala que no se busca lograr ningún ahorro tributario, estando los padres totalmente dispuestos a pagar el impuesto que grava las donaciones, el que resulta aún más caro que el impuesto que grava la herencia al tener un tramo exento menor.

Reafirma lo anterior el solicitante, señalando que los pasos previos a la donación, tampoco causan perjuicio fiscal alguno, en donde incluso podría considerarse que la capitalización de cuentas por cobrar que el padre está dispuesto a hacer, resultaría ineficiente desde un punto de vista tributario para él, ya que perdería la posibilidad de recibir flujos libres de impuestos desde Agrícola S.A. por el monto de las cuentas capitalizadas, por lo que a pesar de lo complejo de la operación, al haber una serie de pasos para poder implementarse, al observarse de manera completa, resultaría evidente según el solicitante, que los contribuyentes estarían actuando de buena fe, no configurando de ninguna manera actos respecto de los cuales los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario serían aplicables.

Finalmente, solicita a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario a los actos previamente descritos en su presentación.

Atendido el tenor de la presentación, y de acuerdo a lo señalado por el consultante, se trata de una consulta no vinculante de acuerdo a lo instruido en el resolutivo 1° de la Res. Ex. N° 69, de 2016.

II.- ANÁLISIS

Tal como se ha señalado precedentemente se ha solicitado un pronunciamiento, sobre la aplicación de las disposiciones de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario en la reorganización expuesta.

Este Servicio ha señalado en la Circular N° 65 del año 2015 que la legislación nacional, cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario. Por ello, el solo hecho de que existan ventajas tributarias a favor de un contribuyente no transformará el conjunto de actos y negocios jurídicos en elusivos, sino que, es la discordancia entre las razones económicas entregadas y los actos y negocios jurídicos que se ejecutarán, lo que entregará las variables para determinar si se está en presencia de una reorganización societaria elusiva.

Por lo tanto, en este análisis, se debería precisar si el conjunto de los actos presentados y los efectos que originan tienen relación con el fin presentado o si tienen la sola finalidad de obtener ventajas tributarias, de forma no contemplada en la ley tributaria.

En el caso particular, por tratarse de una consulta no vinculante, el presente oficio sólo contendrá un pronunciamiento general sobre los efectos eventualmente elusivos o no de las operaciones que se llevarán a cabo, por separado y en su conjunto.

Teniendo en cuenta lo anterior, se analizarán cada una de las etapas que se pretenden implementar, las que se justificarían según el solicitante, en la intención de los padres de donar indirectamente el Fundo a sus hijos por medio de una sociedad de responsabilidad limitada, posibilitando de esta forma establecer cómo administrar la sociedad y la manera de tomar decisiones y llegar a acuerdos entre los hermanos para temas especialmente relevantes, todos ellos asociados al Fundo. Al respecto, de antemano puede establecerse que ésta sería una finalidad lícita en una reorganización con fines estrictamente familiares, razón por la cual, queda por determinar si efectivamente los actos que se realizarán con motivo de la reorganización presentada, en su conjunto, tendrán como resultado esta finalidad.

i) División de “Agrícola S.A.”

El consultante señala que, para llegar a la estructura deseada por el contribuyente, se debe aislar el Fundo en una sociedad de responsabilidad limitada, separándola de los demás activos y pasivos de Agrícola S.A., lo que se realizaría por medio de una división. Agrega que, de asignarse el Fundo a Nueva Agrícola Limitada, la sociedad que se divide quedaría con CPT y patrimonio financiero negativo, situación que según señala el solicitante, no permitiría hacer la división de acuerdo al criterio contenido en el Oficio N°2386 de 2018 del Servicio. Considerando lo anterior, lo que el solicitante propone para lograr el objetivo de los padres, es que, a Nueva Agrícola Limitada, se le asignen pasivos que tengan un valor tributario equivalente al Fundo, de esta forma al tener Nueva Agrícola Ltda. un patrimonio financiero y CPT cercano a cero, se lograría evitar el resultado negativo que según señala el consultante, el Servicio no permitiría.

Al respecto, este Servicio ha señalado en el citado oficio y en otros pronunciamientos¹ que en los procesos de división lo que se distribuye entre la sociedad que se divide y aquellas que se constituyen con motivo de la división, es el patrimonio contable de la sociedad.

Este criterio se encuentra vigente, por lo que en un proceso de división, cualquiera sea la naturaleza de la sociedad dividida, en tanto no exista un patrimonio neto a repartir o a distribuir y que es objeto

¹ Oficios N° 2.514 de 2018; N° 3.382 de 1998.

de división, no puede llevarse a cabo tal figura jurídica, debiendo además las sociedades resultantes poseer necesariamente una parte de dicho patrimonio, entendiéndose como patrimonio neto el que se determine en su ámbito contable o financiero. Por lo anterior, la sociedad que se escinde no puede resultar con un patrimonio financiero negativo luego de este proceso, al no cumplirse en tal caso con lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 18.046, que dispone que la división consiste en la distribución del patrimonio entre las entidades resultantes, considerado éste en el ámbito contable-financiero como la diferencia entre los activos y pasivos exigibles, esto es, el patrimonio neto.

En conclusión, y en razón de la imposibilidad de que la sociedad dividida resulte con un patrimonio financiero negativo, el primer paso propuesto de la reorganización (división y la asignación activo y pasivo), por un lado, sí tendría correlación con la finalidad de la reorganización descrita por el solicitante, en tanto permitiría aislar el Fondo en una sociedad de personas, permitiendo establecer estatutos que regulen actuación de los socios y por otro, se correspondería con lo manifestado por el Servicio de Impuestos Internos.

ii) Retiro de los derechos de Nueva Agrícola Limitada de la empresa individual del padre.

Sobre el particular, el solicitante señala que el siguiente paso después de la división sería hacer retiro desde su empresa individual de los derechos de la empresa Nueva Agrícola Ltda., lo que según la reorganización analizada, cobra sentido ya que para disponer de los derechos sociales de la sociedad que se buscan donar como persona natural, debe estar en su patrimonio asociado a la persona natural y no al empresario individual.

Sobre este punto, se debe tener presente que un empresario individual alude a una persona natural que en los hechos asigna parte de su patrimonio al giro de un negocio, encontrándose así afecto al Impuesto de Primera Categoría, determinado mediante contabilidad completa según renta efectiva.

Para el caso en análisis, la empresa individual se encuentra acogida al régimen general del artículo 14 B) de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que la persona natural se encontrará afecta a Impuesto Global Complementario por las cantidades que a cualquier título retire, le remesen, o le sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva. Por lo tanto, el retiro de los derechos sociales de Nueva Agrícola Ltda., corresponde a un retiro que deberá imputarse en los registros del artículo 14 B) de la LIR y que seguirá las normas e instrucciones correspondientes al Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario que correspondan.

iii) Capitalización de las cuentas por cobrar del padre en Nueva Agrícola Ltda.

Por otro lado, una vez realizada la división y el retiro de los derechos sociales de Nueva Agrícola Ltda., el solicitante señala que la sociedad quedaría, además del Fondo, con un pasivo que sería una cuenta por cobrar que tendría el padre en contra de la sociedad, por lo que, para el cumplimiento de la finalidad de la reorganización, que sería la donación de la sociedad con solo el activo Fondo, se realizaría un proceso de capitalización que extinguiría la cuenta por cobrar.

Respecto a este punto, los aportes, sea en la etapa de constitución de una sociedad o en una modificación social posterior, pueden ser en dinero o moneda de curso legal, o en especies, en bienes corporales, muebles o inmuebles, en derechos o bienes incorporeales, sean raíces o muebles y en trabajo o aporte de industria², por lo que no se encontraría en discusión la naturaleza jurídica de la cosa aportada. Asimismo, está dentro de las posibilidades que una sociedad tenga deudas con algún socio por alguna razón distinta al capital social, lo que para el acreedor representa un derecho, el cual sin dudas es susceptible de aportarse en una sociedad.

² Puelma Accorsi, Sociedades, III edición, página 335.

Lo dicho anteriormente, debe ir acompañado con que la capitalización de la cuenta por cobrar importe una transferencia efectiva de recursos patrimoniales, siendo esto último exigible al momento de la verificación de la capitalización de la cuenta por cobrar o al momento de la generación de la misma, por lo que el análisis del origen, naturaleza y cuantía de la cuenta por cobrar es un elemento esencial a considerar en el análisis elusivo o no de la operación.

iv) Donación del padre y la madre de sus derechos en Nueva Agrícola Ltda.

Tratándose de una donación que no se encuentra liberada expresamente del trámite judicial de insinuación de donación, para los efectos del giro del impuesto respectivo, debe sujetarse a las instrucciones contenidas en la Circular N° 19 de 2004, respecto a la determinación y pago del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones, en la cual se establece que, en el caso de las donaciones, el impuesto se aplica sobre el monto de la donación, siendo obligado a su pago el donatario y debe 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 perfecciona el contrato, debiendo presentarse la declaración del impuesto ante la Unidad del Servicio cuya jurisdicción corresponda al domicilio del donante, y que a ella deberá acompañarse una copia de la solicitud de autorización judicial para la donación que deba insinuarse, o copia del respectivo contrato, en caso de que dicho trámite no proceda.

Dicho lo anterior, dentro del análisis elusivo de la operación, el contribuyente debería acreditar que el traspaso de parte de su patrimonio (el Fundo) a sus hijos, efectivamente tiene la finalidad principal declarada en su consulta y que por lo tanto, no tiene como objetivo principal obtener ventajas tributarias, como sería en el caso que la reorganización tenga como efecto preponderante el pago de un impuesto a las donaciones irrelevante en comparación con lo que sería un impuesto a las donaciones al donar directamente el bien inmueble o con el impuesto de herencia que podría devengarse, si el contribuyente en vez de donar en vida, traspasa sus bienes por causa de muerte. Asimismo, en el caso de que la reorganización presentada, sea parte de una reorganización mayor que tenga como fin que el contribuyente disponga de su patrimonio con ventajas tributarias indebidas, el análisis elusivo sería distinto, pudiendo resultar de igual forma aplicable la norma general anti elusiva si concurren los supuestos legales. Respecto al caso en comento, no se advierte y además no han sido declarados otros medios por los que el contribuyente busque traspasar su patrimonio a algún miembro de su grupo familiar.

Habiendo sido analizados los actos que son parte de la reorganización propuesta, es importante determinar si aquellos actos en su conjunto cumplen con los objetivos declarados por el solicitante y si éstos obedecen a razones económicas y jurídicas distintas a las meramente tributarias.

Al respecto, se aprecia que la separación de activos -por medio de la división de la sociedad Agrícola S.A.- cumpliría con el objetivo de que los padres donen a sus hijos derechos sociales de una sociedad que cuenta con el Fundo como único activo en principio. Lo anterior tendría correlación con la razón que entrega el consultante para realizar la operación, en tanto se busca que los hijos en vida reciban un Fundo el cual sería de interés mantener en la misma familia por parte de los padres y el cual se encuentra dentro de una sociedad de la que son dueños los padres. Asimismo, se condice con la intención de realizar la donación del Fundo de manera indirecta, o sea, donando una sociedad limitada que tendrá como único activo al Fundo, ya que a través de los estatutos de esta sociedad los padres podrían dejar establecidos ciertos aspectos que no podrían ser regulados en una comunidad de propietarios de un inmueble, de esta forma se dejaría establecido el cómo administrar la sociedad, así como la toma de acuerdos respecto asuntos relevantes, como por ejemplo la venta del fundo o su explotación o la participación de cónyuges, convivientes o nietos en caso de ausencia de algunos de los hijos.

Por otro lado, parece razonable que en cumplimiento de la finalidad de la reorganización el consultante busque que la nueva sociedad solo tenga un activo que es el Fundo, por lo que los pasos intermedios que buscan dar cumplimiento a esa finalidad –retiro de derechos sociales desde

Empresa Individual y capitalización de deuda- tendrían directa relación con las razones entregadas por el consultante, lo anterior siempre y cuando cumplan con las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos respecto a la división de sociedades, retiro desde empresas individuales y a la materialidad en la capitalización de cuentas por cobrar, siendo este punto un aspecto esencial en el análisis elusivo de la conducta.

En definitiva, los actos jurídicos ejecutados en el contexto de la reorganización propuesta, en principio, no serían actos o negocios que en su conjunto puedan ser considerados elusivos en los términos señalados en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso puedan modificar la conclusión anterior, si es que el Servicio en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, verifica por ejemplo que las cuentas por cobrar presentan características distintas a lo esperado en el mercado respecto a su origen y naturaleza jurídica; o que la reorganización no produce resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes, en el evento que sus efectos estén orientados principalmente a afectar el costo tributario de los derechos sociales y/o tener efectos en el impuesto a las donaciones a pagar.

Por otro lado, en lo que refiere a las razones económicas entregadas por el consultante como sustento del esquema, en la etapa de fiscalización correspondiente, se deberían aportar los medios de prueba que las acrediten, así como la existencia de correlación entre las razones económicas entregadas y la ejecución efectiva de la reorganización empresarial, y la existencia de resultados o efectos jurídicos o económicos distintos del mero aprovechamiento tributario.

III.- CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto, los actos jurídicos ejecutados en el contexto de la reorganización, podrían ampararse en una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, no constituyendo, una actuación elusiva en los términos de lo dispuesto en los artículos 4° bis, ter y quáter del Código Tributario, conclusión que podría variar dependiendo de las circunstancias concretas del caso, como la naturaleza y origen de la cuenta por cobrar, o si la reorganización no produce resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes, frente a los efectos que busquen afectar el costo tributario de los derechos sociales y/o los efectos en el impuesto a las donaciones a pagar.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2522 de 04.10.2019
Subdirección Fiscalización
Oficina Análisis de Elusión