

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17, N°8, ART. 107, N° 1, LETRA B) - LEY N° 18.046, ART. 24. (Ord. N° 1034, de 12-05-2017)

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 N° 8 DE LA LIR, A UN PLAN DE COMPENSACIÓN LABORAL A TRAVÉS DE LA ENTREGA A LOS TRABAJADORES DE LA EMPRESA DE UNA OPCIÓN PARA ADQUIRIR ACCIONES Y OTROS TÍTULOS, SUSCRITO ANTES DEL 1° DE ENERO DEL 2017; Y CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 107 DE LA LIR, POR LAS ACCIONES ADQUIRIDAS A TRAVÉS DEL MEDIO INDICADO.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional la presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta sobre la aplicación del nuevo texto del artículo 17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR"), incorporado por el artículo 1°, N° 8, letra e) de la Ley N° 20.780, del 2014, a un plan de compensación laboral a través de la entrega a los trabajadores de la empresa de una opción para adquirir acciones y otros títulos, suscrito antes del 1° de enero del 2017; como asimismo respecto del cumplimiento de las exigencias del artículo 107 de la LIR para las acciones adquiridas a través del medio indicado.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Expone en la presentación sobre una sociedad anónima abierta, con domicilio y residencia en Chile, cuya junta extraordinaria de accionistas acordó antes del 1° de enero, del 2017, realizar un aumento de capital, conviniendo que un porcentaje de las acciones sean entregadas en un plan de opción a los trabajadores de la compañía y de sus compañías relacionadas en conformidad con el artículo 24, inciso 3°, de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas.

La opción será entregada a cada trabajador antes del 1° de enero del 2017. Dicha opción no podrá cederse, transferirse, transmitirse ni gravarse bajo ninguna circunstancia. Por su parte, su ejercicio solo podrá efectuarse una vez transcurridos 3 años, en razón de un tercio por año, debiendo el trabajador pagar con sus propios recursos el precio de ejercicio acordado en el plan.

2.- Sostiene en la presentación, que tanto la entrega de la opción como su ejercicio, tributariamente se regulan por las normas vigentes al momento de la entrega, que según señala, acaecería antes del 1° de enero, del 2017.

La normativa tributaria vigente hasta el 31 de diciembre, del 2016, no califica como remuneración ni sujeta a los tributos establecidos en la LIR, la entrega de una opción ni el ejercicio de la misma. Razona que dicho tratamiento tributario se mantendría aplicable tanto si el ejercicio de la opción ocurre antes como después del 1° de enero, del 2017.

Por su parte, en base al artículo 22 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes, afirma que el nuevo tratamiento tributario de los planes de opción contenido en el artículo 17 N° 8 de la LIR, sólo resulta aplicable a aquellas opciones entregadas a partir del 1° de enero, del 2017.

Finalmente, en lo concerniente a la venta de las acciones adquiridas mediante el ejercicio de la opción, estima que ellas se sujetan a las normas tributarias vigentes al momento de

la celebración de los respectivos contratos de compraventa de acciones, pudiendo acogerse, si corresponde, a las normas del artículo 107 de la LIR.

3.- Atendido lo anteriormente expuesto, solicita la confirmación de los criterios expuestos a continuación:

i.- La norma del artículo 1°, N° 8, letra e), de la Ley N° 20.780, del 2014, que entra en vigencia a partir del 1° de enero, del 2017, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1° transitorio, inciso 1° de la Ley N° 20.780, del 2014, no sería aplicable a un plan de opción de acciones celebrado con anterioridad a la entrada en vigencia de la nueva norma.

ii.- El ejercicio de una opción entregada a los trabajadores antes del 1° de enero, de 2017, se regularía por la norma tributaria vigente al momento de la entrega de la opción, sin importar que el ejercicio se efectúe a partir del 1° de enero, del 2017, por lo cual dicho ejercicio no constituirá mayor remuneración para el trabajador.

iii.- No existe impedimento legal para que, previo cumplimiento de los requisitos que fija el artículo 107 de la LIR, la venta de las acciones adquiridas mediante el ejercicio de la opción puedan gozar del beneficio establecido en la norma indicada, antes o después del 1° de enero, del 2017.

II.- ANÁLISIS.

1.- En primer término, se puede señalar que este Servicio de Impuestos Internos, a través de reiterada jurisprudencia administrativa basada en las normas de la LIR vigentes a la fecha, históricamente interpretó que la entrega efectuada por el empleador al trabajador de una opción para adquirir acciones de la empresa empleadora o de otras entidades del mismo grupo empresarial, no cesible a terceros, como asimismo el posterior ejercicio de dicha opción y adquisición de las acciones subyacentes con recursos propios del trabajador, no quedaba afecta a los impuestos contenidos en la LIR^[1].

Sin embargo, se modifica dicho tratamiento tributario con la dictación de la Ley N° 20.780^[2], de 2014, la cual a través de su artículo 1° N° 8 letra e) sustituye en su integridad el N° 8 del artículo 17 de la LIR.

El nuevo texto del artículo 17 N° 8 de la LIR, en su inciso penúltimo, califica como una mayor remuneración los planes de compensación laboral a través de la entrega a los trabajadores de una empresa de una opción para adquirir cierto número de acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior.

De acuerdo a las instrucciones impartidas sobre la materia a través de la Circular N° 44, del 2016, el inciso octavo del nuevo texto del N° 8 del artículo 17 de la LIR, grava a los directores, consejeros o trabajadores, con Impuesto Global Complementario (en adelante "IGC"), Impuesto Adicional (en adelante "IA") o Impuesto Único de Segunda Categoría (en adelante "IUSC"), según corresponda aplicar^[3], por el beneficio que les reporte la entrega de una opción para adquirir un número determinado de acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior; por el beneficio proveniente de la cesión de la opción misma; y por el beneficio proveniente del ejercicio de la opción; ello sin perjuicio de la tributación que pueda afectar la enajenación de las acciones, bonos u otros títulos adquiridos mediante el ejercicio de la opción.

El nuevo texto del N° 8 del artículo 17, de la LIR, que contiene el tratamiento tributario descrito, entra en vigencia a partir del 1° de enero del 2017, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, del 2014.

2.- El contrato de opción se define por la doctrina como un contrato preparatorio general que consiste en la oferta unilateral de contrato que formula una de las partes, de manera temporal, irrevocable y completa, en favor de otra que de momento se limita a declararla admisible expresa o tácitamente, reservándose, libremente, la facultad de aceptar^[4].

De acuerdo a la doctrina, el contrato de opción es un contrato, un acuerdo de voluntades de carácter contractual que tiende a la preparación de un número indefinido de figuras contractuales, entre otras, la compraventa. El contrato de opción posee objeto, causa y efectos propios y distintos en relación con el contrato definitivo pertinente. En cuanto a sus efectos, cuando la opción se relaciona con la venta de una cosa, el promitente conserva sus derechos sobre la cosa objeto de la opción, pudiendo transferirlo a otro aunque sea en perjuicio del optante, con la salvedad del deber de indemnizar conforme a las reglas comunes^[5].

3.- Por su parte, el artículo 3° del Código Tributario dispone que la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación. Sin embargo, conforme a lo dispuesto en el artículo 7 del Código Civil, la ley puede establecer una norma especial de vigencia.

En lo pertinente a la aplicación de la ley en el tiempo, conforme al principio de irretroactividad consagrado en el artículo 9 del Código Civil, la doctrina señala que los hechos, relaciones o situaciones jurídicas que han surgido y producido todos sus efectos bajo el imperio de la ley antigua no son alcanzados por la nueva norma. Por su parte, la ley nueva se aplica a las situaciones que se produzcan en el provenir y a todos los efectos que emanen de situaciones jurídicas nacidas antes de la vigencia de la nueva ley o después. La ley nueva no permite la subsistencia de la ley antigua ni siquiera para las situaciones jurídicas nacidas en el tiempo en que esta última regía^[6].

Así, se puede concluir que el otorgamiento al trabajador por la empresa empleadora (o de otras entidades del mismo grupo empresarial) de un contrato de opción para adquirir acciones, antes del 1° de enero del 2017, fecha en que empieza a regir el nuevo texto del artículo 17 N° 8 de la LIR, no queda afecto a la nueva norma conforme al principio de irretroactividad, por lo cual no será gravado como mayor remuneración al haberse perfeccionado dicho acto jurídico bajo el imperio de la anterior norma.

Por su parte, el ejercicio de la opción mediante la adquisición del dominio de las acciones subyacentes a través de su suscripción o la cesión de ellas, en su calidad de convención independiente del contrato preparatorio de opción, queda regulado por el anterior texto del artículo 17 N° 8 de la LIR, sin constituir un evento tributable, cuando se perfeccione hasta el 31 de diciembre del 2016.

Por el contrario, el indicado beneficio queda regulado por el nuevo texto del artículo 17 N° 8 de la LIR, gravándose en calidad de mayor remuneración, cuando se perfeccione a contar del 1° de enero del 2017, atendido que la ley nueva, se aplica a los nuevos contratos y convenciones celebrados bajo su vigencia.

La Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes[7], que cita en la presentación, la cual se basa en el principio de irretroactividad consagrado en el artículo 9 del Código Civil y en la teoría de los derechos adquiridos y meras expectativas[8], recoge los principios señalados en los párrafos anteriores puesto que el nuevo texto del artículo 17 N° 8 de la LIR, no alcanza en forma retroactiva, el tratamiento como un hecho no gravado por la LIR del otorgamiento de la opción. Así, tampoco la suscripción o cesión de las acciones objeto de la opción, en su calidad de contrato o convención independiente de la opción misma, se regularía por el anterior texto del artículo 17 N° 8 de la LIR, sino que por el texto de la norma citada vigente al momento de su perfeccionamiento.

4.- El artículo 107 de la LIR, en su N° 1, dispone que el mayor valor obtenido en la enajenación o rescate, según corresponda, de los valores indicados en dicho artículo, se rige por las reglas especiales contenidas en la mencionada norma.

El N° 1 señala que no constituirá renta el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones emitidas por sociedades anónimas abiertas constituidas en Chile con presencia bursátil que cumplan los requisitos indicados bajo el mismo numeral.

La letra b) del mencionado N° 1, entre otros requisitos, requiere que las acciones hayan sido adquiridas en: (i) una bolsa de valores del país autorizada por la Superintendencia de Valores y Seguros, o (ii) en un proceso de oferta pública de adquisición de acciones regido por el Título XXV de la Ley N° 18.045 [9], o (iii) en una colocación de acciones de primera emisión, con motivo de la constitución de la sociedad o de un aumento de capital posterior, o (iv) con ocasión del canje de valores de oferta pública convertibles en acciones, o (v) en un rescate de valores acogido a lo dispuesto en el artículo 109 de la LIR.

Así se observa que la adquisición de acciones de una sociedad anónima abierta constituida en Chile, a través del ejercicio de una opción entregada al trabajador por su empleador u otras empresas del mismo grupo empresarial e implementada a través de un aumento de capital de la sociedad conforme al artículo 24 de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, queda comprendida en el literal (iii) de la letra b) del N° 1 del artículo 107 de la LIR.

Sin embargo, si el plan de compensación laboral se implementa por la sociedad anónima a través de la adquisición de acciones de su propia emisión[10], que luego son ofrecidas a los trabajadores, las acciones adquiridas por el trabajador no cumplen con las exigencias de la letra b) del N° 1 del artículo 107 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme a lo indicado en el análisis precedente, a continuación se da respuesta a sus consultas, en el mismo orden en que fueron formuladas:

a) En cuanto a la entrega de una opción para adquirir acciones:

El nuevo texto del N° 8 del artículo 17 de la LIR vigente a partir del 1° de enero, de 2017, no es aplicable a la entrega efectuada al trabajador antes del 31 de diciembre del 2016, de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos, por la empresa empleadora o entidades relacionadas.

b) En cuanto al ejercicio de la opción:

El ejercicio de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos, se regula por la norma tributaria vigente al momento de su ejercicio mediante el perfeccionamiento de la compraventa de activos subyacentes, por lo cual, si dicha compraventa se efectúa a partir del 1° de enero, del 2017, de acuerdo al nuevo texto del N° 8 del artículo 17 de la LIR, el beneficio que le reporta al trabajador constituye para él una mayor remuneración afecta a IUSC, IA o IGC, según corresponda aplicar.

c) En cuanto al cumplimiento de los requisitos del artículo 107 de la LIR:

Las acciones adquiridas por el trabajador mediante el ejercicio de la opción entregada por la sociedad anónima chilena empleadora implementada a través de un aumento de capital de la sociedad conforme al artículo 24 de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas cumplen con el requisito establecido en la letra b) del N° 1, del artículo 107 de la LIR, pudiendo sujetarse su enajenación a la franquicia tributaria establecida en dicha norma, previa verificación de los demás requisitos contenidos en el artículo 107 de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1034, 12.05.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] A través de los Oficios N° 1.720, de 2014; N° 1.042, de 2011; N° 4.387, de 2001; y N° 3.307, de 2001.

[2] Publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre, de 2014.

[3] Según lo dispuesto en la Circular N° 44, de 2016, quedan afectos a IGC, los directores o consejeros domiciliados o residentes en Chile, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 48 de la LIR. Quedan afectos a IA, los directores, consejeros o trabajadores sin domicilio ni residencia en Chile, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 2 del artículo 59 o en el inciso 1° del artículo 60, ambos de la LIR. Quedan afectos a IUSC, los trabajadores dependientes domiciliados o residentes en Chile, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 42 de la LIR.

[4] Fernando Fueyo Laneri, "Derecho Civil, Tomo V, Los Contratos en Particular y Demás Fuentes de las Obligaciones, Vol. II"; Imprenta y Lito Universo S.A., Santiago, 1964, pg. 19.

[5] Fernando Fueyo Laneri; op cit; pgs. 29, 32 y 53.

[6] Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U., Antonio Vodanovic H., "Tratado de Derecho Civil, Parte Preliminar y General, Tomo I"; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1998, pg. 222 y 223.

[7] Sin número, publicada en el Diario Oficial el 7 de octubre, de 1861. En su artículo 22 dispone que en todo contrato se entenderán incorporadas las leyes vigentes al tiempo de su celebración.

[8] Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U., Antonio Vodanovic H; op cit. pg. 233.

[9] La Ley de Mercado de Valores N° 18.045, fue publicada en el Diario Oficial el 22 de octubre, de 1981.

[10] En conformidad con lo dispuesto en los artículos 27, 27 A, 27 B, 27 C y 27 D de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas.