

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 74°, N°4, ART. 60° - CIRCULAR N° 43, DE 1990 - OFICIO N° 507, DE 1998. (ORD. N° 1235, DE 21.07.2014)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL MAYOR VALOR OBTENIDO EN LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES Y DERECHOS EN UNA SOCIEDAD CONTRACTUAL MINERA.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de la tributación de la ganancia de capital o mayor valor que los vendedores, inversionistas extranjeros acogidos a las disposiciones del Decreto Ley N°600, de 1974, puedan obtener con ocasión de la venta de la totalidad de sus acciones en dos sociedades contractuales mineras constituidas en el país.

I.- ANTECEDENTES.

Señala en su presentación que dos inversionistas extranjeros son dueños de acciones emitidas por dos Sociedades Contractuales Mineras. Las referidas sociedades se constituyeron en Chile por escrituras públicas de fecha 20 de mayo de 1992. Agrega que las inversiones en tales sociedades fueron ingresadas a Chile en conformidad con las disposiciones del Decreto Ley N°600, de 1974.

Luego de detallar la participación accionaria de los inversionistas extranjeros en cada una de las Sociedades Contractuales Mineras, expresa que están analizando efectuar la venta de la totalidad de las acciones de que son dueñas, para cuyo efecto, y en conformidad con un extenso análisis de las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) aplicables a este tipo de operaciones y de las modificaciones incorporadas al referido texto legal por la Ley N°20.630 de 2012, requiere un pronunciamiento sobre el régimen tributario aplicable a las ganancias de capital que puedan obtener con ocasión de la venta de dichas acciones y la confirmación de los siguientes criterios que expresa sobre el particular:

a. Que cualquier ganancia de capital que los vendedores puedan obtener con ocasión de la venta de la totalidad de sus acciones en las Sociedades Contractuales Mineras, califican para el régimen del 20% de Impuesto de Primera Categoría en carácter de único (IDPCU), contenido en el artículo 17 N° 8, letra a), de la LIR, toda vez que:

- i. las Vendedoras han mantenido sus acciones, por más de 1 año;
- ii. las Vendedoras no serían "habituales" en la venta de las acciones; y
- iii. las acciones serán vendidas a terceros no relacionados con las Vendedoras, de conformidad con el inciso 4°, del artículo 17 N° 8, letra a), de la LIR.

b. Considerando que los Vendedores son entidades no residentes o domiciliadas en Chile, el o los compradores de las acciones deberán retener un monto equivalente al 5% del precio de venta de dichas acciones, respectivamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 74, N° 4 y 79 de la LIR.

II.- ANÁLISIS.

En el análisis que efectúa en su presentación, hace presente que en conformidad con la jurisprudencia administrativa de este Servicio, las Sociedades Contractuales Mineras son consideradas para efectos tributarios y por aplicación del artículo 2, N°6 de la LIR, como sociedades de personas y que, por lo mismo, para los efectos de dicho texto legal, aquéllas

deben sujetarse al régimen tributario que dicho texto legal establece para este tipo de sociedades.

Al respecto, cabe señalar que si bien tal consideración ha sido expresada reiterativamente a través de algunos dictámenes de este Servicio, la misma jurisprudencia se ha encargado de precisar que ello no aplica respecto de aquellos regímenes especiales que dicho texto legal ha contemplado expresamente para ciertas operaciones relacionadas con el referido tipo de entes jurídicos, como es aquel establecido en la letra h), del N° 8, del artículo 17 de la ley del ramo .

En relación con la enajenación de acciones a las que se refiere su consulta y de acuerdo con lo que al efecto dispone la LIR a través del párrafo 1°, de la letra h), del N° 8, de su artículo 17, cabe expresar que no constituye renta, el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en la enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias, siempre que quien enajene haya adquirido sus derechos antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los 5 años siguientes a dicha inscripción y que la enajenación se efectúe antes de transcurrido 8 años, contados desde la inscripción del acta de mensura.

A través de la Ley N°18.293, de 1984, se modificó la calificación como ingreso no constitutivo de renta, establecida por la referida disposición, entre otras, limitándola sólo a la parte del mayor valor que se obtenga hasta la concurrencia del costo inicial de las acciones, debidamente actualizado por la variación del índice de precios al consumidor, pasando a constituir renta el exceso, el cual, a partir de la vigencia de tal modificación, debe tributar con el impuesto de Primera Categoría, en calidad de impuesto único a la renta, en tanto se cumplan con los requisitos que la norma citada dispone.

Por otra parte y conforme a lo establecido en el párrafo 2°, de la letra h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, agregado en este literal por el artículo 1°, N° 4, B), letra b), de la Ley N°18.985 de 1990, la calificación como ingreso no constitutivo de renta referido precedentemente, y por tanto la tributación del referido exceso con el Impuesto de Primera Categoría en calidad de impuesto único a la renta, no se aplica cuando la persona que enajena sea un contribuyente que declare su renta efectiva en la primera categoría o cuando la sociedad, cuyas acciones o derechos se enajenan, esté sometida a ese mismo régimen.

Ahora bien, de acuerdo con las instrucciones de este Servicio , impartidas con ocasión de la incorporación del párrafo 2°, en la letra h), del N°8, del artículo 17 de la LIR, indicado en el párrafo precedente, tal modificación tuvo como propósito restringir el tratamiento tributario (aplicación del impuesto de Primera Categoría en calidad de impuesto único a la renta) sólo respecto del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y derechos en sociedades legales o contractuales mineras que cumplan con los requisitos que se establecen al respecto, en el párrafo 1° de la letra h).

En efecto, las referidas instrucciones expresan que "... a raíz de la norma agregada, el tratamiento tributario descrito se mantendrá en los términos señalados únicamente cuando la persona que efectúa la enajenación no se trata de un contribuyente que declare su renta efectiva en la primera categoría, o cuando las acciones o derechos que se

enajenen no correspondan a una sociedad sujeta a la misma modalidad de declaración de sus rentas en la primera categoría.

A contrario sensu, cuando tales enajenaciones, independientemente de su habitualidad, sean efectuadas por un contribuyente que declare su renta efectiva en la primera categoría, cualquiera sea su forma de determinación, o la sociedad a la cual corresponden las citadas acciones o derechos se encuentre acogida a la misma forma de declaración de su renta en la primera categoría, la utilidad obtenida en dichas operaciones se afectará con los impuestos generales de la Ley de la Renta, esto es, con el impuesto de primera categoría sobre la base de la renta percibida o devengada, e impuesto global complementario o adicional sobre la base de la renta retirada o distribuida si la empresa respectiva determina su renta mediante contabilidad completa, o sobre la misma base del impuesto de primera categoría, si la referida empresa determina su renta mediante una contabilidad simplificada.”

Consecuente con lo señalado en los párrafos precedentes, cabe expresar que el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias, se encuentra afecto a la siguiente tributación:

a) Al Impuesto de Primera Categoría, en carácter de impuesto único a la renta, cuando se cumplan las siguientes condiciones y requisitos copulativos:

- i. Que el enajenante haya adquirido sus derechos antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los 5 años siguientes a dicha inscripción;
- ii. Que la enajenación se efectúe antes de transcurridos 8 años, contados desde la inscripción del acta de mensura;
- iii. Que el enajenante no sea un contribuyente que declare la renta efectiva en la Primera Categoría;
- iv. Que las sociedades cuyas acciones o derechos se enajenan, no sean contribuyentes que declaren la renta efectiva en la Primera Categoría;
- v. Que el enajenante no se encuentre relacionado con el adquirente en los términos que establece el párrafo 4°, del N°8 del artículo 17 de la LIR; y
- vi. Que las operaciones de enajenación no representen el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente enajenante.

b) A los impuestos generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de la renta percibida o devengada, e impuesto Global Complementario o Adicional, cuando no se cumplan una o más de las condiciones copulativas indicadas en la letra a) precedente.

Finalmente, cabe señalar que las modificaciones introducidas por la Ley N°20.630 de 2012, a la letra a), del N°8, del artículo 17 de la LIR, no alteran ni modifican el régimen de tributación establecido en la letra h), del mismo número y artículo, sin perjuicio de que si se modifiquen para ambos casos, las normas contenidas en el inciso 2°, del N°8, que precisan la forma de determinar el costo tributario en la enajenación de las citadas acciones o derechos.

III.- CONCLUSIÓN.

El mayor valor o ganancia de capital que los vendedores, a los que se refiere su consulta, puedan obtener con ocasión de la venta de las acciones que indica en su presentación, tributarán con el Impuesto de Primera Categoría, en calidad de impuesto único a la renta, sólo en el caso en que se cumpla copulativamente con los requisitos señalados en la letra a) del análisis precedente.

En caso de no cumplirse copulativamente tales condiciones, el referido mayor valor debe tributar con los impuestos generales de la LIR, en los términos señalados en la letra b) del análisis anterior.

Considerando que los vendedores son entidades sin domicilio ni residencia en Chile, el o los compradores de las acciones se encuentran obligados a practicar la retención de impuesto establecido en el inciso 1°, del número 4, del artículo 74 de la LIR, por tratarse de una renta clasificada en el número 5, del artículo 20 de la LIR, en concordancia con el inciso 1°, del artículo 60 de la misma ley.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 1235, de 21.07.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos