

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17°, N°8, ART. 74°, N°4, ART. 79° - OFICIO N° 1235, DE 2014. (ORD. N° 1721, DE 26.09.2014)

SOLICITA ACLARAR Y COMPLEMENTAR EL OFICIO N° 1235, DE 21.07.2014

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de la tributación de la ganancia de capital o mayor valor que los vendedores, inversionistas no residentes ni domiciliados en Chile, pueden obtener con ocasión de la venta de la totalidad de sus acciones en dos sociedades contractuales mineras constituidas en el país.

I.- ANTECEDENTES.

Indica que las empresas que representa, solicitaron confirmar la aplicación del Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, establecido en la letra a), del número 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta ("LIR"), sobre la ganancia de capital que dichas sociedades, en su calidad de vendedoras, obtuvieran con ocasión de la eventual venta de su participación en las sociedades contractuales mineras XXXX y BBBB, respectivamente.

Lo anterior, en la medida que en la referida enajenación se cumpliera con los requisitos copulativos establecidos para la aplicación de este régimen, de conformidad con la letra a) y el inciso 3° del artículo 17 N° 8, y el artículo 18 de la LIR, a saber:

- (a) que entre la fecha de adquisición y enajenación haya transcurrido a lo menos un año;
- (b) que la enajenación no sea hecha a una persona relacionada de las vendedoras, en los términos establecidos en el inciso 4°, del artículo 17 N° 8 de la LIR; y
- (c) que las vendedoras no tengan el carácter de "habituales" en este tipo de operaciones, de conformidad con el artículo 18 de la LIR.

Señala que, con fecha 21 de julio de 2014 les fue notificado el Oficio N°1.235, mediante el cual se dio respuesta a una consulta anterior, en la que el Servicio se pronunció sobre el tratamiento tributario aplicable al 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.

Al respecto, el análisis efectuado en el Oficio N°1.235 considera solamente el régimen tributario aplicable a la ganancia de capital para el caso que sea aplicable el artículo 17 N°8, letra h), de la LIR, pero no se pronuncia acerca de la situación en que la venta de la participación en una sociedad contractual minera no deba subsumirse en la hipótesis de hecho gravado contenida en dicha norma, cuestión que venimos en solicitar se aclare y complemente.

En efecto, en atención a los antecedentes de hecho y de derecho indicados tanto en la solicitud original, como de los nuevos antecedentes que acompaña a esta presentación, solicita se aclare y complemente el Oficio N°1.235 y, en consecuencia, confirme que la eventual venta que PD XXXX y PD BBBB puedan efectuar de XXXX y BBBB, respectivamente, puede tributar con Impuesto de Primera Categoría, en carácter de impuesto único a la renta, dado que no resulta aplicable la letra h), del artículo 17 N° 8 de la LIR, y en la medida que se cumpla con los requisitos copulativos indicados anteriormente.

Para el caso específico del nacimiento de la obligación tributaria que se registrará por la letra h), del artículo 17 N°8 de la LIR, es necesario, como lo prescribe la propia ley, que se trate de la enajenación de acciones o derechos de una sociedad legal minera o de una sociedad contractual minera que no sea anónima y que haya sido constituida exclusivamente para

explotar determinadas pertenencias.

Dicho lo anterior, es necesario señalar que, en caso que a la venta de la participación de una sociedad contractual minera (como es el caso de XXXX y BBBB) no le sea aplicable la letra h), del artículo 17 N°8 de la LIR, por no subsumirse la hipótesis fáctica en el hecho gravado contenido en dicha norma, corresponde aplicar a dicha venta el tratamiento tributario establecido para la enajenación de la participación en las sociedades de personas en general, entre los cuales se encuentra la posibilidad de aplicar el régimen establecido en la letra a), del artículo 17 N°8 de la LIR.

De acuerdo a los nuevos antecedentes de hecho y fundamentos acompañados a su presentación, solicita aclarar y complementar el Oficio N°1.235, en el siguiente sentido:

(a) Que no procede aplicar a la enajenación de XXXX y BBBB por parte de PD XXXX y PD BBBB, respectivamente, la letra h), del artículo 17 N°8 de la LIR. En particular, solicita se confirme que en el caso bajo análisis no se cumplirían los presupuestos establecidos en letra h), del artículo 17 N°8 de la LIR, considerando que de acuerdo con el objeto social de estas últimas sociedades, XXXX y BBBB no fueron constituidas exclusivamente para explotar determinadas pertenencias mineras.

(b) Que la ganancia de capital que puedan obtener PD XXXX y PD BBBB con ocasión de la venta de XXXX y BBBB debe gravarse de acuerdo con las normas generales contenidas en la LIR para las sociedades de personas, calificando para el régimen del Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, contenido en el artículo 17 N° 8, letra a), de la LIR, en caso que se cumpla con los siguientes requisitos copulativos:

(i) Que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB hayan mantenido sus acciones en XXXX y BBBB, respectivamente, por más de 1 año;

(ii) Que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB no sean "habituales" en la venta de las acciones; y

(iii) Que las acciones de XXXX y BBBB sean vendidas a terceros no relacionados con las sociedades vendedoras, de conformidad con el inciso 4°, del artículo 17 N°8, letra a), de la LIR.

(c) Que en caso que el mayor valor obtenido por PD XXXX y PD BBBB como consecuencia de la venta de su participación en XXXX y BBBB se afecte con Impuesto de Primera Categoría, en carácter de impuesto único a la renta, por cumplir los requisitos establecidos en la LIR para ello, considerando que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB son entidades no residentes o domiciliadas en Chile, el o los compradores de las acciones de XXXX y BBBB 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.

1.- De acuerdo a los términos expresados en su nueva presentación y los antecedentes acompañados a la misma, es posible complementar el Oficio N° 1.235 del 21 de julio de 2014 en el siguiente sentido:

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.

Consecuente con lo señalado en los párrafos precedentes, en el Oficio N° 1.235 referido, este Servicio se pronunció sobre el régimen de tributación que afecta al 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, estableciéndose la siguiente distinción:

a) Queda sujeto 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) Queda sujeto 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.

2.- Ahora bien, 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 y que no se haya constituido exclusivamente para explotar determinadas pertenencias, no puede quedar sujeto al régimen de tributación que dispone la letra h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, puesto que no se satisface uno de los presupuestos básicos que contempla dicha disposición, cuál es, que las acciones o derechos enajenados correspondan a una sociedad

legal minera o una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias.

En la situación de hecho materia de esta consulta, de acuerdo a los antecedentes analizados, resulta que las acciones que se enajenarían se mantienen en dos Sociedades Contractuales Mineras, que no son anónimas, y no cumplen con el requisito de haberse constituido exclusivamente para explotar determinadas pertenencias.

En efecto, en las escrituras de constitución de las Sociedades XXXX y BBBB, se estipula que el objeto social, en ambos casos, es “la prospección, exploración y explotación de las concesiones mineras de que actualmente es dueña o pudiera adquirir o sobre los cuales detente algún tipo de derechos en la República de Chile, el procesamiento de los minerales extraídos de ellas, el transporte y comercialización de los productos derivados, la enajenación de los bienes de la Compañía, cualquier actividad accesoria a lo anteriormente mencionado...”

En consecuencia, atendido que no corresponde en este caso la aplicación de lo dispuesto en la letra h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, cabe señalar que la norma que si resulta aplicable a la situación analizada es aquella de carácter general establecida en la letra a), del mismo N° 8, del referido artículo, respecto de la enajenación de derechos en sociedades de personas.

De acuerdo a ello, el mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones referidas podrá quedar sujeto al Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, o bien, sujeto al régimen general de tributación, esto es, al Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, de acuerdo a las normas de la LIR y las instrucciones impartidas con anterioridad por este Servicio sobre la materia.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo al análisis de los nuevos antecedentes y planteamientos efectuados mediante esta segunda presentación, se aclara y complementa lo resuelto mediante el Oficio N°1.235, en el siguiente sentido:

a) Atendido el objeto social con el cual fueron constituidas las sociedades XXXX y BBBB cuyas acciones se enajenarían, no procede aplicar al mayor valor obtenido en dicha enajenación lo dispuesto en la letra h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

b) El mayor valor que puedan obtener PD XXXX y PD BBBB con ocasión de la venta de XXXX y BBBB debe gravarse de acuerdo con las normas generales contenidas en la LIR para las sociedades de personas, calificando para el régimen del Impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único a la renta, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos copulativos:

i) Que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB hayan mantenido sus acciones en XXXX y BBBB, respectivamente, por más de 1 año;

ii) Que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB no sean "habituales" en la venta de las acciones, de acuerdo a lo establecido en el artículo 18 de la LIR, y las instrucciones de este Servicio sobre la materia;

iii) Que las acciones de XXXX y BBBB sean vendidas a terceros no relacionados o en las que tengan intereses las sociedades vendedoras, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

c) En caso que el mayor valor obtenido por PD XXXX y PD BBBB como consecuencia de la venta de su participación en XXXX y BBBB se afecte con Impuesto de Primera Categoría, en carácter de impuesto único a la renta, por cumplir los requisitos establecidos en la LIR para ello, considerando que las sociedades vendedoras PD XXXX y PD BBBB son entidades no residentes o domiciliadas en Chile, el o los compradores de las acciones de XXXX y BBBB deberán retener provisionalmente un monto equivalente al 5% sobre el total de la cantidad a remesar, sin deducción alguna, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto, en cuyo caso, la retención se hará con la tasa del Impuesto de Primera Categoría sobre dicho mayor valor, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 74 N°4 y 79 de la LIR .

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 1721, de 26.09.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos