

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 2º, N°8 Y N°9, ART. 17º, N°8, INCISO 5 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 16º, ART. 64º - CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA ARGENTINA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, GANANCIA O BENEFICIO Y SOBRE EL CAPITAL Y EL PATRIMONIO, ART. 26º, LETRA B) - LEY N° 20.630, DE 2012 - CIRCULAR N° 13, DE 2014. (ORD. N° 2074, DE 14.11.2014)

CONSULTA ACERCA DE VIGENCIA DE CONVENIO QUE SE INDICA, Y SOBRE COMPATIBILIDAD DE ÉSTE CON LA NORMA CONTENIDA EN EL ART. 17 N°8 INCISO 5 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

Se solicita un pronunciamiento de esta Dirección respecto de la vigencia del Convenio entre la República de Chile y la República Argentina para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancia o beneficio y sobre el capital y el patrimonio, y sobre compatibilidad de éste con la norma contenida en el Art. 17 N° 8 inciso 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

I. ANTECEDENTES

En el mes de diciembre de 2012, dos sociedades constituidas en Chile aportaron en la constitución de tres SpA en Chile, las acciones que poseían en dos sociedades constituidas en Argentina. El mayor valor obtenido con motivo del aporte, fue incorporado por las sociedades constituidas en Chile a sus registros FUNT, en la proporción correspondiente, en calidad de renta exenta, por considerar que se trataba de un ingreso al cual le era aplicable el Convenio citado.

Las operaciones descritas ocurrieron después del 29 de junio de 2012, fecha de la denuncia del Convenio por Argentina y se requiere conocer el tratamiento tributario que les corresponde, de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 26, norma, que se refiere desde cuando el Convenio deja de surtir efecto para las empresas.

La norma señalada dispone lo siguiente:

“El presente Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los Estados Contratantes, desde el 1º de enero hasta el 30 de junio de cualquier año calendario a partir del quinto año siguiente al de su entrada en vigor, inclusive, podrá notificar por escrito al otro Estado Contratante su denuncia del mismo, y, en tal caso, el Convenio dejará de surtir efecto:

b) Para las empresas, respecto de las ganancias, rentas, beneficios o capitales correspondientes a los ejercicios fiscales o económicos que se inicien con posterioridad a la fecha en que se hubiere practicado dicha notificación. “

Del análisis efectuado por esa Dirección, surge la interrogante acerca de cómo se debe aplicar la norma transcrita a las operaciones mencionadas. Específicamente si por “ganancias, rentas, beneficios o capitales correspondientes a los ejercicios fiscales o económicos que se inicien con posterioridad a la fecha en que se hubiere practicado dicha notificación” de denuncia, debe entenderse que resultan gravables con impuestos en Chile las ganancias, rentas, beneficios o capitales que se generen para las sociedades constituidas en nuestro país en el ejercicio fiscal o económico del país fuente de la renta (Argentina), o, por el contrario, las que se generen en el ejercicio fiscal o económico

siguiente, correspondiente al Estado de residencia de las sociedades aportantes (es decir Chile).

Continúa el análisis señalando, para el caso que se considere que la norma se refiere a las rentas, beneficios o capitales de fuente argentina que se generen para las sociedades aportantes en el ejercicio fiscal o económico del Estado de residencia de dichas sociedades (Chile), sería necesario aclarar si la expresión “ejercicios fiscales o económicos” debe entenderse según el concepto de “año comercial” o el de “año tributario”, a los que se refieren los números 8 y 9 del artículo 2 de la LIR, considerando que según el artículo 3 del Convenio, todo término o expresión que no esté definido en el mismo, tiene el sentido con el que se use en la legislación vigente en cada estado contratante.

La aclaración anterior resultaría de la mayor importancia, pues si por “ganancias, rentas, beneficios o capitales correspondientes a los ejercicios fiscales o económicos que se inicien con posterioridad a la fecha en que se hubiere practicado dicha notificación” de denuncia, debe entenderse las que se generen en el ejercicio fiscal o económico de la fuente de la renta (Argentina) – que para el presente caso corresponde al que se inicia el día 1° de julio del año 2012- el mayor valor obtenido en el aporte efectuado en el mes de diciembre del mismo año, quedaría al margen de las normas del Convenio, debiendo tributar bajo el régimen general de imposición a la renta, vigente para el año tributario 2013, esto es, afectarse con los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional.

En caso contrario, si se estimara que por ejercicio fiscal o económico que se inicie con posterioridad a la denuncia que se debe considerar para efectos de la pérdida de vigencia del convenio, es el del Estado de residencia de las sociedades aportantes (Chile), las consecuencias tributarias de la operación dependerán del sentido que se otorgue a la expresión “ejercicios fiscales o económicos” pues, de considerarse que se encuentra referida al año tributario, el mayor valor obtenido en el aporte efectuado quedaría al margen de las normas del Convenio, debiendo tributar de la manera señalada en el párrafo anterior, ya que las ganancias, rentas, beneficios o capitales que corresponden al año tributario 2013, son las generadas durante el año comercial anterior.

Sin embargo, si la aludida expresión del convenio debe entenderse como “año comercial”, el Estado chileno solo recuperaría su potestad tributaria respecto de las rentas que se generen a partir del año siguiente, quedando por consecuencia amparado por el Convenio el mayor valor generado por el aporte.

En la hipótesis señalada en el párrafo anterior, esto es, de entenderse que se trata de una renta exenta por aplicación del Convenio, surge otra interrogante, acerca de si es factible aplicar la disposición contenida en el inciso quinto del número 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

II. ANÁLISIS

1. Para los efectos de determinar el tratamiento tributario de las operaciones descritas, cabe señalar en primer término, que conforme a lo dispuesto en el artículo 26 del Convenio, los efectos de la denuncia son distintos, según se trate de personas naturales o de empresas. Respecto de las empresas, la norma indicada establece en su letra b), que el Convenio dejara de surtir efecto respecto de los ejercicios fiscales o económicos que se

inicien con posterioridad a la fecha en que se hubiere practicado la notificación de la denuncia. Por lo tanto, los ejercicios fiscales o económicos que se inicien con posterioridad al 29 de junio de 2012, que es la fecha de notificación de la denuncia por parte de Argentina, no se les aplica el Convenio y quedan sujetos a las reglas generales de tributación aplicables tanto en Chile como Argentina.

En el Convenio no se define lo que se entiende por “ejercicios fiscales o económicos” y de acuerdo a su artículo 3, todo término o expresión que no esté definido en el Convenio tendrá el sentido con que se use en la legislación vigente en cada Estado Contratante. En la normativa tributaria vigente en Chile, no se define esa expresión, pero en el contexto de los convenios tributarios suscritos por nuestro país se utiliza, en los artículos que tratan de la entrada en vigencia y denuncia del convenio, expresiones tales como: “ejercicio fiscal” y “año fiscal””, para referirse al período en que se divide la actividad de una empresa para los efectos de determinar la renta de ese período que queda afecta al pago del impuesto a la renta que se debe declarar en cada año tributario o año fiscal, como se denomina también en otros países.

De la redacción de la norma contenida en la letra b) del artículo 26 del Convenio, se infiere que la finalidad que persigue es no afectar la situación tributaria de los ejercicios fiscales o económicos que se estuvieren desarrollando a la fecha de la denuncia, los que continúan sujeto a las disposiciones del Convenio, y respecto de los que se inicien con posterioridad a dicha fecha, el Convenio no se les aplica, en otros términos, la norma contempla una pluralidad de fechas de vigencia que deben determinarse caso a caso.

Con relación a esto último, se debe tener presente que de acuerdo a los incisos séptimo y octavo del artículo 16° del Código Tributario, los balances para fines tributarios deben practicarse al 31 de diciembre de cada año y no pueden exceder de doce meses. Por consiguiente, las empresas residentes en Chile que hubieran iniciado su ejercicio comercial con anterioridad al 30 de junio de 2012, el Convenio se mantiene vigente para ellas hasta el 31 de diciembre de ese año, lo que implica que no tributarán en Chile por las rentas que en ese período perciban o devenguen y que de acuerdo al Convenio tengan su fuente en Argentina.

Para las empresas residentes en Chile que inicien su ejercicio comercial a contar del 30 de junio de 2012, posibilidad que solo se puede presentar en el caso de empresas que recién inicien sus actividades, el Convenio no se les aplica y se rigen por las reglas generales aplicables tanto en Chile como Argentina.

En cuanto a la cuestión que plantea si la expresión “ejercicios fiscales o económicos” debe entenderse según el concepto de “año comercial” o el de “año tributario” a los que se refieren los números 8 y 9 del artículo 2 de la LIR, con las consecuencias que se señalan en el oficio, cabe señalar que la expresión que utiliza el Convenio suscrito con Argentina se refiere indudablemente al período de tiempo en que se desarrolla la actividad de una empresa y que se utiliza para gravar las rentas que obtenga en dicho período; en consecuencia, esa expresión es equivalente a la de “año comercial” que define el N°8 del artículo 2 de la LIR y que fija el período de doce meses, salvo en los casos de término de giro o del primer ejercicio del contribuyente, para practicar los balances que deben confeccionar los contribuyentes de la primera categoría.

La expresión “ejercicios fiscales o económicos” no podría entenderse como equivalente a “año tributario”, definido en el N° 9 del artículo 2 de la LIR por cuanto esta última expresión no se refiere a un ejercicio o un período comercial, sino que se limita a indicar que es “el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos”.

2. En lo que se refiere a la posibilidad de aplicar el inciso quinto, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, cabe señalar que esta última norma establece que el Servicio podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia que resulte entre el valor o precio de enajenación y el que se determine en virtud de esta facultad de tasación, se gravará respecto del enajenante con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda .

Dicho precepto, constituye una norma de control que faculta al Servicio para tasar los precios asignados a la operación, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- i) Se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa;
- ii) El precio o valor asignado en el aporte de las referidas acciones, sea notoriamente superior al corriente en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Ahora bien, en cuanto a los efectos de la referida tasación, atendido su carácter de norma de control, cabe señalar que la diferencia que resulte entre el valor o precio de enajenación y el que se determine en virtud del ejercicio de la facultad de tasación, se gravará respecto del enajenante con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda. El ejercicio de esta facultad, constituye una suerte de sanción al contribuyente por el hecho de haber asignado un precio notoriamente superior al de mercado en la operación respectiva, y por ello, una renta que se encontraba exenta de tributación se recalifica en virtud de la acción de fiscalización, gravándose en definitiva con los impuestos señalados. Esta determinación incide en una mayor renta líquida imponible de primera categoría y FUT para la empresa, disminuyendo en un monto equivalente el FUNT que haya declarado el contribuyente .

En la situación específica expuesta, los bienes enajenados corresponden a acciones de empresas constituidas en Argentina que son aportadas a sociedades por acciones que se constituyen en Chile. En tal caso, el Servicio podrá ejercer la facultad de tasación establecida en el inciso 5°, del número 8, del artículo 17 de la LIR, en tanto se cumpla con los requisitos señalados, gravando la diferencia de precio que se determine, respecto del enajenante, con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional.

III. CONCLUSIÓN

En mérito a las consideraciones anteriores se puede concluir respecto de la consulta que plantea, que de acuerdo a lo dispuesto en la letra b) del artículo 26 del Convenio con Argentina, que regula la denuncia del mismo, lo que ocurrió el 29 de junio 2012, las empresas residentes en Chile que hubieran iniciado su ejercicio comercial con anterioridad al 30 de junio de 2012, el Convenio se mantiene vigente para ellas hasta el 31

de diciembre de ese año, lo que implica que no tributarán en Chile por las rentas que en ese período perciban o devenguen y que de acuerdo al Convenio tengan su fuente en Argentina.

Por otra parte, se informa a Ud. que este Servicio podrá ejercer la facultad de tasación establecida en el inciso 5°, del número 8, del artículo 17 de la LIR, en tanto se cumpla con los requisitos señalados en el análisis. En cuanto a los efectos de la referida tasación, atendido su carácter de norma de control, cabe señalar que la diferencia que resulte entre el valor o precio de enajenación y el que se determine en virtud de esta facultad de tasación, se gravará, respecto del enajenante, con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR

Oficio N° 2074, de 14.11.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales