

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 3, ART. 17 N° 8, ART. 60, ART. 62, ART. 65 Y ART. 74 – CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO – ART. 1, ART. 2, ART. 7 Y ART. 13
(ORD. N° 2399, DE 19.11.2025)**

Aporte de acciones de sociedad chilena a sociedad española.

De acuerdo con su presentación, un accionista, persona física y residente fiscal en España, es propietario desde 2019 del 100% de las acciones de una sociedad domiciliada en Chile.

Agrega que pretende suscribir acciones en una empresa española, mediante el aporte de sus acciones en la empresa chilena, valorando las acciones de la empresa chilena, para efectos de la transmisión, a valor patrimonial (valor de los fondos propios), superior al valor nominal de la sociedad en su constitución, generándose una ganancia de capital para el accionista, sometida a imposición de acuerdo con la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) con tasa de 35%.

Al respecto solicita confirmar que en este caso se verifican los supuestos de la letra b) del párrafo 4 del artículo 13 del Convenio, complementado por el apartado XI ad. Artículo 13 del protocolo, limitándose el impuesto aplicable a la ganancia de capital a una tasa de 16%.

Sobre lo consultado se informa que, conforme con el artículo 3° de la LIR, las personas sin domicilio ni residencia en Chile deben pagar impuesto por las rentas que tengan su fuente en el país. Dado que las acciones en sociedades constituidas en el país se entienden situadas en Chile, el mayor valor obtenido en la enajenación de estas deberá tributar con los impuestos de la LIR¹.

Por su parte, el numeral iv) del N° 8 del artículo 17 de la LIR dispone que el mayor valor obtenido por personas naturales en la enajenación de acciones de sociedades constituidas en el país que no hayan sido asignadas a la contabilidad del empresario individual se encuentra gravado con impuestos finales sobre base percibida, salvo que la enajenación se efectúe a una persona relacionada en los términos del párrafo segundo del mismo N° 8, en cuyo caso el mayor valor tributará sobre base devengada².

Tratándose de personas sin domicilio ni residencia en Chile, la tasa de impuesto adicional aplicable será del 35%, conforme se desprende del inciso primero del artículo 60 y del artículo 62 de la LIR. Por consiguiente, el mayor valor obtenido por la persona natural residente en España al aportar a una sociedad española las acciones de una sociedad chilena constituye una renta de fuente chilena gravada con impuesto adicional con tasa 35%, sobre base percibida o devengada, según corresponda³.

Por otra parte, de acuerdo con el N° 4 del artículo 74 de la LIR, la sociedad adquirente que remese ponga a disposición, abone en cuenta o pague a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, rentas que provengan del mayor valor en la enajenación de acciones de acuerdo con la letra a) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, deberá efectuar las retenciones de impuesto adicional que correspondan⁴, aun cuando no tenga domicilio ni residencia en nuestro país⁵. Si con la retención se pagan íntegramente los impuestos que afectan al aportante, este último quedará liberado de presentar de la declaración anual de impuesto a la renta dispuesta en el N° 4 del artículo 65 de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe determinar si el tratamiento tributario señalado se altera por aplicación del Convenio entre Chile y España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (Convenio).

En primer lugar, el Convenio aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes (artículo 1)⁶, sobre los impuestos a la renta y sobre el patrimonio exigibles por los Estados Contratantes (artículo 2).

¹ De los artículos 10 y 11 de la LIR, se desprende que las acciones de una sociedad anónima constituida en Chile se entienden situadas en el país, por lo que las ganancias derivadas de su enajenación califican como rentas de fuente chilena.

² Apartado 4.5 del Capítulo II de la Circular N° 43 de 2021.

³ Se hace presente que, conforme con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, este Servicio podrá ejercer la facultad de tasación cuando el valor de aporte de las acciones difiera notoriamente de los valores normales de mercado.

⁴ La referida retención se efectuará con una tasa provisional de 10% sobre el total de las cantidades indicadas, sin deducción alguna, salvo que pueda determinarse el mayor valor en cuyo caso la retención se efectuará con tasa 35%.

⁵ Oficios N° 492 de 2011, N° 2156 de 2013 y N° 2864 de 2020.

⁶ Oficios N° 1365 de 2017 y N° 476 de 2019.

Luego, en virtud de la regla de prevalencia contenida en el párrafo 6 del artículo 7 del Convenio, se deberá analizar si la renta consultada está tratada separadamente en otro artículo del Convenio, en cuyo caso serán aplicables las disposiciones de dicho artículo.

En el caso particular, deberá analizarse el párrafo 4 del artículo 13 del Convenio, que establece las reglas aplicables a las ganancias de capital. En lo que interesa, en conformidad con la letra b) de dicho párrafo⁷, las ganancias que un residente de uno de los Estados Contratantes obtenga en la enajenación de acciones representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden quedar gravadas en este último Estado cuando quién percibe la ganancia ha poseído, en cualquier momento dentro del periodo de doce meses anteriores a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 20% o más del capital de la sociedad. Por lo tanto, ambos países tendrían potestad para gravar dichas ganancias de capital, sin limitación.

Sin perjuicio de lo anterior, de acuerdo con el apartado XI. Ad. Artículo 13 del Protocolo del Convenio, el impuesto exigido no podrá superar del 16% de la ganancia, cuando el perceptor haya poseído las acciones por un plazo superior a doce meses y siempre que este no se dedique habitualmente a la enajenación de acciones. El mismo apartado dispone que se considerará que el perceptor no se dedica habitualmente a la venta de acciones cuando la participación poseída directamente sea 50% o más del capital de la sociedad.

En consecuencia, supuesto que resulta aplicable el Convenio al caso consultado, en tanto el aportante califica como residente de España en conformidad al Convenio, lo que deberá verificarse en las instancias de fiscalización correspondientes, el impuesto aplicable en Chile a la ganancia de capital no podrá exceder de un 16% según las normas citadas, considerando que el aportante es propietario del 100% de las acciones de la sociedad chilena y las ha mantenido en su propiedad desde el año 2019.

CAROLINA SARAVIA MORALES
DIRECTORA (S)

Oficio N° 2399, del 19.11.2025
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

⁷ Atendidos los antecedentes señalados en la consulta se asume que la renta consultada no se encuentra en la hipótesis contenida en la letra a) del párrafo 4 del artículo 13 del Convenio, que trata la enajenación de acciones cuyo valor deriva principalmente de bienes inmuebles.