

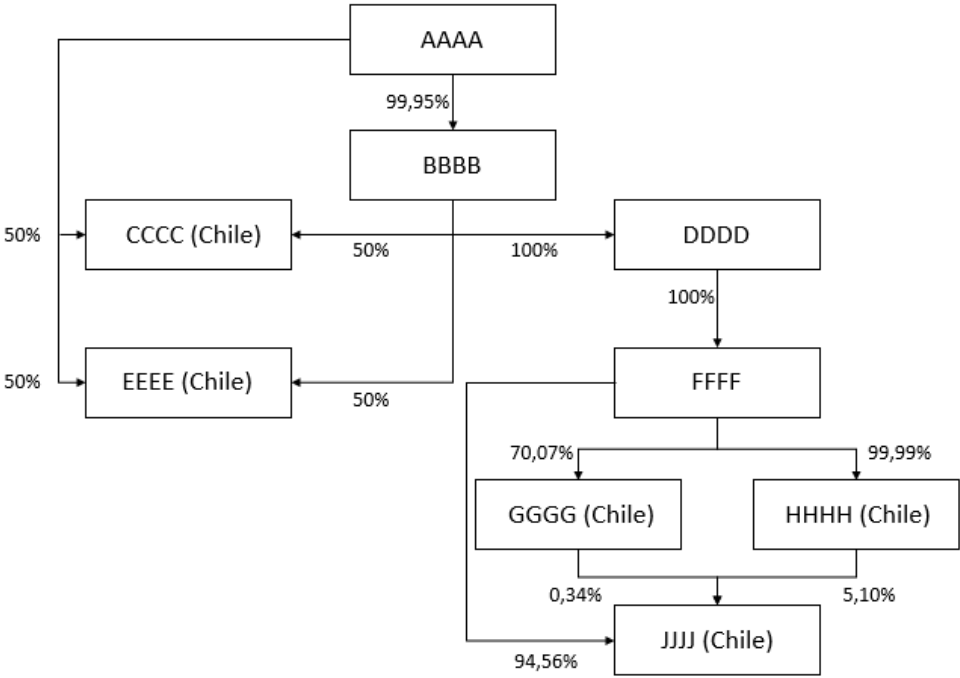
RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 18 INCISOS 2° Y 4° –
CIRCULAR N° 44 DE 2016 – OFICIOS N° 3.872 DE 2001; 5.423 DE 2004; 2.386 DE 2007; 1.818
DE 2009; 492 DE 2011; 1.788 DE 2012; 2895 DE 2012, Y 1.563 DE 2016 (ORD. N° 402 DE
31.01.2019).

Normas de relación contenidas en los incisos 2° y 4° del anterior texto del número 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigentes al 31-12-2014.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre las normas de relación contenidas en los incisos 2° y 4° del anterior texto del número 8 del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), según texto vigente al 31 de diciembre de 2014.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que un grupo multinacional dedicado al negocio financiero, que constituye un mismo grupo económico, cuyo control final lo ejerce una sociedad extranjera AAAA, presenta la siguiente estructura:



Indica que la entidad extranjera AAAA posee directamente tanto el 50% de las acciones emitidas por la sociedad chilena CCCC, como el 50% de los derechos sociales de la sociedad chilena EEEE; e indirectamente, a través de la sociedad extranjera BBBB, controla el 50% restante en ambas sociedades. Por otra parte, la sociedad extranjera AAAA es dueña del 100% de la sociedad extranjera DDDD, quien a su vez es dueña en un 100% de la sociedad extranjera FFFF y esta última sociedad controla el 70,07% de la sociedad chilena GGGG y el 99,99% de la sociedad chilena HHHH.

Tomando en consideración los pronunciamientos que ha emitido este Servicio respecto del concepto "en que tenga interés" contenido en el artículo 17 N° 8 de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2014¹, a su juicio las sociedades chilenas CCCC y EEEE no debieran entenderse como entidades relacionadas de la sociedad extranjera FFFF, como así tampoco respecto de las sociedades filiales de esta última, por lo que solicita la confirmación de los criterios que formula, con base al análisis que expone.

Agrega que si bien la Ley, de acuerdo a esas normas legales, no ha establecido un criterio objetivo

¹ Oficios N°s. 1788 de 2012; 3.872 de 2001, 5.423 de 2004; 1.563 de 2016; 2895 de 2012, y 2386 de 2007.

respecto a cuándo se está frente a una sociedad o empresa en la que "se tenga interés", existen abundantes pronunciamientos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos, que en forma consistente han señalado que existe interés en aquellos casos en que el vendedor tenga respecto del comprador un interés patrimonial o económico, indistintamente del hecho que puedan pertenecer a un mismo grupo económico o estar, directa o indirectamente, bajo un controlador o dueño común. Más aún, tales pronunciamientos dan cuenta que tampoco existe tal relación, incluso cuando una sociedad filial enajena derechos o acciones a su propia matriz, esta última quien naturalmente participa directamente en la compra y por cierto en la decisión de adquisición y su ejecución.

Añade como antecedente adicional que, recién con la entrada en vigencia de la Ley N°20.780, la norma de relación del artículo 17 N°8 de la LIR cambió, ampliándose la hipótesis sobre relacionamiento a situaciones bajo las cuales el adquirente y enajenante pertenecen a un mismo grupo empresarial, de conformidad al artículo 96 de la Ley N°18.045, lo que muestra que el legislador sólo a propósito de la dictación de la mencionada Ley, consideró oportuno ampliar la norma que sobre relacionamiento existía hasta la fecha. Dicho de otra manera, de haber tenido esta norma de relación un ámbito de aplicación más amplio que el corroborado por la copiosa jurisprudencia administrativa existente (hasta la fecha de la dictación y entrada en vigencia de la Ley N°20.780), no habría sido necesario modificarla conforme lo que señala la nueva norma.

En atención a los argumentos que expone, solicita confirmar que, a efectos de la norma de relación contenida en los incisos 2° y 4° del artículo 17 N° 8 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, las sociedades CCCC y EEEE, no son entidades relacionadas ni con FFFF ni con las sociedades filiales de esta última, esto es, GGGG y HHHH.

II.- ANÁLISIS:

De acuerdo a los términos de la presentación, se solicita ratificar que no existiría relación en los términos de los anteriores incisos 2° y 4° del N° 8 del artículo 17 de la LIR, según sus textos vigentes el ejercicio 2014, entre dos sociedades chilenas y una extranjera y/o sus filiales domiciliadas en Chile, todas dependientes de un controlador común. Sin embargo, no precisa la naturaleza de las operaciones, o quiénes son los eventuales cedentes y adquirentes, así como tampoco el momento o período en que se habrían efectuado.

Teniendo en consideración lo anterior, en relación a las citadas normas legales, se puede expresar lo siguiente:

1.- Inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

La Ley N°18.489, del año 1986, incorporó a la LIR el citado inciso 4° del N° 8 del artículo 17; norma legal que fue sustituida por la Ley N°20.780, a partir del 1 de enero de 2017. Dicha disposición establecía que tratándose del mayor valor obtenido en las enajenaciones de los bienes y valores a que se refería, entre los cuales se encuentran los bienes raíces, acciones y derechos sociales, que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, se aplicará lo dispuesto en el inciso segundo de este número 8, gravándose en todo caso, el mayor valor que exceda del valor de adquisición o de aporte, reajustado, con los Impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según corresponda.

En la historia de la citada Ley N°18.489 se expresó que², el objeto de la precitada disposición fue evitar el uso de subterfugios legales por parte de los socios de la sociedad o principales accionistas, que vendieran bienes a la empresa con la que esté relacionado y que se consideren como no constitutivo de renta, lo que se prestaba para utilizar el mecanismo de retirar dineros de la sociedad sin pagar impuestos; proponiéndose aplicar además el Impuesto Global Complementario, pues, en cierto modo, podría tener las características de un retiro simulado a través de una venta.

Por consiguiente, en atención al citado texto legal y a su finalidad, esta tuvo por objeto evitar que por la vía de la enajenación de acciones, derechos sociales u otros bienes, que efectúe un socio o accionista a la sociedad respectiva o aquella en que se tiene un interés patrimonial o económico, se sustraigan flujos de

² Sesión conjunta de las Comisiones Legislativas (Páginas 151-152).

dineros afectos a una tributación más favorable (Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único o ingreso no renta en ciertos casos), en circunstancias que, de no haber mediado tal enajenación, dichos dineros se habrían obtenido como una distribución de utilidades afecta a la tributación general de la LIR.³

En razón a lo anterior, este Servicio expresó entre otros, mediante Oficios N°s. 1563, de 2016; 1.818 de 2009, y 492 de 2011, que de lo dispuesto por la norma legal citada y del alcance que se le ha dado al referido precepto, se desprende que para que tenga aplicación esa normativa, debe estarse ante una situación en la cual quien enajena es socio o accionista de la empresa bajo las condiciones que establecía, y por la otra, quien adquiere es la respectiva sociedad, o bien, el adquirente es una sociedad en la cual el socio o accionista tiene un interés patrimonial o económico, ya sea en forma directa o indirecta; y que no tiene aplicación cuando es la sociedad respectiva la que vende o enajena, y el socio o accionista actúa como comprador; y de la misma forma, la disposición no tiene aplicación cuando es la filial quien enajena a su matriz.

También se ha señalado⁴ que el término “o en las que tengan intereses” debe interpretarse en su sentido amplio, con el propósito de lograr los fines que se persiguen con el establecimiento de tal disposición. Es así que se entiende que la situación a que se refiere esta expresión ocurre cuando en definitiva existe vinculación patrimonial o interés económico entre el cedente y el adquirente, ya sea en forma directa o indirecta, es decir, cuando la persona enajenante se encuentra vinculada patrimonialmente o tiene un interés económico con la sociedad adquirente, en los términos ya indicados, a través de otra u otras personas jurídicas.

2.- Inciso 2°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente hasta el ejercicio 2014.

La letra d) del N° 5), del artículo 1°, de la Ley N°20.630⁵, complementada por la Ley N°20.727, agregó en el inciso segundo, del número 8°, del artículo 17 de la LIR, en lo pertinente, lo siguiente: “.....Tratándose de la enajenación de derechos en sociedad de personas o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducir del valor de aporte o adquisición de los citados derecho o acciones, según corresponda, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición o aporte, aumento o disminución de capital, y el último día del mes anterior a la enajenación”.

En consideración a que el citado inciso 2°, del anterior texto del N° 8, del artículo 17 de la LIR, utiliza una expresión equivalente a la indicada en el N° 1.- precedente (“empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses”), a juicio de este Servicio las conclusiones de ese número, también resultan aplicables en este caso, ya que ambas disposiciones persiguen un mismo objetivo, esto es, gravar con el tratamiento tributario general determinadas enajenaciones que se efectúan a empresas o entidades relacionadas.

De esta forma, la expresión “en la que tengan intereses” que utiliza esa norma legal, debe interpretarse en un sentido amplio, con el objeto de lograr los objetivos que se tuvieron con su establecimiento; debiendo entenderse que ella se refiere cuando existe una vinculación patrimonial o un interés económico entre el cedente y el adquirente de los derechos sociales o acciones, sea directa o indirectamente, es decir, cuando la persona que enajena es socio o accionista de la sociedad adquirente o cuando el enajenante se encuentra vinculado con el adquirente en los términos indicados.

El artículo segundo transitorio N°4) de la Ley N°20.780 suprimió, a partir del año comercial 2015, la norma legal de relación precitada.

³ Mediante Circular N° 20, de 2010, se señaló que para los efectos de aplicar lo dispuesto en los artículos 17 N°8 y 41 inciso cuarto de la LIR, debe entenderse que la persona que concurre a la formación o constitución de una sociedad a través del respectivo aporte, tiene interés en la sociedad que se constituye.

⁴ Oficio N° 2386, de 2007.

⁵ El artículo 8° de la Ley N°20.630 dispone que, salvo en aquellas disposiciones que contengan una regla especial de vigencia, ella regirá a partir del día primero de enero de 2013.

3.- Modificaciones efectuadas por la Ley N°20.780 a las normas de relación citadas.

El artículo 1°, N°8), letra e), de la Ley N°20.780 sustituyó completamente el número 8° del artículo 17 de la LIR, por un nuevo texto legal, a partir del 1 de enero de 2017, estableciendo con su entrada en vigencia -como se señala en el requerimiento-, nuevas normas de relación en la enajenación de determinados bienes, respecto de situaciones bajo las cuales el adquirente y enajenante pertenecen a un mismo grupo empresarial, de conformidad a los artículos 96 al 100 de la Ley N°18.045, sobre mercado de valores.

Por lo tanto, solo a partir del 1 de enero de 2017, serán aplicables las normas de relación que se establecen en el nuevo texto legal; sin perjuicio de lo dispuesto en los números 2, 7 y 8, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, que incorporaron algunas normas que establecen el ajuste que se debe efectuar al costo tributario en la enajenación de acciones o derechos sociales ⁶.

III.- CONCLUSIONES:

En primer lugar, el requerimiento no proporciona antecedentes sobre la naturaleza o tipo de operaciones y bienes, ni la fecha o fechas en que se han efectuado o se pretenden llevar a cabo las operaciones.

Teniendo en consideración lo indicado, en relación a la consulta formulada, solo cabe reiterar lo señalado en anteriores pronunciamientos, en el sentido que respecto de lo dispuesto en los incisos 2° y 4° del N° 8 del artículo 17 de la LIR, vigentes en el 2014 (año respecto del cual se consulta), no existiría relación en caso que las enajenaciones se efectúen a una o más sociedades en la que el enajenante no tenga la calidad de socio o accionista, y no se verifiquen en la respectiva instancia de fiscalización otros antecedentes que permitieran establecer la existencia de un interés patrimonial o económico, ya sea en forma directa o indirecta, del enajenante en la sociedad adquirente.⁷

Por lo tanto, la apreciación y verificación de las circunstancias de hecho correspondientes, y, en consecuencia, la aplicación de los indicados criterios, así como la verificación de los demás elementos que determinan la tributación aplicable al mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones, derechos u otros bienes, es una materia que debe ser establecida en la correspondiente instancia de fiscalización.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 402 del 31-01-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁶ Las instrucciones relativas a estas normas transitorias están contenidas en la Circular N° 44, del año 2016 (Capítulo II, 3.1.1., C, letra e, numeral iii -Págs. 11-13).

⁷ En este sentido, Oficio N°1563 de 2016.