

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17°, N°8, LETRA A), ART. 20°, N°2 - CIRCULAR N° 13, DE 2014. (ORD. N° 422, DE 11.02.2015)

COMPENSACIÓN DE RENTAS CON PÉRDIDAS OBTENIDAS EN LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES DE SOCIEDADES ANÓNIMAS POR CONTRIBUYENTES NO OBLIGADOS A DECLARAR SUS OTRAS RENTAS MEDIANTE CONTABILIDAD.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, acerca de la posibilidad de compensar las pérdidas originadas en la enajenación de acciones de sociedades anónimas adquiridas por sucesión por causa de muerte, de las rentas obtenidas en el mismo ejercicio, clasificadas en el N° 2, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta que asesora a una contribuyente, persona natural, que tributa con el Impuesto Global Complementario por rentas percibidas por concepto de dividendos de sociedades anónimas, honorarios, beneficios de fondos de inversión o de fondos mutuos no acogidos al artículo 57 bis de la LIR, intereses y otras rentas provenientes de captación, no acogidas al artículo 57 bis y por el mayor valor obtenido en las inversiones en fondos mutuos.

Agrega que su representada adquirió por sucesión por causa de muerte, según escritura pública de partición, acciones del Banco XXXX y de la AFP YYYY, adjudicándose las a su valor bursátil registrado al cierre oficial al x de xx de 201x, según certificado de la Bolsa de Comercio inserto en la mencionada escritura, de \$xxx y de \$xxx, respectivamente. Las primeras de dichas acciones se enajenaron a través de corredores de bolsa, con fecha xx de xx de 201x, al valor de \$xxx,- y las segundas, al valor de \$xxx,- (no se indica la fecha), produciéndose un menor valor por acción de \$xxxx,- en el caso de las acciones del Banco XXXX, y de \$xxx,-, en el caso de las acciones de la AFP YYYY.

En relación con dicha pérdida, estima procedente imputar a los resultados positivos de las rentas de capitales mobiliarios y ganancias de capital declaradas, la pérdida o menor valor obtenido en la enajenación de las referidas acciones, en atención a que su cliente es una contribuyente no obligada a declarar sus rentas en la Primera Categoría mediante contabilidad, y dichas pérdidas corresponden a operaciones de capitales mobiliarios y de ganancias de capital clasificadas en el N° 2, del artículo 20, y en el N° 8, del artículo 17, ambos de la LIR, originadas al enajenar las acciones en un valor inferior al precio de adquisición de dichas inversiones.

En su opinión, dichas pérdidas corresponden a operaciones que no se encuentran afectas al Impuesto de Primera Categoría en calidad de Único a la Renta, toda vez que entre la fecha de su adquisición y la fecha de su enajenación transcurrió un lapso de tiempo inferior a un año, lo cual permite calificar como habituales a las operaciones citadas, al considerar el conjunto de circunstancias previas o concurrentes en la enajenación de las acciones del XXXX y de AFP YYYY, conforme a lo preceptuado por el inciso 2°, del artículo 18 de la referida Ley, estimando que resulta posible acreditar de manera fehaciente que las acciones se adquirieron con la intención, necesidad o motivo para efectuar operaciones de compra y venta de acciones en forma habitual y permanente.

Por lo anterior, solicita a este Servicio se emita un pronunciamiento sobre el tema, indicando que la situación de su representada es similar a la de sus hermanos, con lo cual la respuesta surtiría además efectos respecto de ellos.

II.- ANÁLISIS.

En primer término, cabe señalar que para determinar el mayor o menor valor (utilidad o pérdida) en la enajenación de acciones, debe compararse el precio valor asignado en la operación, con el valor de costo para efectos tributarios.

Tratándose de acciones adquiridas por sucesión por causa de muerte, el valor de costo tributario que debe deducir el heredero o cesionario adjudicatario será aquel que resulte de aplicar las normas de valoración de la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. En otras palabras, el costo para fines tributarios de los bienes adjudicados, en este caso corresponderá al valor que ellos tenían al momento de deferirse la herencia, determinado de conformidad con la Ley indicada , y no el valor en que se hayan adjudicado las referidas acciones, como indica en su presentación.

Por otro parte, este Servicio también ha expresado en diversos pronunciamientos , que al coincidir la fecha de la apertura de la sucesión con el día del fallecimiento del causante, ese momento es el que debe considerarse como fecha en que se produce la adquisición de los bienes por parte de los herederos que se los adjudican en la partición pertinente, para los efectos de fijar el régimen tributario que afecta al mayor valor obtenido en la enajenación de los bienes adquiridos de esta forma.

Ahora bien, en su consulta, sólo se indica la fecha de adjudicación de las acciones, pero no se menciona la fecha de la apertura de la sucesión, hecho éste último, que marca el inicio del cómputo del plazo de 1 año, que establece la letra a), del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

De esta manera, para calificar si el resultado obtenido en la enajenación de las referidas acciones queda sujeto al régimen general, esto es, al Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, o bien, al régimen del Impuesto de Primera Categoría, en carácter de impuesto único a la renta, debe efectuarse la siguiente distinción:

El mayor valor obtenido en la enajenación de acciones obtenido por la adjudicataria de los títulos se afectará con el Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, en las siguientes situaciones:

- a) Siempre que entre la fecha de adquisición y enajenación de las referidas acciones haya transcurrido un plazo inferior a un año, conforme a lo dispuesto en la letra a), del N°8, del artículo 17 de la LIR;
- b) Siempre que la enajenación la efectúen 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 la que tengan intereses, conforme a lo dispuesto en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR; y
- c) Cuando la operación represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 18 de la LIR.

Por otra parte, el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones, se afectará con el Impuesto de Primera Categoría, en carácter de único a la renta, cuando no represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, que haya transcurrido a lo menos un año entre la fecha de adquisición y enajenación, y ésta no se efectúe a empresas relacionadas o en las que se tenga interés en los términos señalados en la letra b) precedente.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el inciso 2°, del artículo 18 de la LIR, cuando este Servicio califique la habitualidad en una operación determinada, deberá considerar el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate, y le corresponderá al contribuyente probar lo contrario. Al efecto, deben considerarse las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N°158 de 1976, y diversos pronunciamientos sobre la materia .

La habitualidad es un aspecto que deberá ser acreditado en las instancias de fiscalización respectiva por la contribuyente, siendo imposible emitir un pronunciamiento a priori por este Servicio, teniendo presente que si éste determina que sus operaciones son habituales, considerando el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate, corresponderá a la ocurrente probar lo contrario.

Por otra parte, respecto a la posibilidad de deducir la eventual pérdida sufrida por la ocurrente al enajenar las referidas acciones, de los resultados positivos de sus rentas de capitales mobiliarios y ganancias de capital, este Servicio a través de la Circular N° 13, de 7 de marzo de 2014, reiteró lo señalado con anterioridad, mediante las Circulares N°s 7 y 15 de 1988, que las personas no obligadas a declarar sus otras rentas mediante contabilidad, que obtengan rentas de capitales mobiliarios a que se refiere el N° 2, del artículo 20 de la LIR, e ingresos provenientes de las operaciones de que trata el N° 8, del artículo 17 de la misma ley, (cuando tales rentas deban gravarse conforme al régimen general), podrán compensar entre sí, los resultados positivos y negativos obtenidos de tales inversiones, pudiendo rebajar de las rentas o beneficios percibidos, las pérdidas originadas en la realización de las citadas operaciones, todo ello, para los fines de la declaración y pago de los tributos que afecten a los mencionados ingresos en el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda.

III.- CONCLUSIÓN.

En la medida que la ocurrente, persona natural no obligada a determinar sus rentas mediante contabilidad, obtenga rentas de capitales mobiliarios clasificadas en el N° 2, del artículo 20 de la LIR, e ingresos provenientes de operaciones clasificadas en el N° 8, del artículo 17 del mismo texto, sólo en cuanto dichas rentas queden afectas al régimen general, podrá compensar entre sí sus resultados positivos y negativos provenientes de sus inversiones, para los fines de la declaración del Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

En todo caso, se reitera que para determinar el resultado tributario en la enajenación de las referidas acciones, el valor de costo tributario que debe deducir el heredero o cesionario adjudicatario será aquel que resulte de aplicar las normas de valoración de la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y no el valor en

que se hayan adjudicados las referidas acciones, como indica en su presentación.

Finalmente, se hace presente que estas conclusiones se basan en los supuestos de hecho indicados en su presentación, por lo que la concurrencia de las circunstancias específicas deberá ser verificada y apreciadas por la respectiva Unidad de este Servicio, conforme a los criterios señalados precedentemente.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 422, de 11.02.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos