

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 3, ART. 43 N° 1, ART. 17 N° 8 LETRA A), ART.60, ART. 62, ART. 65 N° 4, ART. 74 N°4 – CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA DE CHILE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO, ART.1, ART. 2, ART. 7, ART. 13, AD. ART. 13 – (ORD. N° 822, DE 16.04.2026)

Mayor valor en la enajenación de acciones de una sociedad domiciliada en Chile, entre personas no domiciliadas ni residentes en Chile y aplicación de Convenio para evitar la doble tributación; sujeto pasivo y agente retenedor en la operación.

De acuerdo con su presentación, tras señalar que una sociedad residente fiscal en España, propietaria del 90% de acciones de una sociedad con domicilio en Chile, pretende vender el total de sus acciones a otra sociedad residente en España, generándose en la enajenación un mayor valor, en lo fundamental consulta si es aplicable el Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Convenio) y quién es el sujeto pasivo del impuesto, así como quién debe declarar y pagar el impuesto, considerando que ambas partes de la enajenación no tienen RUT en Chile.

Al respecto se informa que, conforme con el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (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.

En ese sentido, el numeral iv) de la letra a) 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.

Asimismo, y según lo dispuesto en el artículo 62 de la LIR, cuando las enajenaciones descritas en el N° 8 citado sean realizadas por entidades o personas jurídicas contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile que no estén obligadas a declarar según contabilidad en Chile, es decir se trate de contribuyentes de impuesto adicional, también les resulta aplicable el N° 8 del artículo 17³.

Así, 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 sociedad con domicilio en España al enajenar 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 corresponda.

En cuanto a la aplicación del Convenio, 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”⁴ de uno o de ambos Estados Contratantes (artículo 1), sobre los impuestos a la renta y sobre el patrimonio exigibles por los Estados Contratantes (artículo 2).

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 párrafo⁵, las ganancias que un residente de uno de los Estados Contratantes obtenga en la enajenación de acciones representativas del capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden quedar gravadas en

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 Ver apartado 4.2. del Capítulo II de la Circular N° 43 de 2021.

⁴ El concepto de “residente” para los efectos del Convenio está contenido en su artículo 4. Al respecto, ver los Oficios N° 1985 del 2015, N° 166 del 2017, N° 287 del 2017 y N° 476 del 2019. La calidad de “residente” para los efectos del Convenio se acredita mediante un certificado de residencia. Al respecto, ver Resolución Ex. N° 151 del 2020 y Oficio N° 2661 del 2023.

⁵ 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.

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 resulte aplicable el Convenio al caso consultado, en tanto el aportante califique 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 enajenante es propietario del 90% de las acciones de la sociedad chilena y las ha mantenido en su propiedad por un plazo superior a doce meses.

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 correspondan⁶, aun cuando no tenga domicilio ni residencia en nuestro país⁷. Si con la retención se pagan íntegramente los impuestos que afectan al vendedor, 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.

Atendido que la obligación de retención no distingue si las operaciones se han efectuado entre personas no residentes en el país, cumplidos los supuestos que establece la citada disposición, deberá efectuarse la retención que ella prescribe⁸; en este caso, por quien efectúa el pago de la renta, el comprador o adquirente, a menos que el agente retenedor acredite en forma y plazo⁹ que:

- a) Los impuestos de retención o definitivos que resultan aplicables a la operación, han sido declarados y pagados en forma directa y oportunamente por el contribuyente de impuesto adicional. Esta alternativa supone que previamente dicho contribuyente de impuesto adicional se ha inscrito en el Rol Único Tributario (RUT)¹⁰.
- b) Se trata de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de los impuestos que afectan al contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, o se determinó un menor valor o pérdida en la operación.

Cuando no sea aplicable la liberación de la obligación de retención conforme a lo indicado en los párrafos precedentes, operarán las reglas generales, debiendo, en consecuencia, el agente retenedor (comprador) declarar y pagar el impuesto adicional en el Formulario 50¹¹.

Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago recaerá también sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta¹².

Finalmente, en cuanto al Formulario 50, deberá utilizar la línea 34 “Enajenaciones o cesiones de acciones y derechos sociales, Art. 17 N° 8 letras a) LIR, acogidas a Convenio” (códigos 757 y 758), siempre que el contribuyente cumpla con las condiciones para acogerse a la tasa rebajada del Convenio¹³.

JORGE TRUJILLO PUENTES

DIRECTOR

Oficio N° 822, del 16.04.2026

Subdirección Normativa

Depto. de Impuestos Directos

⁶ 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%.

⁷ Oficios N° 492 de 2011, N° 2156 de 2013 y N° 2864 de 2020.

⁸ Oficios N° 492 de 2011, N° 2156 de 2013 y N° 2864 de 2020.

⁹ Ver Resolución Exenta N° 42 de 2015.

¹⁰ Ver artículo 66 del Código Tributario y reglamentación contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N°3 del Ministerio de Hacienda, de 1969.

¹¹ Artículo 66 del Código Tributario. “Todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar y/o retengan o deban retener impuestos, deben estar inscritas en el Rol Único Tributario de acuerdo con las normas del reglamento respectivo”. Obligación de obtener RUT en Resolución Ex. 77 de 2025.

¹² Ver artículo 83 de la LIR.

¹³ Para la aplicación de las tasas establecidas en los Convenios, se requiere que el beneficiario de la renta o cantidad le acredite al retenedor, mediante la entrega de un certificado emitido por la Autoridad Competente del otro Estado Contratante, su residencia en ese país y le declare que al momento de esa declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y que cumple con los requisitos para ser beneficiario de las disposiciones del convenio respecto de la imposición de las rentas o cantidades señaladas.