

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 10, ART. 58, N°3, LETRAS A), B) , ART. 64. (Ord. N° 837, de 30-04-2018)

ENAJENACIONES DE INSTRUMENTOS EXTRANJEROS EFECTUADOS POR UN CONTRIBUYENTE SIN DOMICILIO O RESIDENCIA EN CHILE DEL ARTÍCULO 10 INCISO TERCERO DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta sobre la aplicación de la norma de excepción establecida en el inciso final del artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR") respecto de la enajenación de instrumentos extranjeros efectuada por un contribuyente no domiciliado ni residente en el país.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Se expone en la presentación, sobre una sociedad domiciliada en Holanda, denominada para estos efectos "AAA", la cual detenta inversiones tanto en Holanda como en Chile, en este último caso, en forma indirecta a través de sociedades domiciliadas en Curazao.

De acuerdo a lo anterior, AAA sería dueña del 100% de la sociedad domiciliada en Holanda denominada "AAA 1", la cual a su vez es dueña del 100% de la sociedad holandesa "AAA 2". Asimismo, AAA es propietaria del 100% de la entidad domiciliada en Curazao, denominada "BBB", que a su vez es dueña del 100% de las acciones de las sociedades "CCC" y "DDD", ambas domiciliadas en Curazao, las cuales son dueñas de participaciones sociales en dos sociedades chilenas.

El grupo empresarial planea efectuar una reorganización internacional que persigue cerrar sus operaciones en Curazao. En el marco de dicha reorganización, se ha considerado la enajenación por la sociedad BBB de sus filiales CCC y DDD, a la entidad holandesa AAA 1. Las referidas enajenaciones efectuadas fuera de Chile se realizarían a valor tributario, de manera que no se generaría un mayor valor en la operación o flujos de dinero para AAA, que continuaría siendo dueña del 100% por ciento de los derechos sociales de AAA 1. Respecto de BBB, si bien habría flujo, no se generaría utilidad.

2.- Luego de referirse a las enajenaciones de instrumentos extranjeros por un enajenante no residente ni domiciliado en el país gravadas en los casos comprendidos en las letras a), b) y c) del artículo 10 inciso tercero de la LIR, con el Impuesto Adicional ("IA") del artículo 58 N°3 de la LIR, agrega que el inciso final del citado artículo 10, dispone que no se aplicará IA cuando las enajenaciones ocurridas en el exterior se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según la definición dada por el artículo 96 de la Ley N°18.045 sobre Mercado de Valores, siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o mayor valor para el enajenante, determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 58 N°3 de la LIR.

Indica que una de las alternativas que contempla el artículo 58 N°3 de la LIR, para calcular la renta o mayor valor gravado con IA en las operaciones descritas, consiste en aplicar "al precio o valor de enajenación de las acciones, cuotas o títulos o derechos extranjeros enajenados, rebajado por el costo de adquisición que en ellos tenga el enajenante, la proporción que represente el valor corriente en plaza (...) de los activos subyacentes (...) y en la proporción en que ellos son indirectamente adquiridos con

ocasión de la enajenación ocurrida en el exterior, sobre el precio o valor de enajenación de las referidas acciones cuotas, títulos o derechos extranjeros".

3.- De acuerdo con lo anterior, solicita que se confirmen los siguientes criterios:

- a) Que la enajenación que la sociedad BBB haría de las acciones de sus filiales CCC y DDD, a la entidad holandesa AAA 1, constituye una reorganización empresarial para efectos de la aplicación de la norma de excepción del inciso final del artículo 10 de la LIR;
- b) Si la enajenación descrita se realiza al valor de adquisición, no genera una renta o mayor valor, por tanto, no se gatilla la tributación establecida en los artículos 10 inciso tercero y 58 N°3 de la LIR;
- c) Tratándose de una enajenación, enmarcada en una reorganización empresarial en los términos del inciso final del artículo 10 de la LIR, en la cual no se genere renta o mayor valor, este Servicio no puede aplicar a dicha enajenación la facultad de tasación establecida en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario ("CT").

II.- ANÁLISIS.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 10 y 58 N°3 de la LIR, están afectas a Impuesto Adicional ("IA"), en carácter de impuesto único, las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en Chile provenientes de la enajenación de acciones, títulos o derechos de una persona jurídica o entidad constituida o residente en el extranjero, siempre que concurra alguno de los hechos gravados descritos en las letras a), b) y c) del artículo 10 de la LIR, y la totalidad o parte del valor de las mencionadas acciones, títulos o derechos derive de alguno de los siguientes activos subyacentes situados en Chile: (i) acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo o entidad constituida en Chile; (ii) una agencia u otro tipo de establecimiento permanente en Chile de un contribuyente sin domicilio ni residencia en el país; y (iii) bienes muebles o inmuebles situados en Chile, o títulos o derechos respecto de los mismos, cuyo titular o dueño sea una sociedad o entidad sin domicilio o residencia en Chile.

No obstante lo anterior, el inciso final del artículo 10 de la LIR, excepciona de la tributación con IA del artículo 58 N° 3 de la LIR, a las enajenaciones ocurridas en el exterior efectuadas en el contexto de una reorganización del grupo empresarial cuando dicha reorganización no haya generado renta o un mayor valor para el enajenante determinada en cualquiera de las formas dispuestas en el artículo 58 N° 3 de la LIR.

Sobre el particular, de acuerdo a lo dispuesto por la Circular N°14, de 2014, que impartió instrucciones sobre la materia, en primer término, la enajenación de activos efectuada en el exterior debe realizarse en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según la definición de éste por el artículo 96 de la Ley N°18.045. Dicho requisito supone que la enajenación de las acciones, títulos o derechos extranjeros corresponde a una de

las operaciones ejecutadas para implementar los cambios al interior de un grupo empresarial.

El artículo 96 de la Ley N°18.045, define grupo empresarial como el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten. El artículo 96 precisa que forman parte de un mismo grupo empresarial: (a) una sociedad y su controlador ; (b) todas las sociedades que tienen un controlador común y este último; y (c) toda entidad que determine la Superintendencia de Valores y Seguros .

Adicionalmente, la enajenación no debe haber generado una renta o mayor valor para el enajenante, determinada de acuerdo a cualquiera de las modalidades establecidas en el N°3 del artículo 58 de la LIR, a elección del enajenante.

El N° 3 del artículo 58 de la LIR, y las instrucciones impartidas en la Circular N°14, de 2014, disponen que el mayor valor o renta afecta a IA se podrá calcular, a elección de enajenante, en primer término (letra (a) de la norma citada), sobre la base de la proporción del mayor valor derivado de la enajenación de los instrumentos extranjeros que provenga de los activos subyacentes situados en Chile. El mayor valor corresponde a la diferencia entre el precio o valor de enajenación de las acciones, títulos o instrumentos extranjeros y su costo de adquisición. Para determinar el precio o valor de enajenación, se atenderá a aquel que conste en el contrato o convención respectiva, sin perjuicio de la facultad de tasación que pueda ejercer este Servicio . Por su parte, la determinación del costo de adquisición se hará conforme a las reglas generales sobre la materia, establecidas en la legislación tributaria chilena. En el cálculo de la proporción, se deben considerar los activos subyacentes conforme a su valor corriente en plaza o aquel que normalmente se cobre en convenciones de similar naturaleza atendiendo las circunstancias en que se realiza la operación, sólo en la proporción en que ellos son indirectamente adquiridos con ocasión de la enajenación acaecida en el exterior.

Adicionalmente, el mayor valor o renta afecta a IA también se puede calcular en base a la proporción o parte del precio de enajenación de las acciones, títulos o derechos extranjeros que corresponda al valor de los activos subyacentes situados en Chile (letra (b) de la norma citada), rebajado el costo tributario de los mismos. Para calcular dicha proporción se deben considerar los activos subyacentes indicados conforme a su valor corriente en plaza o aquel que normalmente se cobre en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, en la proporción correspondiente en que ellos son indirectamente transferidos con ocasión de la enajenación ocurrida en el exterior.

De la proporción calculada en la forma indicada, se debe rebajar el costo tributario de los activos subyacentes que corresponda a los dueños directos de los mismos que no se encuentren domiciliados ni residentes en el país. Para estos efectos, se considerará el costo tributario de los activos subyacentes situados en Chile, en la proporción en que ellos son indirectamente transferidos con ocasión de la enajenación.

Dicho costo tributario corresponde al que fuere aplicable según las reglas generales sobre la materia, contenidas en la legislación tributaria u otras leyes que establezcan dichos costos, si tales activos hubieren sido enajenados en el país por los dueños directos de los mismos.

Conforme a lo anteriormente expuesto, se observa que la norma de excepción del inciso final del artículo 10 de la LIR, se estructura en base a dos requisitos copulativos. Por un lado, las enajenaciones ocurridas en el exterior deben haber sido efectuadas en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, lo cual se verificaría, entre otros casos, cuando tanto enajenante como adquirente de las acciones, títulos o derechos extranjeros se encuentren bajo un controlador común. En el caso planteado, la enajenación por BBB de la totalidad de sus acciones en CCC y DDD a la sociedad AAA 1, cumpliría con este requisito al reasignarse activos de una sociedad a otra sociedad dependiente del mismo controlador, en este caso la sociedad holandesa AAA, y por ende parte del mismo grupo empresarial.

El otro requisito copulativo consiste en que no se genere una renta o mayor valor, determinado conforme a lo indicado en las letras (a) o (b) del N°3, del artículo 58 de la LIR, a elección del enajenante. Como se puede apreciar del texto de las normas citadas, para determinar si existe renta o mayor valor en esta operación, no sólo se debe estar al valor de adquisición de las acciones o derechos sociales que se enajenan, sino que se debe considerar también el valor de los activos subyacentes a que se refieren los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a), del inciso tercero del artículo 10 de la LIR, ya que dicho valor forma parte de la fórmula para determinar si existe o no mayor valor en la enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos a que se refiere el inciso tercero del referido artículo 10.

Finalmente, en caso de cumplirse los requisitos copulativos establecidos en el inciso final del artículo 10 de la LIR, no se configura el hecho gravado con impuesto adicional dispuesto en el N° 3° del artículo 58 de la LIR, sin perjuicio de que la verificación de los antecedentes de hecho del cumplimiento de requisitos debe efectuarse en la instancia de fiscalización pertinente.

III.- CONCLUSIÓN.

Sin perjuicio que la verificación de los antecedentes de hecho que expone en su presentación corresponde efectuarse en la instancia de fiscalización respectiva, la operación que describe se enmarcaría en el contexto de una reorganización del grupo empresarial manteniéndose siempre bajo la propiedad de un mismo controlador.

Para determinar la existencia de renta o mayor valor para el enajenante conforme al mecanismo establecido en las letras a) o b) del artículo 58 N°3 de la LIR, no sólo debe considerarse el valor de adquisición de las acciones que se enajenan de las sociedades CCC y DDD, sino que también debe considerarse el valor de los activos subyacentes a los que se refiere el inciso tercero del artículo 10 de la LIR.

En la operación que se consulta, esto es, enajenación de instrumentos extranjeros efectuada por un contribuyente sin domicilio o residencia en Chile, en caso de cumplirse los requisitos copulativos establecidos en el inciso final del artículo 10 de la LIR, el Servicio ve inhibida la facultad de tasar contenida en el artículo 64 de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 837, de 30.04.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos