

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 79, ART. 82. (Ord. Nº 871, de 21-04-2017)

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE OPERACIONES QUE INDICA, CONSISTENTES EN LA ENAJENACIÓN EN EL EXTRANJERO DE LAS ACCIONES DE UNA SOCIEDAD CHILENA; LA CESIÓN A UN TERCERO DE LA CUENTA POR COBRAR DEL PRECIO DE DICHA VENTA Y SU POSTERIOR CAPITALIZACIÓN EN LA EMPRESA DEUDORA DE LA MISMA.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que hace más de 10 años una sociedad en el exterior (AAA) vendió acciones emitidas por una sociedad anónima cerrada chilena (BBB S.A.) a otra sociedad anónima cerrada también chilena (XXX S.A.). Agrega que por desconocimiento no se efectuó la retención del eventual Impuesto Adicional que hubiera gravado la operación.

Añade que se estipuló que el precio de venta se pagaría a plazo y sin intereses, y que a la fecha dicha obligación está pendiente de pago.

Otra persona relacionada con su cliente, YYY, pretende adquirir a la sociedad extranjera AAA al mismo valor, la cuenta por cobrar que esta tiene contra XXX S.A. Una vez adquirida la cuenta, esta será capitalizada en la empresa chilena, ingresando YYY como accionista de la sociedad XXX S.A.

Al respecto, solicita confirmar que la obligación de pagar el Impuesto Adicional por la venta de las acciones nació en el momento de perfeccionarse el contrato de compra, según el artículo 62, en relación a los artículos 14 y 60, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Por tanto, añade, la cuenta por pagar que será adquirida por YYY, y que luego será capitalizada en XXX S.A., se extinguirá por confusión, producto de dicha capitalización, no produciéndose efectos en el impuesto a la renta.

II.- ANÁLISIS.

De lo señalado en el requerimiento se aprecian varias operaciones conectadas sucesivamente, aunque jurídicamente independientes, y que por consiguiente corresponde que sean analizadas en forma separada.

1.- Enajenación efectuada por un contribuyente extranjero, de las acciones de una sociedad anónima constituida en Chile, cuyo precio de compra está pendiente de cumplimiento hasta la fecha.

Las rentas obtenidas en la enajenación de acciones de una sociedad anónima constituida en Chile, se consideran rentas de fuente chilena, de acuerdo el inciso 1º, del artículo 11, de la LIR, cuyo tratamiento tributario está establecido por la letra a) del inciso 1º e incisos 2º, 3º y 4º, del artículo 17 N° 8, en concordancia con el artículo 18^[1], y en el artículo 20 N°5, todos de la LIR.

De acuerdo a dichas normas, y como lo expresa en su presentación, la referida operación de enajenación de acciones, puede quedar afecta a los impuestos generales de la LIR, esto es, al impuesto de Primera Categoría e impuesto Adicional, por tratarse del beneficiario de la renta de una persona sin domicilio o residencia en Chile, aplicándose en tal caso la

norma del Impuesto Adicional del inciso 1° del artículo 60 de la misma Ley y a la retención del N° 4, del artículo 74; o a la tributación única que establece el inciso 3° del N° 8 del artículo 17 de la LIR en caso de cumplirse con los requisitos establecidos para ello, también sujeto a retención, conforme al inciso 7°, del mismo artículo 74.

Respecto de la aplicación del impuesto adicional establecido en el artículo 60 inciso 1° de la LIR, cabe señalar que esta norma grava las rentas de fuente chilena **percibidas o devengadas** que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo a las normas de los artículos 58 y 59 de la LIR.

De este modo, al celebrarse el contrato de venta de acciones, ha quedado devengado el impuesto adicional, aun cuando no se haya pagado el precio, ya que se ha producido el devengo de la renta para el enajenante. En consecuencia, al momento del contrato de venta de acciones, ha quedado determinado el impuesto adicional, y con ello, su tasa y todos los elementos de la obligación tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, por tratarse de rentas obtenidas por personas naturales o jurídicas sin residencia ni domicilio en el país, se ven afectadas dichas rentas con normas de retención, en que el pagador de la remesa al extranjero debe retener el monto del tributo, declararlo y enterarlo en la forma y plazo que señala la Ley [\[2\]](#); obligación cuyo cumplimiento podrá ser fiscalizado por este Servicio dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, contados desde que la obligación se hubiera hecho exigible.

De acuerdo al tenor del artículo 74 N°4, de la LIR, los presupuestos de la obligación de practicar la retención del Impuesto Adicional respectivo es que exista una remesa al exterior, retiro, distribución, abono en cuenta, puesta a disposición del interesado o pago de una renta o cantidad, comprendiéndose dentro del concepto de "pago" de una renta también aquellos casos en que la obligación se cumple por alguna de las formas alternativas al pago efectivo contempladas en el Código Civil, tales como la compensación, novación, confusión, etc., generado por una operación sometida a la tributación ya señalada.

A continuación, debe señalarse que conforme al artículo 82 de la misma Ley, el impuesto sujeto a retención se adeuda desde que las rentas se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen como gasto, se distribuyan, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado, considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera sea la forma de percepción.[\[3\]](#)

En el caso de que en la situación en consulta, no se hubiera producido el pago efectivo de la cuenta por cobrar por la venta de las acciones de la sociedad chilena, incluyendo las situaciones en que la obligación se cumpla por algún modo distinto al pago, o su remesa al exterior, su abono en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respectiva, no se habría generado la obligación de retener y declarar el Impuesto Adicional respectivo, generándose dicha obligación cuando se dé alguno de los presupuestos señalados en el referido artículo 82 de la LIR.

2.- Cesión de una cuenta por cobrar, efectuada por un contribuyente domiciliado o residente en el extranjero.

Según se desprende del requerimiento, la sociedad extranjera AAA transferiría al mismo valor de su adquisición, la cuenta por cobrar que tiene contra XXX S.A. por la venta de las acciones de la sociedad chilena BBB S.A., a una persona relacionada, YYY. No precisa en la consulta, si este último es un contribuyente domiciliado o residente en Chile o el extranjero y en qué términos existe la relación señalada.

Solo a efectos de análisis, cabe determinar si dicha operación, considerada individualmente, está sujeta o no a la jurisdicción tributaria chilena.

De acuerdo al artículo 3º de la LIR, salvo disposición en contrario de dicha Ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Para la aplicación de esta norma, el artículo 10 de la ley del ramo, preceptúa que se consideran rentas de fuente chilena las que provienen de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente, señalando expresamente que son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual. Por su parte, y a contrario sensu de lo antes señalado, son rentas de fuente extranjera aquellas provenientes de bienes situados en el extranjero y de actividades desarrolladas en el mismo lugar.

Al respecto, el eventual resultado de ganancia o pérdida correspondiente a la cesión del crédito que indica en su presentación, tendría su fuente en el extranjero, ya que dicho resultado se produce por la transferencia de un derecho personal, cuyo titular es una empresa domiciliada y residente fuera del país, y por consiguiente, no resulta gravada de acuerdo a las normas de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que la cesión de créditos es una convención “*por la cual el acreedor transfiere su crédito a otra persona, llamada cesionario, que pasa a ocupar la situación jurídica del cedente en el derecho cedido*”[\[4\]](#). Por esta razón, entre los efectos de la cesión de créditos, el cesionario reemplaza jurídicamente al cedente y el crédito no sufre alteraciones. De este modo, sólo cambia la persona del acreedor, todo lo demás permanece invariable. El crédito no se ha extinguido, tampoco las obligaciones tributarias asociadas, y tal como se indicó en el punto anterior, el impuesto adicional se encontraba devengado al momento de la suscripción de la compraventa de acciones por parte del actual cedente del crédito, de manera que a pesar de la cesión, permanece inmutable también la responsabilidad tributaria del deudor del crédito cedido. Dentro de esta responsabilidad tributaria se encuentra sin duda, el deber de retener el impuesto adicional al momento en que se efectúe el pago, abono en cuenta, contabilización como gasto, distribución, retiro, remesa o puesta a disposición del interesado de la renta, independientemente de quien cobre en definitiva el crédito.

De no entenderlo así, el cumplimiento de la obligación tributaria originaria, que es de derecho público, quedaría supeditada al arbitrio de las partes, mediante la modificación subjetiva del acreedor.

3.- Capitalización de la cuenta por cobrar.

En tercer lugar, señala que una vez adquirida la cuenta por cobrar por parte de YYY, correspondiente al precio adeudado por la venta de las acciones, esa cuenta será capitalizada en la empresa chilena XXX, deudora del precio, ingresando YYY como accionista en la citada sociedad, produciéndose como consecuencia, según indica el consultante, una confusión.

En virtud de la operación propuesta, consistente en un aumento de capital pagado por el acreedor del crédito, por medio de su capitalización en la sociedad deudora, podría operar en la especie, el modo de extinguir las obligaciones denominado compensación[5]. En efecto, al momento de pactarse la capitalización de la deuda, YYY que era acreedor de la cuenta por cobrar contra XXX, pasa a ser accionista de esta última y al mismo tiempo deudor de la misma en cuanto al pago del aporte de capital. De esta forma, XXX, que era deudor de YYY respecto de la cuenta por pagar, pasa a ser acreedor respecto del pago del aporte de capital. Por consiguiente, XXX e YYY pasarían a ser deudoras y acreedoras recíprocas, pudiendo producirse entonces la compensación, que opera por el solo ministerio de la Ley.

Sin embargo, y atendido que de acuerdo a los antecedentes de la consulta, las deudas recíprocas podrían no ser actualmente exigibles[6], no se cumpliría uno de los requisitos que el artículo 1656 del Código Civil exige para que opere la compensación legal. En tal caso, la extinción de la deuda se produciría por compensación convencional, o en su defecto, por confusión[7]. En efecto, al aportar YYY la cuenta por cobrar a XXX, ésta última pasa a reunir la calidad de acreedor y deudor de dicha cuenta por cobrar.

Por consiguiente, ya sea que opere la compensación o la confusión, en esta operación la cuenta por cobrar se extingue, sólo hasta el monto por el que opera la compensación o la confusión, y por lo tanto, podrá existir un ingreso para el acreedor, por todo aquello que supere la obligación extinguida. La determinación de si existe o no una renta afecta, se efectuará considerando el costo de la cuenta por cobrar que se capitaliza y el valor que se asigne al aumento de capital suscrito y pagado por YYY, con el aporte de la citada cuenta.

III.- CONCLUSIONES.

Por falta de información adicional a la entregada en el requerimiento, no es posible por parte de este Servicio confirmar a priori si el procedimiento que describe, efectivamente produce los efectos que indica, y sobre los efectos ulteriores de las operaciones, lo cual solo podrá efectuarse en los procesos normales de fiscalización de este organismo.

Sin perjuicio de lo anterior, se puede señalar, respecto de la enajenación de acciones de una sociedad chilena, efectuada por una persona domiciliada o residente en el exterior que, cuando se dé cualquiera de las circunstancias que señala el artículo 79, en relación a lo dispuesto en el artículo 82, ambos de la LIR, nace para el adquirente de las acciones la obligación de efectuar la retención del Impuesto Adicional que corresponda.

La cesión de una cuenta por cobrar efectuada por un no domiciliado ni residente en Chile, en el caso consultado, tendría su fuente en el extranjero y en consecuencia, no queda gravada de acuerdo a las normas de la LIR. Sin perjuicio de lo anterior, la cesión de un crédito que en su origen resultó gravado con impuesto adicional, no altera las obligaciones tributarias ya devengadas, de manera que cuando el deudor pague el crédito o se dé cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 82 de la LIR, deberá retener el impuesto adicional que se encontraba pendiente, independientemente de quien sea el acreedor en ese momento.

La capitalización de una cuenta por cobrar, mediante la emisión de acciones por parte de la sociedad anónima deudora de dicho crédito, podría configurar, en el momento de pactarse el aumento de capital el modo de extinguir compensación, ya sea legal o convencional, o en su defecto, en el momento de efectuarse el aporte del crédito, el modo de extinguir confusión.

Finalmente, se hace presente que este Servicio podrá evaluar si los distintos actos que indica, que en principio, se pueden considerar como aislados e independientes unos de otros, pueden ser calificados como un todo a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción u operación que en definitiva se está realizando; y específicamente para establecer si los referidos negocios o actos están vinculados directa o indirectamente, con la aplicación de un determinado hecho tributable, con una disminución de la base imponible, o con la postergación o diferimiento del nacimiento de la misma.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 871, de 21.04.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Cabe señalar que la ley N° 20.780, de 2014, modificó las normas para determinar el mayor valor afecto en la enajenaciones de acciones efectuadas desde el 31-12-2015, en los términos señalados en la Circular N° 10, de 2015. La misma Ley sustituye, a contar del 1 de enero de 2017, íntegramente el N° 8, del artículo 17 de LIR, y suprime el artículo 18 del referido cuerpo legal, como se explica en la Circular N° 44, de 2016.

[2] En este sentido, Rol N° 24611/2014 (Casación), Corte Suprema, de 7 de Enero de 2016.

[3] Se hace presente que en el Oficio N° 1.672, de 2005, se analiza esta disposición legal, aclarando que la mera contabilización como gasto, que no vaya acompañada o precedida de alguno de los otros presupuestos, no determina la obligación de retener el impuesto.

[4] Abeliuk, René; Las Obligaciones, Tomo II, cuarta edición, Editorial Jurídica, página 933.

[5] El artículo 1655 del Código Civil dispone que opera una compensación cuando dos personas son deudoras una de otra, extinguiéndose ambas deudas.

[6] En este sentido, en la consulta se señala en que la obligación primitiva, esto es, la correspondiente al precio adeudado por la venta de las acciones, fue pactada a plazo, y no se señala cuál es este plazo.

[7] El artículo 1665 del mismo Código, señala que se produce una confusión cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor.