

Título: Tributación del mayor valor de enajenación de acciones, cuando una parte del precio está sujeta a condiciones suspensivas.

Resumen: El mayor valor obtenido en la enajenación de acciones deberá solucionarse en el periodo tributario en que se obtenga la parte fija y una vez cumplidas las condiciones suspensivas se podrá determinar la parte variable del precio devengándose el respectivo ingreso.

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17, N°8, ART. 33, N°4, ART. 15 – LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 1, N°8, LETRA E). (ORD. N° 1849, DE 17.08.2017)

Tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones cuando una parte del precio es variable, sujeto al cumplimiento de condiciones suspensivas.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita confirmar que en caso de cumplirse las condiciones que aumentan el precio de compraventa de las acciones enajenadas, se debe reliquidar la tributación de dichas enajenaciones en ese momento, utilizando para ello las reglas vigentes al tiempo de perfeccionarse los respectivos contratos de compraventa.

Asimismo, solicita explicar en caso que se deba reliquidar la tributación de las referidas enajenaciones tomando en consideración las reglas vigentes al momento de cumplirse las respectivas condiciones, el procedimiento para llevar a cabo dicha reliquidación.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que varios de sus clientes han suscrito contratos de compraventa de acciones en que una parte del precio es fija y la otra variable.

La parte variable está sujeta a que se cumplan una serie de condiciones establecidas en los contratos, fijadas por regla general en función del comportamiento de la empresa respectiva y sus filiales en periodos posteriores a la enajenación. El plazo para que se cumplan dichas condiciones varía de cinco a diez años.

Dadas las modificaciones que han experimentado las normas sobre la tributación de la enajenación de acciones, indica que es posible que los contratos referidos se celebren bajo un régimen tributario y las respectivas condiciones se cumplan bajo otro diferente.

Por lo anterior, solicita confirmar que en caso de cumplirse las condiciones que aumentan el precio de compraventa de las acciones enajenadas, se debe reliquidar la tributación de dichas enajenaciones en ese momento, utilizando para ello las reglas vigentes al tiempo de perfeccionarse los respectivos contratos de compraventa.

Asimismo, solicita explicar, en caso que se deba reliquidar la tributación de las referidas enajenaciones tomando en consideración las reglas vigentes al momento de cumplirse las respectivas condiciones, el procedimiento para llevar a cabo dicha reliquidación.

II.- ANÁLISIS.

1.- Aun cuando no se acompañan los contratos de compraventa de acciones a que se refiere, por lo que se ignoran los términos específicos de contratación, dadas las expresiones utilizadas en la presentación se desprende que el componente variable del precio de la compraventa estaría sujeto a condiciones suspensivas.

De acuerdo con el artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) para determinar los impuestos establecidos en la LIR, los ingresos, por regla general, se imputaran en el ejercicio en que ellos sean devengados o percibidos por el contribuyente, según las normas pertinentes de la LIR.

Ahora bien, específicamente tratándose de una renta que se encuentre supeditada al cumplimiento de una condición suspensiva, este Servicio ha señalado que para efectos tributarios, la renta se devenga el año o ejercicio en que se cumple la condición, la cual a su vez se percibe al cumplir el deudor con la obligación¹.

2.- Atendido lo anteriormente expuesto y considerando que se indica en la presentación que el período durante el cual deberían verificarse las condiciones para su cumplimiento oscila entre cinco y diez años, de verificarse las condiciones suspensivas ello acaecería bajo la vigencia el nuevo texto del N° 8 del artículo 17 de la LIR².

La doctrina señala que el efecto inmediato de una nueva ley no permite la subsistencia de la antigua ley ni siquiera para regular los efectos de las situaciones jurídicas nacidas en el tiempo en que esta última regía, aplicándose la nueva ley desde su vigencia a todas las situaciones que se produzcan en el porvenir y a todos los efectos sea que emanen de situaciones jurídicas nacidas antes o después de su vigencia³.

Por lo anterior, cumplidas las condiciones suspensivas y devengada la renta por la parte variable del precio, ésta queda sujeta a lo dispuesto en el artículo 17 N° 8 de la LIR con vigencia a partir del 1° de enero del 2017, norma que no solo aborda la determinación y tributación del mayor valor sino que además contiene reglas especiales para el reconocimiento de dicho tipo de ingreso⁴.

Cabe precisar que la parte variable del precio queda afecta a impuesto(s) en su totalidad, atendido que el costo tributario de las acciones debió haber sido rebajado en la determinación del mayor valor derivado de la parte fija del precio.

3.- Conforme al nuevo texto del N° 8 de la artículo 17 de la LIR vigente a contar del 1° de enero del 2017, si el enajenante de las acciones es un contribuyente que determina Impuesto de Primera Categoría (en adelante "IDPC") sobre rentas efectivas⁵, quedará excluido de la tributación establecida en la letra a) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, debiendo tributar por la parte variable del precio con IDPC al devengarse o percibirse y con IGC o Impuesto Adicional (en adelante "IA") según corresponda aplicar, en conformidad con el régimen al que se encuentre sujeto el enajenante.

Por su parte, si el enajenante no determina IDPC sobre rentas efectivas, pero enajena las acciones a un relacionado⁶, la parte variable del precio queda afecta a tributación al devengarse o percibirse, con IGC o IA según corresponda aplicar.

Si el enajenante no determina IDPC sobre rentas efectivas y la enajenación de acciones no se efectúa a un relacionado, la parte variable del precio que exceda de 10 UTA⁷ queda afecta a

¹ Oficio N° 1.960, del 2011.

² El N° 8 del artículo 17 fue sustituido por el artículo 1°, N° 8) letra e) de la Ley N° 20.780, del 2014, norma que rige a contar del 1° de enero del 2017, según lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 1° transitorio de la Ley N° 20.780. A su vez, posteriormente la Ley N° 20.899, del 2016, a través del artículo 8, N° 1) letra d) literal iv) introdujo modificaciones al artículo 1°, N° 8 letra e) de la Ley N° 20.780.

³ Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva U., Antonio Vodanovic H.; "Tratado de Derecho Civil, Tomo I" Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1998, pág. 223.

⁴ La Circular N° 44, del 2016, instruye sobre las modificaciones efectuadas al artículo 17 de la LIR, por la Ley N° 20.780, del 2014, incluyendo aquellas modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899, del 2016, a la Ley N° 20.780.

⁵ La Circular N° 44, del 2016, indica que un contribuyente determina IDPC sobre rentas efectivas, cuando tiene giro comercial, industrial o desarrolla una actividad clasificada en el artículo 20 de la LIR gravada con IDPC, estando sujeto al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR; o al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, o bien, no las determina sobre la base de un balance general según contabilidad completa considerándose incluido dentro del N° 1 de la letra C), del artículo 14 de la LIR.

⁶ El enajenante o cedente se entiende relacionado con el adquirente o cesionario en los siguientes casos: (i) en las enajenaciones o cesiones que 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, con la empresa o sociedad respectiva; (ii) en las enajenaciones o cesiones que efectúe con la empresa o sociedad en la que tenga intereses. Se entiende que el enajenante o cedente tiene interés en la empresa o sociedad respectiva, cuando existe una vinculación patrimonial o un interés económico entre el cedente y el adquirente, ya sea en forma directa o indirecta; (iii) en las enajenaciones o cesiones que efectúe a su cónyuge o a sus parientes, ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad; (iv) en las enajenaciones o cesiones que efectúen con empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial en los términos de los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, cualquier sea la naturaleza jurídica de las entidades respectivas, salvo las que efectúen al cónyuge o a los parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c), de este último artículo. Debe tenerse presente que, cualquiera sea la norma de relación que resulte aplicable a la enajenación o cesión de acciones o derechos sociales, dicha relación debe existir al momento de la enajenación o cesión de las acciones o derechos sociales de que se trate.

⁷ Cuando el conjunto de resultados obtenidos en la enajenación o cesión de bienes a que se refieren las letras a), c) y d), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, no exceda de 10 Unidades Tributarias Anuales (en adelante "UTA"), de acuerdo a lo establecido en la primera parte, del numeral vi), de la letra a), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, los mayores valores obtenidos en la enajenación de dichos bienes a no relacionados serán considerados como un ingreso no renta.

tributación con IGC o IA, según corresponda aplicar, en el ejercicio comercial en que sea percibida o devengada a elección del contribuyente⁸.

Finalmente, el enajenante que encontrándose en la situación anterior cuenta con domicilio o residencia en Chile y haya escogido tributar al devengarse la renta, podrá a su vez optar por reliquidar el IGC entendiéndose devengada la renta por parcialidades durante el período de años comerciales en que las acciones enajenadas estuvieron bajo su dominio, hasta un máximo de diez⁹.

La reliquidación de la renta, reajustada conforme al N° 4 del artículo 33 de la LIR, se practica dividiéndola por el número de años comerciales en que las acciones estuvieron bajo el dominio del enajenante con un límite de diez años, con el fin de establecer la parte que se alojará en cada año comercial.

El monto correspondiente a cada año comercial se convierte a UTM¹⁰ según su valor en el mes de diciembre del año en que hayan tenido lugar la enajenación, para luego reconvertirse a pesos según el valor de dicha unidad en el mes de diciembre de cada uno de los años comerciales en que se entendió devengado. El IGC resultante debe reliquidarse de acuerdo con las normas vigentes en los años comerciales en que se entendió devengado, considerando para tal efecto tanto las rentas declaradas en la renta bruta de dicho impuesto en el año respectivo como las rentas que por aplicación de la reliquidación se entienden devengadas en cada ejercicio, aplicando la escala de rentas y tasas establecidas en el artículo 52 de la LIR para cada uno de los años que corresponda¹¹. Las diferencias de impuestos o los reintegros de devoluciones que se determinen en cada uno de los años comerciales respectivos, se convierten a UTM según su valor en el mes de diciembre de los referidos años comerciales, para luego reconvertirlas a pesos según el valor de dicha unidad en el mes de diciembre del año comercial en que haya verificado la enajenación.

Considerando que el procedimiento de reliquidación no contempla la rectificación de las declaraciones de impuestos ya presentadas sino que solo una revisión ficticia de los periodos pasados con el fin de recalcular el IGC que grava la enajenación, en este caso particular en que la enajenación antecede latamente el pago de parte variable del precio, situación extraordinaria no abordada en el texto de la norma, la sumatoria de las diferencias de impuestos o reintegros de devoluciones, que constituye el IGC que gravará la parte variable del precio, se debe declarar y pagar en el año tributario que corresponda al año comercial en que se verificó el cumplimiento de la condición suspensiva.

Cabe hacer presente que fallidas las referidas condiciones suspensivas se consolida la tributación del resultado que se determinó tomando en consideración sólo la parte fija del precio de compraventa.

III.- CONCLUSIÓN.

Perfeccionada la compraventa y cesión de acciones, la tributación respectiva debe determinarse considerando la parte fija del precio de compraventa que se percibió o se devengó en dicho momento, aplicando para ello las normas tributarias vigentes en dicha época.

Una vez cumplidas las condiciones suspensivas se podrá determinar la parte variable del precio devengándose el respectivo ingreso, el cual se reconocerá y sujetará a la tributación que indica el nuevo texto del N° 8 del artículo 17 de la LIR, con vigencia a contar del 1° de Enero del 2017.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1849, de 17.08.2017
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

⁸ El contribuyente debe dejar constancia de su opción en la declaración anual de impuesto a la renta a que se refiere el N° 1 del artículo 65 de la LIR, para efectos de su fiscalización, opción que una vez ejercida, no podrá ser modificada.

⁹ Las fracciones de un año se considerarán como un año comercial completo.

¹⁰ Unidades Tributarias Mensuales.

¹¹ Cabe tener presente que no procede aplicar la exención establecida en la parte final del inciso 1° del artículo 57, de la LIR, en ninguno de los referidos años comerciales.