

OFICIO ORD. N° 9 /

ANT.: Consulta complementaria de fecha 28 de diciembre del 2018, presentada por [REDACTED], en representación de Holbah Santander Limited, sociedad con domicilio en España.

MAT.: Alcance del concepto de habitualidad para efectos de lo dispuesto en el artículo 13 y Protocolo del Convenio para evitar la doble tributación vigente entre Chile y España.

SANTIAGO, 04 de enero de 2019.

DE: SR. BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ
DIRECTOR DE GRANDES CONTRIBUYENTES.

A: [REDACTED]
HOLBAH SANTANDER LIMITED.

Se ha recibido en esta Dirección la consulta del antecedente, por la cual [REDACTED], en representación de la compañía **HOLBAH SANTANDER LIMITED**, (en adelante indistintamente "Holbah" o "la compañía" o "contribuyente") sociedad domiciliada en España, solicita un pronunciamiento complementario respecto de aquel indicado en el Oficio Ordinario N° 659 emitido por esta Dirección de Grandes Contribuyentes, conforme a los antecedentes de hecho y derecho que se expondrán a continuación.

I. ANTECEDENTES DE LA CONSULTA:

Con fecha 21 de diciembre de 2018, la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos emitió el Oficio Ordinario N° 659, por medio del cual se formuló un pronunciamiento frente a la solicitud formulada por el contribuyente, respecto de la eventual aplicación del artículo 13 del Convenio para Evitar la Doble Tributación vigente entre Chile y España (en adelante también el "Convenio") y su Protocolo respectivo.

A mayor abundamiento, el Oficio individualizado, analizó la situación existente que presenta la compañía con residencia fiscal en España, en cuanto ésta al poseer participaciones superiores al 50% sobre dos sociedades chilenas, se encontraría dentro de los presupuestos objetivos del Convenio y su Protocolo para efectos de ser calificada como no habitual respecto de futuras enajenaciones de participaciones sociales, y por consiguiente, se encontraría afecta a una tributación del 16% sobre la respectiva ganancia de capital.

Conforme a lo anterior, el contribuyente sostiene que, el citado Oficio concluyó que, en la medida que Holbah cumple con los requisitos objetivos establecidos por el Convenio y su

Protocolo para ser considerado como no habitual, se le aplicarían directamente las normas de dicho Convenio, cuestión que debe verificarse al momento de la enajenación que se trate, en virtud de las circunstancias en que se lleve a cabo y sin perjuicio de las facultades de fiscalización que puede ejercer este Servicio.

Asimismo, a juicio del contribuyente, conforme a lo señalado en el párrafo primero del punto XI del Protocolo, queda en evidencia que es perfectamente aplicable la tasa reducida del Convenio del 16% sobre una eventual ganancia de capital, en aquellos casos en que el contribuyente extranjero domiciliado (en este caso) en España, sea calificado como no habitual, cuando posea menos del 50% y más del 20% de participación directa en la sociedad chilena participada que enajena, sin perjuicio de la hipótesis contenida en el párrafo segundo de este mismo punto del Protocolo, que a través de la expresión "en todo caso, dispone que siempre aplicará esta tasa reducida del 16% cuando dicho perceptor posea el 50% o más de participación aludido.

Finalmente, el consultante, en atención a lo expuesto en el Oficio N° 659 de 2018, solicita complementar la respuesta dada mediante el acto administrativo mencionado, en el sentido de aclarar y determinar que, en la eventualidad que la compañía mantuviere menos del 50% de participación en la sociedad cuyas acciones o derechos se van a enajenar, podría igualmente acceder a la tasa reducida del sobre tal ganancia de capital, en la medida que esté en cumplimiento de los respectivos requisitos para ser calificada como no habitual, en base a las circunstancias futuras al momento de tal calificación.

II. POSICIÓN DE ESTA UNIDAD:

En primer término, se debe tener presente que las normas del Convenio sobre las cuales se pronuncia el citado Oficio N° 659, se encuentran contempladas en el artículo 13, párrafo 4, el cual, en su parte pertinente, dispone que:

"las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante si:

- a) provienen de la enajenación de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50 por ciento de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante, o*
- b) el perceptor de la ganancia ha poseído, en cualquier momento dentro del período de doce meses precedentes a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 20 por ciento o más del capital de esa sociedad.*

Cualquier otra ganancia obtenida por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente en el otro Estado Contratante también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante, pero el impuesto así exigido no podrá exceder del 16 por ciento del monto de la ganancia".

De la misma forma, se debe considerar lo dispuesto en el Protocolo del mencionado Convenio, de acuerdo con el cual: *"en el caso de que el perceptor de la ganancia a que se refiere el párrafo 4, letra b), del artículo 13, haya poseído las acciones u otros derechos que se enajenan por un plazo superior a doce meses y siempre que el perceptor no se dedique habitualmente a la enajenación de acciones, el impuesto exigido no podrá exceder del 16 por ciento de la ganancia.*

En todo caso se considerará que el perceptor no se dedica habitualmente a la venta de acciones cuando la participación poseída directamente sea el 50 por ciento o más del capital de la sociedad participada".

De esta manera, tal como se analizó y explicitó en el Oficio N° 659 de 2018, en la medida que una sociedad con residencia fiscal en España posea por un plazo superior a doce meses, participaciones del 50% o más sobre sociedades chilenas, se encontraría dentro de los

presupuestos de la norma del artículo 13 del Convenio y su Protocolo para efectos de aplicar al mayor valor que se obtenga en la enajenación, la tasa reducida que la misma contempla.

Ahora bien, en caso que la misma sociedad española posea por un plazo superior a doce meses un 20% o más, pero menos de un 50%, del capital de la sociedad que se enajena, a efectos de determinar si se encuentra dentro de los presupuestos de la norma del artículo 13 del Convenio y su Protocolo, debe estarse a lo señalado en el artículo 3, párrafo segundo del Convenio, el cual indica que:

2. *Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, en un momento dado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación tributaria sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.*

De acuerdo a lo expuesto, se debe tener presente que, para aplicar el artículo recién transcrito, es necesario que exista una remisión expresa del Convenio a la legislación doméstica del estado contratante respecto de los términos no definidos en el mismo, y también en el caso en que el Convenio no contenga definiciones precisas o éstas resulten parciales, no concluyentes o limitadas en su aplicación a ciertos artículos, en cuyo caso la legislación doméstica del estado contratante pasa a ser supletoria, lo cual ocurre en el presente caso.

Conforme a lo indicado previamente, el correcto entendimiento de la palabra habitual o habitualmente que se dedique a la venta de acciones utilizadas en el Protocolo, deben entenderse en su sentido ordinario o corriente, y conforme a las instrucciones vigentes a la época de celebración y suscripción del Convenio, por lo que el significado del o los términos indicados deben encontrarse situados, fundamentalmente, en lo prevenido por la Circular N°158 de 1976 y en los Oficios dictados con posterioridad por este Servicio.

En efecto, la Circular N°158 de 1976 proporciona algunos elementos de juicio que deben tenerse presente para calificar la habitualidad de un contribuyente en la enajenación de acciones, la cuales pueden ser sintetizadas de la siguiente forma:

- Cuando las operaciones de que se traten constituyan la actividad principal del contribuyente.
- Cuando las operaciones aparezcan como uno de los objetivos del pacto social.
- Si no concurren las circunstancias señaladas, deberán considerarse determinados factores con el objeto de establecer, en términos generales, la intensión o el ánimo que tuvo el contribuyente para adquirir los bienes enajenados o realizar tales operaciones, tales como:
 - Si se producen compras y ventas en un mismo ejercicio comercial.
 - Lapso que ha mediado entre la fecha de venta de los bienes y la fecha de su adquisición.
 - La necesidad o motivo que tuvo el contribuyente para adquirir tales bienes.
 - Número de operaciones de compras y ventas realizadas en cada ejercicio comercial.

Lo señalado en los párrafos anteriores, se ve reforzado cuando se apela **al elemento histórico de interpretación del Convenio en referencia, elemento que permite establecer el o los sentidos y alcances posibles del Convenio, atendiendo para ello a la historia del mismo, tomando en cuenta, hechos tales como las negociaciones existentes entre los países suscriptores del Convenio, así como las pretensiones e intereses expresados por cada país contratante.**

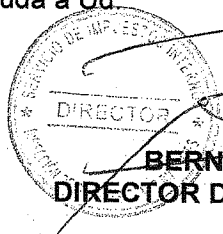
A mayor abundamiento, el Art. 31.1 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, establece que el tratado debe interpretarse atendiendo al principio de buena fe, de conformidad con el sentido ordinario de los términos empleados **de acuerdo al contexto de estos y tomando en cuenta el objeto y fin del tratado.**

Conforme a lo indicado, podría considerarse que, en el caso en comento, la compañía, no obstante poseer menos de un 50% y mas de un 20% del capital de la sociedad chilena que se enajena, podría beneficiarse de la tasa reducida del 16%, si las circunstancias a la fecha de la enajenación demuestran que no se dedica habitualmente a la venta de acciones o derechos sociales.

III. CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo expuesto, y sin perjuicio de que en la eventualidad de que la compañía cumpla con los requisitos objetivos establecidos por el Convenio y su Protocolo para ser considerada como no habitual, esto es, que posea un 50% o más del capital de la sociedad participada, si a futuro Holbah, como contribuyente domiciliado en España, mantuviere el 20% o más pero menos del 50% de participación en la sociedad cuyas acciones o derechos se van a enajenar, esta última, podría igualmente acceder a la tasa reducida del sobre tal ganancia de capital, en la medida que esté en cumplimiento de los respectivos requisitos para ser calificada como no habitual, en base a las circunstancias futuras al momento de tal calificación. cuestión que debe verificarse al momento de la enajenación de que se trate, en virtud de las circunstancias en que se lleve a cabo y sin perjuicio de las facultades de fiscalización que puede ejercer este Servicio respecto de estas eventuales enajenaciones.

Sin otro particular, saluda a Ud



BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ
DIRECTOR DE GRANDES CONTRIBUYENTES



BSS/MMG

Distribución:

- Peticionario.
- Departamento Jurídico.
- Dirección Grandes Contribuyentes.