OFICIO ORD. N° 659 /

ANT.: Consulta de fecha 4 de diciembre del 2018, presentado 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, 21 de diciembre de 2018.

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 don [REDACTED] en representación del cliente la compañía **HOLBAH SANTANDER LIMITED**, (en adelante indistintamente "Holbah" o "la compañía" o "contribuyente") sociedad domicilia en España, solicita un pronunciamiento sobre el alcance del concepto de habitualidad para efectos de lo dispuesto en el artículo 13 y el Protocolo del Convenio para evitar la doble tributación vigente entre Chile y España (en adelante indistintamente "el Convenio" o "CDT").

I. ANTECEDENTES DE LA CONSULTA:

Holbah es una sociedad actualmente con domicilio fiscal en España, que forma parte del Grupo Santander, representativo éste de un conglomerado de empresas a nivel mundial.

El consultante, señala que, en la parte que interesa, algunas sociedades chilenas pertenecientes al Grupo Santander, son de propiedad "directa" de Holbah. De igual manera, hace presente también que, en diciembre del 2014, Holbah procedió a vender sus derechos sociales en la entidad chilena, Sinvest Inversiones y Asesorías Limitada, con lo cual, en la actualidad, mantiene participaciones en: i) Santander Investment Chile Ltda., con un 83,88% y; ii) en Santander Inversiones S.A., con un 94,88%, respectivamente.

Las participaciones societarias indicadas en el párrafo anterior, fueron adquiridas por Holbah

hace más de un año (en concreto, fueron adquiridas entre los años 1996 y 2010 en el caso de Santander Investment Chile Ltda. y entre los años 2005 y 2014 respecto de Santander Inversiones S.A.), manteniendo siempre dicha propiedad para administrar tales inversiones y ejercer, a través de las sociedades en cuestión, actividades del Grupo en Chile.

Prosigue el consultante citando el artículo 13 del Convenio, el cual, en su párrafo 4, establece la posibilidad de gravar las ganancias de capital obtenidas por una sociedad residente en un estado contratante, respecto de las enajenaciones de sociedades residentes del otro estado contratante en que participe.

Luego, el consultante cita el Protocolo del mencionado CDT, el cual, en su párrafo XI, establece que: *"en el caso de que el receptor 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 receptor 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 receptor 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".

Continúa el consultante señalando que, para efectos de la consulta, Holbah posee directamente más del 50% del capital de las sociedades en cuestión, y sin perjuicio de cumplir dicho requisito formal; entiende que Holbah tampoco podría considerarse como habitual en la actividad de venta de acciones, en cuanto, la mencionada entidad opera y ha operado siempre como una entidad holding, manteniendo las participaciones societarias en Santander Investment Chile Ltda. y Santander Inversiones S.A. por varios años, con el solo objeto de invertir en forma permanente en nuestro país, sin ánimo de obtener ganancias por la mera transmisión habitual de tales participaciones.

De la misma manera, agrega el consultante, que el concepto de habitualidad para los efectos de la aplicación del CDT, debe calificarse en términos similares a lo establecido por el texto anterior del artículo 17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en relación con el artículo 18 del mismo cuerpo legal, de acuerdo con su texto vigente hasta el 31 de diciembre del 2016. Precisamente, dicha norma regulaba los regímenes de tributación que podrían resultar aplicables al mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales y acciones, atendiendo entre otros factores a la habitualidad del contribuyente en tales operaciones, tal como ocurre con las disposiciones del artículo 13 y del Protocolo del CDT antes citadas, que regulan la asignación de la potestad tributaria respecto de dichas rentas. Por esta razón, el consultante sostiene que debiesen aplicarse los mismos criterios.

Luego, el consultante, indica que a propósito de la aplicación del artículo 17 N° 8, el SII había señalado, a través del Oficio N° 302 del 2014 (erróneamente citado por el consultante, pues corresponde al Oficio N° 302 del año 2012), que *"la Ley ha considerado como habituales en este tipo de operaciones, a los contribuyentes que en los hechos realizan la actividad de compra y venta de bienes raíces dentro del giro ordinario de sus operaciones, lo que se desprende el inciso 2°, del artículo 18, de la LIR, que dispone que para estos efectos debe considerarse el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate.*

En este sentido, el Suplemento 6(11)-18 de fecha 23.10.1967, indica que el objeto social es uno más de los elementos de juicio que se debe considerar para los efectos de determinar la existencia de habitualidad ya que al realizar las respectivas operaciones, se está cumpliendo uno de los objetos que inspiró a los fundadores de la empresa." (Oficio N°302, de 2012).

Finalmente, el consultante cita el Oficio N° 2159 del año 2013, en el cual se señala que: *"si bien, en principio, los elementos considerados podrían resultar indicativos de habitualidad, en particular el hecho de que aparezca dentro del objeto social de los enajenantes y de su administradora la posibilidad de invertir en derechos de sociedades inmobiliarias, enajenarlos y volver a invertir en el marco de una gestión acorde con los estatutos, debe analizarse,*

conforme ha señalado con anterioridad este Servicio a través de su jurisprudencia, el conjunto de circunstancias previas y concurrentes relativas a la operación, los que se desprenden de los antecedentes acompañados, de modo de determinar con mayor grado de certeza el ánimo o intención que guió a los contribuyentes a realizar la inversión y posterior venta de acciones.

Por estas apreciaciones, el consultante, estima y solicita confirmar que, en el caso planteado y en la medida que se mantengan las circunstancias y condiciones descritas, esto es, que las participaciones societarias que Holbah mantiene en las empresas chilenas como entidad holding, tienen por objeto de administrar dichas inversiones y ejercer a través de las sociedades en cuestión actividades del Grupo en Chile; se considerará que Holbah no se dedica habitualmente a la venta de acciones para efectos de lo dispuesto en el artículo 13 y Protocolo del Convenio para evitar la Doble Tributación entre Chile y España.

II. POSICIÓN DE ESTA UNIDAD:

La consulta planteada radica básicamente respecto del alcance que debe dársele al concepto de "habitualidad" mencionado por el Protocolo del Convenio, en su acápite XI.

Al respecto, nuestra legislación se refería un concepto similar en sus artículos 17 N° 8 y 18 de la Ley sobre Impuesto a la Renta -sin entrar a definirlo completamente- para efectos de determinar si el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones o derechos sociales quedaba afecto al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único o si, por el contrario, quedaba afecto al régimen general de tributación, esto es, Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según correspondiera.

En efecto, respecto del concepto de "habitualidad", el artículo 18 en su inciso segundo expresaba *"Cuando el Servicio determine que las operaciones a que se refiere el inciso anterior son habituales, considerando el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate, corresponderá al contribuyente probar lo contrario."*

En directa relación con lo señalado en el párrafo anterior, se debe indicar que, mediante la Circular N° 158, de 1976, el Servicio de Impuestos Internos, entregó ciertos elementos de juicio de tipo general que deben tenerse presente para concluir si existe o no habitualidad en la enajenación de acciones. A este respecto, se debe indicar que, la citada instrucción señalaba expresamente que no se consideran habituales las inversiones en acciones de sociedades de complementación industrial de que trata el artículo 103° de la Ley N° 13.305, modificado por el artículo 18° de la Ley N° 16.773 y en acciones de sociedades cuyo capital pertenezca en un 50% o más a la empresa inversionista (filiales), toda vez que tales adquisiciones no conllevan el ánimo de negociar con ellas en las bolsas de valores, sino de usarlas o servirse de ellas para llevar a cabo en mejor forma las operaciones propias del giro u objeto de la empresa.

Sin embargo, cabe señalar que, con la dictación de la Ley 20.780, las normas que hacían referencia a la "habitualidad" en los artículos 17 N° 8 y 18 quedaron derogadas, por cuanto fue modificado el régimen de tributación de las ganancias de capital en la enajenación de derechos sociales y acciones, eliminando la tributación del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, pasando a tributar siempre dichas enajenaciones de acuerdo al régimen general. Por esta razón, se debe entender que, los pronunciamientos efectuados por este Servicio en los Oficios citados por el consultante sobre dicha normativa no pueden ser aplicados en el marco de un Convenio bilateral, por cuanto el concepto jurídico respecto de que se debe entender por "habitualidad" ya no tiene reconocimiento legal dentro de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por lo tanto, y en lo que respecta a la consulta planteada, para efectos de aplicar el Convenio, es necesario recurrir directamente al texto expreso contenido en él.

Al respecto, el artículo 13 en su párrafo 4, en su parte pertinente, indica 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,*