

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 74°, ART. 79°, ART. 88°, ART. 104° - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 200°. (ORD. N° 1142, DE 27.04.2015)

SOLICITA LA ACLARACIÓN DE CRITERIOS RESPECTO DE LA MODIFICACIÓN EFECTUADA POR LA LEY N° 20.712 AL N° 7, DEL ARTÍCULO 74 DE LA LIR.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre los criterios que expone relativos a la obligación de retención establecida en el N° 7, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR), que fuera modificado por la Ley N° 20.712 a contar del 1° de mayo de 2014.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que producto de la modificación introducida por la Ley N° 20.712 al N° 7, del artículo 74 de la LIR, se traslada la responsabilidad de efectuar la retención de impuesto que ordena dicho numeral, desde los emisores de los instrumentos a que se refiere el artículo 104 de la misma Ley, hacia los representantes, custodios, intermediarios, depósitos de valores u otras personas domiciliadas o constituidas en el país; entre los que se encontrarían los bancos que prestan el servicio de custodios.

En tal sentido, han recogido ciertas inquietudes de la industria bancaria, las que expone con la finalidad de ratificar las interpretaciones a que han llegado, planteando además algunos aspectos prácticos que facilitarían el logro del objetivo de esta reforma.

Al respecto, detalla las siguientes consideraciones generales:

- 1.- Existiría un problema de reajustabilidad producto del impuesto retenido sobre los intereses devengados durante el año anterior y el que debe efectivamente declararse y pagarse en enero del año siguiente.
- 2.- Considerando la vigencia de la modificación, el emisor de los instrumentos deberá realizar la retención por los intereses devengados hasta el 30 de abril del año en curso, lo que implica que los bancos custodios deberán efectuar la retención desde el 1 de mayo en adelante de acuerdo al procedimiento que se establezca para tales efectos.
- 3.- Se generaría un incumplimiento normativo para los bancos que actúen como agentes responsables del impuesto aludido, toda vez que éstos no están facultados para otorgar créditos en pesos a tales inversionistas extranjeros, y en ciertos casos no contarían con flujo alguno para la declaración y pago del impuesto. Por tal razón, la retención debiera efectuarse sobre el monto de la venta o cuando exista flujo -pago de cupón-.
- 4.- Se produce un desalineamiento entre el devengo del impuesto y el flujo de intereses, en relación a la retención del 4% sobre intereses devengados.

Plantea algunos casos en los que se observarían ciertas dificultades en cuanto al cumplimiento de la obligación de retener el impuesto, como ocurría por ejemplo:

- a) Cuando se devengaron intereses durante el año, pero el pago de cupón es posterior a la fecha en que debe declararse y pagarse el impuesto, el agente retenedor no dispondrá de un flujo efectivo para enterar la retención.
- b) Un inversionista que recibe el pago de un cupón dentro del año y los impuestos deben ser declarados y pagados en enero del año siguiente, según el artículo 79 de la LIR. El banco custodio podrá efectuar la retención del impuesto respectivo por lo devengado hasta la fecha de pago de cupón. En este caso se produciría un doble problema, el primero asociado a la reajustabilidad del monto retenido por los intereses devengados hasta el pago de cupón, y el segundo, por la no existencia de flujo que permita retener el impuesto sobre los intereses devengados posteriores al pago de cupón y hasta el 31.12 del año respectivo.

c) Si el inversionista vende el instrumento de renta fija entre períodos de pago de cupón. En este caso, se podría descontar del monto líquido de la venta el 4% de los intereses devengados en el período que lo tuvo en su cartera. El problema que se generaría es de reajuste respecto del monto devengado hasta enero del año siguiente, tal y como sucede en el caso anterior.

En atención a todo lo anterior, solicita autorización para efectuar pagos anticipados o provisionales voluntarios respecto de los intereses devengados durante el respectivo período, los cuales serán de forma definitiva a cuenta del monto que deba declararse y pagarse en enero del año siguiente a título de la retención que ordena el artículo 74 N°7, en virtud del inciso segundo, del artículo 88, ambos de la LIR. A su vez, solicita que se evalúen posibles modificaciones a los formularios y declaraciones juradas que correspondan, para efectos de poder realizar tales pagos anticipados o provisionales, en atención a las modificaciones legales y normativas antes indicadas.

II.- ANÁLISIS.

El numeral 6), del artículo tercero de la Ley N° 20.712, reemplazó el N° 7, del artículo 74 de la LIR, modificación que entró en vigencia el 1° de mayo de 2014, según lo establecido en el artículo 1° transitorio de la referida ley.

En virtud de lo anterior, a partir de la fecha indicada, la retención de impuesto que afecta a los intereses devengados en instrumentos de deuda a que se refiere el artículo 104 de la LIR, procede solamente cuando dichas rentas correspondan a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en cuyo caso el obligado a retener, declarar y pagar el impuesto, será el representante o la persona domiciliada o constituida en Chile que haya sido designada o contratada por el contribuyente para cumplir con las obligaciones tributarias provenientes de la tenencia o enajenación de este tipo de instrumentos de deuda. Los custodios, intermediarios o depósitos de valores, según corresponda, serán responsables de la retención, sólo si han sido designados o contratados por el contribuyente en los términos antes señalados.

Según lo establecido en el artículo 79 de la LIR, las retenciones que se efectúen conforme a lo dispuesto en el N° 7, del artículo 74 de la misma Ley, deberán ser declaradas y pagadas dentro del mes de enero del año siguiente a aquél en que se devengaron los intereses.

Cabe hacer presente que en los casos señalados, se trata de rentas establecidas en la letra h), del N° 1, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR, afectas a Impuesto Adicional con tasa del 4% en carácter de único, por lo tanto, la obligación tributaria se cumple totalmente con la retención, declaración y pago del impuesto.

Ahora bien, en relación a las situaciones planteadas en su presentación, en primer lugar, es preciso aclarar, que respecto de los intereses devengados hasta el 30 de abril de 2014, se aplica la norma vigente hasta esa fecha, por lo tanto, será el emisor de los títulos de deuda quién debe efectuar la retención, declaración y pago del impuesto retenido. Sólo respecto de los intereses devengados a partir del 1° de mayo de 2014 en adelante, el obligado a efectuar la retención, declarar y pagar el impuesto, será el representante o quién haya sido designado o contratado por el contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias derivadas de este tipo de instrumentos.

Se debe tener presente en estos casos, que la ley exige que el contribuyente designe a una persona para cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes, quién para estos efectos tendría la calidad de mandatario, por lo tanto, las relaciones jurídicas entre ambos se rigen por las reglas del contrato de mandato. En este sentido, el contribuyente estará obligado a proveer lo necesario para la ejecución del mandato y a reembolsar al mandatario los gastos razonables causados en la gestión del encargo.

Sin perjuicio de lo anterior, atendido que en los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la LIR, la tributación sobre los intereses es sobre la base de la renta devengada, desligándose la obligación de retener el impuesto del momento en que tales intereses son percibidos por el contribuyente, eventualmente podrían presentarse dificultades para el retenedor por la falta de fondos disponibles para enterar el impuesto, por lo tanto, con el objeto de precaver esta dificultad, el sujeto responsable de efectuar la retención podrá realizar pagos provisionales mensuales en forma voluntaria, conforme a lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 88 de la LIR, los que servirán de abono al impuesto que deba declarar y pagar dentro del mes de enero del año siguiente, conforme a lo dispuesto en el artículo 79 de la misma ley, puesto que dicho tributo es un impuesto de retención y pago anual.

Finalmente, respecto de la posibilidad de pagar en forma anticipada el impuesto en el caso que los instrumentos hayan sido enajenados durante el ejercicio respectivo y se tenga certeza del monto del interés devengado durante el período transcurrido entre el inicio del ejercicio o la fecha de adquisición, según corresponda, y la fecha de enajenación del instrumento; excepcionalmente el responsable de efectuar la retención podrá efectuar dicho pago en forma anticipada, antes del mes de enero del año siguiente -fecha establecida en el artículo 79 de la LIR-, a través del formulario 50, utilizando la línea y códigos destinados para la declaración de éstas rentas. No obstante, el hecho de haber efectuado este pago en forma anticipada, no afectará el cómputo de los plazos establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, los que se cuentan desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto, que en este caso sigue siendo el mes de enero del año siguiente a aquel en que se devengaron intereses.

III.- CONCLUSIÓN.

Considerando que en el Impuesto Adicional que se debe retener, declarar y pagar anualmente conforme a lo establecido en el N° 7, del artículo 74 y en el artículo 79, ambos de la LIR, se cumpliría el presupuesto establecido en el inciso 2°, del artículo 88 de la misma ley, los responsables de efectuar la retención del referido tributo, podrán efectuar pagos provisionales en forma voluntaria a cuenta de éste, sumas que se darán de abono al momento de efectuar la declaración y pago definitivo del impuesto.

No obstante el plazo establecido para la declaración y pago del impuesto, excepcionalmente, los representantes, custodios, intermediarios, depósitos de valores u otras personas domiciliadas o constituidas en Chile que hayan sido designadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, para cumplir con las obligaciones tributarias provenientes de la tenencia o enajenación de los instrumentos a que se refiere el artículo 104 de la LIR, podrán pagar el impuesto en forma anticipada, en caso que el contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile haya enajenado los instrumentos

durante el ejercicio respectivo y se tenga certeza del monto del interés devengado durante el período transcurrido entre el inicio del ejercicio o la fecha de adquisición, según corresponda, y la fecha de enajenación del instrumento, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 200 del Código Tributario.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 1142, de 27.04.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.