

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17°, N°8, ART, 39°, N°4, ART. 79° - CIRCULARES N° 42, DE 2009 Y N°2, DE 2010. (ORD. N° 1338, DE 08.08.2014)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS DERIVADAS DEL DOMINIO, POSESIÓN O TENENCIA Y ENAJENACIÓN, DE BONOS SOBERANOS CHILENOS, OBTENIDAS POR ESTADOS EXTRANJEROS O SUS BANCOS CENTRALES.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre el tratamiento tributario aplicable a las rentas derivadas del dominio, posesión o tenencia y enajenación, de títulos de deuda soberana chilena, obtenidas por estados extranjeros o sus bancos centrales y sobre las posibles exenciones que pudieren favorecer a las mencionadas rentas.

I.- ANTECEDENTES.

Indica que se requiere establecer el régimen tributario aplicable a las rentas de fuente chilena que perciban o devenguen estados extranjeros o sus bancos centrales, provenientes de inversiones efectuadas en capitales mobiliarios, tales como bonos del Gobierno de Chile y de la Tesorería General de la República, distinguiéndose la tributación aplicable a los intereses que generen dichos bonos y a las ganancias de capital derivadas de su enajenación.

Asimismo, solicita que se determine si existen exenciones o beneficios tributarios de carácter general, y sus respectivos requisitos, que sean aplicables a las rentas de fuente chilena antes señaladas percibidas o devengadas por estados extranjeros o sus bancos centrales, distinguiendo nuevamente entre el caso de los intereses que generen los bonos y las ganancias de capital provenientes de su enajenación.

II.- ANÁLISIS.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), toda persona domiciliada o residente en Chile paga impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile están afectas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente de entrada esté dentro del país.

Por su parte, el artículo 10 de la LIR dispone que se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente. El artículo 11 de la misma ley, en tanto, dispone en su inciso segundo que en el caso de los créditos, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor.

1.- Tratándose de los intereses que puedan obtenerse de los instrumentos a que refiere su consulta, cabe señalar:

Conforme a lo dispuesto en N° 2, del artículo 20 de la LIR, los intereses derivados del dominio, posesión o tenencia de bonos configura una renta de capitales mobiliarios. Dicha norma, grava con el Impuesto de Primera Categoría, actualmente con una tasa de un 20%, las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquiera clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación y que no estén expresamente exceptuados, incluyendo las rentas que provengan de las siguientes inversiones: (a) bonos y debentures o títulos de crédito, sin perjuicio de lo que se disponga en convenios internacionales; (b) créditos de cualquier clase, incluso los resultantes de operaciones de bolsas de comercio; (c) dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas

extranjeras, que no desarrollen actividades en el país, percibidos por personas domiciliadas o residentes en Chile; (d) depósitos en dinero, ya sea a la vista o a plazo; (e) cauciones en dinero; (f) contratos de renta vitalicia, y (g) instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere del artículo 104 de la LIR.

Los intereses derivados de los instrumentos señalados, se gravan cuando éstos son percibidos por el inversionista, beneficiario o acreedor, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29 de la LIR, salvo en el caso de intereses derivados de instrumentos de deuda de oferta pública del artículo 104 de la LIR, los que se afectan con impuesto al momento de su devengo conforme establece la letra g), del N° 2, del artículo 20 de la LIR. En caso de los instrumentos del artículo 104 de dicha ley, los intereses o rentas derivadas de éstos, se considerarán devengados en cada ejercicio, a partir del que corresponda a la fecha de colocación y así sucesivamente hasta su pago, sin perjuicio de lo establecido por el N° 4 del artículo 104 de la LIR, respecto de los pagos anticipados o rescates, en cuyo caso se considerará interés toda suma pagada sobre el saldo del capital adeudado devengándose en el ejercicio en que se produzca el pago anticipado o rescate.

No obstante lo anteriormente indicado, los intereses derivadas de bonos, pagarés u otros títulos de crédito emitidos por cuenta o con garantía del Estado, o por las instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado, se eximen de Impuesto de Primera Categoría de acuerdo a lo dispuesto por la letra a), del N° 4, del artículo 39 de la LIR. Esta exención condiciona su aplicación a que los intereses provenientes de tales operaciones no hayan sido obtenidos por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los números 3, 4, y 5 del artículo 20 de la LIR y declaren renta efectiva, requisito que en principio cumpliría un inversionista sin domicilio ni residencia en Chile.

Ahora bien, las rentas de fuente chilena percibidas o devengadas por personas sin domicilio o residencia en Chile, se encuentran afectas al Impuesto Adicional. En el caso de los intereses, la fuente de éstos se considera situada en el domicilio del deudor, de allí que los intereses generados por los bonos soberanos emitidos por el Banco Central de Chile o por la Tesorería General de la República en beneficio de un inversionista personas sin domicilio o residencia en Chile, quedan afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59 de la LIR.

Dicho impuesto se aplica por regla general con una tasa de un 35%, sin perjuicio de que ésta se reduce a un 4% tratándose de intereses señalados en el N° 1 del artículo 59 de la LIR, numeral que comprende, entre otros, a los intereses provenientes de bonos, debentures y demás títulos emitidos en moneda extranjera por el Estado de Chile o por el Banco Central de Chile, o bien emitidos o expresados en moneda nacional, y a los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere al artículo 104 de la LIR, éstos últimos gravándose cuando se hayan devengado en la forma establecida en el artículo 20 N° 2 de la LIR.

En consecuencia, se puede establecer que los intereses derivados de instrumentos de deuda soberana o emitidos por la Tesorería General de la República, obtenidos por estados extranjeros, si bien están exentos de Impuesto de Primera Categoría por aplicación del artículo 39 N° 4 de la LIR, quedarían afectos a Impuesto Adicional aplicado con una tasa rebajada de un 4%.

El Impuesto Adicional indicado, por regla general, conforme lo dispone el artículo 74 N° 4 de la LIR, debe ser retenido por el pagador de los intereses al momento de su remesa, pago, abono en cuenta o puesta a disposición del inversionista, con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda, en este caso de un 4%, aplicada sobre una base equivalente al total de las cantidades remesas, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado sin deducción alguna. A su vez, la retención deberá ser pagada y declarada por el pagador de la renta hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que la renta fue remesada, pagada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado .

Sin embargo, tratándose de intereses provenientes de instrumentos de deuda de oferta pública del artículo 104 de la LIR , el artículo 74 N° 7 de la LIR prescribe que la retención debe ser practicada por los emisores de tales instrumentos, con tasa de un 4%, aplicada sobre el total del interés anual devengado durante el ejercicio respectivo, sin deducción alguna, determinado dicho devengo conforme a la regla dispuesta en la letra g), del N° 2, del artículo 20 de la LIR, retención que deberá ser pagada y declarada por el emisor dentro del mes de enero siguiente al término del ejercicio en el cual se devengaron los intereses .

No obstante lo anterior, los mencionados emisores podrán liberarse de su obligación de practicar la retención sobre los intereses devengados en favor de inversionistas que no tengan la calidad de contribuyentes para los efectos de la LIR, por el período en que éstos mantengan los referidos títulos en su poder y cuando así lo soliciten expresamente y por escrito al emisor, mediante una declaración jurada en que identifique los instrumentos de deuda respectivos y el período en que han estado en su propiedad, conforme a lo dispuesto en la Resolución Exenta N° 133 del 2010. En ausencia de dicha solicitud, el emisor deberá efectuar la retención de impuesto conforme a lo establecido previamente, la que no podrá ser imputada por el inversionista contra impuesto alguno y no tendrá derecho a devolución.

Respecto de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, el artículo 59 de la LIR dispone que el Impuesto Adicional que grava los intereses tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique, por lo que tratándose de dichos contribuyentes, el Impuesto Adicional queda satisfecho con la retención practicada conforme al N° 4 o el N° 7, según corresponda, ambos del artículo 74 de la LIR.

2.- Ahora bien, tratándose de la ganancia de capital obtenida en la enajenación de los referidos instrumentos, el artículo 17 N° 8, letra j) de la LIR dispone que no constituye renta, aquella parte del mayor valor que se obtenga hasta la concurrencia de la cantidad que resulte de aplicar al valor de adquisición del bien respectivo el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la adquisición y el último día del mes anterior al de la enajenación, valor que en caso de la enajenación de bonos y demás títulos de deuda, deberá disminuirse por las amortizaciones de capital recibidas por el enajenante debidamente reajustadas.

La parte que exceda de la cantidad referida, quedará gravada con Impuesto de Primera Categoría aplicado en carácter de impuesto único a la renta, a menos que las operaciones representen el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, o la enajenación se efectúe a empresas relacionadas en los términos establecidos en el inciso cuarto, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, casos en que dicho

mayor valor se gravará con los impuestos de Primera Categoría, e Impuesto Adicional tratándose de inversionistas sin domicilio o residencia en Chile.

La norma establece una exención que beneficia a los mayores valores obtenidas por personas que no estén obligadas a declarar renta efectiva en la Primera Categoría, los que se eximen del Impuesto de Primera Categoría aplicado en carácter de impuesto único a la renta, siempre que dicho mayor valor no exceda de 10 Unidades Tributarias Mensuales por cada mes, cuando el impuesto deba retenerse, y de 10 Unidades Tributarias Anuales al efectuarse la declaración anual.

El Impuesto de Primera Categoría aplicado en carácter de impuesto único a la renta debe ser retenido por el contribuyente que remese, pague, ponga a disposición o abone en cuenta al inversionista extranjero, el mayor valor derivado de la enajenación, con una tasa provisional de un 5% aplicada sobre el total de la cantidad a remesar, sin deducción alguna, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto en cuyo caso la retención debe practicarse con la tasa correspondiente al Impuesto de Primera Categoría aplicado sobre dicho mayor valor. El tributo debe ser pagado y declarado por el agente retenedor hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que la renta retenida fue remesada, pagada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado. Lo anterior sin perjuicio de la declaración anual de impuesto a la renta que debe presentar el inversionista no domiciliado ni residente en el país por el mayor valor obtenido, pudiendo abonar en dicha oportunidad el impuesto retenido provisoriamente.

De ser aplicable al mayor valor los impuestos de Primera Categoría y Adicional, la retención debe ser practicada con una tasa provisional igual a la diferencia entre las tasas de los impuestos Adicional y de Primera Categoría, vigentes a la fecha de la enajenación, sobre el total de las cantidades que se remesen, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto en cuyo caso la retención debe practicarse con la tasa de 35% aplicado sobre dicho mayor valor, tributo que deberá ser pagado y declarado por el agente retenedor hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que la renta retenida fue remesada, pagada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado. Al igual que en caso anterior, el inversionista no domiciliado ni residente en el país, por el mayor valor obtenido, deberá presentar una declaración anual de impuesto a la renta pudiendo abonar en dicha oportunidad el impuesto que fue retenido provisoriamente.

En último lugar, debe tenerse presente que de haber suscrito el inversionista no domiciliado ni residente en el país un contrato con un agente responsable para fines tributarios en Chile en los términos indicados en la Resolución N°36 del 2011, éste quedará liberado de declarar y pagar el tributo anual que afecte al mayor valor obtenido debiendo cumplir con dicha obligación el agente responsable.

Sin perjuicio del tratamiento indicado aplicable a los bonos y debentures en forma general, indicado previamente, el artículo 104 de la LIR dispone que no constituirá renta el mayor valor obtenido en la enajenación de instrumentos de deuda de oferta pública en cuanto se cumplan con los requisitos que la norma dispone.

Si bien el artículo 104 de la LIR establece una serie de requisitos tanto respecto de los títulos de deuda en sí, como también respecto de la forma en que se debe efectuar su adquisición y enajenación, el N° 6, del referido artículo incluye en el tratamiento tributario de dicha norma a los títulos de deuda soberanos o emitidos por el Banco Central, aun cuando éstos no cumplan con uno o más de los requisitos señalados en el N° 1 del mismo artículo, siempre que los títulos se encuentren incluidos en la nómina de instrumentos elegibles establecida por el Ministro de Hacienda, y su adquisición o

enajenación haya sido efectuada mediante alguno de los sistemas establecidos por el Banco Central de Chile o por el Ministerio de Hacienda, según corresponda, para operar con las instituciones o agentes que forman parte del mercado primario de tales instrumentos de deuda, o bien se trate de adquisiciones o enajenaciones de instrumentos elegibles que correspondan a operaciones de compra de títulos con pacto de retroventa que efectúe el Banco Central de Chile con las empresas bancarias.

Por ende, la enajenación de bonos soberanos y de aquellos emitidos por la Tesorería General de la República, que cumplan con los requisitos indicados precedentemente, se beneficiarán del tratamiento indicado en el artículo 104 de la LIR, en virtud del cual, todo mayor valor generado en su enajenación no constituye renta, liberándose de la tributación con el Impuesto de Primera Categoría y Adicional.

De calificar los instrumentos de deuda soberana al tratamiento del artículo 104 de la LIR, el mayor valor en su calidad de ingreso no renta no será objeto de retención ni deberá ser declarado por el inversionista sin domicilio o residencia en Chile .

III.- CONCLUSIÓN.

Los intereses derivados de instrumentos de deuda soberana o emitidos por la Tesorería General de la República, obtenidos por estados extranjeros o sus bancos centrales, están exentos de Impuesto de Primera Categoría por aplicación del artículo 39 N° 4 de la LIR, pero afectos a Impuesto Adicional aplicado con una tasa de 4%, tributo que debe ser retenido por el pagador o bien por el emisor de los instrumentos de deuda cuando conforme al artículo 74 N°4 ó 74 N° 7 de la misma ley, según se trate de bonos y debentures en general o bien de instrumentos de deuda de oferta pública acogidos al artículo 104 de la LIR.

Por su parte, el mayor valor obtenido en la enajenación de bonos soberanos y de aquellos emitidos por la Tesorería General de la República, que cumplan con los requisitos indicados en el N° 6, del artículo 104 de la LIR, no constituye renta liberándose de tributación con Impuesto de Primera Categoría y Adicional, tratándose de inversionistas sin domicilio o residencia en Chile. De no cumplir con los requisitos del N°6 de la norma citada, o bien, en caso de que se trate de otros instrumentos no acogidos al régimen del artículo 104 de la LIR, el mayor valor obtenido en la enajenación quedará afecto al Impuesto de Primera Categoría aplicado en carácter de impuesto único a la renta, a menos que se trate de operaciones que representen el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, o la enajenación se efectúe a personas relacionadas en los términos establecidos en el N° 8, del artículo 17 de la LIR, en cuyo caso, el mayor valor se gravará con los impuestos de Primera Categoría y Adicional.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 1338, de 04.08.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos