

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA -ART. 11, ART. 59, INCISO 4, N°1, LETRAS D) Y G), ART. 74, N°4 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 126, N°2. (Ord. N° 1780, de 09-08-2017)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS INTERESES PROVENIENTES DE BONOS EMITIDOS POR UNA EMPRESA DOMICILIADA EN CHILE, QUE SE TRANSAN EN EL EXTERIOR, ADQUIRIDOS POR UN CONTRIBUYENTE CON DOMICILIO EN CHILE A TRAVÉS DE UN CUSTODIO GLOBAL INTERNACIONAL.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita pronunciamiento respecto al tratamiento tributario de los intereses provenientes de bonos emitidos por una empresa domiciliada en Chile, que se transan principalmente en los Estados Unidos de Norteamérica, adquiridos por un contribuyente con domicilio en Chile a través de un custodio global internacional domiciliado en el citado país extranjero, y sobre la doble tributación que se produciría.

1. ANTECEDENTES

Un contribuyente con domicilio o residencia en Chile, su cliente, dentro de su giro habitual, realiza inversiones en diferentes bonos transados en el extranjero, principalmente en los Estados Unidos de Norteamérica ("EEUU"). Tales inversiones se llevan a cabo a través de instrucciones que otorga a un custodio global internacional domiciliado en EEUU. Dentro de la cartera de bonos que se adquieren se encuentran bonos de empresas constituidas en Chile, las cuales emiten y colocan bonos en el exterior.

Expone, que las empresas con domicilio tributario en Chile que emiten y colocan bonos en el exterior, al momento del corte de cupón y pago de intereses, retienen, declaran y pagan Impuesto Adicional ("IA") con una tasa del 4%, en conformidad al artículo 59 inciso cuarto N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). La base imponible del IA en referencia la componen los intereses que remesan dichas empresas al exterior, sin perjuicio que, como es el caso de su cliente, el titular del bono sea un contribuyente con domicilio tributario en Chile.

Explica, que la incorrecta imputación con IA a un contribuyente con domicilio tributario en Chile tiene lugar por la imposibilidad legal que tiene el emisor contribuyente con domicilio fiscal en nuestro país de conocer quién es el titular de sus bonos en el extranjero, toda vez que dicha información, en general, se encuentra sujeta a reserva o secreto del país donde reside el encargado de llevar el registro de los inversionistas, como es el caso de los EEUU.

De esta manera, su cliente, empresa inversionista con domicilio en Chile, que mantiene inversiones en el exterior conforme a lo antes descrito, recibe el pago por concepto de intereses, del cual fue descontado el IA. Sin perjuicio de lo anterior, dichos intereses están siendo agregados a la base imponible del Impuesto a la Renta de Primera Categoría de su cliente, generándose una doble tributación a nivel de Impuesto a la Renta.

En relación a la situación descrita, solicita pronunciamiento acerca de las siguientes soluciones que propone para enmendar el perjuicio patrimonial indebidamente soportado por su cliente, a saber:

1. Que, en el caso que se pueda acreditar que el emisor del bono que genera los intereses es un contribuyente con domicilio o residencia en Chile, su cliente tiene el derecho a solicitar la restitución de las sumas pagadas doblemente, en exceso, o bien, indebidamente a título de IA, en conformidad al artículo 126 N°2 del Código Tributario.
2. Que el cliente, empresa inversionista con domicilio en Chile, cuando registre el interés ganado en su contabilidad, para efectos de la base fiscal del IDPC, rebaje dichos intereses, toda vez que son dineros ya tributados con IA, en razón de su carácter de impuesto único a la renta, con los ajustes de los costos o gastos asociados en la determinación del IDPC del ejercicio de percepción de dicha renta.
3. Que su cliente reconozca el referido interés como un ingreso que formará parte de la base fiscal del IDPC, pudiendo utilizar como crédito el IA retenido por el emisor del bono.

II.- ANÁLISIS

El artículo 3° de la LIR establece que, salvo disposición en contrario de la misma ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

A su vez, a partir de la modificación al artículo 11 de la LIR^[1], no se considera renta de fuente chilena aquella obtenida en la enajenación de bonos u otros instrumentos de deuda emitidos en el exterior por compañías con domicilio, residencia o establecidas en Chile. En el caso de los créditos, bonos y demás títulos o instrumentos de deuda, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor, o de la casa matriz u oficina principal cuando hayan sido contraídos o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior. Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 62, de 2014.^[2]

Conforme a las letras d) y g) del N° 1 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de intereses provenientes de bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, estarán afectos a IA con una tasa del 4%.

Por su parte, según el N° 4 del artículo 74 de la LIR, los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas a IA de acuerdo con los números 58, 59 y 60 de la LIR, deberán retener y deducir el monto de dicho impuesto, al tiempo de hacer el pago de tales rentas.

Ahora bien, atendiendo solo al tenor de su presentación, por cuanto no se acompaña copia del mandato, se entiende que necesariamente el custodio global internacional actúa conforme a un mandato sin representación, por tanto, al realizar las inversiones dicho mandatario actúa a nombre propio. Bajo ese supuesto, el inversionista es un contribuyente no domiciliado ni residente en el país, y en consecuencia, la retención del 4% de IA se habría efectuado correctamente, considerando que los intereses corresponden a una renta de fuente chilena.

Considerando los supuestos indicados en los párrafos precedentes, se informa lo siguiente en relación a las soluciones que propone en su presentación:

1. En lo pertinente al caso planteado, la solicitud de devolución en conformidad al artículo 126 N°2 del Código Tributario procede ante el pago de una suma de dinero a título de impuestos, reajustes, intereses o sanciones, que se ha verificado en forma errónea, indebida o en exceso de lo que realmente se debía. Por tanto, dichas circunstancias son las que deben ser acreditadas por el petionario, sin que para ello sea suficiente solo demostrar que el emisor del bono que genera los intereses es un contribuyente con domicilio o residencia en Chile.

Sobre este punto, cabe aclarar que, si los intereses son remesados al custodio global internacional, el mandato a nombre propio o sin representación no constituye un antecedente que resulte suficiente para acreditar de modo fehaciente ante este Servicio que el IA retenido corresponde a un impuesto pagado en forma errónea, indebida o en exceso, ya que, jurídicamente la retención del 4% habría sido correctamente efectuada en conformidad a lo dispuesto en el artículo 74 N° 4 de la LIR.

1. Tratándose de un contribuyente que tributa en renta efectiva determinada según contabilidad completa, la base imponible del impuesto de primera categoría está constituida por la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, calculada de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, sin que este mecanismo contemple un ajuste que permita deducir de la Renta líquida Imponible los ingresos obtenidos en el desarrollo de su actividad económica, entre ellos, los intereses provenientes de los bonos adquiridos a través del custodio global internacional domiciliado en EEUU.
1. La LIR no contempla una norma que permita utilizar como crédito contra el impuesto de primera categoría el IA retenido por el emisor de los bonos en el caso que plantea, por tanto, no es factible autorizar dicha imputación a través de una interpretación administrativa.

III.- CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto en el análisis, se informa que no es posible confirmar los tratamientos impositivos planteados en su presentación.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1780, de 09.08.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Modificación dispuesta por el número 2), del artículo 1° de la Ley N°20.780.

[2] Ver también el Oficio N° 604, de 2015.

