

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 20, ART. 104 - CIRCULARES N° 160 DE 1977 Y N° 62 DE 2014. (Ord. N° 2546, de 04-12-2018)

ADQUISICIÓN DE BONOS EMITIDOS POR UNA EMPRESA EXTRANJERA, POR UN CONTRIBUYENTE DE IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta sobre la tributación del mayor o menor valor pagado por un contribuyente de Impuesto de Primera Categoría (IDPC) en la adquisición de bonos emitidos por una empresa extranjera.

I.- ANTECEDENTES:

Indica que el adquirente es un contribuyente de IDPC que determina renta efectiva según contabilidad completa, habiendo adquirido, en Chile y en el exterior, bonos emitidos por una empresa extranjera, no siendo el adquirente su primer tenedor.

Específicamente consulta sobre los siguientes asuntos: (i) la tributación del mayor o menor valor pagado por los bonos; (ii) si el mayor valor pagado por el bono, una vez reconocido en el resultado de la empresa adquirente, está gravado con Impuesto Adicional (IA); (iii) el costo de adquisición para efectos de aplicar la corrección monetaria; (iv) y si el tratamiento también resultaría aplicable a otros instrumentos de deuda y a la compra venta de depósitos a plazo fijo.

II.- ANÁLISIS:

1.- El artículo 1° de la Ley N°18.010 de 1981, sobre Operaciones de Crédito de Dinero, señala que el descuento de documentos representativos de dinero, sea que lleve o no envuelta la responsabilidad del cedente, constituye una operación de crédito de dinero. A su vez, el artículo 2° de la misma Ley, indica que en las operaciones de crédito de dinero no reajustables constituye interés toda suma que recibe o tiene derecho a recibir el acreedor a cualquier título por sobre el capital y; en las operaciones de crédito de dinero reajustables, constituye interés toda suma que recibe o tiene derecho a recibir el acreedor por sobre el capital reajustado.

Atendido lo anteriormente expuesto, la diferencia entre el valor nominal del bono y el valor pagado por su adquisición, cuando la última suma es inferior (menor valor), constituye para el adquirente un interés por descuento, el que se devenga en conformidad con el N°2, del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), al perfeccionarse la adquisición del bono, momento en que el comprador del referido bono adquiere el derecho a que se le entere el monto del capital nominal expresado en dicho título de crédito no obstante haber pagado una suma inferior.

La LIR, en el N°2, de su artículo 20, grava con IDPC, entre otras rentas de capitales mobiliarios, a los intereses provenientes de bonos y debentures u otros títulos de crédito.

De acuerdo al artículo 29 de la LIR, las rentas comprendidas en el N°2, del artículo 20 de la LIR, deben ser reconocidas en los ingresos brutos del ejercicio comercial en que se perciban, salvo que hayan sido obtenidas por un contribuyente que desarrolle actividades de los N°1, 3, 4 o 5, del artículo 20 de la LIR, respecto de las cuales demuestre sus rentas efectivas mediante contabilidad completa y un balance general, siempre que la inversión generadora de dichas rentas forme parte del patrimonio de la empresa. En dicho caso, las rentas del N°2, del artículo 20 de las LIR, quedarán comprendidas en alguno de los antedichos numerales, según corresponda, debiendo reconocerse tributariamente como rentas del ejercicio comercial en que se perciban o devenguen, cualquiera ocurra primero.

2.- Al contrario, si la suma pagada por el adquirente del bono excede su valor nominal (mayor valor), dicha diferencia, respecto del adquirente, no queda afecta a tributación, sin perjuicio de la aplicación respecto del enajenante de los impuestos generales de la LIR que procedan, según sea su situación.

En particular, con respecto a la aplicación de IA al mayor valor obtenido en la enajenación del bono, contabilizado en los resultados de la empresa adquirente, cabe señalar que para que proceda la aplicación de IA en el caso indicado, además de carecer el enajenante de domicilio o residencia en Chile, el bono debe estar situado en Chile, generando mediante su enajenación, una renta de fuente chilena. Específicamente, el artículo 11 de la LIR considera situados en Chile, a los bonos y demás títulos de deuda de oferta pública o privada, cuando son emitidos en Chile por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en el país.

De la norma citada, resulta determinante para la tributación en Chile, no el lugar donde fue adquirido el bono sino si aquel fue emitido en el país por un contribuyente con domicilio, residencia o establecido en Chile. En el caso expuesto, dado que el bono no habría sido emitido en Chile ni por un contribuyente con domicilio o residencia en el país, el mayor valor derivado de su enajenación no constituye una renta de fuente chilena gravada con IA.

3.- Finalmente, el costo de adquisición del bono emitido por una empresa extranjera, lo configura la suma o valor pagado por su adquisición, rebajado por las amortizaciones de capital recibidas por el mismo tenedor entre la fecha de adquisición y la fecha de enajenación del instrumento.

En lo que respecta a la aplicación de las conclusiones indicadas a los depósitos a plazo fijo y a otros títulos de deuda, cabe señalar que en base a las instrucciones dispuestas en la Circular N°160 de 1977 y Circular N°62 de 2014, el tratamiento indicado en los N°1 y 2 alcanzaría a otros instrumentos de deuda negociables de oferta pública o privada.

III.- CONCLUSIÓN:

Asumiendo que el bono no está afecto a al tratamiento especial contenido en el artículo 104 de la LIR, se da respuesta a las consultas planteadas:

a) El interés por descuento está afecto a IDPC, tributando sobre la base de renta sólo percibida, o devengada o percibida, según corresponda, dependiendo si el contribuyente

desarrolla actividades de los N°1, 3, 4 o 5, del artículo 20 de la LIR, respecto de las cuales demuestre sus rentas efectivas mediante contabilidad completa y un balance general; o solo obtiene rentas comprendidas en el N°2, del artículo 20 de la LIR.

b) El mayor valor pagado por el bono emitido por una empresa domiciliada en el extranjero y adquirido por un contribuyente de IDPC que determina renta efectiva según contabilidad completa, no está afecto a IA.

c) El costo de adquisición del bono emitido por una empresa extranjera está conformado por la suma o valor pagado por su adquisición, rebajado por las amortizaciones de capital recibidas por el mismo tenedor entre la fecha de adquisición y de enajenación del bono.

d) El tratamiento indicado en el Análisis, bajo los N°s. 1 y 2, se extiende también a otros instrumentos de deuda negociables de oferta pública o privada.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2546, de 04.12.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos