

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 20, N°2, ART. 74, N°7 - LEY N° 20.712, DE 2014 - CIRCULAR N° 42, DE 2009. (ORD. N° 3153, DE 11.12.2015)

FORMA EN QUE SE DETERMINA EL MONTO A IMPUTAR AL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA, POR LA RETENCIÓN EFECTUADA CONFORME AL N° 7, DEL ARTÍCULO 74 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

Se ha solicitado un pronunciamiento de este Servicio, respecto de los criterios que expone sobre la forma en que debe determinarse el monto a imputar al Impuesto de Primera Categoría, por las retenciones efectuadas conforme al N°7, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR).

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que de acuerdo a lo dispuesto en el N°7, del artículo 74 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2013, la retención del 4% sobre los intereses devengados que efectúen los emisores de instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la misma ley, que afecte a contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, podrá darse de abono a los impuestos de Primera Categoría o Global Complementario que graven los respectivos intereses, con derecho a solicitar la devolución en caso de resultar un excedente.

Agrega, que la Circular N° 42 de 2009, imparte instrucciones sobre la materia, según las cuales, para determinar la cantidad que cada uno de los tenedores de los instrumentos del artículo 104 de la LIR, tendrá derecho a imputar en su declaración anual de impuesto a la renta, debe estarse a la cantidad que resulte de aplicar al total de la retención efectuada por el emisor, al término del ejercicio, la proporción entre los intereses que haya devengado cada uno de los tenedores del instrumento sobre el total de intereses que se hayan devengado durante todo el período respectivo, debiendo rebajar las cantidades correspondientes a aquellos intereses devengados por contribuyentes acogidos a la Resolución Exenta N°133 de 2010 (aquellos que no sean contribuyentes de la LIR y respecto de los cuales existe liberación de la obligación de retención).

Continúa, señalando que conforme a lo dispuesto en la letra g), del N° 2, del artículo 20 de la LIR y las instrucciones impartidas en la Circular N° 42, los ejercicios en que han de entenderse devengados los intereses por los tenedores de los títulos, serán aquellos que van desde el día siguiente al de la fecha de adquisición o suscripción y hasta el día de su enajenación o el último día de cada ejercicio, lo que ocurra primero, según sea el caso. De acuerdo con lo previamente expuesto, solicita confirmar que las cantidades que un contribuyente de Primera Categoría que determina renta efectiva según contabilidad completa, tendrá derecho a imputar en contra del mencionado impuesto, de conformidad con el artículo 74 N°7 de la LIR, serán las siguientes:

- Un 100% de la retención del 4% efectuada por el emisor respecto del interés total devengado durante el año respectivo, cuando haya mantenido el instrumento en cartera durante todo el año.
- La proporción que sobre la retención total representen los intereses devengados desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación de los instrumentos, cuando se haya procedido a su enajenación antes del 31 de diciembre del año respectivo.
- Tendrá derecho a imputar la proporción que sobre la retención total representen los intereses devengados a partir de la adquisición de los instrumentos, cuando se haya

procedido a dicha adquisición durante el año respectivo, y hasta el día de su enajenación o el último día del ejercicio, lo que ocurra primero, según sea el caso.

II.- ANÁLISIS.

El N° 7, del artículo 74 de la LIR, establece una retención de impuesto de un 4% sobre el interés devengado en instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la misma ley. Dicha retención debe ser efectuada por el emisor de los instrumentos al término del ejercicio respectivo, debiendo ser declarada y pagada en el mes de enero del año siguiente a dicho ejercicio comercial. Esta norma establece además, respecto de los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, la posibilidad de dar de abono a los Impuestos de Primera Categoría o Global Complementario que grave a los respectivos intereses, según corresponda, el monto de la retención que les haya afectado, pudiendo solicitar la devolución del excedente que pueda resultar luego de la imputación.

La base imponible sobre la cual se aplica la retención de impuesto señalada, corresponde al total de interés devengado por el instrumento durante todo el año comercial, según lo establecido en la letra g), y en el inciso 3°, del N° 2, del artículo 20 de la LIR, debiendo rebajar previamente aquella parte del interés devengado que corresponda a inversionistas que no tienen la calidad de contribuyentes para los efectos de la LIR y que en atención a su condición, hayan solicitado expresamente al emisor del instrumento, a través de una declaración jurada, la liberación de la obligación de retener, todo ello conforme al procedimiento establecido en la Resolución Exenta N° 133 de 2010.

Las instrucciones sobre la materia, han sido impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 42 de 2009. Particularmente, en lo referido a la cantidad que cada uno de los tenedores de instrumentos domiciliados o residentes en Chile tienen derecho a dar de abono a los impuestos de Primera Categoría o Global Complementario, según corresponda; de acuerdo a lo señalado en la letra e), del N° 6), del Título III de citada circular, ésta se determina aplicando al total de la retención efectuada por el emisor, la proporción que represente el interés devengado por cada uno de los tenedores de los referidos instrumentos, sobre el total de intereses devengados durante todo el período respectivo, excluyendo de estos últimos, los intereses devengados por contribuyentes respecto de los cuales haya operado la liberación de la obligación de retener.

Para el cálculo del interés devengado en el ejercicio, por cada inversionista, en virtud de lo dispuesto en el inciso 3°, del N° 2, del artículo 20 de la LIR y lo señalado en la letra c), del N° 2), del Título III, de la Circular N° 42, se deben aplicar las siguientes reglas:

- i) En primer lugar, se deberá determinar el monto total del interés anual devengado por el instrumento, establecido en relación al capital y la tasa de interés de la emisión de que se trate, según los términos de la escritura de emisión respectiva;
- ii) A continuación, el interés determinado conforme al literal anterior, se dividirá por el número de días del año calendario en que el instrumento ha devengado tales intereses;
- iii) El resultado obtenido de la operatoria anterior, se multiplicará por el número de días del año calendario en que el título respectivo haya estado en poder de cada tenedor de los instrumentos, respecto de los cuales dichos intereses se gravarán con los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, cuando corresponda;

iv) Los ejercicios en que han de entenderse devengados los intereses, por los tenedores de los títulos, serán aquellos que van desde el día siguiente al de la fecha de adquisición o suscripción y hasta el día de su enajenación o el último día de cada ejercicio, lo que ocurra primero, según sea el caso.

Finalmente, la Circular 42 de 2009, señala que, en virtud de lo dispuesto en el inciso final del N° 2, del artículo 20 de la LIR, los intereses devengados por los contribuyentes que desarrollen actividades de los números 1, 3, 4 y 5 del mismo artículo 20, que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general, y siempre que la inversión generadora de dichas rentas forme parte del patrimonio de la empresa, se comprenderán en los números mencionados, respectivamente, y en consecuencia, conforme al artículo 29 de la LIR, constituyen ingresos brutos en el ejercicio de su devengo.

III.- CONCLUSIÓN.

En razón de lo anteriormente expuesto, un contribuyente de Primera Categoría que determina renta efectiva según contabilidad completa, y que debe reconocer como ingresos brutos del artículo 29 de la LIR, los intereses devengados conforme a la letra g), del N°2, del artículo 20 de la misma ley, tendrá derecho a imputar en contra del Impuesto de Primera Categoría, la retención de 4% sobre dichos intereses, efectuada conforme al N°7, del artículo 74 de la LIR.

Para estos efectos, los contribuyentes deben determinar la parte de la retención que a cada uno corresponda, sobre el total del impuesto retenido por el emisor, aplicando para ello, la proporción que resulte de dividir el monto de interés devengado por el contribuyente en el período del año calendario en que el título ha estado en su poder, por el interés devengado -en el mismo año- sobre el total de títulos colocados del instrumento respectivo, rebajando de esta última cantidad el interés devengado por inversionistas respecto de los cuales el emisor se haya liberado de la obligación de retener.

De esta manera, el contribuyente podrá imputar la totalidad de la retención de 4%, efectuada en conformidad al N° 7, del artículo 74 de la LIR, sobre los intereses devengados por un instrumento acogido al artículo 104 de la misma ley, calculándose dichos intereses en la forma señalada en el inciso 3°, del N° 2, del artículo 20 de la misma ley, siempre que haya mantenido el instrumento en cartera durante todo el período del año calendario en que el instrumento devengó intereses para efectos tributarios.

En cualquier otro caso, esto es, cuando el instrumento respectivo se haya mantenido en cartera solo durante una parte del período del año calendario en que el instrumento devengó intereses para efectos tributarios, la retención de 4% que el contribuyente podrá darse de abono, deberá determinarse en forma proporcional, de acuerdo al procedimiento indicado en el N° 2), letra c), del Título III, de la Circular N°42 de 2009.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3153, de 11.12.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.