

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA - ART. 14 LETRA B), 58, 60, 63 Y 74 N° 4 - LEY N° 20.780 Y N° 20.899 - OFICIO N° 1985 DE 2015. (Ord. N° 708, de 04-04-2017)

ALCANCE DEL TÉRMINO “BENEFICIARIO” UTILIZADO EN LOS ARTÍCULOS 63 Y 74 N° 4, DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA Y FORMA DE ACREDITAR DICHA CALIDAD.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el alcance del término “beneficiario” utilizado en los artículos 63 y 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y la forma de acreditar dicha calidad para los efectos de lo dispuesto en esas normas legales.

I.- ANTECEDENTES.

De acuerdo a lo informado en su Oficio Ord., las leyes N° 20.780 y N° 20.899 modificaron el régimen de tributación de los dueños de empresas contenido en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estableciendo nuevos regímenes de tributación: el régimen de renta atribuida y el régimen parcialmente integrado.

Respecto al régimen parcialmente integrado, los artículos 63 y 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establecen que los socios, accionistas o comuneros sin domicilio o residencia en Chile deben restituir y efectuar la retención del 35% del crédito por Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa de la cual es dueño, cuando dicha empresa pague, distribuya o remese utilidades afectas a impuestos. Con todo, dichas normas disponen que la retención mencionada no será procedente en el caso de residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y del cual sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas.

Luego de transcribir las normas pertinentes de los artículos 63 y 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala que no sería claro el sentido y alcance del concepto de “beneficiario”, solicitando aclarar, en particular:

¿Quién es el contribuyente beneficiario para los efectos de las normas señaladas?

Si, para certificar quien es el beneficiario de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, es suficiente el correspondiente certificado de residencia.

II.- ANÁLISIS.

De acuerdo al artículo 63, inciso primero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a los contribuyentes del Impuesto Adicional se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas conforme a los artículos 58 y 60 inciso primero, la misma tasa del Impuesto de Primera Categoría que las afectó.

Respecto del régimen parcialmente integrado[1], el inciso 3° del artículo 14 B) de la LIR, dispone que los contribuyentes que imputen el crédito antes señalado, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Sin embargo, esta norma legal agrega que la obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del Impuesto Adicional, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y del cual

sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas; en el que se haya acordado la aplicación del Impuesto Adicional, siempre que el Impuesto de Primera Categoría sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.

Por su parte, el artículo 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dispone en su inciso primero que los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al Impuesto Adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, deberán efectuar una retención del Impuesto Adicional con la tasa de impuesto que corresponda.

El inciso tercero de la misma norma legal prescribe que, en el caso del régimen parcialmente integrado establecido en la letra B), del artículo 14, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al momento de practicar la retención señalada, cuando se impute el crédito por Impuesto de Primera Categoría que corresponda, deberán restituir a título de débito fiscal una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Con todo, agrega la norma legal, no procederá la referida restitución en el caso de residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y del cual sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas, en el que se haya acordado la aplicación del Impuesto Adicional, siempre que el Impuesto de Primera Categoría sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.

Conforme las normas legales citadas, y previo a responder las consultas formuladas, se desprende que para liberarse de la obligación de restituir un porcentaje del crédito por Impuesto de Primera Categoría, el contribuyente de Impuesto Adicional debe cumplir, al menos, dos requisitos copulativos:

Residir en países con los cuales Chile haya suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación que se encuentre vigente, y

Ser beneficiario del citado Convenio respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas.

En cuanto al primer requisito, este Servicio se ha pronunciado recientemente, señalando entre otras cosas que, “ser residente de un Estado Contratante, en conformidad con el artículo sobre residencia de un Convenio tributario suscrito por Chile, implica que una persona tenga un vínculo con un Estado Contratante que sujete su renta a tributación general en el mismo”[2]

Respecto del segundo requisito, y atendido que el ámbito de aplicación de los convenios se encuentra restringido a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, los beneficiarios del convenio serán, precisamente, las personas que en virtud de su residencia pueden impetrar los beneficios del Convenio respecto de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas sujetas a imposición. Esto último, a su turno, implica que el contribuyente de Impuesto Adicional debe ser beneficiario, titular o tener derecho a las rentas retiradas, remesadas o distribuidas y respecto de las cuales se impetran los beneficios del Convenio.

En consecuencia, y respondiendo la primera consulta formulada, debe entenderse que el “contribuyente beneficiario” en el contexto de los artículos 63 y 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, es la persona contribuyente de Impuesto Adicional que, en su calidad de residente de uno de los Estados Contratantes, puede impetrar a su favor los beneficios que contempla un convenio, respecto de las rentas que retire, le sean remesadas o distribuidas por tener título o derecho sobre dichas rentas o ser beneficiario de las mismas.

En cuanto a la segunda consulta – esto es, si para certificar quien es el beneficiario de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas es suficiente el correspondiente certificado de residencia – cabe señalar que, según este Servicio ha resuelto recientemente en Oficio N° 1985 de 2015, que si la persona considera que es residente de un Estado con el que Chile ha suscrito un Convenio vigente para evitar la doble imposición y cuenta con un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para los efectos del Convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de residente efectuada por el otro Estado.

Lo anterior, es sin perjuicio que, a su turno, la calidad de titular o beneficiario de la renta a la fecha de su retiro, remesa o distribución se acredite mediante todo medio legal en Chile.

III.- CONCLUSIONES.

Conforme lo expuesto precedentemente se concluye que:

El “contribuyente beneficiario” en el contexto de los artículos 63 y 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, es la persona contribuyente de Impuesto Adicional que, en su calidad de residente de uno de los Estados Contratantes, puede impetrar a su favor los beneficios que contempla un Convenio, respecto de las rentas que retire, le sean remesadas o distribuidas por tener título o derecho sobre dichas rentas o ser beneficiario de las mismas.

Para efectos de acreditar la residencia en un Estado con el que Chile ha suscrito un Convenio vigente para evitar la doble imposición, bastaría la presentación de un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para los efectos del Convenio.

Sin perjuicio de lo anterior, la calidad de titular o beneficiario de la renta a la fecha de su retiro, remesa o distribución se puede acreditar mediante todo medio de prueba legal en Chile.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 708, de 04.04.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Tras las modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta por las leyes N° 20.780 y N° 20.899, se incorporaron dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos para la aplicación del Impuesto Global Complementario o Adicional a partir del 01.01.2017: a) Régimen de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales; y, b) Régimen de la letra B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con imputación parcial del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales.

[2] Oficio N° 876 de 2016. Ver también Oficio N° 1985 de 2015.