

| | |
|---|---|
| DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS | CIRCULAR N° 15.- 04-2015 SN Circ. 14-2015 ID |
| SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS | FECHA: 06 de abril de 2016.- |
| MATERIA: Instruye sobre la situación tributaria de las rentas derivadas de bienes situados o actividades desarrolladas en el Territorio Especial de Isla de Pascua, conforme a lo dispuesto en el artículo 2°, de la Ley N° 20.809, y el artículo 41 de la Ley N°16.441. | REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Artículo 2° de la Ley N° 20.809, publicada en el Diario Oficial de 30 de enero de 2015; artículo 41 de la Ley N°16.441. |
| | |

I INTRODUCCIÓN.

La Ley N° 20.809, publicada en el Diario Oficial de 30 de enero de 2015 tuvo por finalidad – en palabras del Mensaje que dio inicio a su tramitación – tener coherencia con el espíritu de la “Ley Pascua” y mejorar técnicamente su contenido original.

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones respecto de la modificación legal antes mencionada, su armonización con otros cuerpos legales y resolver algunas cuestiones de orden práctico y operativo que suscita su aplicación.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1. Antecedentes y contexto de la Ley N° 20.809.

Con el objeto de precisar el ámbito de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.809, es pertinente referir brevemente los antecedentes que motivaron su dictación.

La Ley N° 16.441, “Ley Pascua”, que creó el Departamento de Isla de Pascua¹, dispuso en su artículo 41 que “Los bienes situados en el departamento de Isla de Pascua y las rentas que provengan de ellos o de actividades desarrolladas en él, estarán exentos de toda clase de impuestos o contribuciones, incluso la contribución territorial, y de los demás gravámenes que establezca la legislación actual o futura. De igual exención gozarán los actos o contratos que se ejecuten o celebren en el departamento de Isla de Pascua por personas domiciliadas en él respecto de actividades o bienes que digan relación con ese mismo territorio.”

Posteriormente, la Ley N° 17.073 de 1968 derogó “... todas las franquicias y exenciones consistentes en la exención total o parcial del Impuesto Global Complementario.”. Como consecuencia de lo anterior, la exención dispuesta por la “Ley Pascua”, en lo referido al impuesto global complementario, quedó derogada.

Sin embargo, tal como se expone en el Mensaje de la Ley N° 20.809, la derogación dispuesta en la Ley N° 17.073 contradujo “la amplitud y el espíritu de la exención establecida en la ley N° 16.441; más aún, considerando que el artículo 41 de dicha ley precisa que el no pago de tributos será no sólo para los vigentes el año 1966, sino también” para los que establezca la legislación futura².

Como concluye el Mensaje citado, el artículo 2° de la Ley N° 20.809, “en coherencia con el espíritu de la ‘Ley Pascua’, pero mejorando técnicamente su contenido original que, como se ha comentado, contenía sólo una exención del impuesto global complementario,

¹ El territorio especial de Isla de Pascua, comprende a la Isla de Pascua y a la Isla Sala y Gómez, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 1° de la Ley 16.441.

² Historia de la Ley N° 20.809, versión digital de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Página 6.

establece que no constituirán renta los ingresos provenientes de bienes situados o de actividades desarrolladas en Isla de Pascua, obtenidos por personas naturales domiciliadas o residentes en dicho territorio especial. En virtud de ello, las personas naturales domiciliadas o residentes en Isla de Pascua, ya sea por los bienes situados en ese territorio o por las actividades remuneradas que lleven a cabo en él, no tendrán que tributar con el impuesto a la renta, ni deberán considerar esas rentas para los efectos de aplicar el impuesto global complementario por otras rentas que pudiesen obtener y que no se encuentren liberadas, como, por ejemplo, las que personas o entidades residentes o domiciliadas en la Isla obtengan de bienes situados o actividades desarrolladas fuera de dicho Territorio Especial”.

Adicionalmente – continua el Mensaje –, “se libera de impuestos a las personas no domiciliadas ni residentes en la Isla por las rentas provenientes de servicios que presten a personas o entidades domiciliadas o residentes en ese Territorio. Ello con el fin de que tales prestadores no recarguen, en las remuneraciones u honorarios que cobren, el monto de los impuestos que podrían afectarlos.”³

2. Liberación de impuesto a la renta, conforme a lo establecido en la Ley N° 20.809.

El artículo 2° de la Ley N° 20.809, en lo que interesa en esta parte, dispuso que:

“No constituyen renta los ingresos provenientes de bienes situados o de actividades desarrolladas en el Territorio Especial de Isla de Pascua, obtenidas por personas naturales domiciliadas o residentes en dicha isla.

Tampoco constituirán renta los ingresos que provengan de servicios prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Isla de Pascua a personas o entidades domiciliadas o residentes en ese territorio, siempre que digan relación con bienes situados o actividades desarrolladas en él.”⁴

Luego, los requisitos legales para hacer procedente esta franquicia se comprenden en los dos primeros incisos de esta disposición, los que se analizan en forma separada.

2.1. Ingresos correspondientes a personas naturales domiciliadas o residentes en el Territorio Especial de Isla de Pascua (inciso 1°, del artículo 2° de la Ley N° 20.809).

No constituyen renta los ingresos provenientes de bienes situados o de actividades desarrolladas en el Territorio Especial de Isla de Pascua, obtenidas por personas naturales domiciliadas o residentes en dicha isla.

2.1.1. Requisitos.

Para que se aplique la franquicia tributaria se deben cumplir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Los ingresos deben provenir de bienes situados en el Territorio Especial de Isla de Pascua, o de actividades desarrolladas en el mismo lugar, y
- b) Dichos ingresos deben corresponder a personas naturales domiciliadas o que sean residentes en dicha isla; excluyéndose por consiguiente a las agrupaciones o entidades con personalidad jurídica.

Sobre el concepto de residencia y residente para efectos tributarios se debe tener en consideración lo dispuesto en el artículo 8°, N° 8, del Código Tributario. Por su parte, el concepto de domicilio no está definido en las normas tributarias, por lo que cabe aplicar al

³ Historia de la Ley N° 20.809, versión digital de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Página 7. Lo mismo se repite durante la discusión legislativa, así como, por ejemplo, en el informe de la Comisión de Hacienda del H. Senado, página 46.

⁴ El inciso tercero continua: “Lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo rige a contar del 31 de diciembre de 1968. Lo dispuesto en el inciso segundo regirá respecto de los servicios prestados a contar de la publicación de esta ley en el Diario Oficial.”

respecto la definición que se contempla en el artículo 59 y siguientes del Código Civil en relación con lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2.1.2. Rentas que comprende la liberación de impuestos del inciso 1° del artículo 2° de la Ley N° 20.809.

Dados los términos amplios de la norma legal, ella alcanza en general a los ingresos de cualquier actividad gravada con el impuesto a la renta percibidos o devengados por personas naturales residentes o domiciliadas en el Territorio Especial, por lo cual se aplica:

- a) A los ingresos percibidos o devengados por la explotación de bienes raíces, actividades comerciales, industriales, extractivas, agrícolas y otras de aquellas a que se refiere el artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, gravados con el Impuesto de Primera Categoría.
- b) Ingresos afectos a impuestos sustitutivos de la tributación general de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- c) Rentas consistentes en sueldos, salarios, jubilaciones, montepíos y otras remuneraciones gravadas con el Impuesto Único de Segunda Categoría.
- d) Otros ingresos, afectos al Impuesto Global Complementario, provenientes de servicios prestados o de bienes situados en la Isla de Pascua, y que correspondan a personas naturales domiciliadas o residentes en ese Territorio, tales como honorarios y dividendos.

2.1.3. Vigencia.

De acuerdo al inciso tercero del artículo 2° en análisis, “lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo rige a contar del 31 de diciembre de 1968.”

Por lo tanto, debe entenderse que en el caso particular de los contribuyentes amparados por la franquicia deben considerar retroactivamente (a contar del 31 de diciembre de 1968) como ingresos no afectos al Impuesto a la Renta los ingresos no constitutivos de renta provenientes de servicios prestados o de bienes situados en la Isla de Pascua.

2.2. Ingresos obtenidos por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Isla de Pascua por servicios prestados a personas domiciliadas o residentes en ese territorio (inciso 2°, del artículo 2°, de la Ley N° 20.089).

Tampoco constituirán renta los ingresos que provengan de servicios prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Isla de Pascua a personas o entidades domiciliadas o residentes en ese territorio, siempre que digan relación con bienes situados o actividades desarrolladas en él.

2.2.1. Requisitos.

Los requisitos copulativos que exige la norma legal comentada para que opere esta liberación, son:

- a) El prestador de los servicios debe ser contribuyente sin domicilio ni residencia en Isla de Pascua, sea contribuyente de la Primera Categoría, del Impuesto Global Complementario o Adicional;
- b) Los ingresos deben provenir de la prestación de servicios a contribuyentes con domicilio o residencia en Isla de Pascua, y
- c) Dichos servicios deben decir relación con bienes situados en el Territorio Especial de Isla de Pascua o con actividades desarrolladas en el mismo lugar.

2.2.2. Rentas que comprende la liberación de impuestos del inciso 2° del artículo 2° de la Ley 20.809.

La liberación alcanza en general a los ingresos obtenidos por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Isla de Pascua, provenientes de todo tipo de servicios prestados a personas o entidades domiciliadas o residentes en la isla, siempre que estos servicios se relacionen con bienes situados o con actividades desarrolladas en este Territorio Especial. A modo de ejemplo:

- a) Ingresos obtenidos por empresas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, provenientes de servicios que digan relación con bienes situados o actividades desarrolladas en el Territorio Especial de Isla de Pascua.
- b) Rentas consistentes en sueldos, salarios, jubilaciones, montepíos y otras remuneraciones gravadas con el Impuesto Único de Segunda Categoría, obtenidas o percibidas por personas no residentes ni domiciliadas en él.
- c) Otros ingresos, afectos al Impuesto Global Complementario, que digan relación con bienes situados o actividades desarrolladas en la Isla de Pascua.
- d) Ingresos por servicios afectos al Impuesto Adicional indicados en el párrafo final del N° 2, del artículo 59 y en el artículo 60, incisos 1° ó 2° ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que digan relación con bienes situados o actividades desarrolladas en el Territorio Especial de Isla de Pascua.

2.2.3. Vigencia.

La liberación tributaria descrita en este número 2.2, rige a contar de la publicación de la Ley en el Diario Oficial, lo que ocurrió con fecha 30 de enero de 2015; favoreciendo por consiguiente a los ingresos por servicios que cumplan los requisitos legales, prestados a contar de dicha fecha.

2.3. Efectos.

2.3.1. Impuesto a la Renta.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 2°, de la Ley N° 20.809 en comento, las personas naturales domiciliadas o residentes en Isla de Pascua y los contribuyentes no residentes ni domiciliadas en ella, por los ingresos que obtengan ya sea por los bienes situados en ese territorio o por las actividades remuneradas que lleven a cabo en las condiciones que señala la Ley, no tendrán que tributar con el impuesto a la renta, ni deberán considerar esas rentas para los efectos de aplicar los impuestos establecidos en la Ley del ramo, por otras rentas que pudiesen obtener y que no se encuentren liberadas, como, por ejemplo, las que personas o entidades residentes o domiciliadas en la Isla obtengan de bienes situados o actividades desarrolladas fuera de dicho Territorio Especial.

2.3.2. Obligaciones anexas y retenciones.

Por consiguiente, respecto de dichos ingresos beneficiados con el carácter de no constitutivo de renta, no se aplicarán otras obligaciones asociadas establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, tales como la de retención de impuestos por el pagador de los mismos establecida en el artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, o la de efectuar Pagos Provisionales Mensuales, de acuerdo al artículo 84 de la misma ley, según sea el caso.

Lo mismo ocurre respecto de contribuyentes sin domicilio ni residencia en la Isla que obtengan ingresos no constitutivos de renta por concepto de servicios prestados a personas o entidades domiciliadas o residentes en ese territorio, siempre que digan relación con bienes situados o actividades desarrolladas en él.

Se hace presente que, a pesar de lo anterior, se mantiene la obligación de emitir el respectivo documento por parte del perceptor de la renta, esto es, boleta o factura según corresponda, cuya glosa deberá indicar la prestación efectuada que da origen a un ingreso no constitutivo de renta. El no cumplimiento de esta obligación, no desnaturaliza el carácter de ingreso no renta del estipendio percibido o devengado, sólo dará origen a las sanciones administrativas correspondientes, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 97 N°10 del Código Tributario.

3. Exención establecida en el artículo 41 de la Ley N°16.441.

3.1. Regla general sobre la vigencia de esta norma legal.

Como ya se señaló, el artículo 41°, de la Ley N° 16.441, dispone que los bienes situados en el Departamento de Isla de Pascua (Actualmente Territorio Especial) y las rentas que provengan de ellos o de actividades desarrolladas en él, estarán exentos de toda clase de impuestos o contribuciones, incluso la contribución territorial, y de los demás gravámenes que establezca la legislación actual o futura.

De la conjugación armónica de esta disposición legal con el inciso 2°, de la Ley N° 20.809, se puede concluir que el artículo 41 de la Ley N°16.441 continúa siendo aplicable respecto de aquellas situaciones no comprendidas expresamente bajo los términos de aquella. Así por ejemplo, sucede en el caso específico de las rentas obtenidas por personas jurídicas que provengan de bienes situados en el Territorio Especial de Isla de Pascua.

3.2. Requisitos.

Por consiguiente, esta exención es aplicable en los términos que han sido explicados en los pronunciamientos dictados sobre la materia; la que alcanza a los impuestos que se comprenden en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que puedan afectar a las rentas generadas en dicho territorio insular, y siempre que:

- 3.2.1. Las rentas provengan de bienes situados en el Territorio Especial de Isla de Pascua, o
- 3.2.2. Dichas rentas provengan de actividades desarrolladas en el mismo lugar.

De esta forma, la franquicia no alcanza a las rentas derivadas de bienes ubicados o de actividades ejercidas fuera del citado territorio⁵.

4. Consideraciones generales y análisis de algunas situaciones especiales.

4.1. Finalidad de la franquicia.

Las franquicias tributarias en comento han tenido por objeto beneficiar a Isla de Pascua, que por su situación geográfica se encuentra en desmedro respecto de otras zonas, con el fin de atenuar las desventajas que significan la distancia y lejanía de los centros de producción y consumo, lo que naturalmente le imprime un carácter sustantivamente oneroso a las actividades que se relacionan con dicho territorio.

Por otro lado, se debe tener presente que las exenciones de impuesto, por tratarse de normas de excepción a la regla general, deben aplicarse de forma estricta y limitada a los términos contemplados literalmente en los textos legales, los que en el caso en estudio exigen, sin perjuicio de otros requisitos analizados previamente, que las rentas deriven directamente de **bienes situados o de actividades desarrolladas** en el Territorio de Isla de Pascua **o de servicios que digan relación con los mismos bienes o actividades**; por lo que a título meramente ilustrativo, **no** se aplicarán en los siguientes casos:

- 4.1.1. Dividendos o retiros de rentas afectos al Impuesto Global Complementario percibidas por personas con domicilio o residencia fuera del Territorio Especial, en

⁵ Al respecto, por ejemplo, Oficio N° 3.589, de 1992.

su calidad de accionistas o socios de sociedades constituidas y domiciliadas en Isla de Pascua.

- 4.1.2. Ingresos obtenidos por las empresas constituidas o con domicilio en el Territorio Especial de Isla de Pascua, respecto de las actividades desarrolladas en otro lugar.
- 4.1.3. Pensiones de retiro afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría percibidas por personas domiciliadas en el territorio insular cuando ella derive de una actividad desarrollada fuera del Territorio Especial ⁶
- 4.1.4. Otros ingresos afectos al Impuesto Global Complementario que no digan relación con actividades desarrolladas o con bienes situados en el territorio insular.

4.2. Aplicación de pleno derecho.

Cabe señalar que la aplicación de la franquicia opera de pleno derecho, siempre que se cumplan los requisitos legales, sin requerir de ningún procedimiento especial para gozar del mismo.

4.3. Franquicia del artículo 36, Ley N° 19.518.

No obstante la liberación de impuestos comentadas en los números 2 y 3 anteriores, las personas que obtengan rentas clasificadas en la Primera Categoría, de bienes situados en la Isla de Pascua o de actividades desarrolladas en dicho lugar y que se clasifiquen en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, son contribuyentes de Primera Categoría, y por lo tanto pueden acceder a la franquicia que contempla el artículo 36 de la Ley N° 19.518, sobre Estatuto de Capacitación y Empleo, siempre que se dé cumplimiento a los respectivos requisitos legales, cuyas instrucciones están contenidas en la Circular N° 19, de 1999.⁷

4.4. Separación de resultados.

Si el contribuyente desarrolla actividades en la Isla de Pascua, y estas están exentas de impuesto o dan lugar a un ingreso no constitutivo de renta, según lo comentado, y además realiza actividades en el resto del país, se deberá aplicar para efectos de determinar dichos resultados, lo dispuesto en la Circular N° 68, de 2010, debiendo por consiguiente determinar en forma separada, el resultado anual de sus operaciones vinculadas a ellas, para efectos de dar cumplimiento a la obligación de declaración anual de impuesto a la renta establecida en el artículo 65, de la LIR.

No obstante lo anterior, si se trata de ingresos exentos del impuesto Primera Categoría, se les deberá dar el tratamiento que corresponda para efectos de aplicar los tributos respectivos a nivel de los socios o propietarios afectos al Impuesto Global Complementario (IGC), cuando estos ingresos exentos sean retirados por contribuyentes del IGC, sin derecho a usar crédito por Impuesto de Primera Categoría contra el impuesto final que corresponda, por cuanto las empresas que los producen están exentas de dicho tributo por aplicación del artículo 41 de la Ley N°16.441.

5. Adecuaciones prácticas y operativas.

5.1. Inicio de actividades “simplificado” y aviso de término de giro.

A pesar que los ingresos provenientes de bienes situados o de actividades desarrolladas en el Territorio Especial de Isla de Pascua, obtenidos por personas naturales domiciliadas o residentes en dicha isla, no constituyen renta, es posible que obtengan rentas gravadas con impuesto a la renta por actividades o bienes situados fuera del territorio.

⁶ Oficio N° 1704, de 2010.

⁷ Oficio N° 948, de 2002 y 4.275, de 2001.

Para ese caso, será necesario que los contribuyentes realicen el trámite de inicio de actividades, pero sometidos a reglas especiales dada la ubicación geográfica de los contribuyentes.

Finalmente, y por las mismas razones anotadas, no es necesario que estos contribuyentes den aviso de término de giro.

5.2. Obligación de Llevar Contabilidad

La Ley 20.809, no exime a los contribuyentes de la obligación de llevar contabilidad, completa o simplificada, según corresponda.

III VIGENCIA DE ESTA CIRCULAR.

Las instrucciones contenidas en la presente Circular regirán a contar de la fecha de la publicación de su extracto en el Diario Oficial.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/RHA/CFS
DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
A INTERNET
OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA
AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO