

### PARTE I: CRITERIOS DE SUJECCIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y PATRIMONIO

#### 1. *Criterios de conexión que Chile aplica para personas jurídicas y personas naturales*

El sistema de impuesto a la renta grava la renta mundial sobre la base de la residencia y/o domicilio. Las personas domiciliadas o residentes en Chile están sujetas a impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que su fuente esté en Chile o en el extranjero.

Los extranjeros que constituyan domicilio o residencia en Chile, durante los 3 primeros años sólo estarán sujetas a impuestos en Chile sobre sus rentas de fuente chilena.

Por último, las personas no residentes están sujetas a impuesto sobre sus rentas de fuente chilena.<sup>1</sup>

---

\* Socio en Allende Bascañán & Cía. Abogado por la Pontificia Universidad Católica de Chile. Diplomado en Gestión y Planificación Tributaria por la Pontificia Universidad Católica de Chile. LL.M. en Gestión y Planificación Tributaria por la Universidad Adolfo Ibáñez, Santiago de Chile. LL.M en Tributación Internacional y Europea por la Universidad de Maastricht, Holanda. Profesor del curso Tributación Internacional “Outbound”, en LL.M. en Gestión y Planificación Tributaria Universidad Adolfo Ibáñez.

\*\* Principal Research Associate en el International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. Magíster en Derecho (LLM), University of London del Reino Unido - Queen Mary College. Dicta clases en en la Universidad de Amsterdam (Master en Derecho Tributario Internacional) y en la Universidad ORT de Uruguay (Master en Impuestos y Normas de Contabilidad).

<sup>1</sup> Art.3 inc.1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

## **2. ¿Qué elementos definen el carácter de residente bajo la ley doméstica?**

Una persona natural se considera residente para efectos tributarios cuando permanece en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.<sup>2</sup> Asimismo, se considera domiciliada en Chile desde un inicio cuando constituye su residencia acompañada del ánimo de permanecer en el país.

Una persona jurídica es residente para efectos tributarios si se encuentra constituida en el país.<sup>3</sup>

## **3. ¿Pueden las normas anti-abuso ser aplicadas para eliminar el carácter de residente?**

Si bien no hay jurisprudencia al respecto, no vemos inconveniente en que la GAAR pudiere ser aplicada para negar el carácter de residente a un contribuyente si dicho requisito lo habilita para acceder a beneficios tributarios contemplados en la legislación chilena o en convenios para evitar la doble tributación.

## **4. ¿Cuál es el criterio de sujeción aplicable al establecimiento permanente (EP)?**

Los establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile están sujetos a impuesto sobre las rentas obtenidas por su gestión en Chile y en el extranjero que les sean atribuibles.<sup>4</sup>

## **5. ¿Cuáles son los impuestos sobre la renta y patrimonio a los que está sujeto un residente? ¿Cuáles están fuera de esas categorías?**

Los domiciliados o residentes están en general sujetos a los impuestos establecidos por la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”), específicamente, al *Impuesto de Primera Categoría* (impuesto en general aplicable a la renta empresarial o de negocios) y, en el caso de personas naturales, al *Impuesto Global Complementario* (impuesto que en general grava el conjunto de las rentas de las personas naturales) y/o al *Impuesto de Segunda Categoría* (impuesto que grava la remuneración de los trabajadores).

---

<sup>2</sup> Art. 8 inc. 1 (8) del Código Tributario (CT).

<sup>3</sup> Chile sigue la teoría de la incorporación. Como complemento podemos citar el artículo 11 de la LIR, el cual señala que se entiende como rentas de fuente chilena aquellas derivadas de las acciones o derechos sociales de sociedades constituidas en el país.

<sup>4</sup> LIR Art. 38 inc. 1.

En Chile no existen impuestos al patrimonio. Sin embargo, existen algunos gravámenes semejables a estos impuestos, tales como las *patentes municipales* anuales, las cuales se calculan sobre un porcentaje del capital de las empresas, y el impuesto territorial sobre los bienes raíces.

**6. *¿Cuál es la definición de impuesto? [Carácter compulsorio? ¿Prestaciones son sólo en dinero o también en especie?]***

No existe una definición legal de este concepto. Sin embargo, por “impuesto” puede entenderse como toda prestación pecuniaria exigida por vía de autoridad a título definitivo y sin contrapartida con el objeto de financiar el gasto público. De acuerdo con la Constitución de la República, los tributos no pueden ser manifiestamente desproporcionados o injustos y no pueden estar afectos a un destino predeterminado (salvo excepciones específicas dispuestas por la misma Constitución).<sup>5</sup>

El pago de impuestos en Chile debe efectuarse en moneda nacional, sin embargo, el Tesorero General puede exigir o autorizar que los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile paguen sus impuestos en moneda extranjera. Ninguna de las normas legales que regulan el pago de impuestos contempla la posibilidad que el pago se haga mediante especies.<sup>6</sup>

**7.1. *¿Qué elementos define la ley doméstica para que un impuesto sea considerado impuesto sobre renta o sobre capital?***

En Chile no existe impuesto sobre el capital o el patrimonio (ver respuesta a la pregunta N° 5 anterior). En relación al impuesto a la renta, como lo indica su denominación, el elemento esencial es “renta” por el cual se entiende los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.<sup>7</sup>

**7.2. *¿Existen impuestos heterodoxos que son considerados impuestos sobre la renta o capital en la legislación interna? ¿Dónde entran los impuestos a donaciones y sucesiones?***

No. Sin embargo, existen regímenes especiales heterodoxos para determinadas actividades de pequeños contribuyentes tales como las actividades agrícolas, de transportes y mineras (regímenes de renta presunta).

---

<sup>5</sup> Art. 19, 20° de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>6</sup> CT Arts. 18 y 38.

<sup>7</sup> LIR Art. 2 N° 1. Definición legal con vigencia a partir del 1 de enero de 2017.

Los impuestos a las donaciones y herencias podrían clasificarse en la categoría de impuestos al capital. Dado que éstos no existen de manera general en Chile, dicha nomenclatura no se aplica, sin perjuicio de que en Chile se encuentren legislados en una ley especial.

**8. *¿Existe una definición de renta y patrimonio? ¿Existen pautas o elementos sobre caracterización de la renta? (Por ejemplo, definiciones domésticas de dividendos, intereses, regalías, asistencia técnica, etc.)***

En cuanto al concepto “renta”, su definición legal se encuentra consagrada en el artículo 2 N° 1 de la LIR ya transcrita en la respuesta a la pregunta N° 7 anterior. Respecto al concepto de “patrimonio”, no existe un concepto legal. Respecto a la caracterización de la renta tampoco existe disposición legal expresa. Sin embargo, respecto a definiciones de categorías de renta u otros términos, la Ley sobre Impuesto a la Renta se remite a las definiciones del Código Tributario, el que a su vez se remite a las normas de derecho común en lo no previsto por ese cuerpo legal.<sup>8</sup> Por otro lado, el Servicio de Impuestos Internos y, específicamente, su Director, en uso de sus facultades legales, ha emitido diversas circulares, resoluciones y oficios con respecto a distintos conceptos utilizados por las disposiciones tributarias.<sup>9</sup> De tal manera, podrían potencialmente existir situaciones de doble imposición por conflictos de calificación cuando términos o expresiones no definidas en los convenios de doble imposición deben ser definidos de acuerdo a la legislación nacional.

**9. *¿Existen en su país normas sobre diferimiento o principios similares? Describa el mecanismo aplicable. ¿Cuál es el efecto económico o financiero para su país?***

Sí. En relación a las rentas de fuente chilena, el sistema tributario chileno es un régimen de integración de impuestos corporativos y finales. Así, por regla general las rentas devengadas o percibidas por una empresa no tributan en manos de sus dueños personas naturales hasta que éstas sean percibidas por ellos.

Asimismo, respecto de rentas de fuente extranjera, por regla general éstas no tributan en Chile sino hasta su efectiva percepción por residentes.

El efecto económico consiste en un beneficio para los contribuyentes de impues-

---

<sup>8</sup> CT Art. 2 y LIR Art. 2.

<sup>9</sup> CT Art. 6. Corresponde al SII la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias y, específicamente, a su Director, la interpretación administrativa de las disposiciones tributarias.

tos finales en el sentido que incentiva la reinversión de utilidades a nivel corporativo a una tasa impositiva inferior a la de los impuestos finales.

## **PARTE II: MECANISMOS DOMÉSTICOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL**

### **II.1. Exención**

#### **1. *¿Qué se entiende por renta extranjera exenta en su país?***

Rentas de fuente extranjera exentas comprenderían aquellas rentas que no tengan su fuente en Chile y, asimismo, no tributen conforme a la LIR. Por regla general, no se establecen exenciones para las rentas de fuente extranjera. La ley distingue entre ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas. Los ingresos no constitutivos de renta no se declaran.

#### **2. *¿La renta exenta se toma en cuenta para efectos de la progresividad del tipo (tasa) aplicable?***

En el *Impuesto de Primera Categoría* no existe progresividad de la tasa; las rentas exentas se consideran como parte de los ingresos brutos y se deducen para determinar la renta líquida imponible.<sup>10</sup>

En el *Impuesto Global Complementario*, las rentas exentas se incluyen en la renta bruta global para los efectos de aplicar la escala progresiva de ese impuesto (pero se da como crédito contra el impuesto que resulte de aplicar la escala mencionada al conjunto de las rentas, el impuesto que afectaría a esas rentas exentas si se les aplicara aisladamente la tasa media que, según dicha escala, resulte para el conjunto total de rentas del contribuyente).<sup>11</sup>

#### **3. *¿Cuáles son las rentas de fuente extranjera que están exentas o excluidas de imposición en su país?***

Sólo se consideran las rentas líquidas percibidas de fuente extranjera y se excluyen las rentas de que no se puede disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen.

En general, la ley no distingue entre rentas de fuente extranjera o rentas de fuente chilena cuando establece los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas (ver II.1.1.), salvo en el caso de las pensiones o jubilaciones de fuente

---

<sup>10</sup> LIR Art. 29, 33 (2) y 39.

<sup>11</sup> LIR Art. 54.

extranjera que expresamente se consideran ingresos no constitutivos de renta.<sup>12</sup>

Existe un régimen específico de “exención” de la renta de fuente extranjera aplicable a las “sociedades plataforma de inversión”: sociedades anónimas que se constituyan en Chile con capital extranjero que tienen por objeto exclusivo la realización de inversiones en Chile o en el exterior y la prestación de servicios específicos. Bajo condiciones específicas, estas sociedades no se encuentran domiciliadas en Chile, por lo que tributan en el país sólo por las rentas de fuente chilena.<sup>13</sup>

**4. *¿Cuáles son los requisitos o condiciones que establece su legislación para otorgar la exención?***

En el caso de las “sociedades plataformas de inversión”, los requisitos para acogerse a la exención son: (i) deben ser sociedades anónimas; (ii) constituidas en Chile con capital extranjero; (iii) cuyos accionistas que tengan más del 10% del capital y los socios o accionistas de aquellos, en el caso que se trate de personas jurídicas, no deben estar domiciliados en Chile y tampoco en paraísos fiscales o beneficiados por regímenes fiscales preferenciales nocivos para la OCDE; (iv) y las sociedades deben tener por objeto exclusivo la realización de inversiones en Chile y en el exterior conforme a la normativa que las regula.

**5. *¿El sistema de exención podría aplicar incluso en el caso de impuestos no cubiertos por un CDI?***

N/A. No existe sistema de exención con respecto a la renta de fuente extranjera, excepto por el régimen de sociedades plataforma de inversión (ver II.3).

**6. *¿Puede ejemplificar situaciones evidentes de doble no-imposición internacional por aplicación del sistema de exención?***

N/A.

**7. *¿La exención se aplica también a las pérdidas? ¿Cuál es tratamiento de los gastos incurridos para obtener la renta exenta?***

N/A

**8. *¿Existe un tratamiento distinto si quien reclama la exención es una persona jurídica o un individuo?***

N/A

---

<sup>12</sup> LIR Arts. 12 y 17 (17).

<sup>13</sup> LIR 41D.

## II.2 . Crédito impositivo (Tax Credit)

### 1. *¿Cuáles son los impuestos que bajo la legislación doméstica califican para ser acreditados en su país?*

Dan derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta, obtenida en Chile o en el extranjero, pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la LIR, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de ellos.<sup>14</sup>

El crédito unilateral por impuestos pagados en el exterior se otorga respecto de algunos tipos específicos de renta:

- dividendos y retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero;
- rentas de agencias y otros establecimientos permanentes en el exterior; y
- rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero.

Respecto a otras rentas el impuesto pagado en el exterior sólo puede ser deducido de la renta.

### 2. *¿Contra qué impuestos domésticos procede la acreditación?*

Los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtienen rentas que han sido gravadas en el extranjero tienen derecho a un crédito por esos impuestos contra los impuestos establecidos en la LIR,<sup>15</sup> siempre que correspondan a rentas sobre las cuales se aplica el impuesto de Primera Categoría. Así, el crédito no se otorga respecto de rentas que sólo tributan con impuestos finales.

### 3. *¿Cuáles son los requisitos de la legislación doméstica para permitir la acreditación de impuestos?*

Para hacer uso del crédito por impuesto pagado en el extranjero, los contribuyentes deben efectuar la conversión de la renta y del impuesto pagado en el extranjero a moneda nacional e inscribirse previamente en el *Registro de Inversiones en el Extranjero* que lleva el Servicio de Impuestos Internos.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> LIR Art. 41 A (D) (3).

<sup>15</sup> LIR Art. 41 A inc. 1.

<sup>16</sup> Resolución 50 del 13 Abril 2011.

Deben asimismo tratarse de impuestos obligatorios a la renta pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior. Tales impuestos deben ser equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la *Ley sobre Impuesto a la Renta*.

Los impuestos pagados por las empresas en el extranjero deben acreditarse mediante el correspondiente recibo o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos si procediere. El Director del Servicio de Impuestos Internos puede exigir los mismos requisitos respecto de los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el debido resguardo del interés fiscal. Cuando se imputen en el país impuestos pagados por empresas subsidiarias (crédito indirecto) debe acreditarse la respectiva participación.<sup>17</sup>

#### **4.1. ¿Cuándo se considera que un impuesto fue “pagado” en el exterior?**

Solamente dan derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta, pagados o retenidos, *en forma definitiva*, en el exterior (ver respuesta a la pregunta II.5 más abajo).

#### **4.2. ¿Existen limitaciones si dicho impuesto está sujeto en el país de la fuente a algún tipo de devolución (e.g. Servir de pago a cuenta o anticipo de otro impuesto)?**

Los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo, se considerarán como parte de este último. Si el total o parte de un impuesto a la renta fuere acreditable a otro tributo a la renta, respecto de la misma renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una duplicidad para acreditar los impuestos. Si la aplicación o monto del impuesto extranjero en el respectivo país depende de su admisión como crédito contra el impuesto a la renta que grava en el país de residencia al inversionista, dicho impuesto no dará derecho a crédito (ver también respuesta a la pregunta II.4.1. anterior).<sup>18</sup>

#### **4.3. ¿Es posible acreditar impuestos pagados en especie?**

La LIR se limita a señalar que darán derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta pagados o retenidos, en forma definitiva en el exterior, sin referirse a la forma de pago.<sup>19</sup> Las instrucciones emitidas al efecto por el Servicio de Impuestos Internos tampoco hacen mención a la forma de pago ni existe jurisprudencia sobre el particular.

---

<sup>17</sup> LIR Art. 41 A (D) (3).

<sup>18</sup> LIR Art. 41 A (D) (3).

<sup>19</sup> LIR Art. 41 A, letra D, N° 3.



Sin embargo, esto no implica, necesariamente, que si el contribuyente acredita que el pago del impuesto se hizo en especies, no se aceptará su deducción como tal. Sería necesario conocer la posición del Servicio de Impuestos Internos en la materia.

**5. *¿Existe derecho a acreditar impuestos no “compulsorios” (e.g. Impuestos que estén en disputa, impuesto pagados por error o en demasía, o impuestos pagados por presión de “moralidad pública”)?***

Solamente dan derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta, pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior:

- Los impuestos que dan derecho al crédito son aquellos que la legislación extranjera obliga a pagar y no aquellos que el contribuyente pueda optar por pagar voluntariamente
- No se admiten como crédito los impuestos susceptibles de devolución en el país extranjero, ni tampoco aquellos que posteriormente puedan ser dejados sin efecto o reembolsados al contribuyente.
- El contribuyente debe razonablemente agotar todas las instancias y procedimientos contemplados en la legislación del país extranjero o en los CDI pertinentes, para obtener un crédito, devolución, exención o disminución del impuesto extranjero, cuando corresponda.<sup>20</sup>

**6. *¿La legislación doméstica admite el crédito indirecto? (e.g. No sólo impuestos por los dividendos, sino también impuestos pagados por la sociedad)***

En el caso que en el país fuente de los dividendos o de los retiros de utilidades sociales no exista impuesto de retención a la renta, o éste sea inferior al Impuesto de Primera Categoría de Chile, puede deducirse como crédito el impuesto pagado por la renta de la sociedad en el exterior. Este impuesto se considera proporcionalmente en relación a los dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile, para lo cual se reconstituye la base bruta de la renta que proporcionalmente corresponde a tales dividendos o utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la empresa respectiva. En la misma situación anterior, también da derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la referida empresa posea directa o

<sup>20</sup> Circular 25 de 2008.

indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.<sup>21</sup>

### **7. ¿La legislación doméstica reconoce el mecanismo de crédito equivalente (*matching credit*) y *tax sparing*?**

La legislación doméstica no establece *matching credit* o *tax sparing credit* (ver II.5).

### **8. ¿Cómo opera el crédito máximo otorgado en su legislación? (Ej. Método del crédito ordinario) ¿Cuáles son las principales dificultades que se presentan en su aplicación?**

Con el objeto de evitar que los créditos por impuestos pagados en el extranjero se apliquen a rentas de fuente chilena, la legislación exige el cálculo de la renta neta de fuente extranjera (RENFE). El RENFE se calcula considerando la utilidad de renta extranjera menos las pérdidas y gastos asociados a la misma.

La norma general, para cualquier tipo de renta cubierta por crédito doméstico, consiste en que el crédito máximo otorgado no puede exceder al monto equivalente a un 32% de RENFE.

Ahora, respecto de dividendos o repartos de utilidades, el crédito máximo otorgado es la cantidad menor entre el impuesto pagado en el extranjero y el 32% de una cantidad tal que, al restarle dicho 32%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta recibida respecto de la cual se calcula el crédito. Ambos límites deben circunscribirse dentro del límite general señalado en el párrafo anterior.

Con relación a las rentas de agencias u otros establecimientos permanentes y las rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, el crédito máximo otorgado corresponde al impuesto efectivamente pagado con tope de la tasa de impuesto de Primera Categoría (24%). En todo caso, este crédito no podrá exceder el límite general señalado en el párrafo segundo anterior.

### **9. ¿Cuáles son las limitaciones del crédito? (Ej. Limitación total (*overall limitation*), limitación por país (*per-country limitation*), limitación por categoría de rentas (*baskets*))**

Chile tiene un sistema de limitación total (*overall limitation*). La ley dispone una limitación total que diferencia entre países con CDI y países sin CDI. El crédito total por los impuestos extranjeros correspondientes a las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas en el ejercicio, según corresponda, de países con los cuales Chile no haya suscrito convenios para evitar la doble tributación (crédito

---

<sup>21</sup> LIR Art. 41 A (A) (1).

unilateral), no podrá exceder del equivalente a 32% de la *Renta Neta de Fuente Extranjera de Países sin Convenio* de dicho ejercicio (este porcentaje se incrementa a 35% para países con Convenio).

Para estos efectos, la Renta Neta de Fuente Extranjera de Países sin Convenio de cada ejercicio se determinará como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera, afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros, calculados de la forma descrita en la pregunta precedente (Ver II.2.8).<sup>22</sup>

Como se ha señalado anteriormente, el crédito unilateral por impuestos pagados en el exterior se limita a algunos tipos específicos de renta (Ver II.2.1.).

### ***10. ¿Existe un tratamiento distinto si quien reclama el crédito es una persona jurídica o un individuo (persona natural)?***

En general, el crédito se otorga bajo las mismas condiciones a todo tipo de contribuyentes, ya sean personas jurídicas o personas naturales; sin embargo, la forma de cálculo y tratamiento depende del tipo de renta e impuesto aplicable (Ver II.2.8).

Se debe tener presente que el crédito unilateral por impuestos pagados en el exterior se limita a algunos tipos específicos de renta, excluyéndose por ejemplo las remuneraciones por servicios prestados de forma dependiente o independiente por personas naturales (en el caso que existe CDI el crédito se otorga respecto de todo tipo de renta cubierta por el CDI).

## **PARTE III: MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL BAJO LA RED DE TRATADOS**

### **III.1. El concepto de impuesto**

#### ***1. ¿Cuáles son los impuestos que se encuentran cubiertos por el Artículo 2 de los CDI de su país?***

Los CDI acordados por Chile siguen en general la redacción del Modelo OCDE (Art. 2 para 1, 2 y 4) y disponen, en particular, que los impuestos actuales a los que se aplica el Convenio son los impuestos establecidos en la *Ley sobre Impuesto a*

---

<sup>22</sup> LIR Art. 41 A (D) (6).

la Renta.<sup>23</sup>

**2. *¿Existen otros impuestos no expresamente cubiertos que podrían calificar como impuestos sobre renta y patrimonio para fines de los CDI? ¿Qué relevancia tienen las definiciones de la legislación interna para determinar los impuestos cubiertos por el CDI?***

No existen otros impuestos que pudieran calificar como impuestos a la renta o al patrimonio para fines de los CDI. La *Ley sobre Impuesto a la Renta* establece los impuestos que deben ser comprendidos por estos convenios.

**3. *¿Cuál es el alcance de la expresión “impuestos idénticos o sustancialmente similares” prevista en el Artículo 2? ¿Hay ejemplos en su legislación?***

A la fecha, no existen casos en que se haya discutido la aplicación de esta expresión o disposición de los convenios.

**4. *¿Las multas, intereses y recargos califican como “impuestos cubiertos” a los fines de los CDI?***

Conforme a los CDI suscritos por Chile, los impuestos cubiertos por ellos corresponden a aquellos establecidos en la *Ley sobre Impuesto a la Renta*, la que no incluye dentro de este concepto a las multas, intereses y otros recargos que se pudieran aplicar por incumplimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, no existe pronunciamiento de la autoridad competente que confirme esta posición.

**5. *¿Los impuestos sobre herencias, legados y donaciones pueden ser considerados impuestos que caen dentro del concepto de impuesto a la renta alcanzados por el CDI?***

No, el impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones no se establece por la *Ley sobre Impuesto a la Renta* y, en consecuencia, se encuentra fuera del ámbito de los convenios (ver respuesta a la pregunta III.1.2.). No se considera que este impuesto es idéntico o sustancialmente similar al impuesto a la renta.

**6. *¿Cómo afectaría que un impuesto cubierto por el Artículo 2 cambia la base imponible? ¿Qué pasa si es pagado en especie?***

Con relación a la primera pregunta, no existe jurisprudencia administrativa ni judicial. Sin embargo, los CDI deben ser interpretados conforme a la buena fe, de acuerdo a lo establecido por la Convención de Viena, por lo que cualquier modi-

---

<sup>23</sup> Ver por ejemplo CDI Argentina - Chile (2015) Art. 2 (3) (b).

ficación sustantiva a la legislación doméstica debiera ser discutida por los Estados contratantes de conformidad al “Procedimiento Amistoso”.

Con relación a la segunda pregunta, ver respuesta a la pregunta II.2.4.3.

**7. *¿Es importante que el impuesto cubierto por el CDI sea pagado por el sujeto que reclama la aplicación del CDI? (Ej. Impuestos pagados vía grossing up)***

Como se ha señalado anteriormente, dan derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta, pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior.<sup>24</sup>

Si el impuesto es “trasladado” a un tercero como sucede, por ejemplo, con las operaciones de “grossing-up” (Ej. Cuando el pagador de una regalía está obligado económicamente a asumir el impuesto de retención que en realidad le corresponde al beneficiario de la renta), consideramos que el beneficiario de la renta puede exigir la aplicación del crédito.

En la mayoría de los casos de impuestos a operaciones transfronterizas, no es el contribuyente perceptor de la renta (que solicita la aplicación del CDI) quien, en los hechos, soporta el impuesto, sino el pagador de la renta (persona obligada a efectuar la retención de impuesto correspondiente en nombre y a cuenta del perceptor).

**8. *¿Cuál es la relevancia del Artículo 3 (2) con relación a “impuestos cubiertos”?***

Los CDI acordados por Chile en general determinan en su Art. 3(2) que las expresiones no definidas tendrán el significado que le atribuya la “*legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio*”. Por lo tanto, en el caso de Chile, se debiera atender al significado conforme a la *Ley sobre Impuesto a la Renta*, el Código Tributario y las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos<sup>25</sup> (ver respuesta a la pregunta I.8). Sin embargo, a la fecha, no se ha planteado la aplicación de esta norma de los convenios.

---

<sup>24</sup> LIR Art. 41 A (D) (3).

<sup>25</sup> CT Art. 2 y LIR Art. 2.

### III.2. El concepto de residente

#### 1. *¿Cuál es el alcance del Artículo 4 (1) de los CDI con relación a las condiciones que debe cumplir la persona “sujeta al impuesto” de acuerdo con su legislación interna? (Ej. ¿Afecta si el residente está exento del impuesto en su país?)*

Las instrucciones emitidas por la autoridad tributaria en relación con los certificados de residencia para ser presentados en países con los cuales existe Convenio vigente, se limitan a señalar que por medio del certificado el Servicio de Impuestos Internos da fe de que el “*contribuyente tiene domicilio o residencia en Chile para fines tributarios, con el objeto de aplicar un Convenio para evitar la doble tributación y que está o ha estado sujeto a impuestos en Chile por el período indicado en el certificado*”.<sup>26</sup>

Al no existir norma más específica en la materia, una interpretación de la expresión “*sujeta a impuesto*” podría ser que si un contribuyente es residente fiscal en Chile producto de su residencia o domicilio pero se encuentra exento del impuesto a la renta por disposición legal específica, la persona (que está sujeta al sistema de impuestos de Chile) debiera ser considerada como residente en Chile para los efectos de la aplicación de los beneficios del Convenio. La posición contraria determinaría que el contribuyente exento de impuestos en Chile “no es o no ha estado sujeto a impuestos” y, por lo tanto, no puede ser considerado residente para los efectos de los Convenios.

#### 2. *¿Pueden las normas antiabuso de su país ser aplicadas para de-sestimar el status de un residente del otro estado contratante?*

En Chile se entiende que los CDI están por sobre la legislación tributaria doméstica,<sup>27,28</sup> por lo que en principio una norma anti-abuso es aplicable en la medida que el CDI respectivo lo permita. El CDI entre Chile y Argentina establece expresamente que los Estados contratantes pueden aplicar su legislación doméstica anti-abuso.<sup>29</sup> Por otra parte, una gran mayoría de los CDI suscritos por Chile establecen la aplicación de disposiciones anti-abuso domésticas específicas, por lo que la respuesta podrá ser distinta dependiendo del convenio de que se trate. Si en razón de un convenio fuere aplicable la norma general anti-abuso chilena por

---

<sup>26</sup> Circulares 17 de 2004 y 57 de 2005.

<sup>27</sup> Constitución de la República de Chile Art. 54 N° 1.

<sup>28</sup> Existe discusión en la doctrina sobre la jerarquía de los tratados internacionales (especialmente, considerando las reformas constitucionales de 1989 y 2005). Conforme a jurisprudencia del Tribunal Constitucional los tratados deben sujetarse a la Constitución.

<sup>29</sup> Memorando del Entendimiento.

expresa disposición, consideramos que ésta podría ser utilizada para desestimar el status de un residente del otro estado contratante.

### **III.3. Método de exención**

#### **1. *¿En qué CDI su país reconoce la exención bajo el texto del Artículo 23 A del Modelo de OCDE?***

Ningún convenio acordado dispone de la aplicación del método de exención con respecto a Chile. En todos los CDI Chile se ha comprometido a aplicar el método de crédito para eliminar la doble imposición.

#### **2. *¿Existe algún caso en que coexista el Artículo 23 A con el 23 B?***

No (ver respuesta a la pregunta III.3.1.)

#### **3. *¿Alguno de los CDI posee cláusula de cambio de método (switch-over clause) que permita el cambio del método de exención al método de crédito?***

No aplicable.

#### **4. *¿Se computa la renta exenta para fines de salvaguarda de la progresividad de los tipos?***

No aplicable en lo relativo a un método de exención bajo el Art.23 de los CDI.

Sin embargo, Chile ha acordado en general en los CDI que, cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de Chile (o el patrimonio que éste posea) estén exentas de imposición en Chile, Chile podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente (ver también II.1.2.).<sup>30</sup>

#### **5. *¿Cuál es el tratamiento en casos de doble no-imposición generados a raíz de conflictos de calificación? ¿Cuál es la efectividad de los Comentarios modificados al Art. 23 del Modelo OCDE?***

Chile aplica respecto de sus CDI el artículo 23. No existe a la fecha un pronunciamiento de la autoridad tributaria relativa a conflictos de calificación.

Los Comentarios a las disposiciones del Modelo OCDE no son vinculantes para

---

<sup>30</sup> Ver por ejemplo CDIs Chile - Canadá (1998) Art. 23 (1)(b) y Chile - Argentina (2015) Art. 23 (2)(b).

Chile (sin perjuicio de constituir un argumento histórico para la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios) .

**6. *¿Los CDI de su país tienen la cláusula de “sujeción al tributo” (“subject-to-tax clause”)? ¿Cómo aplica y en qué casos?***

No aplicable en lo relativo a un método de exención bajo el Art.23 de los CDI.

Chile ha acordado la cláusula de sujeción al tributo en algunos de sus convenios. Por ejemplo, en el convenio con Argentina se establece que un Estado Contratante (e.g. Chile) mantiene su derecho a gravar, de acuerdo con su legislación interna, cualquier renta proveniente de ese Estado y devengada por un residente del otro Estado Contratante (e.g. Argentina) (salvo personas específicas e.g. Estado o subdivisión política o autoridad local), cuando esa renta no esté efectivamente sujeta a impuesto en el otro Estado Contratante (e.g. Argentina). Los Estados se comprometen a identificar, mediante un canje de notas, las leyes de beneficio fiscal a las que se aplicará esta norma y, asimismo, a informar cualquier legislación que se dicte en el futuro y que produzca el mismo efecto.<sup>31</sup>

**7. *¿La exención aplica tanto a beneficios como a pérdidas? ¿Cuál es el tratamiento de la deducibilidad de los gastos incurridos para obtener una renta exenta conforme la CDI?***

No aplicable.

**8. *¿Algún CDI afecta el método de exención con cláusulas de limitación de beneficios?***

No aplicable.

**9. *¿Existen casos de Procedimiento de Acuerdo Mutuo sobre el Método de Exención?***

No aplicable.

### **III.4. Método de crédito**

**1. *¿Cómo interactúan las disposiciones internas sobre este método con el Artículo 23B de los CDI?***

Los CDI establecen, como principio general, que Chile se obliga a eliminar la doble imposición utilizando el método de crédito de acuerdo con la legislación in-

---

<sup>31</sup> CDI Chile - Argentina (2015) Art. 24 (9).



terna, i.e. los residentes en Chile que obtengan rentas (o posean un patrimonio) que, de acuerdo con las disposiciones de un CDI, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, pueden acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas (o patrimonio) los impuestos pagados en el otro Estado, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena. La Ley sobre Impuesto a la Renta establece disposiciones específicas para la aplicación del crédito ordinario.<sup>32</sup>

## **2. ¿En qué CDI su país reconoce la exención bajo el texto del Artículo 23B?**

En general, los CDI suscritos por Chile incluyen un texto similar al párrafo 2 del Artículo 23B del Modelo de Convenio de OCDE (ver respuesta a la pregunta III.3.4.).

## **3. ¿Cuáles son los impuestos que podrían ser acreditados bajo el tratado?**

Dan derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta, obtenida en Chile o en el extranjero, pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la *Ley sobre Impuesto a la Renta* (LIR), ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de ellos.<sup>33</sup>

A diferencia del crédito unilateral, el crédito ordinario se aplica a todas las rentas tratadas en un CDI.

## **4. ¿Contra qué impuestos domésticos procede la acreditación bajo el CDI?**

El crédito podrá ser imputado en contra de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda. Además, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que perciban del exterior rentas por servicios personales gravadas en el país con los Impuestos Único de Segunda Categoría o Global Complementario, podrán imputar los impuestos soportados en el extranjero por tales rentas.

---

<sup>32</sup> LIR Art. 41 C en relación con los Arts. 41 A y 41 B.

<sup>33</sup> LIR Art. 41 A (D) (3).

**5. *Analizar situaciones en que las respuestas dadas en la sección II.2. (crédito unilateral) tienen algún cambio al introducir situaciones bajo los CDI relacionadas con los requisitos para la acreditación y los límites.***

Los requisitos para la acreditación del crédito otorgados en el caso de países con CDI son los mismos que los del crédito unilateral (ver II.2.3.).

Se aplican las mismas reglas que para el crédito unilateral, con las siguientes excepciones:<sup>34</sup>

- Dan derecho a crédito, todos los impuestos extranjeros a la renta pagados por dividendos y retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero, de acuerdo a las leyes de un país con CDI. En este caso, el porcentaje señalado en la sección II.2.8. se incrementa de 32% a 35%. Sin embargo, si los beneficiarios efectivos de las rentas de fuente extranjera afectas al Impuesto de Primera Categoría tuvieran residencia o domicilio en el exterior, será necesario, además, que Chile tenga un CDI con el país de residencia de dichos beneficiarios efectivos.

El crédito total por los impuestos extranjeros correspondientes a las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas en el ejercicio, según corresponda, de países con los cuales Chile haya suscrito CDI, no puede exceder del equivalente al 35% de la Renta Neta de Fuente Extranjera de Países con Convenio de dicho ejercicio. Para estos efectos, la Renta Neta de Fuente Extranjera señalada de cada ejercicio se determina como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera de países con Convenio, afecta a impuestos en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros de dichos países, calculada de la forma establecida en este artículo.

- Tratándose de ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades sociales, en caso de que el impuesto de retención sea inferior al impuesto a pagar en Chile, se podrá considerar también el impuesto a la renta pagado por la sociedad o empresa en el exterior (crédito indirecto de primer grado) y, en el caso de la explotación de una agencia o establecimiento permanente, el impuesto que grava la remesa. También dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domi-

---

<sup>34</sup> LIR Art. 41 C.

ciliadas en el mismo país y la sociedad o empresa que remesa a Chile posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas (crédito indirecto de segundo grado).

- Los contribuyentes que, sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas extranjeras por servicios personales, podrán imputar como crédito al impuesto único de Segunda Categoría (impuesto a los remuneraciones del trabajo dependiente) o al impuesto Global Complementario (impuesto general a la renta de las personas naturales), los impuestos a la renta pagados o retenidos por las mismas rentas obtenidas por actividades realizadas en el país en el cual obtuvieron los ingresos. En este caso, el crédito no podrá exceder del 35% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. En todo caso, una suma igual al crédito por impuestos externos se agrega a la renta extranjera declarada.

**6. *¿Los CDI de su país tienen la cláusula de “sujeción al tributo”?***

Si; ver respuesta a la pregunta III.3.6.

**7. *¿Algún CDI contiene expreso reconocimiento de crédito indirecto?***

El texto de los CDI no establece expresamente la aplicación del crédito indirecto; sin embargo, todos los CDI suscritos por Chile reconocen el derecho a crédito “de acuerdo a las disposiciones aplicables a la legislación chilena”, por lo tanto, reconociendo derecho a crédito indirecto de primer y segundo grado, según sea el caso.

**8. *¿Algún CDI afecta el método del crédito con las cláusulas de limitación de beneficio? ¿Es posible incorporar este mecanismo en la legislación interna o el CDI?***

A la primera pregunta la respuesta es negativa. Los CDI que contienen la cláusula de limitación de beneficios sólo afectan la tasa reducida en el país fuente respecto a las rentas de dividendos, intereses y regalías.

En cuanto a la segunda pregunta, no vemos inconveniente alguno en incorporar este mecanismo a la legislación doméstica y/o los CDI. Es más, la norma general anti abuso sería en principio suficiente para limitar el otorgamiento de créditos bajo ley doméstica.

**9. *¿Puede una norma general o especial anti abuso interna afectar el reconocimiento del crédito sin afectar el cumplimiento del CDI?***

Tal como se señaló en la respuesta a la pregunta III.2.2., en Chile los CDI están

por sobre la legislación doméstica por lo que para aplicar normas anti abuso contenidas en leyes especiales es necesario que el CDI lo permita o se refiera a ellas. El único caso en el cual podemos encontrar un CDI suscrito por Chile que se refiera a cláusulas anti abuso en este sentido es el suscrito y aun no vigente CDI con Argentina, según consta en el Memorando de Entendimiento relativo a su aplicación, el cual forma parte integrante del CDI.

### **10. ¿Existen casos de Procedimiento de Acuerdo Mutuo sobre el método de crédito?**

Dado el carácter no público de éstos, no tenemos información al respecto.

## **PARTE IV: ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y FORMALES**

El sistema chileno cuenta con procedimientos para solicitar certificados de residencia y certificados de situación tributaria (relativo a los impuestos pagados en Chile) para aplicación de los CDI. Este procedimiento y los certificados mismos se pueden obtener de manera online, a través del sitio web de la autoridad tributaria.<sup>35</sup>

## **PARTE V: JURISPRUDENCIA**

No existe jurisprudencia abundante en relación con los métodos para evitar la doble imposición y la aplicación de convenios de doble imposición. Sin embargo, se puede citar el fallo dictado por la Excma. Corte Suprema el 18 de noviembre de 2015.

El año 2012 la autoridad tributaria chilena impugnó la utilización de un crédito (año fiscal 2009), por impuestos pagados en Brasil, a un contribuyente chileno residente en Chile que durante el año comercial 2008 recibió remuneraciones por servicios prestados en Brasil. El fundamento de la impugnación fue la inexistencia de un certificado que probará fehacientemente el pago del impuesto por dichas rentas en Brasil.

En sede judicial, el contribuyente chileno acreditó la retención y pago de esos impuestos por parte del empleador en Brasil mediante la declaración de renta efectuada por el contribuyente en ese país, y no a través de un certificado especial emitido por la autoridad tributaria brasileña en el que constara la retención correspondiente, tal como lo exige el artículo 41 A letra D N° 4 de la Ley sobre

---

<sup>35</sup> Ver <[http://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/cert\\_internacionales/arbol\\_cert\\_internacionales\\_1142.htm](http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/cert_internacionales/arbol_cert_internacionales_1142.htm)>.

### Impuesto a la Renta.

Sin perjuicio, el tribunal estimó como suficiente para efectos de acreditar el pago del impuesto la referida declaración de impuestos.

Llama la atención de este caso, más allá de la no consideración por parte de la Corte de los requisitos formales que establece la ley, el hecho que la declaración de renta demostraba que, sin perjuicio de la retención efectuada, el pago de impuestos no había sido definitivo, toda vez que el contribuyente recibió una devolución de impuestos en dicho país. La ley establece como condición esencial para el otorgamiento de créditos contra impuestos en Chile, el que éstos hayan sido pagados o retenidos de manera definitiva, sin embargo, la autoridad tributaria chilena no alegó este punto. En consecuencia, el caso aquí resumido implicó un doble beneficio para el contribuyente toda vez que, por una parte, obtuvo una devolución de impuestos en Brasil, es decir, finalmente no pagó impuestos en ese país y, por la otra, la retención provisoria le sirvió como crédito para disminuir la carga tributaria a la que se encontraba afecto en Chile.

Marzo, 2016

