



**UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA**

**“EL EFECTO TRIBUTARIO QUE PRODUCE EN LAS PERSONAS Y
EMPRESAS, EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN
ENTRE CHILE Y BRASIL A DICIEMBRE DE 2012”**

AREA TEMÁTICA: TRIBUTARIA

TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO AUDITOR Y AL GRADO DE
LICENCIADO EN SISTEMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y CONTROL DE GESTIÓN

TESISTA: SERGIO HERBERT ÓRDENES SONNENBURG

PROFESOR GUÍA: SR. LUIS HERNAN PONCE CUADRA

VALPARAÍSO, DICIEMBRE 2012

INDICE

	<u>Página</u>
Resumen	1
Marco Teorico	
1. Antecedentes Historicos	2
1.1. Acuerdos de Doble Tributación celebrados por Chile	4
2. Doble Tributación Internacional (Concepto)	5
3. El derecho a cobrar impuestos	7
3.1. El caso de Chile	9
3.1.1. Artículo 41 A	10
3.1.2. Artículo 41 B	11
3.1.3. Artículo 41 C	12
3.1.4. Requisitos de las rentas del exterior para tener derecho a crédito	14
3.1.5. Acreditación del Impuesto	15
3.1.6. Registro de las inversiones en el exterior	15
3.1.7. Régimen Tributario de Brasil	16
3.2. La Doble Tributación Internacional y el Nacimiento de los Convenios de Doble Tributación en Chile	17
4. La Doble Tributación Internacional	
4.1. Generalidades	17
4.2. Medidas para evitar la doble tributación internacional	19
5. Los Convenios Tributarios Internacionales	
5.1. Generalidades	19
5.2. Fines de los convenios	20
5.3. Inconvenientes	21
5.4. Tipos de convenios	21
5.5. Ventajas de celebrar convenios	22
5.6. Desventajas de celebrar convenios	22
6. Convenio entre Chile y Brasil para evitar la doble tributación	23
6.1. Aplicación del Convenio en relación a la Ley Interna de Cada País	23
6.2. Descripción y Estructura del Convenio	24
6.3. Ámbito de aplicación del Convenio (CAPITULO I)	24
6.4. Definiciones (CAPITULO II)	24
6.5. Tributación de las rentas (CAPITULO III)	26

6.6. Método para eliminar la doble tributación (CAPITULO IV)	29
Problema	30
Objetivos:	
- Objetivo General	31
- Objetivos Específicos	31
Metodología	32
Instrumentos de Observación	35
Análisis y Discusión de Resultados	47
Conclusiones	53
Referencias Citadas	55
Bibliografía Complementaria	56
Glosario	58
Anexos	

RESUMEN

La doble tributación es un tema relevante debido a que en el ultimo tiempo los países se están expandiendo, abriéndose nuevos mercados, efectuando una variedad de tratados, entre esos tratados estan los convenios para evitar la doble tributacion internacional. Existe doble tributación cuando un mismo impuesto recae sobre una misma persona, sobre un mismo hecho y por un mismo período de tiempo. Produciendo efectos negativos tales como desincentivar la inversión y evasión fiscal. Es por esta razón que se celebran este tipo de convenios con el preciso objeto de evitar la doble tributación. Por ende nuestro país ha realizado una serie de estos tratados desde el año 1997, esto a causa de otras series de convenios que ha hecho como los tratados de libre comercio, en su constante preocupación de expandirse economicamente economicamente, para así incentivar la inversión extranjera, aumentar el flujo de intercambio tecnológico y asi, hacer que el país sea más atractivo.

El presente proyecto analizará el efecto tributario que produce en las rentas de las personas y empresas el convenio para evitar la doble imposición entre Chile y Brasil. A través de una investigación cualitativa, con alcance descriptivo - explicativo, se realizarán cuadros comparativos y se desarrollará la modelación de casos prácticos, para determinar las ventajas y desventajas que se produce en el inversionista y que se pueden extraer del convenio efectuado entre ambos Estados Contratantes y sus efectos a Diciembre de 2012.

El resultado obtenido del presente proyecto luego de analizada la información sobre el convenio entre Chile y Brasil, comparando la situación antes y después del convenio, y el desarrollo de casos prácticos es que; se genera una menor carga tributaria para los inversionistas chilenos, existiendo ventajas y desventajas para los países involucrados en el tratado de doble tributación, además, hay un creciente incentivo en la inversión de capitales chilenos en Brasil desde el año en que entró en vigencia el convenio entre ambos países.

MARCO TEÓRICO

1. Antecedentes Históricos

Chile desde el año 1997 ha iniciado una serie de convenios bilaterales para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio. Este tipo de convenios que ha celebrado Chile con diversos países es sobre criterios previamente establecidos, tales como, la existencia de un Tratado de Libre Comercio, países donde hay un flujo importante de capitales e intercambio tecnológico y economías que sean atractivas para el desarrollo de negocios, ya sea para chilenos así como extranjeros.

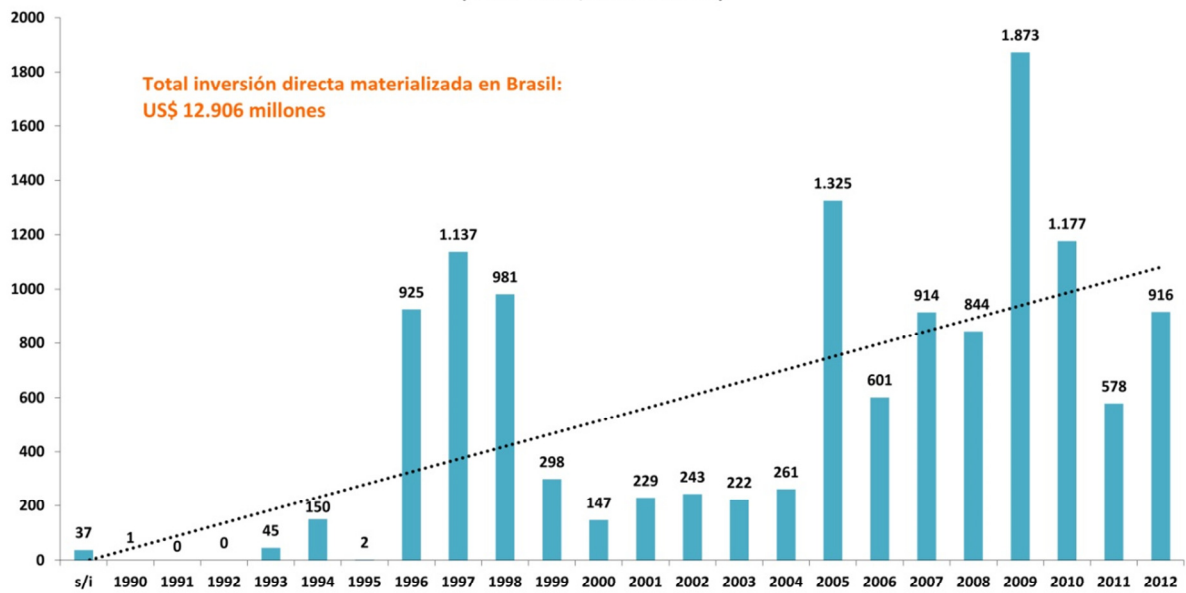
El objetivo de celebrar este tipo de convenios para evitar la doble tributación es la de abrir nuevos mercados mediante la reducción de las tasas impositivas, promover la colaboración entre las autoridades tributarias de los Estados Contratantes, y hace que Chile sea más interesante para los inversionistas extranjeros y a la vez estimula a los chilenos a invertir en otros países.

Chile firma su primer tratado con Argentina el 07 de marzo de 1986 (el cual dejará de regir el 31 de diciembre de 2012), y el 08 de febrero de 2000 firma simultáneamente dos convenios con Canadá y México. Siendo los últimos firmados con Bélgica, Suiza y Tailandia, los cuales entraron en vigor el 01 de enero de 2011.

En lo que respecta al convenio firmado con Brasil, el cual es el sujeto de estudio de la presente investigación, fue firmado el día 3 de abril de 2001 y publicado en el Diario Oficial el 24 de octubre de 2003. El convenio entro en vigor el 24 de julio de 2003 y se aplica respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y se contabilicen como gasto a partir del 1 de enero del año 2004.

Brasil, con un stock acumulado de US\$ 12.906 millones, o un 18,1% del total, es hoy el tercer destino preferido por los inversionistas chilenos. Ello no obstante la baja observada durante el año 2011, cuando estas inversiones alcanzaron solo a US\$578 millones (DIRECON, 2012, 1).

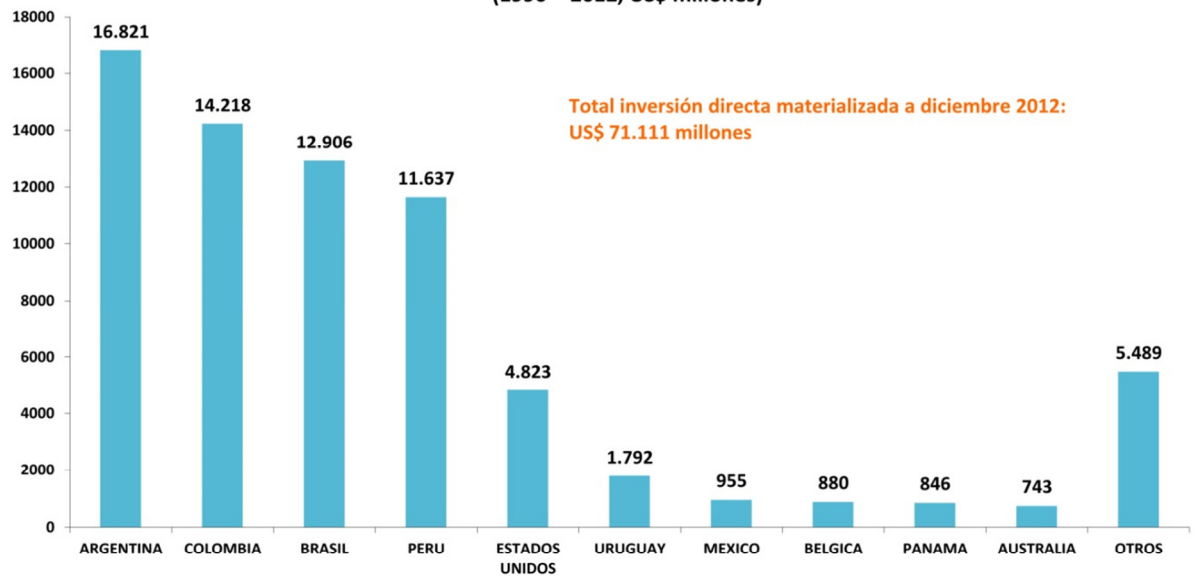
INVERSIÓN DIRECTA DE CAPITALES CHILENOS EN BRASIL. (1990 - 2012, US\$ millones)



Fuente: DIRECON. Asesoría para el Monitoreo de las Inversiones en el Extranjero.

(DIRECON, 2012)

INVERSIÓN DIRECTA DE CAPITALES CHILENOS EN EL MUNDO. PRINCIPALES DESTINOS (1990 - 2012, US\$ millones)



Fuente: DIRECON. Asesoría para el Monitoreo de las inversiones en el Extranjero

(DIRECON, 2012, 1).

1.1. Acuerdos de Doble Tributación celebrados por Chile

A continuación se presentara un cuadro con los convenios que Chile ha suscrito, los que se encuentran en vigencia y algunos en la etapa de negociación.

País	Tipo de Acuerdo	Estado o Información de Interés	Vigencia
América del Sur			
Argentina	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2004
Brasil	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2004
Colombia	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2010
Ecuador	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2004
Paraguay	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2009
Perú	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2004
Uruguay	Comprehensivo	En negociación	
América del Norte			
Canadá	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2000
Estados Unidos	Comprehensivo	Negociación finalizada	Sin fecha
México	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2000
Europa			
Alemania	Comprehensivo	En negociación	
Austria	Comprehensivo	Negociación finalizada	
Bélgica	Comprehensivo	Por entrar en Vigencia	1º Enero 2011
Croacia	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2005
Dinamarca	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2005
España	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2003
Francia	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2007
Irlanda	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2009
Italia	Comprehensivo	En negociación	
Polonia	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2004
Portugal	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2009
Reino Unido	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2005
Suecia	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2006
EFTA			
Noruega	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2004

Suiza	Comprehensivo	Por entrar en vigencia	1º Enero 2011
Otros Europa			
Rusia	Comprehensivo	En trámite legislativo para su aprobación	Sin Fecha
Asia			
Corea del Sur	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2004
India	Comprehensivo	En negociación	
Malasia	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2009
Tailandia	Comprehensivo	Por entrar en vigencia	1º Enero 2011
Oceanía			
Australia	Comprehensivo	Negociación Finalizada	Sin fecha
Nueva Zelanda	Comprehensivo	Vigente	1º Enero 2007

(DIRECON, 2012)

2. DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Concepto: Es el resultado de aplicar un mismo impuesto en dos o más Estados a un mismo contribuyente en relación a una misma renta y por el mismo período de tiempo. También se puede decir que la doble tributación es el fenómeno que se produce cada vez que los Estados aplican impuestos de similar naturaleza, respecto de un mismo hecho económico.

Existe doble imposición internacional desde el punto de vista jurídico, cuando dos o más Estados imponen similares tributos a un mismo contribuyente por la misma base imponible y el mismo período tributario, de modo que el contribuyente soporta una mayor carga tributaria que la que le correspondería si estuviera sujeto a una sola jurisdicción tributaria. (Salort, 2005, 110)

Para que exista doble tributación es necesario que se den simultáneamente cuatro elementos, ya que sin estos elementos no se puede sostener que existe doble imposición excepto cuando los contribuyentes se encuentran relacionados, como ocurre en el caso de una sociedad anónima y sus accionistas en que se dice que si existe doble tributación económica. Los elementos que se deben dar para que exista doble tributación son: que existan impuestos similares o comparables en dos o más Estados, que se trate del mismo

contribuyente, que sea en relación a la misma renta y que se apliquen en el mismo lapso de tiempo.

Convenios de Doble Tributación

Acuerdos que abarcan materias netamente tributarias, relacionadas principalmente con el impuesto a la renta y regalías, donde se fijan las reglas para la determinación del Estado que tiene derecho a gravar las rentas obtenidas, los sujetos del impuesto, el tipo de impuesto o las tasas de impuesto que se aplicarán, entre otros puntos.

Lo que fundamentalmente pretenden los Acuerdos de Doble Tributación es evitar que los empresarios paguen en territorio extranjero impuestos por la actividad económica que emprenden en ese lugar, considerando que ya cumple con esta obligación en su propio país.

Renta

“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 o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación” (Art. 2 N° 1 Inc.1°, D.L. 824).

El concepto de renta contiene una serie de términos, tales como ingreso, utilidad, beneficio e incremento de patrimonio, lo cual es importante clarificar a fin de lograr un mayor entendimiento de dicho concepto, y que se explican de la siguiente forma:

Se debe entender por Ingreso, a la riqueza que fluye desde afuera, algo que entra y pasa a ser disponible por alguien o a formar parte del patrimonio de una persona. El ingreso se debe determinar o ser apreciable en dinero. Las fuentes del ingreso puede ser el trabajo humano, el capital o la combinación de ambos.

Por Utilidad se entiende que es el provecho o interés que se saca de una cosa. Esta definición incluye los ingresos que tengan el carácter de utilidad y que provengan de la actividad de una persona o entidad.

Beneficio es el bien que se hace o se recibe. El beneficio que sea susceptible de apreciación pecuniaria es el que se debe considerar para los fines de la Ley de la Renta.

Se entiende por incremento de patrimonio al crecimiento de los bienes corporales o incorporeales, susceptible de apreciación pecuniaria, de una persona. Para ser calificado como renta no es necesario que este crecimiento de los bienes tenga su origen en una fuente conocida o se identifiquen con utilidades o ingresos de una actividad. Es suficiente su existencia y que jurídicamente ellos se encuentren percibidos o devengados.

3. EL DERECHO A COBRAR IMPUESTOS

La Doble Tributación Internacional debe ser planteada desde una perspectiva económica, puesto que los países no estarán dispuestos a ceder su jurisdicción de recaudar impuesto cuando las actividades son realizadas en su territorio por terceros no residentes o se realizan en otro país por personas residentes del primero. Tema que toma importancia debido a la soberanía que tienen los países para establecer impuestos. Cada país puede adoptar principios diferentes para gravar a las personas, para ello se requiere que exista una clara conexión entre el país que cobra el impuesto y el sujeto que lo pague.

En el ámbito internacional existen tres principios que principalmente se utilizan para gravar a las personas sujetas a impuestos y ejercer jurisdicción. Estos principios son el Principio de la Fuente, de la Residencia y de la Ciudadanía, los cuales se definirán a continuación:

Principio de la Fuente:

En relación al principio de la fuente, también conocido como el principio de territorialidad o tributación limitada, es necesario precisar que se basa en el origen económico de la renta. Este principio, desde la perspectiva de país en vías de desarrollo, debiera adquirir una vital relevancia por cuanto estos países son los que proveen los recursos, o expuesto de otra forma, son utilizados para la confección de productos con ventajas económicas que son escasas de conseguir en países desarrollados, debido a las fronteras y capacidades de producción (López, 2010, p. 1).

Este principio se justifica en dos teorías que son; el principio del beneficio y el de la soberanía del territorio. El primero tiene que ver con el hecho de resarcir los servicios públicos y la infraestructura que fueron utilizados los recursos para generar la renta. El segundo consiste en ejercer el derecho soberano de gravar a las personas que desarrollen sus actividades o posean riquezas dentro del territorio del Estado, sin considerar que esto pueda recaer sobre no residentes.

Por lo general, la aplicación de este principio es sobre la fuente productora, es decir, es en el Estado donde se encuentran o usan los factores productivos, sin embargo, existe otro enfoque que tiene relación con la fuente pagadora, ósea, el Estado donde queda disponible la renta, aun cuando no se desarrolle en él la actividad física o intelectual o no se encuentren en él los factores productivos.

Principio de la Residencia:

El principio de la residencia es también conocido como el principio de tributación de las rentas obtenidas a nivel mundial o tributación ilimitada. Este principio, se basa en la jurisdicción en la que reside el individuo sin tomar en consideración el origen o fuente de las ganancias obtenidas. Con el objeto de lograr recaudar los impuestos provenientes de este principio, es necesario determinar el test o prueba que determine la residencia. La residencia puede comprender a nacionales y extranjeros que posean los vínculos necesarios que la legislación de cada país establezca (López, 2010, p. 2).

En la legislación tributaria chilena, solo el código tributario en su artículo 8 N° 8, define como residente a “toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos”. Por otra parte el código civil en su artículo 59 define al domicilio de la siguiente manera: “el domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”.

Este principio se justifica en la teoría de la lealtad tributaria que debieran tener las personas que habitan un estado permanentemente para contribuir con los gastos de mantención de los

bienes públicos. La fortaleza que tiene este sistema es que este principio grava a las personas que mantienen un vínculo físico con el Estado que recauda los impuestos, además el estado de residencia posee la información de sus residentes, lo que le permite contar con una mayor claridad para determinar la capacidad de pago, lo que supone que las personas que obtienen más rentas deben contribuir en mayor grado a solventar las arcas fiscales.

Principio de la Nacionalidad:

El principio de la ciudadanía o nacionalidad consiste en que el estado grava a sus nacionales sobre la renta mundial sin considerar si estos son residentes en el país o no. Este principio se sustenta en la teoría de la soberanía que un estado puede ejercer sobre sus nacionales, lo que en términos simples dice relación con el cobro de impuestos por los derechos que disponen estas personas sobre el estado (López, 2010, p. 2).

3.1. El Caso de Chile

En Chile existen disposiciones legales relativas a la tributación de las rentas, que son pertinentes al tema. En Chile el principio que se aplica es el Principio de la Renta Mundial, es decir; toda persona que tenga domicilio o residencia en Chile pagará impuestos por todo tipo de renta, ya sea que ésta sea de fuente chilena o extranjera (Art. 3, D.L. 824). Distinta es la situación para aquellas personas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, las que sólo pagaran impuestos por sus rentas de fuente chilena. Además, existe un cierto incentivo para el extranjero, este incentivo consiste en que los tres primeros años que permanezca en Chile, contado desde su ingreso al país, pagarán impuesto sólo por sus rentas de fuente chilena, período que podrá ser prorrogado por el Director Regional en caso calificados, pasado estos tres años y su prórroga (si la hubiese), tributará bajo el principio de renta mundial.

En el artículo 12 de la Ley de Impuesto a la Renta se establece el momento en que deben tributar las rentas provenientes del exterior, la cual establece que tributarán cuando estas se perciban, excepto en el caso de las rentas de agencias, la cual tributarán cuando estas se perciban o devenguen.

En la Ley de Impuesto a la Renta (D.L. N° 824 del año 1974) en los artículos 41 A, 41 B y 41 C, se establecen las normas relativas a la doble tributación internacional. Las cuales se explican a continuación:

3.1.1. Artículo 41 A: Crédito por Inversiones en el exterior en el caso de países con los cuales no se haya celebrado un Convenio para evitar la Doble Tributación

De acuerdo a lo dispuesto en este artículo las personas que tienen derecho a este crédito, son los contribuyentes que tengan domicilio o residencia en Chile, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, estén o no obligados a llevar contabilidad completa, y que obtengan rentas del exterior por concepto de dividendos, retiros de utilidades, uso de marca, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, o de agencias o de establecimientos permanentes, afectas al impuesto de primera categoría y las cuales han sido gravadas con impuestos a la renta equivalentes a los tributos contenidos en la ley de la renta chilena.

Por lo tanto, cualquier otra renta, ingreso o utilidad proveniente del exterior y que no corresponda a ninguna de las inversiones, operaciones y prestaciones mencionadas anteriormente, no dan derecho a crédito.

El total de crédito por rentas provenientes del exterior no puede exceder de la actual tasa del impuesto de primera categoría. Si la tasa extranjera de retención que afecto al dividendo o retiro fue superior a la tasa de Primera Categoría, el remanente se reconoce como gasto necesario para producir la renta.

“Este crédito sólo puede imputarse al impuesto anual de Primera Categoría y no da derecho a devolución en dinero. Si se produce un remanente, éste puede acreditarse en ejercicios posteriores si se trata de contribuyentes obligados a llevar contabilidad” (Contreras & González, 2006, p. 324).

Para los fines de la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, el crédito que originen los retiros o dividendos provenientes del exterior deben incrementar el

monto líquido de la remesa percibida. En otras palabras se debe reconocer el monto bruto del dividendo o retiro, antes de rebajar el crédito que ellos generan.

También da crédito el impuesto a la renta pagado por una sociedad, en la parte de las utilidades que reparta a la empresa foránea que remesa, en definitiva, esas utilidades a Chile, siempre que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

Este crédito rige desde el año tributario 1998, afectando a los impuestos anuales que deban pagarse desde dicho año, esto es, alcanza a las rentas obtenidas en el año comercial 1997.

3.1.2. Artículo 41 B: Reglamentaciones relativas a las rentas provenientes del exterior

Este artículo se refiere al tratamiento tributario que afecta a la devolución de capital por las inversiones en el exterior. De conformidad a lo establecido en este artículo señala que los contribuyentes que hayan efectuado inversiones en el exterior, mediante la adquisición de acciones de sociedades anónimas y derechos sociales en sociedades de personas o inversiones en la apertura de ganancias o establecimientos permanentes en el exterior, que respecto a estas inversiones no les será aplicable el tratamiento tributario dispuesto en el art. 17 N° 7 de la Ley de la Renta para la devolución de los capitales del extranjero, lo que quiere decir es que cuando hay devoluciones de capitales sociales, estas se imputaran primero a las utilidades tributarias y al término de estas, al exceso de las tributables, dicho régimen solo alcanza para las devoluciones de capital provenientes de inversiones efectuadas en el país.

No obstante, la norma señala que los contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior, sin quedar afecto a ningún impuesto de la Ley de la Renta, hasta el monto invertido en el exterior en moneda extranjera autorizada por el Banco Central de Chile y transferido al país, según el tipo de cambio fijado por dicho instituto emisor, vigente a la fecha del retorno del capital.

El tratamiento señalado anteriormente será aplicable siempre que los capitales retornados al país, estén previamente registrados en el Registros de Inversiones en el Extranjero y que dicha devolución se acredite con instrumentos públicos o certificados extendidos por las autoridades competentes del país extranjero, debidamente traducidos al idioma español, cuando corresponda, y legalizados o autenticados.

En aquellos casos que no se pueda contar con la documentación señalada anteriormente, el Director del Servicio de Impuestos Internos, podrá autorizar que la devolución de capital, ya sea disminución o retiro de capital, se acredite mediante certificados o informes expedidos por auditores externos del país extranjero de que se trate, traducidos al idioma español, cuando corresponda, y legalizados.

Finalmente, de acuerdo a lo señalado en el artículo 41 A letra C) N° 5, el director del Servicio de Impuestos Internos podrá designar auditores del sector público o privado, u otros Ministros de Fe para verificar en el exterior la efectividad de la devolución de los capitales invertidos en el extranjero y cumpliendo todos los demás requisitos exigidos por el citado artículo 41 A, a fin de poder invocar como crédito en Chile los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior.

3.1.3. Artículo 41 C: Crédito por inversiones en el exterior en el caso de países con los cuales se hayan celebrado Convenios para evitar la doble tributación, basados en el otorgamiento de créditos

En el caso de inversiones en países con los cuales Chile haya suscrito Convenios para evitar la doble tributación y en los que se haya pactado un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes, el otorgamiento de ese crédito presenta las siguientes diferencias fundamentales, en relación con lo comentado anteriormente:

- El tope total del crédito es del 30%, en vez de la tasa de Primera Categoría.

- El crédito se utiliza, primero, contra el impuesto de Primera Categoría y si queda un remanente éste se usa contra los impuestos personales Global Complementario o Adicional.
- Si una vez completado el proceso de imputación de crédito al impuesto de primera categoría y al Global Complementario o Adicional, aún quedare un remanente, éste no da derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años siguientes (Contreras & González, 2006, p. 325).

Determinación del Crédito total disponible

Los impuestos que dan derecho al crédito son los que afectan a las inversiones en Sociedades Anónimas o en Sociedades de Personas referente a los impuestos a las ganancias de capital, impuesto a la renta pagado por la sociedad receptora de la inversión y el impuesto de retención que grave la remesa a Chile de dividendos o retiros.

El impuesto pagado por la sociedad receptora de la inversión, imputable a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades, será aquel que esté vigente al momento de la remesa. Dicho impuesto se considerará proporcionalmente, en relación a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile.

Para estos fines se debe reconstituir el monto bruto de la renta que proporcionalmente corresponda a tales dividendos o utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando al impuesto de retención y el impuesto a la renta de la empresa respectiva.

También dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile. Siempre que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

También dan derecho a crédito las Inversiones a través de Agencias o Sucursales, referente a los impuestos a la renta que afecte a la utilidad percibida o devengada por la agencia o sucursal y el impuesto de retención que afecte a la remesa de utilidades a Chile.

Límite máximo del Crédito

El crédito para cada renta será la cantidad menor entre: El o los impuestos pagados en el país de la inversión, sobre la renta respectiva, y el 30% del monto bruto de tales rentas percibidas en Chile, o percibidas o devengadas en el caso de las agencias y sucursales en el exterior. Para determinar este monto bruto, se divide el monto de la renta que ha debido reconocerse en Chile por 0,70.

Crédito en el caso de servicios personales prestados en el exterior

Los contribuyentes beneficiados con este crédito son aquellos que tengan domicilio o residencia en Chile y que presten servicios personales en el exterior obteniendo sueldos clasificados en el N° 1 del art. 42 de la ley de la renta, o que hayan obtenido honorarios clasificados en el N° 2 del mismo artículo.

El crédito utilizable en Chile serán los impuestos a la renta que hayan afectado a tales sueldos u honorarios en el exterior. Este crédito no puede exceder del 30% del monto bruto, antes de impuesto, de tales sueldos u honorarios. El monto de este crédito se agrega a la renta extranjera para los fines de conformar su Base Imponible en Chile.

3.1.4. Requisitos de las rentas del exterior para tener derecho a crédito

Las rentas del exterior para tener derecho a crédito en Chile deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Estar afectas en Chile al impuesto general de primera categoría.
- Estar afectas en Chile al impuesto único de segunda categoría o global complementario, según corresponda.
- Deben convertir a moneda nacional según tipo de cambio observado y declararse actualizadas, cuando corresponda.
- Debe agregarse a la renta a declarar el crédito respectivo por impuestos exteriores hasta el monto máximo permitido por la ley.
- La inversión en el exterior debe ser efectuada mediante el mercado cambiario formal.
- Las inversiones deben ser inscritas en el registro de inversiones en el extranjero que lleva el Servicio de Impuestos Internos.

3.1.5. Acreditación del Impuesto

Los impuestos pagados en el exterior se acreditan mediante recibos o formularios que se utilicen en el exterior para su declaración o pago, conteniendo la siguiente información como mínimo:

- Monto Impuesto
- Fecha Pago
- Naturaleza del Impuesto
- Timbre Institución Recaudadora Externa
- Mediante certificado emitido por autoridad tributaria competente.
- Documentos traducidos y legalizados, cuando corresponda.
- El Director del SII podrá designar auditores públicos o privados u otros ministros de fe para verificar la efectividad de los impuestos externos; devolución de capitales y demás normas de la ley.

3.1.6. Registro de las inversiones en el exterior

Las inversiones efectuadas en el exterior por concepto de acciones, derechos en sociedad y en agencias en el exterior para que den derecho al crédito por impuestos externos, deben inscribirse previamente en el SII en el registro de inversiones en el extranjero que lleva el SII.

La inscripción se debe efectuar a través de las Direcciones Regionales mediante un declaración jurada simple presentada en 3 ejemplares: la primera copia para la Dirección Nacional, la segunda copia para el contribuyente y la tercera copia para la Dirección Regional.

Actualmente el registro se lleva en la Dirección Nacional y se confecciona con la información contenida en la declaración jurada (fecha, monto con derecho a crédito, país destino objeto inversión).

Se inscriben solo las inversiones efectuadas en el exterior por los conceptos mencionados, realizadas mediante el Mercado Cambiario Formal y que den derecho a crédito por impuestos externos.

La inscripción debe efectuarse dentro del mes calendario siguiente al de efectuada cada inversión en el exterior. Los contribuyentes que no cumplan con los requisitos antes indicado, no tienen derecho al crédito externo, hasta que regularicen su situación.

3.1.7. Régimen Tributario de Brasil

Brasil es una constitución federal que se promulgó el 5 de octubre de 1988, existiendo distintos tipos de rentas como las federales a nivel nacional, la estatal y distrito federal, y la de los municipios, otorgando a cada uno de ellos el poder de recaudar los tributos (Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, Julio 2006, p. 72).

De acuerdo al convenio para evitar la doble imposición, a esta solo entran el impuesto federal sobre la renta.

“Impuesto Federal sobre la renta: el impuesto a la renta sobre las ganancias de capital es de un 15% con un adicional del 10% sobre la base que excede de R\$240.000 al año” (Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, Julio 2006, p. 72).

Además, existe un impuesto a la retención sobre los no residentes respecto a las siguientes partidas:

- a) Dividendos: 0%
- b) Intereses: 15%
- c) Regalías y asistencia técnica: 15% más 10% de CIDE (este último a cargo del pagador brasileño)
- d) Ganancias de Capital (Plusvalía): 15%
- e) Servicios Generales: 25%
- f) Remesas a países con tributación favorable: 25%, hay excepciones (Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, Julio 2006, p. 72).

3.2. La Doble Tributación Internacional y el Nacimiento de los Convenios de Doble Tributación en Chile

Actualmente los países se están abriendo a nuevos mercados y la globalización de las economías es una realidad que deben considerar los países en su constante preocupación por desarrollarse, ya que incentiva la inversión en el extranjero y promueve el desarrollo económico de los países. Pero todo esto, puede verse frustrado debido a la carga impositiva impuesta por cada país, puesto que cada país es soberano para aplicar impuestos dentro de su propio territorio.

Por lo que se produce una injusticia, la cual es que en muchos casos se aplica un mismo tributo, a la misma persona, sobre un mismo hecho económico, por el hecho de haber obtenido la renta en el extranjero, es por esta razón que nacen los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.

No existen en Chile medidas de carácter general que eliminen la doble tributación internacional, pero si existen reglas que permiten aminorar la carga tributaria tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, las cuales se encuentran contenidas en el Decreto Ley Nº 824 del año 1974, sobre el Impuesto a la Renta.

El primer tratado que firma Chile es con Argentina el 07 de marzo de 1986, y el 08 de febrero de 2000 firma simultáneamente dos convenios, con Canadá y México. Siendo los últimos firmado con Bélgica, Suiza y Tailandia. Todos estos convenios se aplican a las Rentas y al Patrimonio.

4. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

4.1. Generalidades

Cada Estado es soberano de establecer criterios que definan su propio poder tributario. Como resultado de esto, ocurren casos en los que, por la misma relación o situación, una misma persona sufre la imposición de más de un ordenamiento jurídico.

Para que exista doble tributación deben concurrir simultáneamente cuatro elementos, sin los cuales no se podría sostener que existe doble imposición, excepto cuando los contribuyentes se encuentren relacionados como ocurre en el caso de una sociedad anónima y sus accionistas en que se dice que si existe doble tributación económica.

Estos elementos son:

1. Que existan impuestos similares o comparables en dos o más Estados;
2. Que se trate del mismo contribuyente;
3. Que sea respecto de la misma renta, y
4. Que se apliquen en el mismo lapso de tiempo (Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, Julio 2006, p. 18).

Basta que los Estados adopten principios diferentes para la definición del poder tributario, o que tengan un concepto diferente para un mismo principio, para que surjan una serie de jurisdicciones estatales sobre relaciones o situaciones tributarias. Es decir, dos o más Estados pueden adoptar principios diferentes de tributación (Principio de la Fuente, de la Residencia o de la Ciudadanía) para que exista doble tributación. Por ejemplo, el caso de una persona residente en Estados Unidos, percibe dividendos que se generan en Brasil. En Estados Unidos pagará impuesto por dicha renta, ya que ahí rige el principio de la residencia, pero a la vez deberá pagar impuesto por la misma renta, puesto que Brasil reconoce el principio de la fuente.

Otro ejemplo de esto puede ocurrir cuando dos Estados definan un mismo principio de manera diferente, como el Principio de la Residencia en el que se atribuya al contribuyente la condición de Residente, como el caso de un residente en Brasil que permanece diez meses en Colombia, tributara en los dos Estados. Puesto que en Colombia para efectos del impuesto a la renta, se considera residente a toda persona que permanece en el país por un período superior a seis meses, mientras que en Brasil también para efectos del impuesto a la renta, no se considera la permanencia en el exterior cuando es inferior a un año, quedando el contribuyente afecto a impuesto en ambos Estados por el mismo principio. La doble tributación internacional además de ser injusta, representa un obstáculo para el intercambio económico y comercial.

4.2. Medidas para Evitar la Doble Tributación Internacional

Para evitar la doble tributación, es decir, que se grave dos veces la misma renta en dos o más Estados, al aplicar estos criterios de tributación diferentes, se pueden adoptar medidas diferentes de acuerdo a la fuente y al método, las que se explican a continuación:

Según su Fuente:

1. Medidas Unilaterales, son aquellas adoptadas por la legislación interna de un país.
2. Medidas Convencionales, son aquellas que se establecen mediante convenios internacionales

Según el Método:

1. Método de Exención; consiste en liberar de impuesto en el país de residencia la renta de fuente extranjera. El efecto que produce la exención en el país de residencia es que hace más atractiva las inversiones en el extranjero que las que son realizadas en el propio país, ya que por lo general, los países en desarrollo tienen tasas inferiores, además conceden exenciones especiales a estas inversiones.
2. Método de Crédito; en este método la renta de fuente extranjera no está exenta, el Estado de residencia tributa la renta global del contribuyente, sin importar su origen. Sin embargo, del impuesto calculado, se deduce el impuesto pagado en el país de la fuente, siempre que dicho impuesto sea de naturaleza equivalente al impuesto pagado en el país de residencia.

5. LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES

5.1. Generalidades

Los tratados ocupan un lugar primordial dentro de las fuentes internacionales de Derecho Tributario. Desde hace tiempo se celebran convenios internacionales sobre materias de otra naturaleza que accesoriamente contemplan disposiciones tributarias, como los acuerdos de comercio, en la parte destinada a la formación de uniones aduaneras o zonas de libre comercio.

Junto a esto han surgido tratados específicamente de contenido tributario, con el propósito de evitar la doble tributación y evitar la evasión fiscal. La mayoría de estos convenios se refiere a los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

5.2. Fines de los Convenios

Los convenios internacionales para evitar la doble tributación se celebran con el preciso objeto de evitar la doble imposición internacional.

Los métodos para evitar la doble imposición consisten principalmente en establecer con anterioridad que una renta es imponible solamente en uno de los dos Estados contratantes, o bien, que es imponible en ambos, pero con la obligación de que uno de los dos, permita que el impuesto pagado en el otro Estado se deduzca del impuesto, en base a la normativa interna.

Además, existen otros fines que son de carácter secundario al celebrar dichos convenios de doble tributación internacional, tales como:

- a) Promover la inversión privada en los países en desarrollo, asegurando que los beneficios tributarios otorgados por un país en desarrollo no sean anulados por el sistema tributario del otro Estado contratante.
- b) Fomentar mediante estos convenios la transferencia de tecnología y evitar el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras
- c) Dar protección a los contribuyentes de ambos Estados contratantes y dar estabilidad a las normas tributarias, evitando con esto una carga excesiva e injusta para éstos.
- d) Prevenir la discriminación y garantizar la igualdad de tratamiento entre nacionales y extranjeros.
- e) Facilitar la expansión de las empresas tanto en los países en desarrollo como en los países desarrollados.
- f) Combatir la evasión y elusión de impuestos, al contar con una mayor información a nivel internacional.

5.3. Inconvenientes

Así como existen varias ventajas al suscribir convenios para evitar la doble tributación internacional, también, pueden surgir algunos inconvenientes, en especial para los países en desarrollo.

La adopción de dichos convenios no es recomendable cuando la dimensión del país no la justifica. Ya que puede no ser conveniente para un Estado celebrar un convenio, respecto a una contraparte que experimente un desarrollo económico más importante, y así éste último beneficiarse por tener una mejor posición en relación al otro Estado. Un caso de esto es la rigidez, puesto que al adoptar un convenio por la vía legislativa lo incorpora al orden interno y obliga a ejecutarlo, y así la otra contraparte verse beneficiada por tener un mejor desarrollo económico. Otro inconveniente que se produce es la dificultad de crear relaciones verdaderamente igualitarias con los países desarrollados.

Normalmente los países desarrollados prefieren aplicar el principio de la residencia puesto a que los Estados que se interesan por la inversión, tecnología y servicios será sin duda los países en vía de desarrollo, en este sentido los países desarrollados preferirán el principio de la residencia por sobre el principio de la fuente.

Por lo tanto, el principio de la residencia opera de mejor forma entre países desarrollados, que tengan un nivel económico similar, cuyo flujo de inversiones y operaciones se dan a un mismo nivel.

5.4. Tipos de Convenios

Los convenios pueden ser bilaterales o multilaterales. La mayoría de los convenios son bilaterales, no obstante existen algunos ejemplos de convenios multilaterales tales como; el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Grupo Andino (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela) adoptado en Lima el 16 de noviembre de 1971, también esta el convenio de los países nórdicos (Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia) concluido en Helsinki el 22 de marzo de 1983.

Los convenios pueden clasificarse en amplios y restringidos. Los convenios amplios son de naturaleza general que regulan todos los casos, de uno o más impuestos. Los convenios restringidos son de naturaleza limitada relativos a ciertas categorías de rentas, como las utilidades de las compañías de transporte internacional.

5.5. Ventajas de Celebrar Convenios

Las ventajas de celebrar convenios podemos verlo desde dos perspectiva, que son la del país contratante y la del inversionista.

Desde la perspectiva del país contratante:

Generan un ambiente favorable a la inversión, dado que al firmar un convenio de esta naturaleza el país se hace más atractivo desde del punto de vista del inversionista, además de otorgarle seguridad respecto de los elementos negociados en el convenio, los que van a permanecer invariable para ambos contratantes, aún en caso de que ocurra un cambio en sus legislaciones internas.

Desde la perspectiva del inversionista:

- Son una señal positiva para la entrada de capitales extranjeros.
- Otorgan a los inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados.
- Estos convenios establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble tributación.
- En ningún caso estos convenios pueden crear una obligación tributaria no existente en la legislación interna.
- Establece límites a algunos aspectos de la participación de la recaudación de impuesto entre ambos países.

5.6. Desventajas de Celebrar Convenios

La desventaja de celebrar estos convenios es la Pérdida de Recaudación, ya que este tipo de convenios lleva a un menor ingreso fiscal en el corto plazo, producto de la renuncia de gravar algunas rentas.

6. CONVENIO ENTRE CHILE Y BRASIL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

El 24 de octubre de 2003 se publicó en el Diario Oficial el Convenio entre la República de Chile y Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta. El Convenio se aplica con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2004. Dicho Convenio, ha seguido en líneas generales el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, sin embargo contempla diferencias específicas derivadas de la necesidad de cada país de adecuar dicho Modelo a su propia legislación y política tributaria.

Los objetivos que persigue dicho Convenio consisten en eliminar la Doble imposición, determinar los respectivos derechos de imposición del Estado fuente y del Estado de residencia; prevenir la evasión fiscal por medio de la cooperación entre las administraciones tributarias de ambos Estados Contratantes; proteger a los residentes de un Estado Contratante que invierten en el otro Estado Contratante o desarrollen actividades en él, de cualquier forma de discriminación tributaria y finalmente, establecer un procedimiento para resolver, en la medida de lo posible, las disputas tributarias que se produzcan en la aplicación de las disposiciones del Convenio.

6.1. Aplicación del Convenio en relación a la Ley Interna de Cada País

Este Convenio fue publicado en el Diario Oficial previa ratificación del Congreso Nacional y promulgación por parte de los Presidentes de ambos Países. Por lo que constituye ley interna, dado a su carácter especial, debe primar, en lo que este expresamente regulado, por sobre la normativa actualmente vigente respecto de las personas que están sujetas al Convenio y de los impuestos comprendidos en él. Lo que quiere decir, que el Convenio contempla disposiciones que deberán aplicarse con precedencia, pero sólo aquello que quede comprendido dentro de su ámbito de aplicación. Por ejemplo, las definiciones contenidas en el Capítulo II como en otras disposiciones del Convenio, sólo proceden respecto de la aplicación del mismo, y no modifican la normativa chilena ni la brasileña respecto de personas o impuestos no cubiertos por el Convenio.

6.2. Descripción y Estructura del Convenio

El Convenio consta de siete Capítulos con un total de 28 Artículos más el Protocolo, los que a continuación se describirán de manera breve.

6.3. Ámbito de aplicación del Convenio (CAPITULO I)

El Capítulo I consta de dos artículos: el artículo 1º, regula a que personas se aplica, y el artículo 2º, define los impuestos que quedan comprendidos en el mismo.

Artículo 1º Personas sujetas al Convenio: De acuerdo a este artículo, las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes son las que pueden gozar de los beneficios contemplados en el Convenio; por lo tanto, puede tratarse de una persona natural o jurídica.

Artículo 2º Impuestos comprendidos: Se refiere a los impuestos a los cuales se les aplica el Convenio, es decir, los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, señalando al mismo tiempo, los impuestos vigentes en ambos Estados y cubiertos por el Convenio al momento de la firma. Se señala que el Convenio también se aplica a impuestos de naturaleza análoga o idéntica que se establezcan en el futuro o que eventualmente reemplacen a los ya mencionados en dicho artículo. El Convenio no se aplica respecto de impuestos indirectos, aranceles o contribuciones.

6.4. Definiciones (CAPITULO II)

El Capítulo II esta compuesto de tres artículos: el artículo 3º, trata las Definiciones generales del Convenio; el artículo 4º, define el concepto de residente para los fines del Convenio y da reglas para que las autoridades competentes resuelvan los casos de doble residencia que se puedan presentar, y el artículo 5º, contiene el concepto de establecimiento permanente, que se utiliza para determinar si una empresa de uno de los Estados desarrolla o no actividades en el otro Estado Contratante.

Es necesario mencionar que existen términos importantes que se definen en otros artículos del Convenio, como ocurre con las definiciones de bienes inmuebles, dividendos, intereses y regalías, que se incluyen en los artículos 6º, 10º, 11º y 12º.

Artículo 3°: Definiciones Generales

El artículo 3° contiene definiciones de ciertas expresiones mencionadas en el Convenio, como: sociedad, persona, empresa de un Estado Contratante, nacional, tráfico internacional, autoridad competente, entre otras. En el párrafo 2 de este artículo, establece que cualquier expresión utilizada en el Convenio pero no definida en el mismo tendrá el significado que le atribuya la legislación chilena y brasileña respecto de cual de los impuestos son aplicados.

Artículo 4°: Residente

Contiene la regla para determinar donde una persona tiene su residencia para los efectos del Convenio. La exigencia que hace el tratado es que dicha persona debe estar sujeta a imposición en uno de los Estados Contratantes en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análogo. Las reglas que se dan para resolver casos de doble residencia es que se determinara como sigue; primero, dicha persona será considerada residente solamente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición o en el Estado en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas; segundo, sino se puede determinar lo anterior, se considerara residente en el Estado donde viva de manera habitual; tercero, si viviera de manera habitual en ambos Estados, se considerara residente del Estado del que sea nacional y cuarto, si con ninguna de las disposiciones anteriores no se pudiera determinar la residencia, las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Artículo 5°: Establecimiento permanente

La importancia de este concepto radica en que de él se derivan las distintas situaciones en las cuales una empresa de cualquiera de ambos Estados Contratantes puede quedar o no afecta a impuestos ya sea en Chile o Brasil sin limitación de tasas respecto de los impuestos que afectan a las rentas del establecimiento permanente. Este artículo además de definir lo que es un establecimiento permanente, contiene una lista de lugares que constituyen establecimientos permanentes, requisito de permanencia exigido y especifica determinados supuestos que en ningún caso implican la existencia de estos.

6.5. Tributación de las rentas (CAPITULO III)

Los Artículos 6° al 21° contienen las reglas de tributación de los distintos tipos de rentas. Se hace una distinción entre los diversos tipos de rentas, dicha distinción no afectara de ninguna manera la forma en que tales rentas tributen internamente en cualquiera de ambos países. Una vez que se ha asignado el derecho a gravar una determinada renta a uno de los Estados Contratantes, dicho Estado la puede gravar de acuerdo a su legislación interna sin perjuicio de que este derecho pueda haberse limitado a través del Convenio, en cuyo caso dicha limitación debe ser respetada. En este caso, la posible doble tributación que pudiera resultar del gravamen impuesto por ambos Estados debe eliminarse siguiendo los métodos establecidos en el artículo 23°. De acuerdo a este artículo, cuando en conformidad a las disposiciones del Convenio, sea el Estado de donde se generan las rentas el que tenga el derecho a gravarlas, el Estado de residencia deberá proceder a aplicar un crédito por los impuestos pagados en el otro Estado para así evitar la doble tributación.

Artículo 6°: Rentas de bienes inmuebles

Señala que las rentas de bienes inmuebles pueden gravarse en el Estado donde la propiedad esté situada. En consecuencia, Chile puede gravar la renta de un bien inmueble situado en el territorio chileno de acuerdo a su legislación interna sin limitación alguna en virtud del Convenio. Este artículo se aplica respecto de todas las rentas de bienes inmuebles.

Artículo 7°: Beneficios empresariales

Contiene las reglas de tributación de la renta empresarial. Señala que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado donde reside la empresa. Sin embargo, si la empresa realiza o ha realizado su negocio en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, ese otro Estado Contratante también puede someter a imposición a esta renta en la medida en que sea atribuible a dicho establecimiento permanente.

Artículo 9°: Empresas asociadas

Define lo que es empresa asociada y establece que cada Estado mantiene la facultad para proceder a la rectificación de la base imponible de las empresas asociadas en caso de que

su renta no refleje los beneficios reales que debiera haber obtenido la empresa de ser considerada independiente.

Artículo 10°: Dividendos

Trata la tributación de los dividendos. Determina a que tipo de pagos se aplica y en consecuencia, los límites que ella contempla. Los dividendos pueden someterse a imposición tanto en el país de la fuente como en el de residencia del socio y, en este caso será determinado de acuerdo a la legislación tributaria interna de este país. En el caso de los dividendos que sean gravados en el país fuente este derecho estará limitado a un diez o quince por ciento del monto bruto de los dividendos dependiendo de que el beneficiario efectivo de los dividendos que sea residente en el otro Estado Contratante, sea una sociedad que controla directa o indirectamente las acciones de la sociedad, no será así en el caso del Estado de la residencia, dado que este puede gravar los dividendos en forma ilimitada.

Artículo 11°: Intereses

Los intereses tributan en el Estado en el que reside el receptor de dichos intereses. Define el concepto de intereses, en el cual se excluye a las rentas mencionadas en el artículo 10°. Por lo tanto, establece que en caso de conflicto para determinar si se trata de un dividendo o interés, este se deberá regir por el artículo 10° y su definición de dividendo. El Estado de la fuente también puede gravar los intereses, sin embargo, dicho gravamen no podrá ser superior al quince por ciento del importe bruto de los intereses.

Artículo 14°: Servicios Personales Independientes

Se refiere a que las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes de naturaleza análoga solo pueden someterse a imposición en ese Estado, excepto en los siguientes casos:

- a. Las remuneraciones por los servicios o actividades prestadas, sean pagadas por un residente del otro Estado Contratante o sean soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que estén situados en ese otro estado; o

- b. Dicha persona, sus empleados u otras personas encargados por ella permanezcan o las actividades prosigan en el otro Estado Contratante por un período o períodos que, en total, suman o excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; en tal caso, solo puede someterse a imposición en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por esa persona en este otro Estado, o
- c. Tales servicios o actividades sean prestados en el otro Estado Contratante y el beneficiario dispone, de manera habitual, en ese otro Estado de una base fija para el ejercicio de sus actividades, pero sólo en la medida en que tales rentas sean imputables a esa base fija.

Dicho artículo define la expresión servicios personales independientes como las actividades independientes de carácter científico, técnico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.

Artículo 15º: Servicios Personales Dependientes

El artículo se refiere a que los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado Contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a. El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no excedan, en total, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b. Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora que no sea residente del otro Estado, y
- c. Las remuneraciones no se imputen a un establecimiento permanente o base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado.

6.6. Método para eliminar la doble tributación (CAPITULO IV)

Artículo 22°: Métodos para eliminar la doble tributación

Trata los métodos para eliminar la doble tributación. Para su aplicación, hace referencia a la normativa interna de cada Estado Contratante, en el caso de Chile se encuentra contenida en los artículos 41A, 41B y 41C de la Ley de la Renta, cuyas instrucciones se encuentran en las Circulares del Servicio N° 52 de 1993 y N° 5 de 1999.

El mismo Convenio establece el derecho a recuperar los impuestos que se hubieran pagado en el exterior por las rentas de bienes inmuebles y de intereses, debe entenderse extensiva las disposiciones del artículo 41 C al tratamiento del crédito por estas rentas.

PROBLEMA

La Globalización y la apertura de los países al comercio internacional, la variedad de tratados de distinta índole y la tendencia a la integración mundial, es una realidad preocupante, debido a que en nuestro país existen inversionistas que están incursionando en el extranjero y una gran variedad de empresas chilenas que se están constituyendo fuera de nuestras fronteras, por otra parte, dado el gran desarrollo económico que ha experimentado Chile en el último tiempo y la estabilidad política han incentivado la inversión extranjera y han generado un gran interés de empresarios extranjeros por invertir en Chile.

Sin embargo, todo eso puede verse frustrado por la carga impositiva impuesta por cada país, debido a la soberanía que tiene cada Estado para aplicar impuestos dentro de su territorio. Debido a la injusticia que se da en muchos casos al aplicar un mismo tributo, a la misma persona, sobre un mismo hecho económico en dos países distintos, por el sólo hecho de haber obtenido la renta en el extranjero, produciendo evasión fiscal y el desaliento de capital extranjero, así como el freno al desarrollo económico a una economía nacional constituyen algunas de sus consecuencias más notorias, es por esta razón que nacen los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional.

El proyecto se enfoca en el análisis del convenio para evitar la doble tributación internacional entre Chile y Brasil. Y así, identificar mediante la simulación de casos prácticos, las ventajas y desventajas para el inversionista que se pueden extraer del convenio efectuado entre ambos Estados Contratantes y sus efectos a Diciembre de 2012.

OBJETIVO GENERAL

Analizar los efectos tributarios en las rentas de las personas y empresas que genera el tratado de doble tributación entre Chile y Brasil a través de la modelación de casos prácticos.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

Comparar las disposiciones legales que existían concernientes a la tributación internacional de ambos estados contratantes antes y después de la firma del tratado para evitar la doble tributación, el cual entro en vigor el 24 de julio de 2003 y se aplica respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y se contabilicen como gasto a partir del 1 de enero del año 2004.

Desarrollar la aplicación practica del convenio para evitar la doble tributación entre la República de Chile y la República Federativa de Brasil, mediante la modelación de casos prácticos.

Determinar las ventajas y desventajas de la aplicación del convenio de doble tributación con Brasil.

METODOLOGÍA

El presente estudio se realizara a través de una investigación de paradigma cualitativo, con alcance descriptivo – explicativo, aplicada al convenio para evitar la doble tributación entre la República de Chile y la República Federativa del Brasil, mediante las siguientes etapas:

Primera Etapa: Recopilación de información y antecedentes relacionados con la doble tributación

La recopilación de información tiene como objetivo lograr un acercamiento al tema que convoca el presente proyecto de investigación, a fin de obtener la información necesaria para el desarrollo de la investigación. En esta etapa se realizaran las siguiente acciones:

- Recopilacion bibliografica de textos legales relacionado con el tema, además de información obtenida de publicaciones de distintos medios de comunicación oficiales tales como Biblioteca del Congreso Nacional, Ministerio de Relaciones Exteriores, Servicio de Impuestos Internos, también libros relacionados con el tema y la información encontrada en internet.
- Revisar material técnico, tales como: Convenio firmado para evitar la doble imposición entre ambos estados contratantes, la Ley de impuesto a la renta de Chile y circulares del Servicio de Impuestos Internos.

Segunda Etapa: Sistematización de la Información

Ordenar la información según la importancia del tema, para después comparar los distintos sistemas de imposición que se encuentran en dicho convenio para evitar la doble tributación entre ambos estados. La manera en que se sistematizara la información es la siguiente:

- Definir conceptos generales de la doble tributación; a fin de comprender la importancia del tema.
- Analizar la normativa tributaria aplicable antes del convenio, através de leyes, circulares y oficios.

- Resumir y separar la información relacionada con el convenio de doble tributación entre Chile y Brasil, respecto de aquella información de carácter general.
- Definir conceptos contemplados en dicho convenio, a fin de entender el contenido del convenio entre Chile y Brasil.
- Comparar los sistemas de imposición que se encuentran en el presente convenio de ambos estados contratantes con el sistema de imposición que existía antes del convenio.
- Determinar las diferencias que se generan luego de la aplicación del convenio, a fin de poder apreciar el efecto que produjo dicho convenio.

Tercera Etapa: Selección del Sujeto de Investigación

El sujeto sometido a investigación es el Convenio entre la República de Chile y la República Federativa del Brasil para evitar la doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto sobre la Renta.

Cuarta Etapa: Instrumentos de Observación

Los instrumentos de observación que se utilizarán sera el diseño y aplicación de cuadros comparativos y la modelación de casos practicos.

- Realizar dos tablas comparativas que contraste el sistema tributario chileno, antes y después del convenio, en función a las rentas provenientes del exterior de las personas y empresas. Y cuya estructura es la siguiente:

a) Empresas

Antes del Convenio	Después del Convenio
Análisis	

b) Personas Naturales

Antes del Convenio	Después del Convenio
Análisis	

- Desarrollar la presentación de casos prácticos en los que se aplique el sistema de tributación antes y después del convenio, tomando casos de las interpretaciones realizadas en los oficios del servicio de impuestos internos concernientes a la doble tributación, en función a las rentas de las personas y empresas.

Quinta Etapa: Análisis y Discusión de Resultados

Las actividades que se realizarán en el análisis y discusión de resultados son:

- Analizar la información recopilada.
- Discutir el resultado del análisis.
- Elaborar conclusiones.

Sexta Etapa: Redacción del Informe de tesis

El objetivo de redactar el informe de tesis es completar la etapa del proceso de titulación para obtener el Título Profesional de Contador Público Auditor y el Grado Académico de Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión de acuerdo al reglamento de titulación de la escuela de Auditoría.

INSTRUMENTOS DE OBSERVACIÓN

Cuadros Comparativos de la situación tributaria antes y después del convenio

A fin de lograr un entendimiento de la situación que existía antes de la firma del Convenio para evitar la doble imposición entre Chile y Brasil, se presentan dos cuadros comparativos que contrastan dicha situación, respecto a las rentas de las personas (dependientes e independientes) y las rentas de las empresas, el cual se presenta a continuación:

a) Empresas

Antes del Convenio	Después del Convenio
La normativa que se aplicaba para las rentas de las empresas antes del convenio con Brasil y la cual se aplica en los casos donde no exista un convenio para evitar la doble imposición, se encuentra contenida en los artículos 41 A y 41 B de la Ley del Impuesto a la Renta, la vigencia de estos artículos es a contar del año comercial 1997, la cual otorga un crédito a aquellos contribuyentes que tengan domicilio o residencia en Chile. Las rentas a la cual da derecho a este crédito son las siguientes: Dividendos, retiros de utilidades, uso de marca, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, o de agencias o de establecimientos permanentes. Los impuestos afectos es el impuesto de primera categoría, el tope de dicho crédito es la tasa del Impuesto de Primera Categoría (20% para el año 2012) o el impuesto	La normativa aplicable para las rentas de las empresas después del convenio con Brasil y también para aquellos países donde Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición, se encuentra contenida en el artículo 41 C de la Ley del Impuesto a la Renta, la vigencia de este artículo es a contar del año 1998 (para el caso de Brasil es desde la firma del convenio, esto es desde el año 2004). Esta norma otorga un crédito a aquellos contribuyentes que tengan domicilio o residencia en Chile. Las rentas a la cual da derecho a este crédito son las siguientes: Ganancias de capital, dividendos, retiros de utilidades, de agencias o de establecimientos permanentes. Los impuestos afectos es el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Adicional, la tasa del crédito es de 30% o el impuesto efectivamente pagado si este fuera inferior.

efectivamente pagado si fuese inferior. Este crédito solo puede imputarse al Impuesto anual de Primera Categoría y no da derecho a devolución en dinero. Si hubiese un excedente, se podrá imputar en los ejercicios siguientes, si se tratase de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, pero este no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.	El modo de uso del crédito es el siguiente: El crédito se utiliza, primero, contra el impuesto de Primera Categoría y si queda un remanente éste se usa contra los impuestos personales Global Complementario o Adicional. Si aún quedare un remanente, éste no da derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años siguientes.
<u>Análisis:</u> En ambas casos se otorga un crédito a las rentas afectas a doble imposición, pero la principal diferencia de la situación de la tributación de las rentas provenientes de Brasil, antes y después del convenio está en la tasa de crédito, en este caso hay un mayor beneficio y por tanto es un mayor incentivo para los empresarios invertir, puesto que dicho convenio le otorga una mayor tasa de crédito, lo cual se traduce en un menor pago de impuesto en Chile. Otra ventaja que existe después del convenio es que si queda un remanente este se puede usar contra los impuestos personales (Impuesto Global Complementario o Adicional), a diferencia de la situación antes del convenio que dicho remanente no se podrá imputar a ningún otro impuesto. Lo único desfavorable de la situación después del convenio es que; en caso de haber aun un remanente de crédito este no se podrá imputar en los ejercicios siguientes, mientras que antes del convenio si se podía imputar dicho remanente a los ejercicios siguientes.	

b) Personas Naturales

Antes del Convenio	Después del Convenio
No existe una normativa que otorgue un crédito a las rentas de los trabajadores dependientes e independientes. Los artículos 41 A y 41 B no contemplan un crédito a las rentas de los trabajadores dependientes e independientes.	El artículo 41 C contempla un crédito a las rentas de los trabajadores dependientes e independientes, cuya tasa es de un 30% o el impuesto efectivamente pagado si este fuera inferior. El modo de uso para este crédito es que primero será imputado contra el Impuesto de Primera Categoría, y si queda un remanente ese crédito será usado contra el Impuesto Único y el Global Complementario. Y si aun así quedare un remanente, este no tendrá derecho a devolución, ni imputarse a otros impuestos y tampoco podrá recuperarse en los años siguientes.
<u>Análisis:</u> En este caso, claramente existe una gran ventaja y la situación después del convenio es bastante favorable, ya que antes del convenio no había ninguna norma que otorgar un crédito a las rentas de las personas, debiendo estas sufrir toda la carga tributaria en Chile, mientras que con la firma del convenio se otorga un crédito con una tasa del 30% o el impuesto efectivamente pagado si este fuera inferior, aliviando así la carga tributaria de las personas.	

Modelación de Casos Prácticos

Luego de haber recopilado información a través de los cuadros comparativos y haber analizado dicha información recopilada con el objeto de entender la situación de las rentas de las personas y empresas antes y después del convenio, y conocer cuál es la normativa aplicable. A continuación se presentan una serie de casos a fin de entender de manera práctica la situación antes y después del convenio, y poder determinar el efecto tributario que se produce en las rentas de las personas y empresas el convenio firmado entre Chile y Brasil para evitar la doble tributación internacional.

Caso N° 1:

Antecedentes:

- a) Sociedad de Personas de “Beta” establecida en Chile, con dos socios personas naturales, con un 50% de participación cada uno en las utilidades de la empresa.
- b) No registra saldo FUT al 31.12.2011
- c) Inversión en el exterior a través de la compra de 5.000 acciones de la empresa “Sao Paulo S.A.” de Brasil, la cual con fecha 15 de mayo de 2011, le distribuyó un dividendo por \$20.000.000, renta líquida que soportó un impuesto en el exterior a nivel de la empresa de 30% y la remesa un 15% de retención.
- d) Rentas netas de fuentes chilenas determinada al 31.12.2011 \$35.000.000.
- e) Uno de los socios durante el año 2011, retiró la suma de \$10.000.000, actualizada al término de dicho ejercicio.

Desarrollo:

- a) Determinación crédito por impuestos pagados en el exterior

a.1) Renta líquida percibida del exterior (dividendo neto descontados impuestos pagados en el exterior) convertida a moneda nacional por tipo de cambio “observado” vigente a la fecha de la percepción y actualizada por la VIPC al 31.12.2011 \$20.000.000

a.2) Determinación del impuesto de retención que afectó al dividendo en el exterior
($\$20.000.000 : 0,85 = \$23.529.412 \times 15\%$) \$3.529.412

a.3) Determinación del impuesto a la renta que afecta al dividendo en el exterior a nivel de la sociedad anónima extranjera receptora de la inversión
 $(\$20.000.000 : 0,85 = \$23.529.412) : 0,70 = \$33.613.446 \times 30\%$ \$10.084.034

a.4) Total impuestos que afectaron al Dividendo en el exterior:

- Impuestos de retención a la remesa del dividendo	\$3.529.412
- Impuesto a la renta a nivel de la empresa	<u>\$10.084.034</u>

Total impuestos externos	\$13.613.446
--------------------------	--------------

a.5) Determinación del total del crédito disponible a utilizar en Chile

Renta Líquida Externa $(\$20.000.000 : 0,70 = \$28.571.429 \times 30\%)$	\$8.571.429
--	-------------

a.6) Determinación del crédito de Primera Categoría y de los impuestos finales, por las rentas de fuente extranjera

Crédito total disponible	\$8.571.429
--------------------------	-------------

Menos: Imputación como crédito contra el impuesto de Primera Categoría

Renta Líquida Externa $(\$20.000.000 : 0,70 = \$28.571.429 \times 20\%)$	<u>(\$5.714.286)</u>
--	----------------------

Saldo para impuestos finales (Global Complementario o Adicional)	\$2.857.143
--	-------------

b) Imputación del total del crédito disponible al impuesto de Primera Categoría

Rentas de Fuente Nacional	\$35.000.000
---------------------------	--------------

Rentas de Fuente Extranjera $(\$20.000.000 + \$8.571.429)$	<u>\$28.571.429</u>
--	---------------------

Renta afecta al impuesto de Primera Categoría	\$63.571.429
---	--------------

Impuesto General de Primera Categoría determinado: 20%	\$12.714.286
--	--------------

<u>Menos:</u> Crédito disponible imputable al impuesto de Primera Categoría	<u>(\$5.714.286)</u>
---	----------------------

Impuesto a Pagar	\$7.000.000
------------------	-------------

c) Crédito Disponible imputable al Impuesto Global Complementario

Total Crédito Disponible	\$8.571.429
--------------------------	-------------

<u>Menos:</u> Crédito imputado al impuesto de primera categoría	<u>(\$5.714.286)</u>
---	----------------------

Remanente del Total del Créd. Disponible Imputable al Impto. Global Compl.	\$2.857.143
--	-------------

- d) Determinación de la parte del crédito disponible imputable al impuesto global complementario e informado por la respectiva empresa al propietario, socio o accionista.

Se determina aplicando la relación porcentual que exista entre los retiros y el total de utilidades del período.

$$\frac{\$ 10.000.000}{\$ 55.000.000} = 18,18\%$$

\$ 55.000.000

$$\text{Monto crédito } \$ 2.857.143 \times 18,18\% = \$ 519.429$$

- e) Declaración Impuesto Global Complementario (Formulario 22 A.T. 2012)

Línea 1: Retiros	\$ 10.000.000
Línea 10: (\$ 2.629.857 + \$519.429)	\$ 3.149.286
- Código 159: Incremento por Impuesto de Primera Categoría (\$10.000.000 + \$519.429) x 0,25	\$ 2.629.857
- Código 748: Incremento por Impuestos pagados o retenidos en el exterior	\$ 519.429
Línea 13: Subtotal	\$ 13.149.286
Línea 17: Base Imponible de Global Complementario	<u>\$ 13.149.286</u>
Línea 18: Impuesto Global Complementario	\$ 341.394
Línea 31: Créd. por Impuesto de 1° Categoría con derecho a devolución	(\$ 2.629.857)
Línea 32: Crédito por impuestos pagados o retenidos en el exterior	<u>(\$ 519.429)</u>
Línea 34: Impuesto Global Complementario y/o debito fiscal determinado	(\$2.807.892)
Línea 55: (Códigos 116 y 757) Remanente de crédito por impuesto de 1° Categoría a imputar a otros impuestos en el mismo ejercicio o a solicitar su devolución	\$ 2.629.857

	<u>Sin Convenio</u>	<u>Con Convenio</u>
<u>Fuente de la Renta:</u>		
Rentas de Fuente Nacional	\$ 35.000.000	\$ 35.000.000
Rentas de Fuente Extranjera	<u>\$ 23.529.412</u>	<u>\$ 28.571.429</u>
Renta Afecta al Impuesto de Primera Categoría	\$ 58.529.412	\$ 63.571.429

Impuesto General de Primera Categoría (20%)	\$ 11.705.882	\$ 12.714.286
<u>Menos: Crédito Disponible al Impto. de 1° Cat.</u>	<u>(\$ 3.529.412)</u>	<u>(\$ 5.714.286)</u>
Impuesto a Pagar	\$ 8.176.470	\$ 7.000.000

Caso N° 2:

Antecedentes:

Utilidad devengada Agencia en Brasil	R\$ 500.000
Impuesto pagado en el exterior. Tasa	35%
Tipo de Cambio: R\$ 1 real brasileño = \$ 236,37 pesos chilenos.	
Utilidad devengada Casa Matriz en Chile	\$ 100.000.000
Gastos asociados. No hay	-- . --

Desarrollo:

	<u>\$ Pesos</u>	<u>R\$ Reales</u>
Cálculo por Impuestos Pagados en el Exterior:		
Impuesto Pagado en Brasil	\$41.364.750	R\$175.000
(R\$500.000 x 35%)		

Calculo del Crédito Sin Convenio:

Monto máximo a rebajar como crédito	\$29.546.250	R\$125.000
(R\$500.000 x 236,37 = \$118.185.000 : 0,80 = \$147.731.250 x 20%)		
Exceso de impuesto pagado en el exterior	\$11.818.500	R\$50.000

Calculo del Crédito Con Convenio:

a) Cálculo impuesto pagado en el exterior

(R\$500.000 x 236,37 = \$118.185.000)

Utilidad devengada	<u>\$ 118.185.000 x 35% =</u>	\$ 63.638.077
	0,65	

b) Cálculo crédito por impuestos extranjeros

Utilidad devengada	<u>\$ 118.185.000 x 20% =</u>	\$ 29.546.250
	0,80	

c) Cálculo crédito por impuestos extranjeros hasta tope del 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera (RNFE)

Utilidad Devengada	\$ 118.185.000
<u>Más: Crédito por impuesto extranjero determinado</u>	<u>\$ 29.546.250</u>
Renta Neta de Fuente Extranjera (RNFE)	\$ 147.731.250
Tope: \$ 147.731.250 x 30%	\$ 44.319.375

d) Monto del crédito a utilizar

Se utiliza el límite menor	\$ 29.546.250
----------------------------	---------------

Determinación del Resultado Tributario de la Agencia en Chile:

Utilidad según Balance	\$100.000.000
-------------------------------	----------------------

Agregados

Crédito por impuestos pagados en el exterior	\$29.546.250
Incremento provisión vacaciones	\$6.500.000
Incremento provisión incobrables	\$7.300.000
Incremento provisión varias	\$6.000.000
Provisión impuesto renta incremento	\$9.000.000
CM inversiones tributarias	\$3.600.000
Gastos Rechazados no afectos al artículo 21, reajustados	\$2.250.000
Depreciación contable	\$1.800.000
Total Agregados	\$65.996.250

Deducciones

CM Capital Propio Tributario	(\$15.000.000)
Pagos y Uso de Vacaciones	(\$12.500.000)
Pagos y Uso de Provisión obsolescencia	(\$5.300.000)
Impuestos Diferidos	(\$1.400.000)
Total Deducciones	(\$34.200.000)
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría	\$131.796.250

Determinación Impuesto de Primera Categoría

	<u>Sin Convenio</u>	<u>Con Convenio</u>
Renta Líquida Imponible	\$131.796.250	\$131.796.250
Impuesto Primera Categoría (20%)	\$ 26.359.250	\$ 26.359.250
Crédito por Impuesto Pagados en el Extranjero	(\$29.546.250)	(\$29.546.250)
Impuesto a Pagar o Remanente	(\$ 3.187.000)	(\$ 3.187.000)

Caso N° 3:

Antecedentes:

a)	Renta de Fuente Nacional (Sueldo) percibida en julio 2011	\$ 7.000.000
b)	Renta de Fuente Extranjera (Sueldo) percibida el 22 de julio 2011	US\$ 7.500
c)	Impuesto Extranjero retenido el 22 de julio de 2011 sobre renta de fuente externa: (US\$ 7.500:0,65 = US\$ 11.538,46 x 35%)	US\$ 4.038
d)	Conversión Renta de Fuente Extranjera a moneda nacional US\$ 7.500 x 462,3053 (T/C al 22.07.2011)	\$ 3.467.290
e)	Conversión impuesto extranjero a moneda nacional US\$ 4.038 x 462,3053 (T/C al 22.07.2011)	\$ 1.866.789
f)	Impuesto único pagado en el mes de julio 2011 sobre suma de rentas de fuentes nacional y extranjera según tabla de dicho mes (\$ 7.000.000 + \$ 3.467.290= \$ 10.467.290)	\$ 3.092.309

Desarrollo:

a)	Cálculo del Crédito por impuestos externos	
-	<u>Renta Fuente Extranjera x 30% = \$ 3.467.290 x 30%</u>	\$ 1.485.981
	0,70 0,70	
-	Impuesto pagado en el extranjero	\$ 1.866.789
-	Se utiliza monto menor	\$ 1.485.981
b)	Reliquidación anual del impuesto	
-	Renta de Fuente Nacional (Sueldo)	\$ 7.000.000

- Renta de Fuente Extranjera (Sueldo) \$ 3.467.290
- Más: Crédito por impuestos extranjeros determinado \$ 1.485.981
- Base Imponible mes de julio 2011 \$11.953.271

c) Cálculo Impuesto según reliquidación anual

Impuesto Único de Segunda Categoría según tabla del mes de julio de 2011 sobre \$ 11.953.271 \$ 3.686.701

d) Determinación diferencia de impuesto a devolver

- Impuesto pagado en Chile sobre rentas de fuente chilena y extranjera \$ 3.092.309 x 1,021 (VIPC de julio a diciembre 2011) \$ 3.157.247
- Impuesto determinado según reliquidación anual \$ 3.686.701 x 1,021 (VIPC de julio a diciembre 2011) \$ 3.764.122
- Menos: Crédito por impuesto extranjero \$ 1.485.981 x 1,021 (\$ 1.517.187) (VIPC de julio a diciembre 2011) (\$3.764.122 - \$ 1.517.187) (\$ 2.246.935)
- Monto impuesto con derecho a imputación o a devolución y a registrar en el Código (746) de la línea 32 del Formulario N°22 y el remanente que quede en dicha Línea trasladarlo al Código (116) de la Línea 55 del citado Formulario (\$ 3.157.247 - \$ 2.246.935) \$ 910.312

	<u>Sin Convenio</u>	<u>Con Convenio</u>
Renta Fuente Chilena (\$ 7.000.000 x 1,021)	\$ 7.147.000	\$ 7.147.000
Renta Fuente Extranjera (\$ 3.467.290 x 1,021)	<u>\$ 3.540.103</u>	<u>\$ 3.540.103</u>
Total Rentas	\$ 10.687.103	\$ 10.687.103
Crédito por Impuesto Externos	<u>\$ 0</u>	<u>\$ 1.485.981</u>
Renta Bruta Global	\$ 10.687.103	\$ 12.173.084
Base Imponible	\$ 10.687.103	\$ 12.173.084
Impuesto único segunda categoría	\$ 3.180.234	\$ 3.774.626
Menos: Crédito impto. pagado en el extranjero	<u>\$ 0</u>	<u>(\$ 1.485.981)</u>
Impuesto a Pagar	\$ 3.180.234	\$ 2.288.645

Caso N° 4:

Antecedentes:

a) Honorarios Brutos de Fuente Chilena percibidos el 22 de julio 2011	\$ 22.000.000
b) Retenciones practicadas sobre honorarios de fuente chilena en el mes de julio 2011	\$ 2.200.000
c) Honorarios líquidos percibidos de fuente extranjera el 22 de mayo 2011	US\$ 17.000
d) Impuesto retenido sobre honorarios de fuente extranjera el 20 de mayo de 2011 (Tasa 35%)	US\$ 9.154
e) PPM pagados en junio de 2011 por los honorarios de fuente extranjera	\$ 700.000
f) Otras rentas de fuente chilena percibidas, sin derecho a rebaja o crédito alguno, actualizadas al término del ejercicio	\$ 14.000.000

Desarrollo:

	<u>Sin Convenio</u>	<u>Con Convenio</u>
- Honorarios brutos de fuente chilena \$22.000.000 x 1,021 (VIPC de julio a diciembre 2011) a registrar en el Código (461) del Recuadro N°1 del reverso del Formulario N°22	\$ 22.462.000	\$ 22.462.000
- Honorarios líquidos de fuente extranjera US\$ 17.000 x 466,1119 = \$ 7.923.902 x 1,028 (VIPC de mayo a diciembre 2011) a registrar en el Código (545) del Recuadro N°1 del reverso del Formulario N°22	\$ 8.145.771	\$ 8.145.771
- Otras rentas de fuente chilena, actualizadas, a registrar en Línea N°7 del Formulario N°22	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000
- Cantidad equivalente al crédito por impuestos externos \$ 8.145.771 : 0,70 = \$ 11.636.816 x 30% = \$ 3.491.045 Se agrega tope por ser los impuestos pagados o retenidos en el exterior superiores al tope US\$ 9.154 x 466,1119 X 1,028 = \$ 4.386.258, a registrar en Código (856) del Recuadro N°1 del reverso del Form. N°22, sin registrarlo en el Código (748) de la Línea 10 del Form. N°22	\$ 0	\$ 3.491.045
- Renta Bruta Global	\$ 44.607.771	\$ 48.098.816

- Rebajas a la Renta Bruta. Gastos Presuntos Tope 15 UTA
A.T. 2011 (\$468.252 x 15 = \$ 7.023.780) (\$ 48.098.816 x
30% = \$ 14.429.645) (\$ 7.023.780) (\$ 7.023.780)
- Renta Neta Global o Base Imponible. L. 17 Form. N°22 \$ 37.583.991 \$ 41.075.036
- Impuesto Global Complementario según tabla A.T. 2011
Línea 18 Formulario N°22 \$ 4.127.537 \$ 5.032.613
Menos: Crédito impuestos externos a registrar en Línea 32
(Código 746) \$ 0 (\$ 3.491.045)
- Retenciones efectuadas sobre honorarios de fuente chilena
\$ 2.200.000 x 1,028 (VIPC de julio a diciembre 2011) a
registrar en el Código (492) del Recuadro N°1 del reverso
del Form. N°22, y luego a registrar en el Código (198)
Línea 52 Form. N°22 (\$ 2.261.600) (\$ 2.261.600)
- PPM efectuados sobre rentas de fuente extranjera
\$ 700.000 x 1,022 (VIPC de junio a diciembre 2011) a
registrar en Código (36) Línea 49 Form. N°22 (\$ 715.400) (\$ 715.400)
- Impuesto a pagar o Saldo de retenciones y PPM a solicitar
su devolución, según modalidad dispuesta por el artículo 97
de la LIR, a registrar entre paréntesis en Código (305)
Línea 58 Form. N° 22 \$ 1.150.537 (\$ 1.435.432)

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

El análisis y discusión de resultados se hará mediante los resultados obtenidos del uso de Cuadros Comparativos y la Modelación de Casos Prácticos, a través de las distintas figuras que pueden adoptarse para aquellas rentas provenientes de inversiones efectuadas en Brasil, aplicando la legislación tributaria chilena que se encuentra contenida en los artículos 41 A y 41 B de la ley de impuesto a la renta, la cual se aplica en los casos de aquellos países con los cuales Chile no tiene un convenio para evitar la doble tributación y el artículo 41 C que se aplica en los casos de aquellos países en los que Chile ha celebrado un convenio para evitar la doble tributación, como lo es el caso del convenio entre Chile y Brasil.

Para dar comienzo al análisis se debe tener presente como es la tributación de las rentas en Chile, los impuestos y las distintas tasas aplicables. También se debe distinguir el tipo de renta sujeta a tributación, para efectos de calcular el crédito correspondiente.

Tributación de las Rentas en Chile

Son contribuyentes aquellas personas domiciliadas o residentes en Chile, que pagan impuestos por todas sus rentas, cualquiera sea su origen. También lo son aquellas personas no domiciliadas ni residentes, que realizan labores esporádicas en Chile y que pagan impuestos por sus rentas de fuentes chilenas.

Las rentas de fuente chilena son aquellas provenientes de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él.

Año comercial es el período normal que comprende del 01 de enero (inicio de actividades) y el 31 de diciembre (término de giro). Año tributario es el año de pago de los impuestos.

La ley de impuesto a la renta contempla una serie de impuestos que se aplican en Chile, pero se mencionan solo dos, que son las de interés en el presente proyecto de investigación las cuales son: el impuesto de categoría y los impuestos finales. Los que a la vez se subclasifican de la siguiente manera:

Impuestos de Categoría:

- Impuesto de Primera Categoría: este impuesto grava las utilidades tributarias de los negocios, las rentas que afecta este impuesto son las provenientes del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras. Dicho impuesto se determina sobre la base de las utilidades líquidas obtenidas por la empresa, el cual se calcula sobre los ingresos devengados o percibidos menos los gastos. Este impuesto se declara anualmente en abril de cada año por todas aquellas rentas devengadas o percibidas en el año calendario anterior. La tasa del impuesto para el año tributario 2012 es de un 20%. La tributación está radicada en los propietarios, socios o accionistas de las empresas, constituyendo el Impuesto de Primera Categoría que pagan, un crédito en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional que afecta a las personas antes indicadas.
- Impuesto de Segunda Categoría: este impuesto grava las rentas del trabajo dependiente como sueldos, pensiones y rentas accesorias o complementarias a las anteriores. Dicho impuesto se aplica con una escala de tasas progresivas, se declara y paga mensualmente sobre las rentas percibidas provenientes de una actividad laboral ejercida en forma dependiente y a partir de un monto que exceda, a contar de 13,5 UTM. Este tributo es retenido y enterado en arcas fiscales por el empleador. En el caso que un trabajador posea más de un empleador, deberá hacer una reliquidación anual de sus rentas en el mes abril del año siguiente. Si se recibe otras rentas distintas a las señaladas, se deben consolidar los ingresos en forma anual y pagar el impuesto global complementario. En este caso el impuesto de segunda categoría retenido y pagado mensualmente, se da de crédito en contra del impuesto global complementario.

Impuestos Finales:

- Global Complementario: es un impuesto personal, global, progresivo y complementario, el cual se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponible determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría. Afecta a los

contribuyentes cuya renta neta global exceda de 13,5 UTA. Su tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta. Dicho impuesto se aplica, cobra y paga anualmente. Las tasas del Impuesto Único de Segunda Categoría y del Impuesto Global Complementario son equivalentes para iguales niveles de ingreso y se aplican sobre una escala progresiva que tiene actualmente ocho tramos, que van de 0% a 40%.

- Adicional: este impuesto afecta a las personas naturales o jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile. La tasa de aplicación es de un 35% y opera en general sobre la base de retiros y distribuciones o remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena. Dicho impuesto se devenga en el año en que las rentas se retiran o distribuyen por la empresa y se remesen al exterior. Los contribuyentes afectos a este impuesto tienen derecho a un crédito equivalente al impuesto de primera categoría pagado por las empresas sobre las rentas que retiran o distribuyen.

Modelación de Casos Prácticos

A continuación se presenta el análisis de cada uno de los casos prácticos que se han presentado.

Análisis Caso N° 1:

En este caso se explica de manera práctica como es la tributación de un dividendo proveniente del exterior, el cual se analizó en los cuadros comparativos, y que la ley contempla un crédito a los dividendos provenientes del exterior, este crédito se otorga a las personas domiciliadas o residentes en Chile. La situación antes del convenio era que los dividendos provenientes de Brasil tienen derecho a un crédito equivalente a la tasa del impuesto de primera categoría, o el monto retenido en el exterior si este fuese inferior, pero dicho crédito solo será imputado al impuesto de primera categoría, y si hubiese un remanente este podrá ser imputado en ejercicios posteriores, pero no tendrá derecho a devolución.

Caso contrario es la situación que se produce después del convenio, la cual se otorga un crédito del 30% sobre los dividendos provenientes de Brasil, y además, en el caso de que hubiese un remanente, permite su imputación a los impuesto finales (Global Complementario o Adicional), y si aun quedare un remanente este no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos, ni podrá ser recuperado en los años siguientes.

Como se puede apreciar en el ejemplo, vemos que la situación para aquellos contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, ha sido bastante favorable después del convenio, puesto que pagan un menor impuesto debido a que se les otorga una mayor tasa de crédito, produciéndose de este modo un ahorro de impuesto para el contribuyente de \$ 1.176.470.

No obstante, además de esta importante disminución en la carga tributaria, además dicho convenio les permite imputar el remanente de crédito a los impuestos finales. Por lo tanto, los contribuyentes que mantengan inversiones en Brasil se sienten incentivados a invertir en dicho país y a la vez previene la evasión fiscal.

Análisis Caso N° 2:

En este caso se explica cómo es la tributación de las rentas de las agencias, y de acuerdo se analizo en los cuadros comparativos, la ley dice que estas rentas dan derecho a un crédito solo contra el impuesto de Primera Categoría. La situación antes del convenio era que las rentas de las agencias y establecimientos permanentes provenientes de Brasil tienen derecho a un crédito equivalente a la tasa del impuesto de primera categoría, o el monto retenido en el exterior si este fuese inferior, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan, pero dicho crédito solo será imputado al impuesto de primera categoría, y si hubiese un remanente este podrá ser imputado en ejercicios posteriores, pero no tendrá derecho a devolución.

La situación que se produce después del convenio respecto a las rentas de las agencias y establecimientos permanentes, es la misma, la única diferencia que hay es que para el cálculo del crédito si se consideran los impuestos de retención aplicados sobre utilidades distribuidas, pero para este caso no había pagos por impuestos de retención. El modo de imputación de este crédito es contra el impuesto de primera categoría, después de aquellos

créditos cuyos remanentes no dan derecho a reembolso o devolución y antes de aquellos que permiten su reembolso o devolución.

Como se puede apreciar en el ejemplo, vemos que no hay diferencia, en ambas situaciones se obtuvo el mismo remanente, la situación después del convenio no varía para los contribuyentes que obtienen este tipo de rentas, a pesar que en la situación después del convenio se deben hacer unos cálculos adicionales para determinar el crédito (como el 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera), para este caso el monto de crédito fue el mismo para ambas situaciones, por lo tanto el efecto tributario que se produce en este tipo de rentas es neutro, es decir, no es favorable ni tampoco desfavorable.

Análisis Caso N° 3:

En este caso se explica la tributación de las rentas de los trabajadores dependientes, el cual se analizó en los cuadros comparativos, y que la ley contempla un crédito a los contribuyentes que sin perder el domicilio o la residencia en Chile perciban rentas clasificadas en el artículo 42 N° 1 (Sueldos). La situación antes del convenio era que la ley no otorgaba ningún crédito a este tipo de rentas. Caso contrario es la situación que se produce después del convenio, la cual se otorga un crédito del 30% sobre dichas rentas percibidas en Brasil, o si el impuesto retenido en el extranjero fuera menor a dicha tasa, se utilizara como crédito el menor de los dos.

Como se puede apreciar en el ejemplo vemos que la situación para aquellos contribuyentes que sin perder su domicilio o residencia en Chile, ha sido considerablemente favorable después del convenio, puesto que antes del convenio el contribuyente debía soportar toda la carga tributaria, produciendo de esa manera un desincentivo y un riesgo a evadir impuestos. El ahorro tributario que se produce en el contribuyente es de \$ 891.589. Por lo tanto, el panorama para estos contribuyentes es bastante beneficioso, puesto que su carga tributaria se ve reducida.

Análisis Caso N° 4:

En este caso se explica la tributación de las rentas de los trabajadores independientes, el cual se analizó en los cuadros comparativos, y que la ley contempla un crédito a los contribuyentes que sin perder el domicilio o la residencia en Chile perciban rentas clasificadas en el artículo 42 N° 2 (Honorarios). La situación que había antes del convenio era que este tipo de rentas no tiene derecho a ningún crédito. Distinta es la situación que se produce después del convenio, la cual la ley otorga un crédito del 30% sobre dichas rentas percibidas en Brasil, o si el impuesto retenido en el extranjero fuera menor a dicha tasa, se utilizara como crédito el menor de los dos.

Como se puede apreciar en el ejemplo vemos que la situación para aquellos contribuyentes que sin perder su domicilio o residencia en Chile, ha sido considerablemente favorable después del convenio, puesto que antes del convenio el contribuyente debía soportar toda la carga tributaria, produciendo de esa manera un desincentivo y un riesgo a evadir impuestos.

El ahorro tributario que se produce en el contribuyente por las rentas percibidas en Brasil es de \$ 1.150.537, además se aprecia que la tributación del contribuyente después del convenio es que no solamente no tiene que pagar impuesto, sino que además, tiene derecho a devolución por el saldo de los PPM y Retenciones que tiene a favor. Por lo tanto, el panorama para estos contribuyentes es bastante beneficioso, puesto que su carga tributaria se ve bastante reducida.

CONCLUSIONES

Al finalizar la presente tesis, se puede mencionar que se han obtenido los resultados esperados del proyecto, logrando así formarse una imagen más clara de la situación tributaria de las personas y empresas luego del convenio para evitar la doble imposición entre Chile y Brasil, dicho resultado es que efectivamente se genera una menor carga tributaria para los inversionistas chilenos por sus inversiones y/o rentas percibidas de Brasil.

La doble tributación se produce cuando una misma persona está sujeta a pagar impuestos por un mismo hecho en dos países distintos, por lo cual esto resulta discriminatorio para el contribuyente que tiene que soportar una mayor carga tributaria. El objeto preciso de los convenios es evitar la doble imposición.

La primera conclusión y como se pudo comprobar en la modelación de casos es que, el tener firmados convenios es beneficioso para los contribuyentes que tienen inversiones y/o perciban rentas del exterior, puesto que soportan una menor carga impositiva, las que van desde montos menores a montos muy significativos, y así a los contribuyentes les sirve de incentivo para nuevas y mayores inversiones con ese país. De los casos analizados, el ejemplo de las rentas de las agencias y establecimientos permanentes, no se apreció ningún efecto, y esto debido a que la normativa aplicable para aquellos países donde no existe convenio no varía con aquella que se aplica a los países donde si existe un convenio vigente.

Al comparar esta situación con el cuadro de inversiones de capitales chilenos en Brasil presentado en el marco teórico, se puede apreciar un claro crecimiento significativo de inversiones de capitales chilenos en Brasil en el año 2005 con US\$1.325 millones invertidos versus los US\$261 millones del año anterior, recordando que la entrada en vigencia de dicho convenio es en el año 2004, por lo que uno de los efectos que se generan luego de la firma del convenio es que se produce un considerable incentivo en los inversionistas chilenos, ya que les parece más atractivo invertir en Brasil. Y debido a este considerable incentivo y por ser Brasil una de las economías más atractivas en Sudamérica, ocupa el tercer puesto de los

países receptores de las inversiones chilenas en el mundo después de Argentina y Colombia, con una inversión acumulada desde el año 1990 a 2012 de US\$12.906 millones.

Los sectores en donde se han destinado la mayoría de las inversiones chilenas en Brasil son en el sector Industrial, Energía y el sector de bienes y servicios.

El tener una gran cantidad de convenios con distintos países es beneficioso para el país, puesto que incentiva la inversión de capitales chilenos al exterior, aumenta el intercambio de bienes y servicios, promueve la transferencia de tecnologías y el desarrollo económico del país, da protección y estabilidad a los contribuyentes evitando una carga excesiva e injusta para ellos, previene la discriminación y facilita la expansión de las empresas hacia el exterior.

El hecho que Chile posea una gran cantidad de este tipo de convenios lo hace atractivo para los inversionistas extranjeros invertir en el país, puesto que los convenios otorgan seguridad respecto de los elementos negociados y establecen métodos para aliviar la doble tributación.

Los convenios proporcionan una disminución en la evasión fiscal, puesto que facilitan el intercambio de información entre las administradoras tributarias de ambos países. También permiten tomar una buena decisión, relacionada con las inversiones llevadas fuera del territorio nacional, puesto que los convenios contienen una serie de conceptos y una determinada tributación para ciertos tipos de rentas.

La doble tributación es uno de los temas más destacados a nivel internacional y seguirá siendo un tema de debate entre los países desarrollados y los países que están en vías de desarrollo, puesto que ambos procuran beneficiar sus intereses. La doble tributación se genera porque cada Estado aplica criterios distintos al momento de cobrar impuestos, la eliminación de la doble tributación internacional no se lograría si los países no adoptan criterios idénticos, es por ello que una armonización tributaria está lejos de ser alcanzada.

REFERENCIAS CITADAS

Contreras, H. & González, L., 2006. *Curso Práctico de Impuesto a la Renta*. Cuarta Edición ed. s.l.:Cepet.

D.L. N° 824. 1974. Chile. Estado. *Ley de Impuesto a la Renta*.

Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, Julio 2006. Efectos en RLI y FUT de la Tributación Internacional. *Manual de Consultas Tributarias*, N° 343.

Salort S., V., 2005. *Diccionario de Términos Tributarios de Uso Común: y formulas, razones, o ratios o esquemas de determinación de renta tributarias de interes*. s.l.:Edimatri.

López, J. J., 2010. *Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*. [En línea] Disponible en: http://www.cetuchile.cl/images/docs/principios_e_introduccion_a_la_doble_tributacion_internacional.pdf [Último acceso: Agosto 2012].

DIRECON, Departamento de Inversiones en el Exterior, 2012. *DIRECON. Ministerio de Relaciones Exteriores del Gobierno de Chile*. [En línea] Disponible en: <http://www.direcon.gob.cl/inversion/3974> [Último acceso: Diciembre 2012].

DIRECON, Departamento de Inversiones en el Exterior, 2012. *DIRECON. Ministerio de Relaciones Exteriores del Gobierno de Chile*. [En línea] Disponible en: <http://www.direcon.gob.cl/inversion/3971> [Último acceso: Diciembre 2012].

DIRECON, Ministerio de Relaciones del Exterior del Gobierno de Chile, 2012. *DIRECON. Ministerio de Relaciones del Exterior del Gobierno de Chile*. [En línea] Disponible en: <http://www.direcon.gob.cl/pagina/2353> [Último acceso: Diciembre 2012].

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

Contreras, H. & González, L., 2006. *Curso Práctico de Impuesto a la Renta*. Cuarta Edición ed. s.l.:Cepet.

D.L. N° 824. 1974. Chile. Estado. Ley de Impuesto a la Renta.

Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, Julio 2006. Efectos en RLI y FUT de la Tributación Internacional. *Manual de Consultas Tributarias*, N° 343.

Salort S., V., 2005. *Diccionario de Términos Tributarios de Uso Común: y formulas, razones, o ratios o esquemas de determinación de renta tributarias de interes*. s.l.:Edimatri.

Massone Parodi, P., 1997. *La Doble Tributación Internacional y los Convenios para Evitarla*. Valparaíso: EDEVAL.

López, J. J., 2010. *Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*. [En línea] Disponible en: http://www.cetuchile.cl/images/docs/principios_e_introduccion_a_la_doble_tributacion_internacional.pdf [Último acceso: Abril 2012].

DIRECON, Departamento de Inversiones en el Exterior, 2012. DIRECON. *Ministerio de Relaciones Exteriores del Gobierno de Chile*. [En línea] Disponible en: <http://www.direcon.gob.cl/inversion/3974> [Último acceso: Diciembre 2012].

DIRECON, Ministerio de Relaciones del Exterior del Gobierno de Chile, 2012. DIRECON. *Ministerio de Relaciones del Exterior del Gobierno de Chile*. [En línea] Disponible en: <http://www.direcon.gob.cl/pagina/2353> [Último acceso: Diciembre 2012].

Circular N° 25 de 25 de abril de 2008, Servicio de Impuestos Internos, 2008. SII. [En línea] Disponible en: www.sii.cl/documentos/circulares/2008/indcir2008.htm [Último acceso: Octubre 2012].

SII, Servicio de Impuestos Internos, 2003. Convenio entre la República de Chile y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto sobre la Renta. [En línea] Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chibra.pdf> [Último acceso: Octubre 2012].

Patricia Oyanedel Collao. 2006. Efectos Tributarios para las rentas de los inversionistas chilenos provocados por el Tratado de Doble Tributación entre Chile y Argentina. Contador Público Auditor. Universidad de Valparaíso. Escuela de Auditoría.

Jaime Francisco Delgado Delgado. 2007. Analisis Comparativo de la Tributación de las Inversiones Chilenas en el extranjero acogidas a convenios de Doble Tributación versus aquellas no acogidas. Contador Público Auditor. Universidad de Valparaíso. Escuela de Auditoría.

GLOSARIO

A fin de entender más el tema de la doble tributación, a continuación se definirá algunos conceptos más los que contiene el convenio para lograr una mayor comprensión.

Doble Tributación: es cuando dos o más estados tienen o pretenden tener potestad tributaria sobre una misma renta. En otras palabras, dos países aplican impuestos a la renta sobre un mismo hecho económico.

Convenios: es el acuerdo de voluntades entre dos o más personas sobre cualquier punto en discusión o cuestión pendiente de resolver.

Convenios de Doble Tributación: son tratados internacionales que contienen, en particular, medidas para evitar los supuestos de doble imposición fiscal internacional.

Impuestos: Cuota obligatoria pagada por individuos o instituciones a un gobierno central o local

Renta: son los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rindan una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

Evasión Fiscal: es el impago voluntario de tributos establecidos por la ley. Es una actividad ilícita y habitualmente está contemplado como delito o como infracción administrativa en la mayoría de los ordenamientos.

Residente: para los efectos del Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, y también se aplica a ese Estado u a cualquiera de sus subdivisiones políticas.

Establecimiento Permanente: a los efectos del Convenio significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. La expresión también incluye una obra de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

Dividendos: comprende las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otros derechos de participación sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado Contratante del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

Intereses: comprende las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, y en particular, las rentas de la deuda pública, de bonos y obligaciones, así como cualquiera otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo.

Regalías: comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas y las películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y de sonido, de grabación de programas de televisión o radiodifusión), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Exención: la exención tributaria es una situación especial constituida por ley, por medio de la cual se exime del pago de un tributo a una persona natural o jurídica.

Imputación: la aplicación de una cantidad al ser entregada, o al tomar razón de ella.

Senado aprobó pactos con Brasil, Ecuador, Perú, Noruega y Polonia

Nuevo avance en Agenda Procrecimiento: Acuerdos que evitan doble tributación reciben confirmación legislativa

El Senado aprobó definitivamente el miércoles 03 de julio los “**Convenios para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en los impuestos a la renta y al patrimonio**”, suscritos por Chile con Brasil, Ecuador, Perú, Noruega y Polonia.

La Cámara de Diputados había hecho lo propio hacia fines del año pasado.

Con la votación de ayer en el Senado culminó el trámite legislativo de estas iniciativas, quedando listas para ser promulgadas por el Presidente de la República y publicadas en el Diario Oficial. Desde luego, también deben ser ratificadas por los poderes legislativos de cada uno de los países con los cuales fueron negociados.

Los acuerdos para evitar la doble tributación fueron suscritos con Ecuador en agosto de 1999; con Polonia en marzo de 2000, con Brasil en abril de 2001, con Perú en junio de 2001 y con Noruega en octubre de 2001.

El Servicio de Impuestos Internos (SII) enfatiza la importancia de estas ratificaciones por la relevancia que esta particular materia tributaria tiene para las decisiones de inversión tanto de las empresas chilenas en sus procesos de internacionalización, como para estimular la llegada de inversionistas extranjeros al país.

En esa perspectiva, la aprobación de los convenios negociados con estos cinco países es uno de los aspectos incluidos en la Agenda Pro Crecimiento y cuya ratificación con mayor insistencia han venido pidiendo diversos líderes empresariales.

Es meritorio además destacar la rapidez como los técnicos y negociadores chilenos pertenecientes al Departamento de Tributación Internacional del SII, han avanzado en esta materia, pues desde 1997 a la fecha se llegó a acuerdos con diez países, en tanto que se negocia al menos con otros 11.

La importancia de los acuerdos

Los convenios de doble tributación se insertan dentro del proceso de modernización del sistema impositivo chileno para adecuarlo a la inserción internacional de la economía nacional. Ese proceso fue iniciado con la suscripción de convenios con Canadá y México, que se encuentran vigentes, a lo cual se suman los 5 nuevos convenios recién aprobados en el Senado. (ver estado de negociación).

Tal como fue destacado en el lanzamiento de la campaña internacional “Chile,

país plataforma” (ver presentación del director del SII), el objetivo central de estos convenios es evitar la doble tributación internacional, es decir, que el contribuyente pague dos veces: tanto en su país de origen como en el que lo acoge para hacer negocios.

Para lograr ese objetivo se establecen una serie de disposiciones que regulan la forma en que los estados contratantes se atribuyen la potestad tributaria para gravar los distintos tipos de rentas.

En algunos tipos de rentas, sólo uno de los países tiene el derecho a someterlas a imposición, siendo consideradas rentas exentas en el otro, con lo cual se evita la doble imposición. En otras rentas, en cambio, se establece una imposición compartida, lo cual significa que ambos estados tienen derecho a gravarlas, pero limitándose en algunos casos la imposición en el Estado donde la renta se origina o tiene su fuente, como ocurre con los intereses y regalías.

En aquellos casos en que ambos Estados tienen el derecho de someter a imposición un tipo de renta, el Estado donde reside el perceptor de la renta, debe evitar la doble imposición por medio de los mecanismos que contempla su legislación interna, ya sea eximiendo de impuestos a las rentas de fuente externa, o bien otorgándoles un crédito por los impuestos pagados en el otro Estado.

Fructíferos efectos

Para la economía nacional, la suscripción de estos convenios tiene efectos muy importantes por cuanto facilitan un mayor flujo de capitales, de tecnologías y de servicios transfronterizos, lo que permite a su vez un mayor desarrollo de las actividades vinculadas a la exportación de bienes y servicios.

Lo anterior, es especialmente relevante en el caso de los convenios suscritos con países geográficamente cercanos a Chile, pues éstos reciben la mayor parte de la inversión chilena en el exterior.

Adicionalmente, en conjunto con otras medidas que se están tomando, ello facilita e impulsa que Chile pueda constituirse en una plataforma de negocios para empresas que no solamente quieran operar localmente.

<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2003/040703noti01jo.htm>



[Direcon](#) | [Acuerdos Comerciales por País](#) | [Cuadro Resumen de Acuerdos](#) | [Inversiones en el Exterior](#) | [Relaciones Multilaterales](#)

Inversión directa de capitales chilenos en el sector servicios

Inversión chilena en Australia

Inversión chilena en China

Inversión chilena en Ecuador

Inversión chilena en Estados Unidos

Inversión chilena en Medio Oriente

Inversión chilena en México

Inversión chilena en la Unión Europea

Inversión chilena en Uruguay

Inversión chilena en Venezuela

Antecedentes Generales de Normativa

Exportaciones de Capitales Chilenos: TENDENCIAS

Links de Interés

Inversión chilena en Italia

Inversión chilena en Panamá

Inversión chilena en Paraguay

Inversión chilena en Centroamérica

Inversión Directa de capitales chilenos en el sector Industrial 1990 – Junio 2011

Inversión chilena en Asia

Inversión chilena en Bélgica

Inversión chilena en Canadá

Inversión chilena en América Latina

Inversión directa de Chile en el exterior



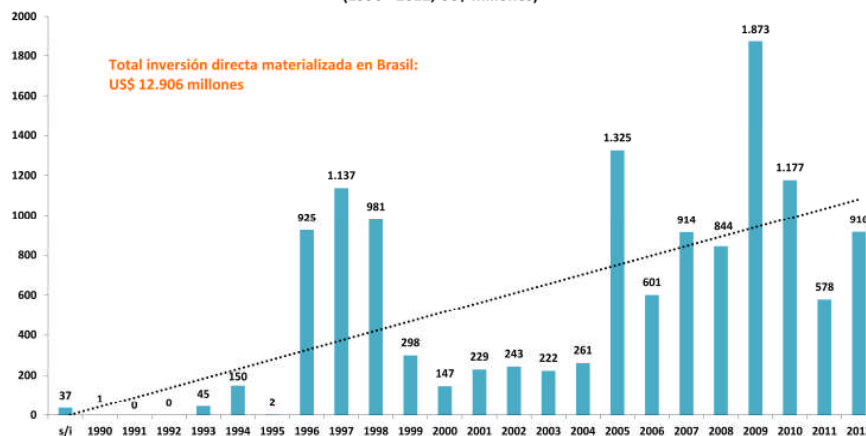
Lista Inversiones / Presencia de Inversión Directa de Capitales Chilenos en Brasil 1990 – Diciembre 2012 (nuevo)

BRASIL: TERCER RECEPTOR DE LA INVERSIÓN DIRECTA DE CHILE EN EL EXTERIOR.

Brasil, con un stock acumulado de US\$ 12.906 millones, o un 18,1% del total, es hoy el tercer destino preferido por los inversionistas chilenos. Ello no obstante la baja observada durante el año 2011, cuando estas inversiones alcanzaron solo a US\$578 millones.

Gráfico N° 1

INVERSIÓN DIRECTA DE CAPITALES CHILENOS EN BRASIL.
(1990 - 2012, US\$ millones)



Fuente: DIRECON. Asesoría para el Monitoreo de las Inversiones en el Extranjero.

Durante el año 2012, Brasil acumuló inversiones por US\$ 916 millones, lo que representa un 10,7% del total anual de inversiones chilenas directas en el mundo. De esta cifra, US\$ 544 millones fueron destinados a proyectos en el sector Industria, mientras que el resto, unos US\$ 372 millones, o un 40,6% del total, fueron destinados a proyectos en el sector de Servicios, principalmente retail.

Brasil, parte del grupo de países conocidos con los BRIC (Brasil, Rusia, India y China) constituye un mercado con un gran potencial de crecimiento en diversos sectores de su economía, y es un atractivo aliciente para la colocación de capitales chilenos.

Esto ha quedado demostrado con el flujo creciente, especialmente en la última década, de capitales chilenos que descubren las oportunidades que brinda la economía brasileña.

El sector industrial, reafirmado una importante tendencia al alza en los últimos años, se ha posicionado como el principal sector de atracción para los capitales chilenos, con inversiones que alcanzan los US\$

Inversión chilena en América del Norte

Presencia de Inversiones Directas de Capitales Chilenos en el Mundo 1990-2012 (nuevo)

Presencia de Inversiones Directas de Capitales Chilenos en Argentina 1990 - Diciembre 2012 (nuevo)

Presencia de Inversión Directa de Capitales Chilenos en Brasil 1990 - Diciembre 2012 (nuevo)

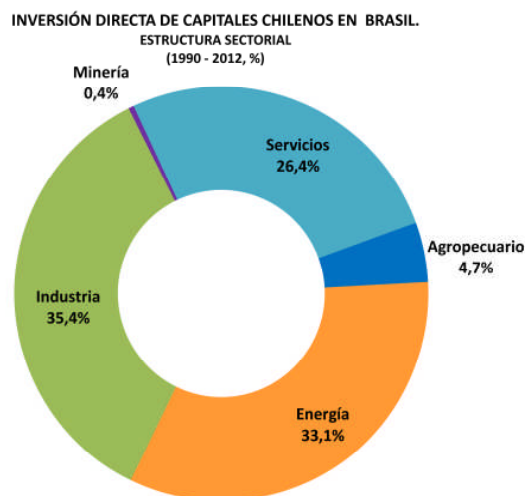
Presencia de Inversiones Directas de Capitales Chilenos en Perú 1990 - Diciembre 2012 (nuevo)

Presencia de Inversiones Directas de Capitales Chilenos en Colombia 1990 - Diciembre 2012 (nuevo)

4.566 millones, o un 35,4% del total materializado. Destacan en este sector las inversiones materializadas en la producción y comercialización de celulosa, papel, maderas y tableros de madera (65,3%); alimentos y bebidas (13,0%); la distribución y comercialización de productos químicos y petroquímicos; obras de construcción tanto en líneas y torres para transmisión de energía eléctrica; productos metalmeccánicos, entre otros (21,7%).

Con un ligero retroceso, el sector de energía (particularmente, generación y distribución de electricidad) ha sido desplazado a una segunda posición entre las preferencias de los capitales chilenos, con inversiones que se elevan a unos US\$ 4.274 millones y que representan un 33,1% del total.

Gráfico N° 2



Fuente: DIRECON. Asesoría para el Monitoreo de las Inversiones en el Extranjero.

El sector Servicios ocupa actualmente el tercer lugar de importancia, pero con una clara tendencia al alza, con una inversión acumulada de US\$ 3.406 millones y una participación de 26,4%. En este sector, inciden fuertemente los servicios como Comercio (47,0%), Transporte (33,0%) y Actividades Inmobiliarias (18,8%).

En cuarto lugar se encuentra el sector Agropecuario con US\$ 604 millones y un 4,7% de participación sobre el total de inversiones materializadas. Minería sólo concentra US\$ 56 millones, lo que representa un 0,4% del total.

Al igual que en otros países de la región latinoamericana, la inversión directa de Chile en Brasil destaca por su capacidad generadora de empleo, lo que contribuye a generar una positiva percepción ciudadana en aquellos lugares donde se radican empresas chilenas. El empleo total generado alcanza a las 47.328 personas, de las cuales un 66,9% corresponde a empleo directo y un 33,1% a empleo indirecto. Tres son los sectores de mayor capacidad generadora de empleo: Servicios, con un 44,1% sobre el empleo total; Energía, con un 37,3%; e Industria, con un 18,6%, tal como se aprecia en el siguiente cuadro:

INVERSIÓN DIRECTA DE CHILE EN BRASIL

1990 - diciembre 2012

EMPLEO MOVILIZADO (N° DE PERSONAS)

MACROSECTOR	TOTAL IED	%	EMPLEO DIRECTO	EMPLEO INDIRECTO
Agropecuario	604	4,7%	0	0
Energía (1)	4.274	33,1%	6.352	11.300
Industria	4.566	35,4%	5.171	3.629
Minería (2)	56	0,4%	0	0
Servicios (3)	3.406	26,4%	20.150	726
TOTAL	12.906	100%	31.673	15.655

Fuente: DIRECON. Asesoría para el Monitoreo de las Inversiones en el Extranjero. Elaborado en base a la información proporcionada por las propias empresas.

1. Incluye suministro de gas y agua; generación y distribución de electricidad.

2. Incluye hidrocarburos: petróleo y gas

3. Incluye: construcción, comercio (retail), hoteles y restaurantes, transporte y comunicaciones, servicios financieros, inmobiliario, tecnología de la información, otros servicios profesionales

Las inversiones chilenas directas, se encuentran presentes en diferentes regiones del Brasil, entre ellas: Alagoas, Bahía (Salvador de Bahía), Ceará (Fortaleza), Goiás, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais (Belo Horizonte), Pará, Paraná, Rio Grande do Sul (Lajeado, Porto Alegre, Uruguaiana), Rio Grande do Norte, Rio de Janeiro, São Paulo (Santos, São José dos Campos, São Paulo), Santa Catarina (Florianópolis, Itajaí, Rio Negrinho), Sergipe (Aracaju), Tocantins.





PRINCIPIOS E INTRODUCCIÓN A LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.



Artículo publicado en la revista
Impuestos N°162 Noviembre-Diciembre 2010
ISSN 0120-5358/Bogotá, Colombia
Editorial LEGIS

Javier Jaque López

Master in Tax Law (LL.M.), International Tax Law, University of London, Queen Mary, United Kingdom.

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria.

Ingeniero Comercial.

Director y Profesor Magíster en Tributación,

Director y Profesor Diplomas Área Tributación,

Universidad de Chile,

Facultad de Economía y Negocios.



1.- EL DERECHO A COBRAR IMPUESTOS.

La Doble Tributación Internacional debe ser abordada primeramente desde una perspectiva económica. Los países no estarán dispuestos a ceder su jurisdicción animosamente para recaudar impuestos cuando las actividades sean llevadas a cabo dentro del propio país por terceros no residentes, o bien, éstas se desarrollen en otros países por residentes del primero. Esta discusión toma real importancia por cuanto el establecer impuestos se considera parte de la soberanía de los estados. Los estados en teoría pueden adoptar cualquier principio para gravar a los contribuyentes, naturalmente se requiere que existan claras conexiones entre el país que cobrará los impuestos y el sujeto que terminará pagándolos.

En el contexto internacional existen tres claros principios para ejercer jurisdicción y de esta forma gravar a las personas sujetas a impuestos. La fuente, la residencia y ciudadanía o nacionalidad.

En relación al principio de la fuente, también conocido como el principio de territorialidad o tributación limitada, es necesario precisar que se basa en el origen económico de la renta. Este principio, desde la perspectiva de país en vías de desarrollo, debiera adquirir una vital relevancia por cuanto estos países son los que proveen los recursos, o expuesto de otra forma, son utilizados para la confección de productos con ventajas económicas que son escasas de conseguir en países desarrollados, debido a las fronteras y capacidades de producción.

Existen diferentes teorías que pueden justificar el principio de la fuente, entre ellas cabe destacar el principio del beneficio y el de la soberanía del territorio. Mientras el principio del beneficio pretende resarcir los servicios públicos y la infraestructura-país que fueron utilizados para gestionar las actividades tendientes a generar la renta que puede ser canalizada al exterior, la teoría de la soberanía del territorio, ejerce el derecho soberano a gravar a personas que desarrollen actividades o posean riquezas dentro de los límites del estado, naturalmente sin considerar que esto pueda recaer sobre no residentes.

Generalmente, el principio de la fuente tiene su aplicación sobre la fuente productora, es decir, donde la fuente de la renta está ubicada o en el Estado donde se encuentran y usan los factores de producción, sin embargo, existe otro enfoque que dice relación al de la fuente pagadora, es decir, en el Estado donde la renta queda disponible, aún cuando en él no se encuentren necesariamente los factores de producción o no se de-

sarrolle la actividad ni física ni intelectualmente. (Para un mayor análisis sobre la materia, y relación con nuestro sistema impositivo, referirse a artículos 10º, 11º y 59º de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974).

El principio de la residencia es también conocido como el principio de tributación de las rentas obtenidas a nivel mundial o tributación ilimitada. Este principio, se basa en la jurisdicción en la que reside el individuo sin tomar en consideración el origen o fuente de las ganancias obtenidas. Con el objeto de lograr recaudar los impuestos provenientes de este principio, es necesario determinar el test o prueba que determine la residencia. La residencia puede comprender a nacionales y extranjeros que posean los vínculos necesarios que la legislación de cada país establezca¹.

Nuevamente existen variadas teorías que justifican y refuerzan el principio antes mencionado. Dentro de las principales teorías se encuentran la lealtad tributaria que debie-ran tener las personas que permanentemente habitan los estados para contribuir con los gastos de mantención de bienes públicos, la mayor fortaleza que demuestra este sistema al enfrentar la evasión fiscal, debido a que este principio grava a las personas que mantienen un vínculo físico con el estado que recauda los impuestos y finalmente se argumenta que el estado de residencia, debido a que posee la información de primera fuente de sus residentes, cuenta con una mayor claridad para determinar la capacidad y la habilidad de pago, este último principio supone que las personas que obtienen más rentas deben contribuir en un mayor grado a solventar las arcas fiscales.

Por último, el principio de la ciudadanía o nacionalidad consiste en que el estado grava a sus nacionales sobre la renta mundial sin considerar si estos son residentes en el país o no. Este principio se sustenta en la teoría de la soberanía que un estado puede ejercer sobre sus nacionales, lo que en términos simples dice relación con el cobro de impuestos por los derechos que disponen estas personas sobre el estado.

Un ejemplo del último principio es Estados Unidos, quien utiliza esta modalidad de tributación desde el año 1913², aunque definitivamente este principio es raramente utilizado en el mundo.

2.- EL CASO DE CHILE.

Toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuestos sobre las rentas de cualquier origen - se aplica el principio de residencia sobre la renta mundial - ya sea que la fuente de entrada esté situada dentro del país o fuera de él. Distinto es el caso de las personas sin domicilio ni residencia en Chile, las cuales sólo pagarán impuestos por sus rentas de fuente chilena³.

El caso de los extranjeros que adquieren residencia o domicilio en Chile difiere levemente de lo enunciado en el párrafo anterior, por cuanto durante los tres primeros años que permanezcan en Chile, contados desde su ingreso al país, pagarán impuesto sólo por sus rentas de fuente chilena, período que podría ser prorrogado por el Director Regional. Una vez transcurridos los tres años y su prórroga, en caso que ésta hubiera sido concedida, el extranjero tributará bajo el principio de residencia sobre la renta mundial⁴.

¹ En Chile el test de residencia se encuentra incorporado en el Código Tributario, contenido en el artículo 1º del D.L.830 de 1974. Artículo N° 8, define como Residente a toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.

Por otra parte el Código Civil en su artículo N° 59 define al domicilio, como la residencia acompañada, real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella.

2 Párrafo 1 al 11 de "Inland Revenue Code" (IRC).

3 Artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974.

⁴ Artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974.

3.- ¿PRINCIPIO DE LA RESIDENCIA O DE LA FUENTE?

Los principios de la fuente y de la residencia han sido caracterizados por Bird and Wilkie⁵ como los dispositivos que definen el marco de neutralidad y de equidad en los tributos.

Para dar respuesta a la interrogante arriba enunciada, es necesario tener presente que ampliamente el principio de la residencia favorece a los países exportadores de capital ya que les permite gravar las rentas generadas como resultado de la exportación de capital hecha por sus residentes al extranjero. Por otra parte el principio de la fuente favorece claramente a los países importadores de capital debido a que permite gravar las rentas generadas por capitales importados a través de no residentes. Kingson⁶ define que la tributación internacional de los ingresos consiste en la interacción de los principios de la fuente y de la residencia junto al análisis de lo que hace o entrega cada país al otro, esto último requiere además el entendimiento del por qué se hace.

No es sorprendente que los estados adopten medidas híbridas en la aplicación de los principios de tributación, ya sea de residencia o de la fuente de los ingresos, esto debido a intereses nacionales o por exigencias políticas internacionales. De todas maneras, es necesario aclarar que ninguna de las formas antes enunciadas previene ineficiencias que serán tratadas cuando se aborde el tema de la Doble Tributación Internacional.

4.- POLÍTICAS INTERNACIONALES Y EFICIENCIA ECONÓMICA.

Es altamente reconocido y consensuado, que la meta fundamental de las políticas en el área de la tributación internacional de la renta, tienden a avanzar en la eficiencia económica a través de impuestos neutrales.

Vogel⁷ analizó el vínculo entre la eficiencia económica internacional y la neutralidad de los impuestos de la siguiente forma.

El concepto de eficiencia se basa en el asumir que la productividad será más alta cuando los factores productivos sean distribuidos a través de los mecanismos del mercado sin intervención pública. Leyes, y especialmente leyes tributarias que no interfieren con la distribución de los factores productivos son llamadas “neutrales”. Aunque se entiende que ninguna ley tributaria será completamente neutral, debiera ser un objetivo en sí mismo buscar un alto grado de neutralidad. En la actualidad, se pueden destacar tres modelos de neutralidad: neutralidad en la exportación de capital, neutralidad en la importación de capital y neutralidad nacional. Los primeros dos modelos fueron enunciados por Richard Musgrave⁸ y luego profundizados por Peggy Musgrave⁹.

El primer modelo persigue la neutralidad en la toma de decisiones sobre la interrogante de donde invertir. La eficiencia económica internacional busca que la tributación no afecte la decisión de donde invertir, a través del mecanismo donde los inversores enfrenten similares tasas marginales efectivas de impuestos, ya sea que inviertan en el mercado nacional o en el exterior. En otras palabras, la idea es que los inversores ejecuten sus

⁵ Bird, Richard M. and Wilkie, J. Scott, “Source v. Residence-based Taxation in the European Union: The wrong question?” in Sijbren Cnossen (ed), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and options for Reform* (OUP, 2000)79.

⁶ Kingson Charles I., “The Coherence of International Taxation” (1981)

⁷ Vogel, Klaus. “World-Wide v. Source Taxation on Income – A Review and Re-evaluation of Arguments”, in McLure, Charles et al. (eds), *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Proceedings of the VIIth Munich Symposium on International Taxation (Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989).

⁸ Musgrave, Richard (R.A.), “Criteria for Foreign Tax Credit”, in Baker et al. (eds), *Taxation and Operations Abroad*, Symposium Conducted by the Tax Institute, December 3-4, 1959. (Princeton: Tax Institute, 1960).

⁹ Musgrave, P.B., “Economic Criteria, Principles and Policies of the Taxation of Foreign Investment Income”, in *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis* (The Johns Hopkins Press, 1963).

decisiones en el supuesto de que no hubiera impuestos en los países, ya sea de residencia o de destinación de la inversión.

Una aplicación estricta del principio de neutralidad en la exportación de capital presupone que la tributación aplicada en el país de residencia sobre la renta de fuente mundial, incorpore créditos totales y absolutos sobre la renta repatriada o devengada¹⁰.

Lo anterior, aplicado a nuestra realidad nacional, se lograría sin la discriminación, diferimiento y los topes existentes con los créditos establecidos en el artículo 41 A, B y C de la L.I.R.¹¹.

Como se puede observar, el principio de neutralidad en la exportación de capital está estrictamente relacionado con el principio de la residencia y naturalmente es inmensamente preferido por los países exportadores de capital (Impuestos extranjeros menores a impuestos nacionales). En teoría, este principio pudiera aplicarse unilateralmente¹² y permitiría eliminar cualquier incentivo de invertir a través de países con una menor carga tributaria, debido al hecho de que sin importar cual fueran los impuestos pagados en el extranjero, estos serían anulados por los créditos otorgados por el país de residencia.

Es importante destacar que este principio como cualquier otro analizado, no es aplicable en forma pura y absoluta. Dentro de las principales críticas y desventajas que este modelo presenta, se observa el hecho de que si se aplicara un crédito por el total de los impuestos pagados en el exterior, sería muy fácil la respuesta ejercida por el país fuente, en el sentido de que éste pudiera aumentar sus tasas de impuestos y de ésta forma pasaría a ser financiado en sus gastos públicos por el país de residencia de los inversores. A lo anterior, puede agregarse, el costo para el país de residencia que representaría fiscalizar el otorgamiento de créditos, incluso por sobre los impuestos aplicados en el país, dando de esta forma, derecho a devolución y posterior reembolso, en el supuesto que se aplicara en forma pura.

El modelo de neutralidad en la importación de capital persigue que la interrogante de quién y cuanto se invierte en un determinado país, no se vea afectada por la tributación del país que recibe la inversión, en otras palabras, que exista igualdad tributaria sin importar que el inversor sea un residente o un no residente. La idea es que los inversores de un mercado determinado obtengan los mismos retornos después de impuestos, tomando en consideración impuestos corporativos y personales.

En general, como puede desprenderse del análisis del presente modelo, se llama a que todos los países en el mundo adopten un sistema de tributación en la fuente no diferenciando a la persona que invierte. Si todos los inversores soportan una carga tributaria similar en la fuente de la renta, no importando su residencia, entonces la tributación no tendrá mayor efecto en la competitividad por la asignación de los recursos dentro de la respectiva jurisdicción. La aplicación de lo anterior, bajo una mirada teórica, tendrá su mayor asidero cuando las jurisdicciones tributarias tengan una similar carga impositiva, esto es, mirado desde una perspectiva global.

Por supuesto que lo anterior no significa que todos los inversores dentro de una misma jurisdicción tributaria tendrán similares oportunidades de expansión, tampoco significa que los mismos no tendrán ventajas o desventajas competitivas, el principal objeto de este principio es que si estas diferencias existen, éstas no correspondan a diferencias propiciadas por el sistema tributario del estado respectivo. Se cree pertinente enunciar, que como podrá analizarse y desprenderse de futuros análisis, este sistema se ve favorecido, cuando

¹⁰ O que todos los países adopten idénticos sistemas impositivos basados en la fuente de la renta.

¹¹ El artículo 41 A, B y C de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974, establece diferentes normas donde dependiendo del tipo de renta que se obtenga de fuente extranjera, se determinará la tasa tope sobre la cual se tendrá derecho a un crédito para “mitigar” la Doble Imposición Internacional”, además de un complejo conjunto de normas donde se determina que algunos excesos de créditos, en el caso de que éstos sean mayores a los impuestos resultantes a pagar en Chile, podrán diferirse para años siguientes (contribuyentes con contabilidad) y en otros casos simplemente se perderán (en términos generales contribuyentes sin contabilidad).

¹² Artículo 41 A y B de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974.

el país de residencia del inversionista, opta por un sistema de exención en cuanto a la tributación de las rentas percibidas de fuente extranjera.

El principal deterioro de este sistema pudiera ocurrir, cuando ventajas tributarias no se encuentran disponibles para inversionistas extranjeros, o cuando se utiliza la aplicación de impuestos a las salidas de flujos del país fuente, perdiendo el balance de lo que se hubiera cobrado a un residente por el consumo de las mismas rentas a nivel nacional¹³.

Es importante mencionar, que al establecer un vínculo con nuestra legislación doméstica, aplicable a la materia en comento, la cual se encuentra inmersa en el Título IV, Del Impuesto Adicional, de la Ley sobre el Impuesto a la Renta - contenida esta última, en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, pudiera incluso precisarse que la Ley chilena sobre Impuesto a la Renta, establece en términos nominales, una carga tributaria menos gravosa para personas no residentes ni domiciliados en el país, en desmedro de residentes o domiciliados, quienes en su tramo más alto enfrentan tasas progresivas de hasta el 40%¹⁴.

Acerca del debate que el principio de neutralidad en la importación de capital promueve la competencia tributaria entre estados - en el caso de que no se diera el supuesto puramente teórico donde todos los estados cambiaran su tributación sobre la fuente con idéntico costo para los sujetos obligados a pagar impuestos en el mundo - es necesario visualizar que esta competencia no necesariamente debiera tener una connotación negativa, sino muy por el contrario, la reducción de los impuestos corporativos para atraer la inversión extranjera debiera incluso ser analizado como un incentivo económico para mejorar eficiencias de los estados y el manejo de los recursos públicos.

El principio de neutralidad nacional es un modelo menos reconocido en círculos internacionales por cuanto busca maximizar la eficiencia económica nacional en vez de la mundial. Una de las principales falencias de este modelo radica en la despreocupación de los principios de minimización de la doble tributación internacional, así como también el de la eficiencia en la asignación de los recursos mundiales. Este principio, trabaja bajo la premisa de que impuestos recolectados en beneficio del país de residencia incrementan el bienestar nacional, mientras que los impuestos que son recolectados por otras administraciones tributarias simplemente no lo hacen.

De acuerdo a lo anteriormente manifestado, los residentes de estos países son motivados a invertir en el exterior sólo cuando los ingresos netos percibidos, tanto para el país como para el residente, excedan los ingresos que hubieran sido percibidos si la inversión se hubiera materializado en el país de residencia. En otras palabras, se promueve la inversión en el exterior sólo cuando los ingresos de fuente extranjera percibidos, netos de impuestos extranjeros, sean iguales o superiores a lo que se hubiera producido en el país de residencia antes de impuestos. Internacionalmente este modelo es visto como un modelo cortoplacista focalizado sólo en la prosperidad nacional.

¹³ Contrastar con Título IV, Del Impuesto Adicional, de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

¹⁴ Se establece en el Título IV, Del Impuesto Adicional, de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, específicamente en los artículos 58 y 60, que la tributación que afectará a no residentes ni domiciliados, por rentas remesadas, es de un 35%.

5.- ¿NEUTRALIDAD EN LA EXPORTACIÓN DE CAPITAL O EN LA IMPORTACIÓN?

Mientras el principio de neutralidad en la exportación de capital intenta equilibrar la decisión ante la pregunta de hacia dónde debieran dirigirse las exportaciones de capital (o bien invertir en el escenario doméstico), el principio de neutralidad en la importación de capital intenta clarificar la decisión de si debiera importarse el capital, y en caso de que la respuesta a esta interrogante sea positiva, de cuanto el país fuente de la renta debe ceder en su tributación, en el contexto de la interferencia de los impuestos y la eficiencia económica.

Es aceptado en la literatura internacional, que a diferencia del principio de exportación de capital, el principio de importación pudiera ser logrado si todos los países modifican su sistema impositivo hacia un sistema de impuestos en la fuente de la renta - bajo los supuestos teóricos ya enunciados.

Luego del análisis realizado, puede concluirse que los dos modelos más importantes – neutralidad en la exportación y en la importación de capital – no pueden satisfacerse simultáneamente a menos que las cargas internacionales de impuestos sean armonizadas. Concluyendo, sólo en las circunstancias hipotéticas mencionadas, los inversionistas podrían soportar la misma carga tributaria, sin importar dónde se invierta o la residencia de los inversionistas, logrando de esta forma el punto máximo de eficiencia económica buscada.

Es fácil visualizar que existen propulsores y detractores para ambos modelos, y más aún, puede pensarse incluso que el logro de una neutralidad global es un objetivo inverosímil y que sería ingenuo pensar que los intereses nacionales y consideraciones político-prácticas no jueguen un rol importante en las políticas tributarias internacionales de los países. En este escenario, resulta simple concluir una vez más, que el óptimo entre estos dos principios se logra a través del compromiso e integración entre los modelos anteriormente enunciados.

6.- EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

Bajo cualquiera de los principios de jurisdicción antes analizados (Principio de la residencia, de la fuente o de nacionalidad) se pudiera presentar el concepto de tributación extra jurisdiccional. A modo de ejemplo, podemos decir que bajo el principio de residencia, la jurisdicción se extiende a rentas de fuente extranjera que son obtenidas por residentes. Bajo el principio de la fuente, la jurisdicción se extiende a rentas de fuente nacional percibida por no residentes y bajo el principio de ciudadanía o nacionalidad la jurisdicción es extendida a rentas de fuente extranjera percibida por ciudadanos o nacionales de un determinado estado. Por norma general, cuando las autoridades de los países determinen la extensión en la jurisdicción tributaria, se presentará el problema de la Doble Tributación.

Podemos decir que “Existe doble tributación internacional en sentido amplio o económico, cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Cuando se añade “de la misma persona” (identidad de sujeto), se obtiene el concepto en sentido estricto”¹⁵.

La introducción del “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”¹⁶ presentado por la OECD, define Doble Tributación Jurídica Internacional como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Por otra parte, la Doble Tributación Económica Internacional es definida como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a distintos contribuyentes respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.

Con el propósito de aclarar aún más las diferencias teóricas acerca de la Doble Tributación Internacional Económica y Jurídica, la OECD en su guía sobre “Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y

¹⁵ BUHLER, Ottmar. Principios de Derecho Internacional Tributario, versión de F. Cervera Torrejón, Madrid, Ediciones de Derecho Financiero, 1968, pág. 44.

¹⁶ Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2008.

Administraciones Tributarias”¹⁷ sostiene que la Doble Tributación significa la inclusión de la misma renta en una base imponible por más de una administración tributaria, cuando la renta se encuentra en las manos de diferentes contribuyentes (Doble Tributación Económica, para empresas asociadas) o cuando la renta está en manos de la misma entidad jurídica (Doble Tributación Jurídica, para establecimientos permanentes). “Pudiéramos concluir de esta forma que doble tributación jurídica se encuentra contenida dentro del concepto de doble tributación económica”¹⁸.

En el campo de la tributación internacional podemos encontrar doble tributación debido a la interposición de los principios de residencia y de la fuente, producto de que el contribuyente posee doble residencia o bien que dos administraciones tributarias reclaman la fuente sobre una misma renta.

La interposición de los principios jurisdiccionales de residencia y de la fuente pudiera visualizarse por ejemplo cuando una empresa paga dividendos. Impuestos a los flujos de capitales al exterior (Impuesto adicional en el caso de Chile¹⁹) pudieran concurrir en el país fuente de la renta, además, si el receptor de esos flujos reside en otro estado, también sería aplicable el impuesto sobre los incrementos de patrimonio percibidos en el país de residencia. Otro ejemplo sobre la misma interposición de estos principios jurisdiccionales se visualiza cuando una empresa del país A que posee establecimientos permanentes alrededor del mundo, debe pagar impuestos sobre las rentas obtenidas de fuente mundial. Al mismo tiempo cada establecimiento permanente pagará los impuestos a la renta que corresponda en cada país fuente de esos ingresos.

La doble tributación resultante de una dualidad en la residencia pudiera ocurrir, aunque con menor frecuencia²⁰, debido a la gran movilidad de recursos y personas (en su concepto amplio) experimentada en los últimos años. Como la residencia posee definiciones de acuerdo a la jurisdicción que se analice, pudiera darse el caso en que una persona se considere residente por más de un estado²¹.

Por último pudiera darse el caso que la doble tributación internacional obedezca a una dualidad en la fuente de la renta. Esto ocurriría cuando dos estados reclamen jurisdicción sobre rentas que pudieran generarse en más de una jurisdicción tributaria. Lo anterior se acrecienta con la utilización del comercio electrónico y la globalización en todos sus términos.

Es importante tener presente que dentro del concepto de Doble Tributación Jurídica Internacional existen cuatro elementos que se presentan en forma conjunta: hecho gravado, que éste recaiga en la misma persona ya sea natural o jurídica (sujeto del impuesto), dentro de un mismo período tributario y similitud en relación al impuesto aplicado.

Sin duda este problema de la interposición de jurisdicciones puede presentar situaciones donde la renta se grave más de dos veces, debilitando las relaciones comerciales entre los contribuyentes de cada país, ya que quienes efectúan operaciones comerciales internacionales tendrán que soportar para una misma operación más de un tributo.

Como se ha manifestado en la introducción del “Modelo de Doble Tributación de la OECD”²², los efectos nocivos de la doble imposición en el intercambio de bienes, servicios, capital, tecnología y personas deben

¹⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), in Chapter IV, Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, A.- Introduction.

¹⁸ Double Taxation, Tax treaties, Treaty-Shopping and the European Community. Christiana HJI Panayi 2007.

¹⁹ Analizar Título IV, Del Impuesto Adicional, Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974.

²⁰ El Modelo de la OECD incorpora una cláusula tie-breaker en su artículo 4º (Residencia).

²¹ El Modelo de la OECD incorpora una cláusula tie-breaker en su artículo 4º (Residencia). Regla aplicable en el ámbito de aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición.

²² Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2008.

eliminarse por cuanto son obstáculos que imposibilitan el desarrollo económico de las relaciones entre países de una manera eficiente.

7.-MÉTODOS PARA ALIVIAAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTER-NACIONAL.

Un país puede utilizar métodos unilaterales o bilaterales para aliviar la doble imposición internacional. Unilateralmente puede adoptar políticas en la forma de crédito, de exención o de deducción o gasto para eliminar o reducir la carga impositiva de la doble tributación sobre sus residentes.

Bajo el método de exención, el país de residencia no grava la renta de fuente extranjera. En otras palabras, la base imponible nacional sobre la cual se calculan los impuestos no incluye a la renta cuyos orígenes no se encuentran en el país.

Existen dos métodos de exención de la renta. Exención absoluta y exención con progresión. Si existe exención absoluta la renta de fuente extranjera percibida o devengada no se considerará en el país de residencia. Por otro lado, si se aplica el método de exención con progresión, el país de residencia se reserva el derecho de incluir esas rentas de fuente extranjera para el cómputo de la tasa impositiva a aplicar a las rentas de origen nacional²³.

Una de las principales ventajas que pudiera presentar este método para el país de residencia, es que si se aplica la metodología de exención absoluta, libera al país de residencia de los costos y de la complejidad de fiscalizar la incidencia de las rentas de fuente extranjera sobre la tributación nacional.

Bajo el mecanismo del otorgamiento de créditos para aliviar o eliminar la doble tributación internacional, la renta es gravada en ambos países pero el país de residencia otorga un crédito para aliviar los impuestos resultantes a nivel nacional. El país de residencia puede permitir un crédito completo, es decir, por el total de los impuestos pagados en el exterior, o puede otorgar un crédito ordinario hasta el monto de los impuestos pagados en el exterior pero con un tope establecido que en términos generales está ligado a la tasa máxima sobre los impuestos nacionales.

Se piensa que el método del otorgamiento de un crédito elimina el incentivo de invertir en países con baja tributación²⁴. Si los impuestos pagados en el exterior son iguales o superiores a la tasa de tributación aplicada en el país de residencia, el contribuyente no tendrá que pagar impuestos adicionales. Si los impuestos soportados en el exterior son inferiores a los que debieran pagarse en el país de residencia, el contribuyente deberá enterar en arcas fiscales el diferencial²⁵.

Bajo el mecanismo de deducción, los impuestos soportados en el exterior son deducidos como gasto de la base imponible sujeta a impuestos nacionales. Este método presenta un alivio menor para enfrentar la doble imposición internacional. Este mecanismo no es frecuentemente utilizado por si sólo para aminorar la doble tributación internacional²⁶.

Todos estos métodos pueden ser aplicados en forma unilateral o a través de tratados para evitar la doble tributación internacional. Los métodos aplicados en forma unilateral no son ampliamente utilizados²⁷ y corren el riesgo de convertirse en medidas aplicadas solamente por un estado. Este tipo de medidas pueden representar un gran costo para los estados que utilicen este mecanismo sin reciprocidad por parte de los otros

²³ Método utilizado entre Chile y Argentina en convenio para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancia o beneficio y sobre el capital y el patrimonio, artículo N°18.

²⁴ Analizar situación que pudiera presentarse con países considerados paraísos fiscales.

²⁵ Para observar situación que ocurre en el caso chileno, analizar artículo N°41 A, B y C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N°824 de 1974.

²⁶ Método utilizado unilateralmente por Chile incorporado en artículo N°12 y complementado con artículo N° 41 A, B y C, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

²⁷ Double Taxation, Tax treaties, Treaty-Shopping and the European Community. Christiana HJI Panayi 2007.

estados involucrados. De esta forma “Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional” son ampliamente recomendados.

8.-COMENTARIOS FINALES.

Convinando que los países no estarán dispuestos a ceder su jurisdicción tributaria en términos voluntarios, para efectos de la recaudación de impuestos cuando los principios impositivos de sujeción se extiendan más allá de las fronteras, es evidente que se presentará el fenómeno de la Doble Tributación Internacional, ya sea Jurídica y/o Económica.

En el caso de Chile, y de acuerdo al estudio presentado, es esperable que el fenómeno de la Doble Tributación Internacional ocurra, debido a que Chile para sus residentes considera el principio impositivo de sujeción integral, lo que significa en términos generales que para los sujetos mencionados se considerarán la universalidad de las rentas percibidas. En el caso de los no residentes, de igual forma se experimentará lo tratado, por cuanto es utilizado el principio de la fuente productora y/o pagadora para la aplicación de los tributos.

Desde la perspectiva de las políticas internacionales y la eficiencia económica, es necesario mencionar, que si bien se plantean diversos modelos que permiten la minimización del impacto de los impuestos en los flujos de inversiones y producción a nivel internacional, lo cierto es que ninguno de ellos eliminará por completo los efectos no deseados de la doble imposición, además del hecho de que aunque la aplicación estricta de los principios lo lograra, no se conseguirá el acuerdo internacional sobre las materias mencionadas.

En lo relativo a la Doble Tributación Internacional y a los métodos considerados por Chile para evitarla, es pertinente aclarar que si bien nuestra legislación contempla medidas unilaterales²⁸ y bilaterales²⁹ para el tratamiento del fenómeno en comento, lo cierto es que ninguna de ellas por separado ni en conjunto conseguirá eliminar en términos absolutos los efectos nocivos que la doble imposición genera en el intercambio de bienes, servicios, capital, tecnología y fuerza laboral.

²⁸ Chile incorporada en artículos N° 12 y 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, medidas unilaterales para evitar la Doble Imposición Internacional.

²⁹ Para observar situación que ocurre en el caso chileno, analizar artículo N°41 A, B y C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N°824 de 1974.