

UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA

**“ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA TRIBUTACIÓN
DE LAS INVERSIONES CHILENAS EN EL
EXTRANJERO ACOGIDAS A CONVENIOS DE
DOBLE TRIBUTACIÓN VERSUS AQUELLAS NO
ACOGIDAS”**

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.

PROFESOR GUÍA: SR. ENRIQUE CID

TESISTA: JAIME FRANCISCO DELGADO DELGADO.

VALPARAÍSO, DICIEMBRE 2007

ÍNDICE.

I. Resumen.....	04
II. Marco Teórico.	
2.1 Doble Tributación Internacional.....	05
2.2 Medidas Unilaterales para evitar la Doble Tributación Adoptadas por Chile	
2.2.1 Artículo 3.....	07
2.2.2 Artículo 12.....	08
2.2.3 Artículo 41 A.....	08
2.2.4 Artículo 41 B.....	18
2.2.5 Artículo 41 C.....	22
2.3 Medidas Bilaterales para evitar la Doble Tributación.....	25
2.4 Convenio de Doble Tributación	
2.4.1 Capítulo I: Ámbito de aplicación del Convenio.....	28
2.4.2 Capítulo II: Definiciones Generales.....	29
2.4.3 Capítulo III: Imposición a las Rentas	
a. Rentas de Bienes Inmuebles.....	34
b. Beneficios Empresariales.....	35
c. Empresas Asociadas.....	37
d. Dividendos.....	38
e. Cánones o Regalías.....	40
f. Ganancias de Capital.....	41
g. Otras Rentas.....	42
2.4.4 Capítulo IV: Imposición del Patrimonio.....	43
2.4.5 Capítulo V: Métodos para eliminar la Doble Tributación.....	43
III. Problema.....	45
IV. Objetivos.	
4.1 Objetivo General.....	46
4.2 Objetivos Específicas.....	46
V. Metodología.	
5.1 Primera Etapa.	
Recopilación de información y antecedentes generales.....	47
5.2 Segunda Etapa.	
Sistematización de la información recopilada.....	47

5.3	Tercera Etapa.	
	Simulación de casos prácticos.....	48
5.4	Cuarta Etapa.	
	Diseño y aplicación de instrumentos.....	49
5.5	Quinta Etapa.	
	Redacción de Informe de tesis.....	49
VI.	Análisis y Discusión de Resultados.	
6.1	Tributación de dividendos y retiro de utilidades sociales....	50
6.1.1	Supuesto, impuesto pagado en el extranjero menor Al Impuesto de Primera Categoría y no acogido a Convenio con algún Estado.....	50
6.1.2	Aplicación del Convenio con la República de España.	52
6.2	Rentas de agencias y otros establecimientos permanentes	56
6.2.1	Tributación Sin Convenio.....	58
6.2.2	Tributación Con Convenio.....	59
6.3	Rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías Técnica y otras prestaciones similares.....	60
6.4	Cánones o Regalías.....	62
6.4.1	Tributación Sin Convenio.....	63
6.4.2	Tributación Con Convenio.....	63
VII.	Conclusiones.....	65
VIII.	Consideraciones.....	67
IX.	Bibliografía.....	67
X.	Glosario.....	69

I. RESUMEN.

La apertura de los países al comercio internacional, la gran variedad de Tratados de Libre Comercio y la tendencia a la integración mundial, es una realidad que está viviendo el mundo, situación la cual, Chile debe considerar para llegar a ser un país desarrollado.

Producto de lo anterior, han aumentado considerablemente las transacciones entre los distintos países del mundo, incluido Chile, en el caso de este último, existen gran variedad de inversionistas chilenos que están incursionando en el extranjero y empresas chilenas que se están constituyendo fuera de nuestras fronteras. Pues, estas inversiones pueden verse sometidas a una doble tributación, debido a las distintas normas tributarias establecidas por cada Estado.

Para realizar inversiones fuera de la frontera de un país, la tributación juega un rol muy relevante, puesto que los tributos representan la principal fuente de ingresos de un país, recursos que son destinados a la satisfacción de las necesidades de la nación. Sin embargo, presenta un obstáculo para el comercio internacional pues encarece las inversiones exteriores. De ahí que los Estados tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar la doble tributación internacional, mediante la aprobación de convenios o tratados.

Con todo, este proyecto busca realizar un análisis comparativo de la tributación de los resultados obtenidos por inversiones chilenas en el extranjero acogidas a convenios de doble tributación versus aquellas no acogidas, para así poder obtener y dar a conocer tanto la importancia de la doble imposición, como sus ventajas y desventajas de esta figura, todo por medio del análisis de la normativa adoptada por Chile contenida en el Decreto Ley N° 824 sobre Impuesto a la Renta y de aquellas medidas bilaterales contenidas en Tratados para evitar la doble tributación internacional.

II. MARCO TEÓRICO.

2.1 Doble Tributación Internacional.

El problema de la doble tributación internacional y, en consecuencia, el derecho tributario internacional han ido adquiriendo una mayor relevancia durante los últimos años producto del notable incremento del comercio mundial, debido a las políticas imperantes, las que han llevado a la llamada globalización de la economía.

Cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse sometidas a la doble tributación, es decir, cada vez que una renta originada o pagada desde una empresa en un país llega a otra persona o empresa residente en un país diferente, ésta se ve gravada con impuestos en uno y otro estado, es decir, pueden verse sometidas tanto por el estado de la inversión como por el del inversor. Es por ello que ha sido necesario que las leyes beneficien a las personas no domiciliadas ni residentes que desarrollen actividades en el exterior como aquellos que desarrollen sus actividades dentro de su territorio.

Diversos autores que tratan la materia, cuando dan una definición de la Doble Tributación, en la mayoría de las veces, consideran en forma notoria algunos de los elementos que conforman su naturaleza. Como es el caso de las siguientes definiciones:

- “Existe doble tributación en sentido amplio o económico, cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud del 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”¹
- “La que se produce cuando se hace tributar a un mismo contribuyente por impuestos de similar naturaleza a la vez en dos o más estados objetivo imponible y por el mismo período fiscal”²

¹ Ottar Buhler, Principios de Derecho Internacional Tributario, pág. 44

² Norberto Rivas Coronado, Doble Tributación Internacional, Primera Edición, Capítulo I, año 2001.

De acuerdo a las definiciones expuestas, al llevar a cabo un proyecto de inversión se debe considerar la tributación local y la normativa sobre la doble tributación internacional que haya resuelto cada país. Entonces, para desarrollar una buena operación de inversión en el exterior, el inversionista debe conocer las distintas alternativas que le permitan minimizar la carga tributaria, o al menos diferir en el tiempo el pago de impuestos.

Para que exista doble tributación deben concurrir simultáneamente cuatro elementos, excepto cuando los contribuyentes se encuentren relacionados como es el caso de una sociedad anónima y sus accionistas en donde se dice que existe doble tributación económica.

- Que existan impuestos similares o comparables en dos o más Estados.
- Que se trate del mismo contribuyente.
- Que sea respecto de la misma renta.
- Que se apliquen en el mismo lapso de tiempo.

Se está en presencia de una Doble Imposición, cuando los Estados irrogan la potestad tributaria, definida como: *“La facultad constitucional atribuida al Estado de exigir prestaciones de carácter pecuniario, destinada a satisfacer las necesidades sociales de quienes se hallen de alguna forma bajo su jurisdicción, mediante la aprobación de normas jurídicas”*³, de gravar hechos generadores ocurridos dentro de su territorio, aún cuando las personas residan o se encuentren domiciliadas en el extranjero, en base a alguno de los principios respecto al origen de las rentas:

1. *Principio de la fuente*, donde las rentas pueden ser gravadas en el lugar o territorio en que se generó la renta objeto del gravamen.
2. *Principio del domicilio o residencia*, donde las rentas pueden ser gravadas en el lugar que la persona natural o jurídica tenga su domicilio o residencia; este principio también es conocido como renta mundial.

³ Manual de Consultas Tributarias, Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, año XXV, Capítulo II.

En Chile rige el principio del domicilio o residencia, o también el denominado renta mundial, el que se encuentra consagrado en el inciso primero del Artículo 3 de la Ley de la Renta: “Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él (principio de la renta mundial), y las personas residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuyo fuente esté dentro del país (principio de la fuente)”.

Para el caso del extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los *tres primeros años* contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prorrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero del Artículo 3 de la Ley de la Renta, es decir, el contribuyente deberá pagar impuestos sobre sus rentas de fuente interna o externa.

2.2 Medidas Unilaterales para Evitar la Doble Tributación Adoptadas por Chile.

Las disposiciones legales relativas a la doble tributación adoptadas por Chile que se encuentran contenidas en la Ley de la Renta, son las siguientes:

2.2.1 Artículo 3; establece la obligación que toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen nacional o extranjero.

Se debe entender por domicilio lo que establece el Artículo 59 del Código Civil “El domicilio consiste en la residencia, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”. En otras palabras:

Domicilio: residencia + ánimo de permanecer en ella.

Por otro lado, el concepto de “residente” esta definido en el N° 8 del Artículo 8 del Código Tributario; el cual señala “toda persona natural que permanezca en Chile *más de seis meses en una año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos*”. Dicha permanencia debe ser ininterrumpida.

2.2.2 Artículo 12; establece cuándo se computaran o incluirán en Chile en la Base Imponible las rentas provenientes de inversiones efectuadas en el extranjero, para la aplicación del Impuesto de Primera Categoría. Por regla general se consideran las rentas líquidas, es decir, netas de gastos para producirlas, incluido el impuesto y solamente las percibidas. En el caso de las agencias y otros establecimientos permanentes en el exterior se consideran en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta pagados o adeudados en el extranjero.

2.2.3 Artículo 41 A; establece la tributación de los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero o perciban del exterior rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares. Estas agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad determinada, equivalente a un crédito por los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiera retenido en el extranjero por las rentas mencionadas.

Para determinar el crédito se debe diferenciar el tipo de renta que se perciban, es así, cuando se trata de *dividendos y retiros de utilidades sociales* el crédito será igual al menor entre el impuesto a la renta que hayan debido pagar o que se les hubiera retenido en el Estado extranjero y el 30% sobre una cantidad tal que, al deducir dicho 30% dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma

líquida de las rentas percibidas. En otras palabras, el límite máximo como crédito por impuestos pagados en el extranjero será de un 30%, lo que equivale a multiplicar la renta neta o recibida en Chile por un factor que no supere el 1,42857, que resulta de:

$$\frac{1}{(1-0,30)} = 1,42857$$

Cabe tener presente que el monto del crédito deberá ser expresado en su equivalente en pesos y reajustado de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera conforme a las Normas del Título I, Capítulo I, N° 6 del Compendio de Normas de Cambios Internacionales.

Si en el país extranjero no existiese un impuesto de retención a la remesa de los dividendos o de los retiros de utilidades sociales o este sea inferior al impuesto de Primera Categoría que se paga en Chile sobre tales rentas, el monto del crédito a recuperar por impuestos externos será el impuesto pagado por la renta de la sociedad en el exterior.

Para los efectos del cálculo del crédito, se presumirá que el impuesto pagado al otro Estado, es aquel que según la naturaleza de la renta corresponde aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa. Se deberá considerar esos impuestos proporcionalmente a las rentas que se perciban en nuestro país, es decir, los dividendos o retiros de utilidades sociales, para lo cual se reconstituirá la base bruta que corresponda a tales dividendos o retiros de utilidades sociales a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la empresa respectiva.

Por ejemplo:

Renta Original		10.000
Impuesto Empresa: 20%	<u>2.000</u>	
Saldo a distribuir	8.000	
Distribución a Chile: 50%	4.000	
Impuesto remesa: 30%	<u>1.200</u>	
	2.800	
Reconstitución de la Renta original de lo Distribuido		
Neto Distribuido	2.800	
Renta antes remesa: x 0,42857	1.200	
Remesa bruta		4.000

También dará derecho a crédito, cuando dos empresas domiciliadas o residentes en un mismo país extranjero, en donde la primera distribuye rentas a la segunda y esta, a su vez, remesa dichas utilidades a Chile, se da derecho a crédito por el impuesto inter-empresas, incluyendo la condición de que la segunda posea directamente el 10% o más de la primera.

El crédito total disponible se deducirá del impuesto de primera categoría y de los impuestos finales, global complementario y/o adicional según corresponda, que afectan a los propietarios por las mismas rentas antes mencionadas, cuando éstas sean retiradas o distribuidas por las empresas o sociedades a las personas indicadas.

Para el caso del impuesto de primera categoría, el crédito respectivo se calculará y aplicará según las siguientes normas:

Se agregará a la base del impuesto de primera categoría el crédito total disponible.

- b. El crédito total deducible será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto sobre la suma del crédito total disponible más las rentas extranjeras respectivas.

La cantidad que resulte después de restar al crédito total disponible el crédito de primera categoría, constituirá el crédito contra impuestos finales, es decir, global complementario o adicional, de acuerdo a lo siguiente:

a. Para las rentas de fuente extranjera obtenidas por contribuyentes obligados a determinar su Renta Líquida Imponible según contabilidad completa, se aplican las siguientes normas:

a.1 El crédito se anotará separadamente en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), correspondientes al año en que se hayan obtenido las rentas de fuente extranjera por las que se origina dicho crédito. Este crédito deberá reajustarse según la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC), entre el último día del mes anterior del cierre del ejercicio en que se hayan generado y el último día del mes anterior al cierre de cada ejercicio, o hasta el último día del mes anterior al de la retención cuando se trate del impuesto adicional.

a.2 El crédito contra los impuestos finales se considerará distribuido a los accionistas, socios o empresarios individuales, en conjunto con las distribuciones o retiros de utilidades que deban imputarse a las utilidades tributarias del ejercicio en que se haya generado dicho crédito. La distribución del crédito se efectuará proporcionalmente, en función del porcentaje que represente la cantidad del respectivo dividendo o retiro de utilidades imputables al año en cuestión, respecto del total de las utilidades obtenidas en dicho año.

a.3 Si en el año en que se genera el crédito el contribuyente presenta pérdidas, dicho crédito se extingue o pierde totalmente. Si las pérdidas de ejercicios posteriores absorben las utilidades del

ejercicio en que se genera el crédito, éste se extinguirá posteriormente aplicando las mismas normas del punto anterior, cuando corresponda.

- a.4 Si las utilidades o dividendos que originan la distribución del crédito contra impuestos finales son, a su vez, percibidos por otros contribuyentes obligados a determinar su Renta Líquida Imponible según contabilidad completa, dichos contribuyentes deberán aplicar las mismas normas anteriores, es decir, deberán traspasarse las rentas y créditos correspondientes y anotarse y distribuirse en los mismos términos.

- b. Cuando las rentas con derecho a crédito, sean distribuidas, retiradas o deban considerarse devengadas por contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Adicional, se aplicarán las siguientes normas:
 - b.1 El crédito contra el Impuesto Global Complementario o Adicional se agregará a su respectiva renta, debidamente reajustado.

 - b.2 El crédito se deducirá del Impuesto Global Complementario o Adicional determinado. De haber un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

Para determinar el crédito correspondiente a los contribuyentes que tengan *agencias u otros establecimientos permanentes* en el exterior, debemos analizar el concepto respectivo para así determinar cuando estamos en presencia de esta figura.

Primeramente, la institución de establecimiento permanente corresponde al ámbito del derecho tributario internacional y está directamente relacionado con la doble tributación internacional. En la legislación chilena no hay una definición expresa, sólo hace una mención en el artículo 58 N° 1, indicando “cualquier

clase de establecimiento permanente tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes”. De lo anterior se entiende que una entidad no residente en un Estado opera mediante un establecimiento permanente en otro Estado, de forma continuada o habitual, instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los cuales realice todo o parte de su actividad o actúe por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente; las rentas obtenidas por esta figura se gravan casi de la misma manera que las entidades residentes.

La doctrina y jurisprudencia internacional no es uniforme respecto a la definición de establecimiento permanente en los Convenios, no obstante, es posible determinar ciertas características sobre las que existe uniformidad, tal es el caso que un establecimiento permanente es esencialmente una circunstancia de hecho, que debe ser analizada caso a caso. De acuerdo a los Convenios para evitar una doble imposición, contienen una definición de este concepto, tema que será analizado en otro apartado de esta investigación.

Por interpretación del S.I.I. y en virtud de las modificaciones introducidas a la legislación chilena con la creación de las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada y la constitución de las “sociedades por acciones”. Atendiendo a que estas figuras dejan de exigir la existencia de dos o más socios como condición esencial para su existencia o validez legal, ha dado la siguiente instrucción: para aquellas sociedades constituidas en el extranjero cuya totalidad de acciones o derechos le pertenezcan a un solo socio o accionista residente en Chile, se dejan de considerar para los efectos de la Ley de sobre Impuesto a la Renta como una agencia de la persona con domicilio o residencia en Chile. Todo ello, de acuerdo a las instrucciones impartida por el S.I.I. en circular N° 38 del 01.07.2007, sobre tratamiento tributario de las sociedades constituidas en el extranjero que tengan como dueño a un solo socio o accionista.

Las agencias o establecimientos permanentes deben agregar a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad equivalente a un crédito por los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado, en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha renta imponible, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan. En estos casos se consideran los impuestos que se paguen y se adeuden en el exterior, en cambio, se excluyen los impuestos retenidos para las distribuciones.

El crédito será igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría (17%) sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la renta líquida imponible de la agencia o establecimiento permanente. El crédito no podrá ser superior al impuesto adeudado hasta el ejercicio siguiente, o pagado en el extranjero.

Este crédito se deducirá del impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar en el ejercicio correspondiente y se aplicará después de los créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso pero antes de aquellos que lo permiten. El excedente del crédito, se imputará de igual forma en el ejercicio siguiente o posteriores, dicho remanente deberá reajustarse de acuerdo a la variación del IPC entre el último día del mes anterior al del término del ejercicio en que se produce el remanente, y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio. El contribuyente no podrá imputar el excedente a ningún otro impuesto ni tendrá derecho a devolución.

Teniendo presente los distintos créditos que actualmente los contribuyentes tienen derecho a crédito a deducir del impuesto de Primera Categoría, cuando se cumplan con los requisitos y condiciones generales que se exigen para cada uno de ello, dichos grupo de créditos son los que se indican:

1. Créditos cuyos excedentes no dan derecho a devolución ni a imputación en los ejercicios siguientes:

- Contribuciones de bienes raíces, artículo 20 N° 1, letra a, inciso segundo, Ley de la Renta.
- Crédito por bienes del activo inmovilizado, artículo 33 bis Ley de la Renta.
- Crédito por rentas de Fondos Mutuos, artículo 18 DL N° 1.328-76.
- Crédito por servicios de clasificación de Riesgo, artículo 5 transitorio Ley N° 18.660-87
- Crédito por donaciones destinadas a fines culturales, artículo 8, Ley N° 18.985-90.
- Crédito por donaciones destinadas a fines educacionales, artículo 3, Ley N° 19.247-93.

2. Créditos cuyos excedentes dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes pero no a devolución.

- Crédito por impuestos de Primera Categoría, artículo 1 transitorio Ley N° 18.775-89.
- Crédito por donaciones destinadas a las Universidades e Institutos Profesionales, artículo 69, Ley N° 18.681-87, modificada por el artículo 2 de la Ley N° 18.775-89.
- Crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados, según corresponda, en el extranjero, artículo 41 A y 41 B de la Ley de la Renta.

Los contribuyentes, personas jurídicas o naturales con domicilio o residencia en Chile que mantengan en el extranjero agencias o establecimiento permanente deberán presentar al S.I.I. una declaración jurada informando la identificación de las agencias o establecimientos permanentes receptores de la inversión, país de residencia, el monto de la inversión realizada, durante el ejercicio, el monto de la inversión acumulada al 31 de diciembre; el resultado percibido o devengado obtenido en el año calendario anterior.

Cuando se trate de rentas obtenidas por el uso de *marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares*. En relación con las asesorías técnicas y otras prestaciones similares, sólo quedarán amparadas aquellas que se encuentren afectas al impuesto de Primera Categoría, excluyéndose, por lo tanto, las rentas provenientes de prestaciones que ya sea por la naturaleza del servicio prestado como por la cantidad del prestador del servicio, deban clasificarse en la Segunda Categoría de la Ley de la Renta.

Las rentas mencionadas en el párrafo anterior sólo por el impuesto a la renta que grave directamente la remesa o el pago de la renta, tendrán derecho a un crédito que será igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría (17%), sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma líquida de las rentas indicadas, convertida a su equivalente en pesos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente, conforme a la información que publique el Banco Central de Chile en conformidad a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Este crédito no podrá ser superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el extranjero. Por ejemplo, incrementar primero la renta en la tasa del impuesto de primera categoría (17%), dividir por 0,83 y, luego deducir el 17% de la cantidad incrementada; si el impuesto pagado es menor, deberá usarse esa menor tasa. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el extranjero, debidamente reajustado.

Las reglas relacionadas con la deducción, la imputación y el excedente del crédito son iguales al caso de las rentas obtenidas por concepto de agencias u otros establecimientos permanentes.

Para los casos analizados, es importante destacar que, para ser uso del crédito los contribuyentes que obtengan rentas del exterior por concepto de dividendos, retiros de utilidades, agencias u otros establecimientos permanentes deberán inscribirse en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el Servicio de Impuestos Internos (S.I.I.), de acuerdo a las formalidades que fije para su inscripción y es aplicable sólo cuando exista una remesa de fondos al exterior para financiar una inversión en el extranjero. Cabe señalar que por no tratarse de una inversión en el exterior, esta exigencia no es aplicable en el caso de las rentas percibidas por concepto de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares. Una vez efectuada la inversión en el exterior, dentro del mes siguiente el contribuyente deberá presentar a la Dirección Regional que corresponda a su domicilio, una Declaración Jurada Simple, proporcionando los antecedentes pertinente; esta información deberá ser presentada por cada inversión posterior que se efectúe en el extranjero, lo que permitirá mantener actualizado el registro y, por consiguiente, habilitado o autorizado para que pueda hacer uso del crédito por los impuestos originados en el extranjero.

Darán derecho a crédito los impuestos a la renta pagados o retenidos en forma definitiva en el exterior, siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contemplados en la Ley de la Renta, o sustitutivos de ellos, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de ellas. Los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo, se considerarán como parte de este último. Si el total o parte de un impuesto a la renta fuera acreditable a otro tributo a la renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una duplicidad para acreditar los impuestos.

Los impuestos pagados por las empresas en el extranjero deberán acreditarse a través de un recibo o bien, con un certificado oficial extendido por la autoridad competente al país

extranjero, debidamente legalizados y traducidos si corresponde.

2.2.4 Artículo 41 B; los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera podrán retornar al país el capital invertido sin quedar afecto a los impuestos de la Ley de la Renta siempre que la suma se encuentre previamente registrada en el S.I.I., y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados. En el caso que no se haya efectuado el registro o no se pueda contar con la referida documentación, la disminución o retiro de capital deberá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticados, cuando corresponda, de la forma y en el plazo que establezca el S.I.I. mediante una resolución. Para aquellos contribuyentes que hayan efectuado inversiones en extranjero, mediante la adquisición de acciones de sociedades anónimas y derechos sociales en sociedades de personas o inversiones en la apertura de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, no les será aplicable respecto de tales inversiones el tratamiento tributario dispuesto por el N° 7 del artículo 17 de la Ley de la Renta para la devolución de capitales del extranjero, entendiéndose que tal régimen sólo alcanza a las devoluciones de capital provenientes de inversiones efectuadas en Chile; de la misma forma, no será aplicable a los contribuyentes que tengan inversiones e ingresos de fuente extranjera que provengan de operaciones a que se refiere el N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta (con excepción de las letras f y g de dicho artículo), tales como: enajenación de acciones de S.A., de bienes raíces, pertenencias mineras, derechos de agua, derechos de propiedad intelectual o industrial, etc. Las referidas rentas o mayores valores obtenidos en tales operaciones, no quedarán sujetas a la tributación especial que estable el referido número, sino que se afectarán con los impuestos generales que contemple la Ley de la Renta, es decir, con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Las agencias y otros establecimientos permanentes constituidos en Chile que tengan alguna agencia o establecimiento permanente en el extranjero deberán agregar directamente a la Renta Líquida Imponible del impuesto de Primera Categoría, el resultado tributario (positivo o negativo) obtenido en el ejercicio por la agencia o el establecimiento permanente en el exterior. Dicho resultado se reconocerá en Chile sobre la base percibida o devengada, y se calculará aplicando el mismo tratamiento común y corriente que afecta a cualquier ingreso que contabilice la empresa por inversiones u operaciones realizadas en el país, es decir, podrán deducirse de ellas los costos y gastos incurridos por la empresa, siempre y cuando, respecto de tales partidas se cumplan las condiciones y requisitos exigidos; mecanismo que se utiliza para calcular la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría por la gestión de la empresa en el país, de conformidad a la modalidad establecida en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta, con la excepción que para la determinación del resultado externo no será aplicable lo dispuesto en el inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta. Es decir, de la utilidad o pérdida que obtenga la agencia o establecimiento en el exterior en cada ejercicio comercial, no podrá deducirse o adicionarse, según corresponda, las pérdidas de ejercicios anteriores que la agencia o establecimiento permanente pudiera tener acumuladas en el extranjero; todo ello con el fin de no generar una duplicidad de pérdidas en Chile, ya que en este, se computa anualmente el resultado obtenido en el exterior, sea positivo o negativo.

El resultado obtenido por la gestión de la agencia o el establecimiento permanente, se determinará en la moneda del país extranjero en donde se encuentre radicada ésta, y se convertirá a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio fijado por la información que publique el Banco Central de Chile (tipo de cambio observado o aquel que establezca dicho instituto emisor en su reemplazo), conforme a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Cambios Internacionales vigente al término del ejercicio en Chile. Dicho resultado se

agregará al término del ejercicio directamente a la Renta Líquida Imponible determinada por la empresa en Chile, todo ello con el fin de afectar dicha renta con el tributo de categoría.

Cabe tener presente que la Ley de la Renta exige que se agreguen los impuestos a la renta pagados o adeudados en el extranjero, ya sean aplicables sobre base percibida o devengada, sobre la renta remesada o de cualquier otra forma. No obstante, dichos tributos se aceptarán en Chile en virtud de lo dispuesto en forma genérica por el artículo 31 de la Ley de la Renta.

Luego de agregar el resultado tributario (positivo o negativo) a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, deberán registrar dicha Renta Líquida en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) a que se refiere el N° 3 de la Letra A del artículo 14 de la Ley de la Renta, para conformar el monto de las utilidades tributables retenidas en la empresa, a las cuales se deberán imputar los retiros y distribuciones de rentas afectadas durante el ejercicio, gravados con impuestos finales Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional, según corresponda.

En consecuencia, el resultado tributario obtenido en el extranjero, deberá imputarse al FUT, conjuntamente con la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, de la cual deberá deducirse la cantidad equivalente al impuesto que se agregó para calcular el crédito y los gastos rechazados que hayan quedado afectos al impuesto único del 35% del artículo 21 de la Ley de la Renta.

Los gastos rechazados que resulten de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría de la agencia o establecimiento permanente en el extranjero, por aplicación del mecanismo de los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta, se afectarán con lo que establece el artículo 21.

Al momento de aplicar el artículo 21 de la Ley de la Renta se debe entender que lo dispuesto en los incisos cuarto y sexto del artículo, sólo tiene aplicación respecto de sociedades de personas constituidas en Chile.

Las inversiones efectuadas en el extranjero en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, para los efectos de la aplicación de las normas sobre Corrección Monetaria (CM), contenidas en el artículo 41 de la Ley de la Renta, se considerarán como activos en moneda extranjera, aplicándose el número 4 del referido artículo, esto es, actualizándose los montos existentes al término del ejercicio, de acuerdo con el valor de cotización que a dicha fecha tenga la respectiva moneda extranjera de que se trate, en relación a la moneda por la inversión autorizada por el Banco Central de Chile. Para determinar la renta proveniente de la enajenación de las acciones y derechos sociales, los contribuyentes sujetos al régimen de CM deducirán el valor al que se encuentren registrados los activos al comienzo del ejercicio, incrementándolo o disminuyéndolo previamente con las nuevas inversiones o retiros de capital.

Los créditos que establece la Ley de la Renta u otras leyes, en contra del Impuesto de Primera Categoría, como norma general, se deducirán del tributo de dicha categoría que se determine sobre rentas de fuente chilena, a menos que la ley que contemple tales deducciones expresamente autorice su rebaja del Impuesto de Primera categoría que se aplique sobre rentas de fuente extranjera. El referido crédito se podrá deducir del Impuesto de Primera Categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio en el que percibió las rentas, y se aplicará después de los créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso pero antes de aquellos que lo permiten. El excedente, en el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, se imputará de igual forma en los ejercicios siguientes o posteriores. El contribuyente no podrá imputar el excedente a ningún otro impuesto ni tendrá derecho a devolución

Cuando proceda a deducir los créditos o deducciones y no se trate de rentas provenientes de agencias o establecimientos permanentes que se tengan en el exterior, el impuesto de Primera Categoría que corresponda a las rentas de fuente chilena, al cual sólo pueden imputarse los créditos actualmente vigentes, se determinará aplicando sobre el total del impuesto de Primera Categoría a declarar, la relación porcentual que exista entre los ingresos brutos nacionales del ejercicio y el total de los ingresos brutos nacionales durante el período comercial respectivo (tanto los nacionales como los provenientes del exterior) ambos valores históricos, incluyendo para tales efectos el crédito por impuesto pagados o retenidos en el exterior sobre las rentas provenientes de dicho lugar.

2.2.5 Artículo 41 C; para aquellos contribuyentes que tengan domicilio o residencia en Chile, que obtengan rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación que estén vigentes y, en los cuales se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por él o los impuestos pagados en el Estado Contraparte, aplicarán las normas de los artículo 41 A y 41 B con ciertas excepciones.

Para aquellos contribuyentes que obtengan rentas de un país con el cual Chile haya suscrito un Convenio para evitar la doble tributación, tendrán derecho a un crédito por los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiera retenido en un país extranjero, calculado de acuerdo con el artículo 41 A, de conformidad con lo estipulado por el Convenio respectivo.

El crédito total disponible, cuando se trata de ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades, se considera también, el impuesto a la renta pagado por la renta de la sociedad o empresa en el exterior y, si se trata de una agencia o establecimiento permanente, se considera el impuesto que grave la remesa.

Cuando dos empresas domiciliadas o residentes en un mismo país extranjero, en donde la primera distribuye rentas a la segunda y esta, a su vez, remesa dichas utilidades a Chile, se da derecho a crédito por el impuesto inter-empresas, incluyendo la condición de que la segunda posea directamente el 10% o más de la primera.

Para los efectos del cálculo del crédito, respecto de la sociedad o empresa extranjera que podrá ser imputable a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades sociales, se presumirá que el impuesto pagado al otro Estado, es aquel que según la naturaleza de la renta corresponde aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago.

Por regla general las declaraciones anuales exigidas por la Ley de Impuesto a la Renta deben ser presentadas en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario comercial anterior. Sin embargo, aquellos contribuyentes que obtengan rentas esporádicas (en los términos que el S.I.I. ha definido este concepto) afectas al Impuesto de Primera Categoría, dicho tributo deben declararlo dentro del mes siguiente al de la obtención de la renta, a menos que el citado gravamen haya sido retenido en su totalidad.

El N° 3 del artículo 69 establece una excepción a la regla antes mencionada, para cierto tipo de rentas, en cuanto señala que los ingresos mencionados en los incisos primeros de las letras A y C del artículo 41 A, se excluirán del concepto de rentas esporádicas. Por tanto, el impuesto de Primera Categoría que afecta a las rentas mencionadas, en ningún caso se declarará en forma mensual, sino que se sujetará a una declaración jurada de las rentas en cada año tributario.

Los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría de acuerdo a los ingresos que perciban o devenguen, ya sea, de fuente nacional o extranjera, están obligados a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del citado tributo de categoría, sin embargo, como una excepción a la regla general, los contribuyentes que obtengan rentas de fuente extranjera que se refieren las letras A, B y C del artículo 41 A están

liberados de la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales a que se refiere el artículo 84 de la Ley de la Renta, es decir, tales rentas no deberán computarse como ingresos brutos para los efectos del cumplimiento de dicha obligación, ya que la exigencia no se justifica porque los mencionados ingresos, se les reconoce como crédito en el país, en los términos del referido artículo 41 A, los tributos pagados, retenidos o adeudados en el exterior, pueden cubrir el impuesto de Primera Categoría que deben declarar y pagar al término del ejercicio por las rentas de fuente extranjera.

Con todo, si un contribuyente percibe cualquier otra renta, ingreso o utilidad del exterior, que provenga de las inversiones, operaciones y prestaciones no mencionada en el artículo 41 A que se comentó, no tendrán derecho a crédito de los impuestos soportados en el extranjero, sin perjuicio de la tributación que les afecte en Chile de acuerdo a las normas de la Ley de la Renta.

Hasta el año 1993, la Ley de Impuesto a la Renta sólo permitía la deducción de los impuestos pagados en el extranjero, de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 12, ello se manifestaba al decir que se computaban las “rentas líquidas” tanto percibidas como devengadas.

Con la incorporación de la Ley 19.247 publicada en el Diario Oficial el 15.09.1993, Chile comenzó a dar solución al problema de la doble tributación internacional, incorporando un nuevo párrafo 6º a la Ley de sobre Impuesto a la Renta con los nuevos artículos 41 A y 41 B, sobre los cuales el Servicio de Impuestos Internos (SII) dictó instrucciones en la Circular N° 52 del 08.11.1993.

En el año 1997 se publica una nueva Ley N° 19.506 publicada en el Diario Oficial el 30.07.1997, la que tiene por objeto introducir modificaciones menores al Artículo 41 A de la ley sobre Impuesto a la Renta y otras relacionadas con atribuciones del SII atinentes a la evasión y elusión tributaria internacional, la creación de un nuevo departamento en la Dirección nacional del SII y con respecto a la nueva disposición introducida al párrafo 6º de la Ley de Impuesto a la Renta se incorpora un nuevo Artículo 41 C. Esta innovación legal tiene directa relación con los impuestos soportados en el exterior por inversiones efectuadas con países

con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación. El SII por su parte imparte las instrucciones respectivas en la Circular N° 05 del 19.01.1999.

Por último, en el año 2007, se publica la Ley N° 20.171 la cual incrementa el crédito por impuestos pagados en el extranjero introduciendo modificaciones al artículo 41 A, 41 B y 41 C. También aumenta transitoriamente el crédito tributario a un 6% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado que son adquiridos nuevos, terminados de construir o recibidos en arrendamiento con opción de compra entre el día 1 de enero del 2007 y el día 31 de diciembre del 2009, con un límite máximo de 650 unidades tributarias mensuales.

2.3 Medidas Bilaterales para Evitar la Doble Tributación.

Este medio para evitar la doble tributación internacional es el que ha tenido un gran desarrollo, y el que ha logrado resultados más efectivos, que distintos Organismos o Conferencias internacionales han promovido estudios. Desde que en 1.920 la Sociedad de Naciones comenzará sus trabajos, creándose la Comisión Económica y Financiera, desde entonces, se ha convertido en uno de los temas claves desarrollados por organizaciones internacionales de gran importancia, tal es el caso, de la Organización de las Naciones Unidas (O.N.U.), Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (O.C.D.E.), Unión Europea, O.E.A. o el Pacto Andino, e instituciones no gubernamentales del estilo del “Institut de Droit International”, la “International Fiscal Association” o la Cámara de Comercio Internacional”.

Para dar una solución al problema de la doble imposición, el Derecho Internacional incorpora las llamadas “Normas de Imposición”, las que se ven representadas en los “Tratados para evitar la Doble Imposición”, elaborados por los organismos internacionales, entre los que destacan la O.C.D.E., O.N.U., la Organización Mundial de Comercio (O.M.C.) o el Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio; estos organismos regulan las leyes impositivas internacionales mediante modelos de Tratados o Convenios de Doble Tributación Internacional. Los

referidos modelos ofrecen a los distintos países de la comunidad internacional una guía a la hora de elaborar los verdaderos convenios, los que deberán ser aprobados de acuerdo con los procedimientos constitucionales de cada país.

Los convenios ofrecen importantes puntos de interés para cualquier Estado. Los países desarrollados se aseguran que sus inversiones realizadas en el extranjero no soporten un gravamen excesivo, al mismo tiempo que fomentan sus exportaciones, por otro lado, los países en vías de desarrollo, que posean una red de convenios , junto con medidas administrativas tendientes a favorecer las inversiones extranjeras, pueden ayudar a su desarrollo económico.

Existen tres modelos básicos de convenios para evitar la doble tributación en los impuestos sobre la renta, la razón radica en que dichos convenios presentan distinta finalidad, según se observe, desde el punto de vista de los países desarrollados o en vías de desarrollo.

Los países industrializados buscan aliviar el gravamen excesivo que recae sobre las inversiones que han realizado sus residentes fuera de sus fronteras, al tiempo que pretende no discriminar este tipo de operaciones frente a sus inversiones nacionales. Los países en vías de desarrollo utilizan los convenios como un instrumento para atraer inversiones del exterior, a tiempo que busca participar en las rentas originadas dentro de su territorio.

El convenio tipo aprobado en el marco de la Asociación Americana de Libre Comercio (Grupo Andino), predomina el principio de gravamen en el país donde la renta se ha originado. En los diferentes modelos elaborados en el marco de la O.C.D.E. tanto en el año 1.963, como en los años 1.977 y 1.992, prevalece el criterio de tributación en el país de residencia; este criterio es asumido, por el modelo elaborado por la O.N.U., aunque ampliando la actuación del principio de gravamen en el país fuente de la renta.

En el mes de marzo de 1.986 se publicaba el Decreto Supremo N° 32 del Ministerio de Relaciones Exteriores, que contiene el Convenio entre Chile y Argentina para evitar la Doble Tributación, siguiendo el convenio tipo de la Asociación Americana de Libre Comercio (Grupo Andino); por medio del

cual dispone que las rentas, ganancias o utilidades que generen inversiones efectuadas solo serán gravadas en el estado contratante en donde éstas tengan su domicilio o residencia la empresa inversionista directa de las rentas, respecto de los impuestos tales utilidades sean retiradas o distribuidas respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional.

El Estado Chileno a partir del año 1997 ha comenzado a negociar convenios para evitar la doble Tributación bajo el modelo propuesto por la O.C.D.E., en los cuales se iguala la potestad tributaria establecida en el Artículo 3 de la Ley de la Renta en cuanto a que las personas que no sean residentes o domiciliados en Chile se graven con relación a las rentas de origen nacional. Estos acuerdos con fuerza vinculante para ambos estados, referidos a materias tributarias tienen por objeto abrir la economía del país a nuevos mercados, a través de la reducción de las tasas impositivas de determinadas transacciones, orientando su política de negociación a países de todas las regiones del mundo.

Actualmente en Chile se encuentran vigentes los siguientes convenios:

País	Decreto del Ministerio de RR.EE.	Vigencia
Brasil	224 (D.O. 24.10.2003)	01.01.2004
Canadá	2.188 (D.O. 08.02.2000)	01.01.2000
Corea del Sur	188 (D.O. 20.10.2003)	01.01.2004
Croacia	356 (D.O. 16.02.2005)	01.01.2005
Dinamarca	350 (D.O. 10.02.2005)	01.01.2005
Ecuador	310 (D.O. 05.01.2004)	01.01.2004
España	382 (D.O. 24.01.2004)	01.01.2004
Francia	279 (D.O. 14.09.2006)	01.01.2007
México	1.943 (D.O. 08.02.2000)	01.01.2000
Noruega	199 (D.O. 20.10.2003)	01.01.2004
Nueva Zelanda	267 (D.O. 04.09.2006)	01.01.2007
Perú	297 (D.O. 05.01.2004)	01.01.2004
Polonia	388 (D.O. 27.03.2004)	01.01.2004
Reino Unido	348 (D.O. 16.02.2005)	01.01.2005
Suecia	6 (D.O. 18.04.2006)	01.01.2006

Fuente: cuadro extraído del Manual de Consultas Tributarias, Análisis de la Tributación Internacional, N° 319 Julio 2004. Actualizado por el autor.

2.4 Convenio de Doble Tributación.

Desde ahora en adelante en el desarrollo de este trabajo se denominará “Convenios”. En términos generales son bastantes similares, por lo que para su comprensión tomaremos el Convenio con España extrayendo de él la información más relevante y pertinente para el desarrollo de esta tesis.

2.4.1 Capítulo I: Ámbito de aplicación del Convenio.

Se aplica el convenio a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes. Los impuestos que les son aplicables son sobre la renta y sobre el patrimonio exigible para cada uno de los Estado contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

Los impuestos aplicables de acuerdo a la legislación Chilena son aquellos establecidos en la “Ley sobre Impuesto a la Renta”, mientras que otros impuestos aplicables a los Convenios, dependerán del país con el cual se ha suscrito un Convenio, para el caso de España quedan afectos los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas.
- Impuesto sobre Sociedades.
- Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Impuesto sobre el Patrimonio.

Aquellos impuestos que se añaden o modifiquen con posterioridad a la fecha del Convenio, serán aplicables las mismas normas establecidas en los Convenios respectivos. Con todo, al final de cada año, las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones respectivas.

2.4.2 Capítulo II: Definiciones Generales.

En este capítulo, se encuentran definiciones de conceptos tales como:

- *Persona*; comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas. Como se puede apreciar, no está definido de manera tácita, dejando una amplia gama de significados a aplicar, pero se señala que corresponderá a la legislación interna de cada estado, determinar cuando una persona es sujeto de derechos y obligaciones.
- *Sociedad*; significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica para efectos impositivos, constituida con arreglo a la Ley interna de cada Estado contratante. De acuerdo a nuestra legislación persona jurídica esta definida en el artículo 545 del Código Civil, “se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente” y sociedad esta definida en el artículo 2053 del mismo código como “la sociedad o compañía es un contrato en que dos o más compañías estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan”.
- Las expresiones “*Empresa de un Estado Contratante*” y “*Empresa del otro Estado Contratante*”; se refieren a una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante. El término empresa corresponde configurar su significado de acuerdo, con la legislación de cada Estado Contratante, entendiendo en términos generales a toda actividad empresarial o profesional o negocio.

- La expresión “*Autoridad Competente*”, se refiere a los cargos u órganos del Gobierno de un Estado, investidos de la autoridad suficiente y reconocida para resolver los casos que puedan plantear con la aplicación de un convenio. En el caso de Chile, es el Ministerio de Hacienda o su representante autorizado, al igual como ocurre en España.
- La expresión *Nacional*; se aplica a toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante y toda persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

Cualquier término o expresión no definida en el texto tendrá, el significado que se le atribuya por la legislación de cada estado, relativa a los impuestos que son objeto del convenio.

Uno de los conceptos fundamentales es el de “Residente”, el cual no se encuentra definido, sino que sólo se hace referencia a la legislación de los Estados contratantes, utilizando criterios como domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluyendo también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o entidad local. Esta definición tiene el carácter relevante para los efectos de los convenios, pues su finalidad más importante es la eliminación de la Doble Imposición.

Cuando una persona sea residente de ambos Estados contratantes, los convenios plantean los siguientes procedimientos para dar solución a este conflicto:

- Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición. No obstante, si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente sólo del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, es decir, el entorno donde ha

vivido siempre, donde ha trabajado, conservado su familia y sus bienes, entre otros.

- Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente sólo del Estado donde viva habitualmente, criterio que será definido por el lugar donde el interesado permanezca más a menudo, no sólo donde está situada su vivienda, si no que también en cualquier lugar del territorio o del Estado.
- Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado que sea nacional, es decir, se refiere principalmente al concepto de nacionalidad de una persona jurídica.
- Si fuera nacional de ambos Estados, o de ninguno de ellos, las autoridades competentes resolverán el caso mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.

Es de importancia cuando el convenio señala que “En ausencia de un acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados contratantes, dicha persona no tendrá derecho a ninguno de los beneficios y exenciones impositivas contempladas por este Convenio”. Es decir, al momento de no existir una determinación de la residencia de una persona, o de no encontrarse dentro de los términos de clasificación del concepto de persona jurídica dada por cada Estado contratante, no podrán hacer uso de ninguno de los beneficios que el Convenio establece.

El concepto de los “*establecimientos permanentes*” es un arbitrio del Derecho Internacional Tributario para solucionar las incompatibles posiciones de la tesis de la fuente y del domicilio o residencia. Así entonces, en la Aplicación del Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional los rendimientos de

carácter empresarial obtenidos por una empresa sólo pueden someterse en el Estado contratante en que la misma se considera residente, a no ser que en el otro Estado actúe mediante establecimiento permanente. Este concepto se considera como una condición necesaria para gravar los rendimientos obtenidos en un territorio por las empresas no residentes.

El Modelo del Convenio de la OCDE, en el número 1 de su artículo 5, define el establecimiento permanente como *“un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”*. Esta definición es adoptada por el convenio suscrito con España, en donde establece que la expresión “establecimiento permanente” comprende, en particular:

- Las sedes de dirección.
- Las sucursales.
- Las oficinas.
- Las fábricas.
- Los talleres.
- Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración de recursos naturales. No restringe sólo a la extracción de recursos naturales, sino que también a la exploración.

Este listado, en ningún caso es exhaustivo, para estar en presencia ante un establecimiento permanente, ya que también incluye:

- Una obra o proyecto en construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellas, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividad tenga una duración superior a seis meses. Los comentarios aportan que las actividades de planificación y supervisión, no dan lugar a la configuración del establecimiento permanente, en el caso de ser por un período menor a seis meses.

En el número 4 del artículo 5 del Modelo, considera que la expresión de establecimiento permanente no incluye:

- La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- El mantenimiento de depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información, para la empresa.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas para la empresa, y cualquier otra actividad similar que tenga un carácter preparatorio o auxiliar.

En estas situaciones, pese a existir un lugar fijo de negocios, son reconocidas como excepcionales, pues constituyen actividades preparatorias o auxiliares.

Se puede señalar que, cuando la empresa no residente disponga en un Estado, por cualquier título, en forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en que realice toda o parte de su actividad, o cuando actúe es ese Estado por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona, empresa o entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes, se considerará que el no residente actúa en dicho Estado a través de un establecimiento permanente.

No se considera por el mero hecho de que una empresa realice sus actividades en otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad, vale decir, que el agente independiente sea independiente desde el punto de vista económico y que actúe en el giro habitual de su actividad, cuando realiza representación de la empresa. Además que en sus relaciones comerciales o financieras con empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes.

En la legislación Chilena el concepto de establecimiento permanente no se encuentra definido. Sin embargo, en los Convenios suscritos por Chile, para Evitar la Doble Imposición Internacional se define el establecimiento permanente. La Ley de la Renta, en su artículo 58 N° 1 el cual establece el Impuesto Adicional a la Renta con tasa del 35%, señala en su N° 1 a los establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes.

2.4.3 Capítulo III: Imposición de las Rentas.

a. Rentas de Bienes Inmuebles.

Los rendimientos que un residente de un Estado contratante obtenga de los bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotación agrícolas o forestales), situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Todos los convenios reconocen el derecho a gravar las rentas de los bienes inmuebles en el estado de la fuente, es decir, donde la propiedad se encuentre situada, sin limitación alguna en virtud del Convenio. Este fundamento se encuentra relacionado con el concepto de residencia, ya que este último podrá gravar estas rentas.

La definición de “Bienes Inmuebles” en la legislación chilena se encuentra consagrado en el artículo 565 del código civil “son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que se adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles”. Por otro lado, la definición que entrega el convenio menciona que tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados; dicha expresión comprende a los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos, a los derechos que sean aplicables las disposiciones de derecho general o privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagas variables o fijos por la explotación o la cesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

b. Beneficios Empresariales.

Los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo puede someterse a imposición en ese Estado, salvo el caso que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

En otras palabras, si hablamos de *Beneficios Empresariales*, hablamos de rentas gravadas en la Primera Categoría de la Ley de la Renta, confirmando que en todos los convenios tiene el tratamiento, como norma general que los beneficios de una empresa de una Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado. Sin embargo, como norma de excepción si la entidad realiza su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, los beneficios de la entidad pueden verse sometidos a imposición en el otro Estado Contratante, pero sólo en la medida en pueda atribuirse a ese establecimiento permanente.

Cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente, no quedarán comprendidas en la definición analizada, ya que prevalecen las normas que regulan ciertas rentas.

Para determinar la tributación de los beneficios empresariales se debe evaluar los siguientes conceptos:

- Empresa o actividad empresarial.
- Establecimiento permanente.
- Rentas reguladas separadamente.

Conceptos que fueron vistos en el punto 4.4.2 definiciones generales. Las rentas gravadas en Primera Categoría que el convenio contiene una regulación separada, se analizan en letras separadas.

Se aplicará el principio del Operador Independiente o “Arm’s length principle” para determinar la forma en que se debe atribuir la renta entre el establecimiento permanente y su casa matriz. Al establecimiento permanente se le atribuyen los beneficios que ese establecimiento permanente hubiera podido obtener en caso de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y que se trate con total independencia de la empresa matriz, esto es, de acuerdo a las condiciones de mercado.

Los gastos de un establecimiento permanente realizados para los fines de este; por ejemplo, los gastos incurridos en la casa matriz pueden ser deducidos por el establecimiento permanente en la medida que los gastos sean necesarios para los fines del mismo de acuerdo a las mismas condiciones establecidas en la Ley interna.

c. Empresas Asociadas.

De acuerdo con el Convenio se está en presencia de empresas asociadas cuando:

- Una empresa de un Estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, el control, o el capital de una empresa del otro Estado, o
- Las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado.

En cualquiera de las situaciones, si dos empresas están unidas ya sea en sus relaciones comerciales o financieras, ya sea por condiciones aceptadas o impuestas y además, estas condiciones sean distintas a las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se ha producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esa empresa y en consecuencia sometidos a imposición.

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.

Esta imposición a la renta es uno de los más confusos del Convenio, tanto en su propósito como en su contenido. Se refiere, a los "Precios de transferencia", persiguiendo unificar los diferentes criterios adoptados por las autoridades fiscales de los Estados contratantes, también busca clarificar las situaciones que promueven la aplicación práctica de las normas sobre precios de transferencia entre empresas vinculadas, en un intento de ajustar sus transacciones a las condiciones de libre competencia en el mercado.

Los precios de transferencia se encuentran regulados en el artículo 38 de la Ley de la Renta, en la parte pertinente, “ cuando los precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a otra agencia o empresa relacionada de la casa matriz, no se ajusten a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes, la Dirección Regional podrá impugnarlos fundadamente, tomando como base de referencia para dicho precios una rentabilidad razonable a las características de la operación, o bien los costos de producción más un margen razonable de utilidad. Igual norma se aplicará respecto de precios pagados o adeudados por bienes o servicios provistos por la casa matriz, sus agencias o empresas relacionadas, cuando dichos precios no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no relacionadas, pudiendo considerarse, además, los precios de reventa de terceros de bienes adquiridos de una empresa asociada, menos el margen de utilidad observado en operaciones similares con o entre empresas independientes”...

d. Dividendos.

Los dividendos pagados por una sociedad residente en un Estado contratante a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado, sin embargo, dichos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos de acuerdo a su legislación, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- 5% del importe bruto de los dividendos si se trata de una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 20% del capital de la sociedad que paga dividendos.
- 10% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Chile a través de los distintos Convenios que ha suscrito, no ha aplicado límites homogéneos ya que este porcentaje puede ser

modificado por cada convenio, como se aprecia en el siguiente cuadro:

País	Tasa máxima existiendo control directa o indirectamente	Tasa máxima no existiendo control directa o indirectamente
Brazil	10%	15%
Canadá	10%	15%
Corea del Sur	5%	10%
Croacia	5%	15%
Dinamarca	5%	15%
Ecuador	5%	15%
España	5%	10%
México	5%	10%
Noruega	5%	15%
Perú	10%	15%
Polonia	5%	15%
Reino Unido	5%	15%
Suecia	5%	10%

Se debe tener presente que el grado de puede variar de un Convenio a otro, por regla general el grado de control se establece cuando se posee a lo menos el 25% del capital nominal, exceptuando los casos de España, Polonia , México, que será de un 20%.

El término “dividendo” de acuerdo al Convenio debe entenderse, por aquellos rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de créditos, que permitan participar en los beneficios, así como el rendimiento de otros derechos sujetos al mismo régimen tributario correspondientes a la sociedad que realiza la distribución sea residente, dicho tratamiento será determinado de acuerdo a la legislación tributaria interna de ese país.

La limitación al derecho a gravar esta renta por parte del Estado de la fuente sólo se aplica cuando quien recibe los dividendos es el “beneficiario efectivo” de estos pagos, es decir, es quien tiene derecho a dividendos. Es decir, no procede gravar en el Estado de la fuente cuando interviene un intermediario.

En el caso que el beneficiario efectivo de los dividendos realice en el Estado donde reside la sociedad que distribuye los dividendos una actividad empresarial o presta servicios personales independientes a través de un establecimiento permanente o base fija, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dichos establecimientos permanentes o base fija, las disposiciones del párrafo 2° del artículo 10 del Convenio y, en sustitución, las rentas de dividendos deben regirse por el artículo 7° o por el artículo 14°, según corresponda.

La base sobre la cual se aplica la tasa reducida, está constituida por el dividendo bruto, sin reducción de gasto alguno ni reducción del propio importe a retener.

e. Cánones o Regalías.

Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado, sólo puede someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, pueden también someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado, el impuesto exigido no podrá exceder de:

- 5% del importe bruto de esos cánones o regalías pagadas por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos.
- 10% del importe bruto de esos cánones o regalías en todos los demás casos.

La definición de “cánones” o “regalías” empleados por el Convenio, significan las cantidades de cualquier clase pagada por el uso, o el derecho de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de producción de la imagen y sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, por

informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas o por el uso de derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos.

No será aplicable el caso en que el derecho de propiedad respecto del cual se pagan los cánones o regalías esté efectivamente vinculado a un establecimiento permanente o base fija, caso en el cual se regirán por lo establecido en el artículo 7 (beneficios empresariales) del Convenio respectivo.

f. Ganancias de Capital.

Las ganancias de capital que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, situados en el otro Estado pueden someterse a imposición en este último Estado; asimismo las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que conformen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa de la que forma parte), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

El tratamiento de las ganancias de capital que se obtengan por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado, pueden someterse a imposición en ese otro Estado sí:

- Proviene de la enajenación de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situados en el otro Estado.
- El perceptor de la ganancia ha poseído, en cualquier momento del período de doce meses precedentes a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 20% o más del capital de esa sociedad.

Cualquier otra ganancia obtenida bajo la misma modalidad anterior, es decir, una ganancia obtenida por un residente de un Estado contratante por la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital de una sociedad residente en otro Estado, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado, pero el impuesto exigido no podrá exceder del 16% del monto de la ganancia.

En el número 4 del artículo 14, contiene la regla general sobre la ganancia de capital, en donde distribuye la potestad tributaria a favor del Estado de residencia del enajenante, sin embargo, existen aspectos del convenio que difieren de esta regla, como es el caso de los bienes inmuebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o base fija, las ganancias por la enajenación de títulos representativos del capital de una sociedad o de cualquier otro instrumento financiero situado en el otro Estado contratante; a estas situaciones no aplica el criterio o regla general, sino que no hace referencia específica a aplicar criterios distintos, ante esto la doctrina internacional atribuye a la legislación interna de cada Estado la facultad de resolver dichas situaciones.

g. Otras Rentas.

Aquellas rentas no mencionadas en el Convenio, aun cuando previamente se han aplicado los principios interpretativos, será atribuible la potestad exclusiva al Estado de residencia, cualquiera que sea la procedencia de la Renta. Se incluyen en esta como ejemplo, las rentas derivadas de nuevos instrumentos financieros, los pagos realizados por cese anticipado a la edad de jubilación, los contratos de tiempo compartido, etc.

Para aquellas rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles, cuando el perceptor de la rentas residente en un Estado contratante, realice en el otro Estado una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente o base fija, situado en el otro Estado, y el derecho o bien que se

pagan las rentas vinculadas efectivamente con dicho establecimiento permanente, en cuyo caso se aplicará a dichas rentas las reglas del artículo 7 (beneficios empresariales) del Convenio, ya que el Estado donde estén situados estos conceptos, adquiere el derecho de gravar de acuerdo con su legislación interna.

2.4.4 Capítulo IV: Imposición del Patrimonio.

En nuestra legislación no existe tal impuesto, por lo que este capítulo no es aplicable para Chile.

2.4.5 Capítulo V: Métodos para eliminar la Doble Tributación.

En Chile, la Doble Tributación se evitará de la siguiente forma:

- Las personas residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones del Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos aplicados en el otro Estado Contratante, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena.
- Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de Chile o el patrimonio que este posea estén exentos de imposición en Chile, Chile podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente.

De acuerdo a las disposiciones del Capítulo V de los convenios para evitar la doble tributación suscritos por Chile con otro estado contratante, se refiere al método para eliminar la doble imposición el cual señala lo siguiente: “las personas residentes

en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, *puedan someterse a imposición en el otro estado contratante, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena.*"⁴. De acuerdo a lo anterior éstas se refieren al Artículo 41 C con notas los Artículos 41 A y 41 B todos de la Ley de Impuesto a la Renta.

En algunos casos, se elimina totalmente la doble tributación estableciendo en los Convenios que determinadas rentas se gravan solamente en un Estado contratante, tal es el caso de los beneficios empresariales.

⁴ Manual de Consultas Tributarias, Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, junio 2006, N° 342, capítulo II.

III.PROBLEMA.

En los últimos tiempos el vocablo “globalización” ha ido ganando espacio, producto de la creciente comunicación e interdependencia entre los distintos países del mundo, unificando mercados, sociedades y culturas, a través de una serie de transformaciones sociales, económicas y políticas que le han dado este carácter global.

Dentro de este contexto, Chile ha desarrollado una fuerte política de inserción dentro de los mercados internacionales, a través de la suscripción de Acuerdos de Complementación Económica, Tratados de Libre Comercio y Convenios para evitar la doble tributación; a fin de que Chile incremente y diversifique su intercambio comercial.

Chile a partir del año 1997 comenzó a negociar y a firmar Convenios o Tratados para Evitar la Doble Tributación Internacional, como es el caso del convenio entre Chile y España, documento que fue firmado por las autoridades competentes el día 7 de julio de 2003 en Madrid y fue publicado en el Diario Oficial el 24 de enero de 2004 en Chile; lo anterior ha venido acompañado de un gran número de normas internas que tiene un impacto directo en el desarrollo de las transacciones internacionales.

En virtud de lo expuesto, este proyecto realizará un análisis comparativo de las medidas adoptadas, unilaterales y bilaterales en materia de doble tributación internacional, para determinar si existen ventajas o desventajas en la aplicación de dichos Convenios versus su no aplicación, al efectuarse una inversión en el extranjero. En consecuencia, este trabajo pretende obtener una visión de la inserción chilena al mercado internacional desde el punto de vista tributario.

IV. OBJETIVOS.

4.1 Objetivo General.

- Analizar comparativamente la normativa nacional relativa a la doble tributación internacional y convenios suscritos por Chile para evitar la doble tributación, a través del estudio de casos prácticos y el uso de herramientas con aplicación de límites.

4.2 Objetivos Específicos.

- Identificar la importancia de la doble tributación internacional como impacto en la apertura de nuevos mercados.
- Dar a conocer los fundamentos de los convenios de doble tributación y sus diferencias con la normativa nacional relativa a la doble tributación internacional.
- Aplicación del convenio para evitar la doble tributación entre el Reino de España y la República de Chile.
- Determinar ventajas y desventajas en la aplicación del Convenio de doble Tributación con el Reino de España versus su no aplicación al efectuar una inversión en el extranjero.

V. METODOLOGÍA.

5.1 Primera Etapa.

- Recopilación de información y antecedentes generales.

La recopilación de información y antecedentes generales tiene como objetivo el acercamiento al tema que convoca esta tesis, a través de la interacción con profesionales idóneos en el área tributaria y en general con otros profesionales, a fin de obtener el tipo de información y antecedentes que serán necesarios para el desarrollo de la investigación. En esta etapa se realizarán las siguientes acciones:

- a. Obtención de cuerpos normativos, leyes, jurisprudencia, resoluciones, oficios.
- b. Obtención de los distintos Convenios suscritos por Chile.
- c. Doctrina de los autores.
- d. Búsqueda de información en páginas de Internet.

5.2 Segunda Etapa.

- Sistematización de la información recopilada.

La sistematización de la información tiene como objetivo favorecer la comprensión de la importancia y fundamentos de la doble tributación internacional. Esta etapa contempla las siguientes actividades:

- a. Con los antecedentes y/o información recopilada en la etapa anterior se podrá identificar el impacto que produce la doble tributación internacional en las inversiones extranjeras, además de las consecuencias que ha traído consigo.
- b. Tomar en consideración las medidas y pronunciamientos de organismos internacionales como la OCDE, en materia de tributación internacional.
- c. De la información recopilada específicamente, que tiene relación con las medidas que ha adoptado nuestro país, se podrá apreciar cual ha sido su desarrollo tanto en Política Exterior como en materia de tributación internacional.

- d. Ya determinada la posición nacional, se podrá identificar cuales son sus diferencias con la postura internacional, en relación a la doble tributación internacional.

5.3 Tercera Etapa.

- Simulación de casos prácticos.

La simulación de casos prácticos tiene como objetivo analizar comparativamente la tributación de los resultados obtenidos por una inversión chilena en el extranjero, de acuerdo a la normativa nacional y a los convenios para evitar la doble tributación suscritos por Chile. Esta etapa contempla las siguientes actividades:

- a. Dentro del listado de los convenios para evitar la doble tributación, suscritos por Chile con otro Estado contratante, se elegirá uno de estos convenios, para ocuparlo de base en el análisis comparativo con las normas relativas a la doble tributación adoptada por Chile.
- b. A través de las distintas figuras que puede adoptar un chileno, se determinará la tributación que le afectarán a los resultados obtenidos de una inversión en extranjero de acuerdo a la normativa nacional según los artículos 41 A y 41 B de la Ley de Impuesto a la Renta.
- c. A través de las distintas figuras que puede adoptar un chileno, se determinará la tributación que le afectaran a los resultados obtenidos de una inversión en España de acuerdo al convenio para evitar la doble tributación suscrito entre el Reino de España y la República de Chile.
- d. Determinar la tributación de acuerdo con la normativa nacional y aquella acogida al convenio para evitar la doble tributación con el Reino de España, se efectuará una comparación de ambas tributaciones para así obtener ventajas y desventajas en la aplicación del convenio respectivo.
- e. A través del uso de herramientas con aplicación de límites, es decir, hasta el punto que la ley lo permita, se hará una propuesta que muestre una manera eficiente de realizar una

inversión en España, y la tributación de los resultados obtenidos por dichas inversiones.

5.4 Cuarta Etapa

- Diseño y aplicación de instrumentos.

En el diseño y aplicación de instrumentos se utilizarán entrevistas las cuales se efectuarán a profesionales relacionados directamente con el área de la tributación internacional, para así obtener un conocimiento más profundo del tema que con lleva esta tesis. Esta etapa lleva consigo las siguientes actividades:

- a. Con el acercamiento al área de la tributación internacional y con el desarrollo de las etapas anteriores, se confeccionará un listado de preguntas producto de las interrogantes que se produzcan.
- b. Con la sociabilización del tema en estudios, realizar los contactos con las personas idóneas al tema en estudio para concertar una entrevista.
- c. Efectuar entrevista a funcionario del SII y del Ministerio de Relaciones Exteriores, para aumentar el conocimiento y a la vez obtener información adicional que servirá de complementación a todo el proyecto.

5.5 Quinta Etapa.

- Redacción del informe de tesis.

Redactar el informe de tesis tiene como objetivo lograr una de las etapas 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 Auditoria. Para el logro de esta etapa se requiere las siguientes actividades:

- a. Redactar proyecto de tesis.

VI. ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.

El análisis y discusión se realizará a través de casos prácticos, a través de las distintas figuras que pueden adoptarse para aquellas rentas provenientes de inversiones efectuadas en el extranjero, aplicando la legislación tributaria chilena contenida en los artículos 41 A y 41 B de aplicación general y el artículo 41 C cuando las rentas percibidas del exterior se encuentren acogidas al convenio para evitar la doble tributación entre el Reino de España y la República de Chile.

Para dar comienzo al análisis se debe tener presente las distintas tasas aplicadas en el extranjero, como en Chile. Además se debe distinguir el tipo de renta de que se trate, para efectos de calcular el crédito correspondiente

6.1 Tributación de dividendos y retiro de utilidades sociales.

Si la renta percibida del extranjero correspondiera a dividendos y retiro de utilidades, se hace conveniente hacer la diferencia, entre un país con el cual exista un Convenio para evitar la doble tributación de aquel que no exista, además de los impuestos que hayan soportado dichas rentas en el extranjero.

6.1.1 Supuesto, impuesto pagado en el extranjero menor al Impuesto de Primera Categoría y no acogido a Convenio con algún Estado.

- Antecedentes.
 - a. Sociedad Personas “XYZ” establecida en Chile, con dos socios personas naturales, con un 50% de participación cada uno.
 - b. No registra saldo FUT al 31.12.2006.
 - c. Inversión en acciones en la Empresa “Barcelona S.A.”, ubicada en un país europeo, por la compra de 10.000 acciones en 250.000 €.

- d. El día 1.10.2007 recibe una renta líquida de 50.000 € la que soporta un impuesto en el extranjero a nivel de empresa por 10%, además de una retención del 3%.
- e. Tasa de cambio observada (supuesto) al 31.12.2007 \$710.
- f. Renta líquida imponible de fuente chilena al 31.12.2007 \$75.000.000, de acuerdo al mecanismo de los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta.

- Desarrollo.

1. Renta líquida percibida del exterior (renta neta desontado los impuestos pagados en el exterior) convertida a moneda nacional por tipo de cambio al 31.12.2007 (50.000 € x \$710)	\$ 35.500.000
2. Determinación del impuesto de retención que le afectó a la renta percibida ($\$35.500.000 : 0,97 = \$36.597.938 \times 3\%$)	\$ 1.097.938
3. Determinación del impuesto a la renta que le afectó a la renta a nivel de empresa extranjera receptora de la inversión ($(\$35.500.000 : 0,97 = \$36.597.938) : 0,90 = \$40.664.375 \times 10\%$)	\$ 4.066.438
4. Total de impuesto que le afectaron a la renta percibida del extranjero.	
4.1 Impuesto de Retención a la remesa percibida	\$ 1.097.938
4.2 Impuesto a la Renta a nivel de empresa extranjera	\$ 4.066.438
Total de Impuestos en el Extranjero	<u>\$ 5.164.376</u>

- Determinación del total crédito a utilizar en Chile.

De acuerdo al artículo 41 A N° 2, el crédito a utilizar será la cantidad menor entre:

- a. El o los impuestos pagados en el extranjero sobre la respectiva renta percibida, suma que asciende a \$5.164.376.-
- b. El 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se está calculando el crédito.

Remesa Líquida externa: $0,70 \times 30\%$

$\$35.500.000 : 0,70 = \$50.714.285 \times 30\% : \$ 15.214.286$

Entonces, el crédito total a ser utilizado en Chile será \$5.164.376, monto que es inferior a \$15.214.286.-

- Determinación del crédito de Primera Categoría y de los impuestos finales Global Complementario y Adicional.

Total Crédito Disponible	\$ 5.164.376
Menos imputación como crédito contra el impuesto de primera categoría= $(\$35.500.000 + \$5.164.376) \times 17\%$	\$ 6.912.944
Saldo para Imputar impuestos finales Global Complementario o Adicional	0

- Imputación del crédito disponible contra el Impuesto de Primera Categoría.

Fuente de la Renta	
Renta de Fuente Nacional	\$ 75.000.000
Renta de Fuente Extranjera $(\$35.500.000 + \$5.164.376)$	\$ 40.664.376
Renta Afecta la Impuesto de Primera Categoría	\$ 115.664.376
Impuesto de Primera Categoría 17%	\$ 19.662.944
Menos: crédito por impuestos extranjeros	-\$ 5.164.376
IMPUESTO A PAGAR	\$ 14.498.568

6.1.2 Aplicación del Convenio con la República de España.

Para determinar la tributación que le corresponde a los dividendos y retiros de utilidades sociales, se debe identificar la tributación a que están afectos en España, debido a que aquellos contribuyentes de Primera Categoría obligados a determinar su Renta Líquida Imponible mediante contabilidad completa, que obtengan dividendos del extranjero tendrán derecho a un crédito por el impuesto a la renta que haya debido pagar o retenido en el correspondiente país.

De acuerdo a la legislación española, el impuesto sobre sociedades está regulado por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El factor fundamental para determinar la aplicación o no del impuesto sobre sociedades a una entidad es la “residencia fiscal”, en donde debe cumplir cualquiera de los siguientes requisitos:

- Que se haya constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tenga su domicilio social en España.
- Que tenga su sede de dirección efectiva en España.

En caso de conflicto, se aplicará las disposiciones de los convenios para evitar la doble tributación suscrito por el Reino de España y la República de Chile

El tipo general de gravamen para las sociedades españolas por su obligación de contribuir es el 35%.

Tomando los antecedentes del ejercicio original, e introduciendo algunas modificaciones, la tributación que les correspondería a los dividendos queda de la siguiente forma:

- Antecedentes adicionales.
 - a. Inversión en acciones en la Empresa “Barcelona S.A.”, ubicada en España, por la compra de 10.000 acciones en 250.000 €,
 - b. El día 1.10.2007 recibe una renta líquida de 50.000 € la que soporta un impuesto en el extranjero a nivel de empresa por 35%, además de una retención del 15%.
 - c. Uno de los socios que tiene una participación del 50% en la empresa, efectúa un retiro de utilidades por \$10.000.000 el día 15.10.2007

- Desarrollo.

1. Renta líquida percibida del exterior (renta neta descontado los impuestos pagados en el exterior) convertida a moneda nacional por tipo de cambio al 31.12.2007 (50.000 € x \$710)	\$ 35.500.000
2. Determinación del impuesto de retención que le afectó a la renta percibida ($\$35.500.000 : 0,85 = \$41.764.706 \times 15\%$)	\$ 6.264.706
3. Determinación del impuesto a la renta que le afectó a la renta a nivel de empresa extranjera receptora de la inversión ($(\$35.500.000 : 0,85 = \$41.764.706) : 0,65 = \$59.663.866 \times 35\%$)	\$ 22.488.688
4. Total de impuesto que le afectaron a la renta percibida del extranjero.	
4.1 Impuesto de Retención a la remesa percibida	\$ 6.264.706
4.2 Impuesto a la Renta a nivel de empresa extranjera	\$ 22.488.688
Total de Impuestos en el Extranjero	<u>\$ 28.753.394</u>

Por la renta percibida del extranjero correspondiera a dividendos y retiro de utilidades, se debe seguir los siguientes pasos:

1. Determinación del total crédito a utilizar en Chile.

De acuerdo al artículo 41 A N° 2, el crédito a utilizar será la cantidad menor entre:

- a. El o los impuestos pagados en el extranjero sobre la respectiva renta percibida, suma que asciende a \$28.753.394-
- b. El 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se está calculando el crédito.

Remesa Líquida externa: $0,70 \times 30\%$

$$\$35.500.000 : 0,70 = \$50.714.285 \times 30\% = \$ 15.214.286$$

Entonces, el crédito total a ser utilizado en Chile será \$15.214.286, monto que es inferior a \$24.163.866.-

2. Determinación del crédito de Primera Categoría y de los impuestos finales Global Complementario y Adicional.

Total Crédito Disponible	\$ 15.214.286
Menos imputación como crédito contra el impuesto de primera categoría= (\$35.500.000+ \$15.214.286) x 17%	\$ 8.621.429
Saldo para Imputar impuestos finales Global Complementario o Adicional	\$ 6.592.857

3. Imputación del crédito disponible contra el Impuesto de Primera Categoría.

Fuente de la Renta	
Renta de Fuente Nacional	\$ 75.000.000
Renta de Fuente Extranjera (\$35.500.000 + \$15.214.286)	\$ 50.714.286
Renta Afecta la Impuesto de Primera Categoría	\$ 125.714.286
Impuesto de Primera Categoría 17%	\$ 21.371.429
Menos: crédito por impuestos extranjeros	\$ 8.621.429
IMPUESTO A PAGAR	\$ 12.750.000

4. Registro del Remanente de crédito en el Libro Fondo de Utilidades Tributables.

	Detalle	Control FUT	Ejercicio 2007		Remanente de Crédito a Impuestos finales 41 A	Crédito Primera Categoría
			FUT Neto	Impuesto Primera Categoría		
1.	Saldo FUT al 31.12.2006	\$ 0				
2.	RLI ejercicio de Primera Categoría	\$ 125.714.286	\$ 104.342.857	\$ 21.371.429		\$ 21.371.400
	Créditos Inversiones en el Exterior	-\$ 15.214.286	-\$ 6.592.857	-\$ 8.621.429	\$ 6.592.857	
3.	FUT antes de retiros	\$ 110.500.000	\$ 97.750.000	\$ 12.750.000	\$ 6.592.857	\$ 21.371.400
4.	Retiros Efectivos	-40.000.000	-40.000.000		-2.386.614	
	Remanente FUT	70.500.000	57.750.000	12.750.000	4.206.243	21.371.400

5. Determinación del Crédito a impuestos finales.

Se determina aplicando la relación porcentual que exista entre los retiros efectuados en el ejercicio y el total de las utilidades de dicho período.

$$\$ 40.000.000 : \$ 110.500.000 = 36,20\%$$

Monto del Crédito

$$\$ 6.592.857 \times 36,20\% = \$ 2.386.614$$

- Conclusión:

Los contribuyentes de primera categoría que obtiene rentas provenientes de dividendos y retiros de utilidades sociales no acogidas a convenios de doble tributación, tenían derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de Primera Categoría sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma líquida de los dividendos o retiros de utilidades sociales. Sin embargo, con la incorporación de la Ley N° 20.171, la cual introdujo modificaciones al párrafo 6 de las normas relativas a la doble tributación internacional, en donde ha aumentado el crédito para las rentas provenientes de dividendos y retiro de utilidades del extranjero a una cantidad menor entre los impuestos soportados en el extranjero sobre las respectivas rentas y el 30% de una cantidad tal que, al restarle el 30%, la cantidad resulte sea el monto neto de la renta percibida. Con todo, el artículo 41 C, relacionado con los contribuyentes que obtengan rentas afectas al impuesto de Primera Categoría provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, tendrán que aplicar las normas contenidas en los artículos 41 A y 41 B, por lo tanto, las rentas antes mencionadas provenientes de España, a contar del 1 de enero de 2007 tendrán que tributar en términos generales de la misma forma, haya o no un convenio de doble tributación

6.2 Rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.

Para desarrollar un caso práctico de debe considerar la tributación con que es afectado en el país extranjero, en los párrafos siguientes se da un alcance a la situación planteada.

De acuerdo a la Legislación Española, según el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, regulan la tributación de las rentas obtenidas en territorio español por personas físicas y entidades no residentes del mismo.

La clave para determinar el régimen de tributación de los no residentes es determinar si disponen o no de un establecimiento permanente en España. Los contribuyentes que obtengan rentas de un establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable al mismo, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

El concepto de establecimiento permanente contenido en la legislación española está en línea con el concepto propuesto por el modelo de la O.C.D.E., las disposiciones de dicho convenio y, específicamente, las excepciones dispuestas al concepto, determinarán la existencia del mismo en España.

En términos generales, los establecimientos permanentes en España de personas físicas o entidades no residentes tributan sobre la base de su renta neta al mismo tipo que las sociedades españolas con tasa del 35%. Los contribuyentes por obligación real que operan en España por medio de un establecimiento permanente están obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta de los mismos términos que los contribuyentes por obligación personal.

Por otro lado, si la renta percibida del exterior se trata de agencias y otros establecimientos permanentes el crédito será igual al que resulte aplicar la tasa del impuesto de primera categoría (17%) sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito, el resultado arroje una suma equivalente a la renta líquida imponible de la agencia o establecimiento permanente.

Para el desarrollo del caso se establecen dos supuestos, el primero no se aplica el Convenio suscrito para evitar la doble tributación y el segundo se efectúa de acuerdo a las normas del tratado vigente con España.

6.2.1 Aplicación Sin Convenio.

- Determinación del resultado tributario del establecimiento permanente en España.

	Peso \$	Euro €
Utilidad según Balance	\$ 46.150.000	65.000 €
Agregados		
Créditos por impuestos pagados en el exterior	\$ 9.983.646	14.061 €
Ajustes por Impuestos Renta Diferido	\$ 788.100	1.110 €
Exceso depreciaciones activos	\$ 1.817.600	2.560 €
Mermas y castigos existencias	\$ 923.000	1.300 €
Ajuste por efecto Leasing Financiero	\$ 418.900	590 €
Reajuste e Intereses, multas.	\$ 387.660	546 €
Donaciones	\$ 724.965	1.021 €
Otros gastos rechazados	\$ 1.807.660	2.546 €
Provisión garantías.	\$ 106.500	150 €
Total Agregados	\$ 16.958.031	23.885 €
Deducciones		
Disminución Provisión obsolescencia	-\$ 1.100.500	-1.550 €
Disminución Provisión incobrables	-\$ 1.065.000	-1.500 €
Pago cuota Leasing	-\$ 2.215.200	-3.120 €
Total Deducciones	-\$ 4.380.700	-1.090 €
Renta Líquida Imponible	\$ 58.727.331	87.795 €
Impuesto de Primera Categoría	\$ 9.983.646	14.061 €

- Cálculo de Crédito por impuestos pagados en el exterior

Impuesto pagado en España 35%	\$ 16.152.500	22.750 €
Monto máximo de crédito a rebajar como crédito	\$ 9.983.646	14.061 €
Exceso de Impuesto pagado en el exterior	\$ 6.168.854	8.689 €

Determinada la Renta Líquida por el establecimiento permanente, se deberá agregar a los resultados obtenidos por la casa matriz, para así determinar el impuesto de Primera Categoría.

- Determinación del resultado tributario de la casa matriz no incluyendo el Establecimiento Permanente.

Resultado Casa Matriz según Balance **\$ 120.000.000**

Agregados.

Incremento provisión vacaciones	\$ 6.300.000
Incremento provisión incobrables	\$ 7.500.000
Incremento provisión varias	\$ 5.000.000
Provisión impuesto renta incremento	\$ 10.000.000
CM inversiones tributarias	\$ 3.850.000
Gastos rechazados no afectos al artículo 21, reajustados	\$ 2.500.000
Depreciación contable	\$ 1.500.000
Total Agregados	\$ 36.650.000

Deducciones

CM capital propio tributario	-\$ 15.400.000
Pagos y uso de vacaciones	-\$ 12.000.000
Pagos y uso de provision obsolescencia	-\$ 5.481.000
Impuestos diferidos	-\$ 1.452.000
Total deducciones	-\$ 34.333.000

Renta Líquida Imponible de Primera Categoría **\$ 122.317.000**

- Determinación Impuesto Primera Categoría.

Renta Líquida Imponible Nacional	\$ 122.317.000
Renta Líquida Imponible Extranjero	\$ 58.727.331
Renta Líquida Establecimiento Permanente	\$ 181.044.331
Impuesto Primera Categoría	\$ 30.777.536
Crédito por impuesto pagados en el extranjero	-\$ 9.983.646
Impuesto Primera Categoría a Pagar	\$ 20.793.890

6.2.2 Aplicación Con Convenio.

De acuerdo con el artículo 41 C, que indica en caso de existir un convenio de doble tributación, se deben aplicar las normas del artículo 41 A y 41 B, por tanto, los Establecimientos Permanentes tributarán en la misma medida en que exista o no un convenio de doble tributación.

Estas rentas provenientes de agencias o establecimientos permanentes del exterior, para antes del 01.01.2007, existía una diferencia en su tributación, ello se manifestaba cuando se aplicaba un convenio de doble tributación, pues se permitía un crédito con tope máximo de un 30% de una cantidad tal que, al restarle el 30%, la cantidad resulte sea el monto neto de la renta percibida. Pero con la incorporación de la Ley N° 20.171

la cual introdujo modificaciones al párrafo 6 de las normas relativas a la doble tributación internacional, dejando establecido que las rentas mencionadas se deberán tratar de acuerdo a las normas contenidas en el artículo 41 A letra B. Entonces, las rentas provenientes de agencias o establecimiento permanente establecido en España, a contar del 1 de enero de 2007 tendrán que tributar en la misma medida existiendo o no un convenio de doble tributación.

6.3 Rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

Si la renta se tratará por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, este tipo de rentas tendrá derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de Primera Categoría sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma líquida de las rentas por concepto de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras similares.

- Antecedentes:
 - a. Renta líquida percibida por 50.000 €, el día 10 de septiembre por una empresa afecta al Impuesto de Primera Categoría, por concepto de asesoría técnica prestada en el exterior.
 - b. Impuesto pagado en el exterior sobre las asesorías técnicas 25%.
 - c. Tipo de cambio observado (supuesto) al 31.12.2007 \$710.
 - d. Renta Líquida de primera Categoría \$ 50.000.000, determinada de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta (comprende ingresos de fuente nacional y extranjera).
 - e. Ingresos brutos de fuente nacional del ejercicio \$150.000.000.-
 - f. Créditos en contra el impuesto de Primera Categoría.
 - Contribuciones de bienes raíces \$500.000, actualizado.
 - Inversiones en bienes del activo inmovilizado \$350.000, actualizado.
 - Crédito por donaciones para fines culturales \$120.000, actualizado.

- Desarrollo.

1. Renta líquida percibida del exterior (renta neta descontado los impuestos pagados en el exterior) convertida a moneda nacional por tipo de cambio al 31.12.2007 (50.000 € x \$710) \$ 35.500.000
2. Determinación del impuesto pagado en el exterior (\$35.500.000 : 0,75 = \$47.333.333 x 25%) \$ 11.833.333
3. Determinación del crédito por impuestos pagados en el exterior (\$35.500.000 : 0,83 = \$42.771.084 x 17%) \$ 7.271.084

Al ser el monto del impuesto pagado en el exterior superior al impuesto de Primera Categoría que afecta a la renta de fuente extranjera, sólo se debe agregar a la renta a declarar por concepto de tributos externos hasta el monto del impuesto de categoría señalado, teniendo el contribuyente que deducir como crédito por igual concepto la misma cantidad.

- Imputación del crédito contra el impuesto de Primera Categoría.

Fuente de la Renta	
Renta de Fuente Nacional	\$ 50.000.000
Crédito por impuestos extranjeros	\$ 7.271.084
Renta Afecta la Impuesto de Primera Categoría	\$ 57.271.084
Impuesto de Primera Categoría 17%	\$ 9.736.084

- Determinación del impuesto de Primera Categoría que corresponde a los ingresos brutos de fuente nacional.

Ingresos brutos de fuente nacional	\$ 150.000.000
ingresos brutos de fuente extranjera	\$ 35.500.000
Crédito por impuestos pagados en el exterior	\$ 7.271.084
Total ingresos brutos del ejercicio	\$ 192.771.084

Relación porcentual entre ingresos brutos nacionales y el total de ingresos del período, incluyendo el crédito por impuestos pagados en el exterior.

$$\left(\frac{\$150.000.000}{\$192.771.084} \right) = 77,81\%$$

- Imputación de créditos al impuesto de Primera Categoría.

Impuesto de Primera Categoría que corresponde a los ingresos brutos nacionales (\$9.736.084 x 77,81%)	\$ 7.575.647
Menos: créditos contra el impuesto de Primera Categoría que corresponde a los ingresos brutos nacionales.	
* Contribuciones de bienes raíces actualizadas	-\$ 500.000
* Inversiones en bienes del activo inmovilizado actualizado	-\$ 350.000
* Crédito por donaciones para fines culturales actualizado	-\$ 120.000
Saldo de impuesto de Primera Categoría, correspondiente a ingresos brutos nacionales	\$ 6.605.647
Más Impuesto de Primera Categoría correspondiente a los ingresos brutos de fuente extranjera (\$9.736.084 x 22,19%)	\$ 2.160.437
Total de impuesto de Primera Categoría a declarar y pagar	\$ 8.766.084
Menos: Crédito por impuestos pagados en el exterior	-\$ 7.271.084
IMPUESTO A PAGAR	\$ 1.495.000

En este punto se debe hacer presente que la forma a imputar los créditos que establece el artículo 41 B N° 5, es obligatorio cuando se declaren rentas de fuente extranjera en Chile. No obstante, en el caso de las agencias o establecimientos permanentes que se tengan en el exterior, no es necesario efectuar este cálculo, en este caso se conoce la renta líquida imponible de origen extranjero y, por consiguiente, puede efectuarse directamente el cálculo separado para rebajar los créditos del impuesto de primera Categoría que correspondan.

6.4 Cánones o Regalías.

Si la legislación española, de acuerdo a su administración legislativa, aplica una tasa del 30% por el uso o goce de cánones o regalías, la determinación de la tributación en Chile por este concepto se verá bajo dos supuestos, por lado la tributación que le corresponde sin un convenio de doble tributación y por el otro con aplicación del convenio con la República de España en donde, de acuerdo a la normativa se aplica una tasa máxima del 15 %.

6.4.1 Tributación sin convenio.

Si la empresa XXX, recibe por concepto de “derecho de llave”, los siguientes ingresos provenientes de España:

Mes	Monto Percibido	Impuesto Pagado	Tipo de Cambio	Monto Percibido	Impuesto Pagado	Factor de Actualizac	Monto Actualizado	Impuesto Actualizado
Abril	1.000 €	300 €	719,07	\$ 719.070	\$ 215.721	1,059	\$ 761.495	\$ 228.449
Mayo	1.000 €	300 €	708,46	\$ 708.460	\$ 212.538	1,053	\$ 746.008	\$ 223.803
Junio	1.000 €	300 €	708,38	\$ 708.380	\$ 212.514	1,047	\$ 741.674	\$ 222.502
Julio	1.000 €	300 €	716,84	\$ 716.840	\$ 215.052	1,037	\$ 743.363	\$ 223.009
	4.000 €	1.200 €		\$ 2.852.750	\$ 855.825		\$ 2.992.540	\$ 897.762

- Determinación del Impuesto en Chile.

Concepto	Monto \$
Ingresos por Regalías Españolas	\$ 2.852.750
Crédito por Impuestos Externos	\$ 0
Base Imponible	\$ 2.852.750
Impuesto Primera Categoría	\$ 484.968
Crédito Renta Externa	\$ 0
IMPUESTO A PAGAR	\$ 484.968

Para aquellos contribuyentes gravados con el Impuesto Global Complementario que perciban rentas por concepto de cánones o regalías del extranjero, no tendrán derecho a crédito contra su impuesto, puesto que no hay un convenio para evitar la doble tributación internacional relacionado.

6.4.2 Tributación con convenio.

Según el artículo 12 del Convenio de Doble Tributación entre el Reino de España y la Republica de Chile el impuesto exigido no podrá exceder de un 5% del importe bruto de los cánones o regalías pagados por el uso o el derecho de equipos industriales, comerciales o científicos; y un 10% del importe bruto de cánones o regalías en todos los demás casos.

Mes	Monto Percibido	Impuesto Pagado	Tipo de Cambio	Monto Percibido	Impuesto Pagado	Factor de Act.	Monto Act.	Impuesto Act.
Abril	1.000 €	100 €	719,07	\$ 719.070	\$ 71.907	1,059	\$ 761.495	\$ 76.150
Mayo	1.000 €	100 €	708,46	\$ 708.460	\$ 70.846	1,053	\$ 746.008	\$ 74.601
Junio	1.000 €	100 €	708,38	\$ 708.380	\$ 70.838	1,047	\$ 741.674	\$ 74.167
Julio	1.000 €	100 €	716,84	\$ 716.840	\$ 71.684	1,037	\$ 743.363	\$ 74.336
	4.000 €	400 €		\$ 2.852.750	\$ 285.275		\$ 2.992.540	\$ 299.254

- Determinación del Impuesto en Chile.

Concepto	Monto \$
Ingresos por Regalías Españolas	\$ 2.852.750
Crédito por Impuestos Externos	\$ 316.972
Base Imponible	\$ 3.169.722
Impuesto Primera Categoría	\$ 538.853
Crédito Renta Externa	-\$ 299.254
Devolución	\$ 239.599

- Comparación de la tributación.

Sin Convenio \$	Con Convenio \$	Diferencia \$
\$ 484.968	\$ 239.599	\$ 245.369

VII. CONCLUSIONES.

El propósito de este apartado es dar a conocer las conclusiones que se obtuvieron del estudio realizado. Estas son:

- Dentro del objetivo de eliminar la doble tributación, Chile de acuerdo a su legislación tributaria, y a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.171, beneficia en gran medida a los inversionistas que tengan inversiones en el extranjero, principalmente aquellas efectuadas en Sociedades Anónimas, exista o no un convenio para evitar la doble tributación.
- Dentro de la figura de un Establecimiento Permanente, concepto que pertenece principalmente al derecho internacional, su tributación de acuerdo a la legislación tributaria chilena, no tiene grandes diferencias que al acogerse a un Convenio.
- Los convenios reducen los costos tributarios de los proyectos de inversión y aumentan el intercambio de bienes y servicios, dando un mayor grado de certeza a la tributación que le corresponde por los beneficios que se obtienen de tales inversiones.
- Los Convenios permite tomar una buena decisión, relacionada a las inversiones llevadas fuera de la frontera chilena, ello debido a que los convenios contienen una serie de conceptos y una determinada tributación para ciertos tipos de rentas.
- Los convenios proporcionan a las administraciones tributarias una disminución de la evasión fiscal, puesto que estos tratados facilitan el intercambio de información y buscan eliminar la discriminación tributaria que podría verse afectado un contribuyente que desarrolle actividades en otro Estado.
- La doble tributación internacional es uno de los temas más destacados del ámbito internacional y seguirá siendo un tema de debate entre los países desarrollados y los en vía de desarrollo ya

que ambos procuran beneficiar sus intereses. Es por ello que una armonización tributaria esta lejos de ser alcanzada.

- Dado que la mayor parte de las transacciones internacionales se lleva a cabo a nivel de Sociedades Anónimas, y por ende, los dividendos que se obtienen de éstas van a tributar en Chile de la misma forma tanto con la aplicación de un convenio como con su no aplicación, debido a que la legislación chilena cumple el mismo objetivo y aplica los mismos criterios para eliminar la doble tributación.

Por último, las ventajas que se obtienen con las medidas que tienen su origen en el Derecho Internacional, frente a aquellas adoptadas por cada Estado de forma particular, se puede fundamentar un hecho concreto: la eliminación de la doble tributación internacional no se lograría si todos los países adoptarían criterios idénticos, además, se exigiría, una armonización de las estructuras tributarias,

VIII. CONSIDERACIONES.

Para la lectura y análisis de las disposiciones específicas de los Convenios, se recomienda a las personas que se interesen por este tema tener presente los siguientes elementos:

- Estado en que pueden tributar las rentas: en el sentido de que algunas rentas pueden tributar en ambos Estados, es decir, en el país de su origen y en el país de donde sea residente o domiciliado el contribuyente, en cambio, otras sólo tributan en uno de los estados, sujeto a ciertas condiciones.
- Tasas con que se gravan y requisitos para la aplicación de dichas tasas: este es un factor relevante, pues los convenios están sujetos a ciertas condiciones y ciertas tasas especiales, las que se deben tener presente en el momento de retener el impuesto adicional, como también para aplicar las cláusulas de la nación más favorecida.
- Definición de conceptos.
- Normas para precisar el origen de las rentas.
- Situaciones especiales.
- Situación de las rentas atribuibles a un Establecimiento Permanente: este es un factor relevante, pues ciertas rentas si son atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija de negocios, independiente que se regulen separadamente, se aplican las disposiciones contenidas en el artículo 7 sobre la tributación de este tipo de entidades.

IX. BIBLIOGRAFÍA

Libros, Tesis y Revistas.

1. Buhter Tomar. 1964. Principios de Derecho Internacional Tributario. Madrid, España. Editorial de Derecho Financiero. 395 páginas.
2. Norberto Rivas Coronado. Doble Tributación Internacional. Primera Edición, Capítulo I. Año 2001.
3. Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos. 1999. Manual de Consultas Tributarias, Doble Tributación Internacional. Ediciones Técnicas Tributarias S.A. Nº 256 Abril 1999.
4. Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos. 2003. Manual de Consultas Tributarias, Ley de Impuesto a la Renta Comentada Tomo I. Ediciones Técnicas Tributarias S.A. Nº 309 Noviembre 2003.
5. Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos. 2003. Manual de Consultas Tributarias, Ley de Impuesto a la Renta Comentada Tomo III. Ediciones Técnicas Tributarias S.A. Nº 311 Noviembre 2003.
6. Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos. 2004. Manual de Consultas Tributarias, Análisis de la Tributación Internacional. Ediciones Técnicas Tributarias S.A. Nº 319 Noviembre 2004.
7. Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos. 2006. Manual de Consultas Tributarias, Tributación Internacional Consideraciones Generales. Ediciones Técnicas Tributarias S.A. Nº 342 Julio 2006.
8. Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos. 2006. Manual de Consultas Tributarias,.... Ediciones Técnicas Tributarias S.A. Nº 348 Diciembre 2006.

9. Moisés P. Rojas San Martín. 2004. El impacto tributario que produce en las personas y empresas, el convenio de doble tributación entre Chile y México. Contador Público Auditor. Universidad de Valparaíso. Escuela de Auditoría. 194 páginas.
10. Chile. 2000. Decreto con Fuerza de Ley N° 1, Código Civil. Publicado en el Diario Oficial de 30 de mayo de 2000.
11. Chile. 1974. Decreto Ley N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta. Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974.
12. Chile. 1974. Decreto Ley N° 830, Código Tributario. Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974.

Sitios de Internet.

13. <http://www.sii.cl/> Servicio de impuestos Internos⁵
14. <http://www.minrel.gov.cl/webMinRel/home.do?sitio=1> Ministerio de Relaciones Exteriores.
15. <http://www.bcn.cl/> Biblioteca del Congreso Nacional**
16. <http://www.lexisnexis.cl/?a=g> Lexis Nexis**
17. <http://www.monografias.com> Monografías**
18. <http://www.uam.es/control/derecho/publico/tributo/Documentos/Docs.curso.felix/modelo0OCDE.pdf>. Buscador Google. (23.10.2007)

⁵ Páginas de uso frecuente

X. GLOSARIO

- Contribuyente: las personas naturales o jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.
- Persona Natural: son personas, todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe o condición, divididos en chilenos y extranjeros. Artículo 55 del Código Civil.
- Persona Jurídica: son personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Artículo 545 del Código Civil.
- Domicilio: la residencia en una parte determinada del territorio del estado, acompañada real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella. artículo 59, 61 del Código de Civil.
- Residencia: toda persona natural que permanezca más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos. Artículo 8, N° 8 del Código Tributario.
- España: el territorio del Reino de España, incluyendo las áreas exteriores a su mar territorial en las que, con arreglo al Derecho Internacional y en virtud de su legislación interna, el Reino de España ejerza jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas subyacentes, y sus recursos naturales.
- Chile; el territorio de la República de Chile, incluyendo las áreas exteriores a su mar territorial en las que, con arreglo al Derecho Internacional y en virtud de su legislación interna, la República de Chile ejerza jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas subyacentes, y sus recursos naturales.

- Índice de Precios al Consumidor: aquel fijado por el Instituto Nacional de Estadística.
- Bien Mueble: son las que se pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por fuerza externa, como las cosas inanimadas. Se pueden clasificar en bienes muebles por naturaleza y muebles por anticipación. Artículos 570, 571 del Código Civil.
- Bien Inmueble: son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro como la tierra, minas y las que se adhieren permanentemente a ellas, como los edificios y los árboles. Artículos 565, 566, 567, 568 del Código Civil.
- Dividendo: la parte de las utilidades sociales que les corresponde a cada accionista.
- Sucursales: dicho de un establecimiento: Que, situado en distinto lugar que la central de la cual depende, desempeña las mismas funciones que ésta.
- Oficinas: local donde se hace, se ordena o trabaja algo.
- Agentes: persona que tiene a su cargo una agencia para gestionar asuntos ajenos o prestar determinados servicios. Agencia: empresa destinada a gestionar asuntos ajenos o a prestar determinados servicios.
- Representantes: este término está definido en el número 6 artículo 8 del Código Tributario como sigue: “representante, los guardadores, mandatarios, administradores, inventores, síndicos y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o en beneficio de otra persona natural o jurídica”.