



Facultad de Economía y Negocios

Magíster en Dirección y Planificación Tributaria

**La incidencia de los convenios para evitar la Doble
Tributación Internacional en la decisión de gravar las
partidas del artículo 59 de la LIR con Impuesto Adicional
o con Impuesto Digital.**

Proyecto de Memoria para optar al grado de Magíster en Dirección y Planificación
Tributaria

Alumna

Solange Del Pilar Zenteno Pacheco

Profesor Guía

Claudia Farías Retamal

Talca, Chile

2021

CONSTANCIA

La Dirección del Sistema de Bibliotecas a través de su unidad de procesos técnicos certifica que el autor del siguiente trabajo de titulación ha firmado su autorización para la reproducción en forma total o parcial e ilimitada del mismo.



Talca, 2022

DERECHOS DE AUTOR

© Solange del Pilar Zenteno Pacheco

Se autoriza la reproducción parcial o total de esta obra, con fines académicos, por cualquier medio o procedimiento, siempre y cuando se incluya la cita bibliográfica del documento.

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|--|-----------|
| RESUMEN EJECUTIVO | 6 |
| INTRODUCCIÓN | 7 |
| CAPÍTULO I: PROBLEMATIZACIÓN..... | 9 |
| Contextualización..... | 10 |
| FORMULACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN | 14 |
| Preguntas de investigación..... | 16 |
| Viabilidad del estudio | 16 |
| Objetivos de la investigación..... | 17 |
| Objetivo general..... | 17 |
| Objetivos específicos | 17 |
| CAPÍTULO II: DISEÑO Y METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN..... | 18 |
| Hipótesis de investigación..... | 19 |
| Diseño de investigación | 20 |
| Metodología de la investigación..... | 21 |
| Variables de investigación | 21 |
| Selección de la Muestra..... | 22 |
| CAPÍTULO III: MARCO TEÓRICO | 23 |
| CONCEPTOS GENERALES | 24 |
| 1. Renta | 24 |
| 1.1. <i>Renta de fuente mundial</i> | 24 |
| 1.2. <i>Renta de fuente chilena</i> | 25 |
| 2. Domicilio | 26 |
| 3. Residencia..... | 27 |
| 4. Situaciones Especiales..... | 28 |
| 4.1. No Domiciliado | 28 |

| | |
|--|-----------|
| 4.2. Pérdida de Residencia | 28 |
| 7. Establecimiento Permanente (en adelante, EP)..... | 33 |
| HISTORIA DE LOS IMPUESTOS, CDTI E IMPUESTO ADICIONAL..... | 34 |
| 1. Historia de los impuestos en Chile | 34 |
| 2. Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI)..... | 39 |
| 3. Impuesto Adicional | 45 |
| Artículo 58..... | 46 |
| Artículo 60..... | 50 |
| Artículo 61 | 51 |
| Artículo 62..... | 51 |
| Artículo 63..... | 52 |
| Artículo 64..... | 53 |
| Artículo 59..... | 54 |
| CAPÍTULO IV: DESARROLLO | 63 |
| I. Principales Modificaciones al Artículo 59 de la LIR | 64 |
| II. Carga impositiva de los contribuyentes con la incidencia del Impuesto Digital..... | 67 |
| III. Incidencia de los Tratados para evitar la doble tributación..... | 77 |
| CONCLUSIÓN | 79 |
| BIBLIOGRAFÍA | 81 |

INDICE DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1: Antecedentes históricos de la normativa tributaria chilena..... | 38 |
| Figura 2: Convenios para evitar la doble tributación Internacional suscritos y vigentes..... | 40 |
| Figura 3: Convenios Suscritos, pero no vigentes | 42 |
| Figura 4: Modificaciones Art 59 Inciso primero..... | 64 |
| Figura 5: Servicios del exterior prestados o utilizados en Chile | 70 |
| Figura 6 Caso 1 al 31.12.2019 | 75 |
| Figura 7 Caso 1 al 01.01.2020 | 75 |
| Figura 8 Comparación Caso 2, Antes y después de Reforma 21.210..... | 76 |

RESUMEN EJECUTIVO

Sin lugar a duda que la implementación de Ley de Modernización Tributaria 21.210, se tornó un gran desafío partiendo por el efecto retroactivo de esta, ya que fue promulgada en febrero del 2020, pero su implementación partió en enero del mismo año, con poca información de los cambios efectuados a los cuerpos legales chilenos, incorporando a dichos cambios nuevos impuestos como lo era el Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) para los Servicios Digitales.

Es en ese afán de comprender este nuevo gravamen, que se modificaron también otros cuerpos legales como la Ley de Impuestos a la Renta (en adelante, LIR), en materia de Impuesto Adicional (en adelante, IA), lo que provocó una incertidumbre entre los contribuyentes, ya que muchos de los servicios que eran catalogados hasta el 2019 como gravados con IA, a contar del 2020 pasarían a gravarse con IVA.

Dicha incertidumbre de los contribuyentes, se acrecentaba debido a que no existían instrucciones de cómo se aplicaban las modificaciones Tributarias, definidas en la Ley 21.210, no fue sino hasta junio del 2020 que se genera la emisión de las circulares N°42 por parte de Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), que “imparte instrucciones sobre la tributación y régimen de administración del Impuesto al Valor Agregado a servicios realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero” (SII, Circular 42, 2020), posteriormente en septiembre del 2020 se pone a disposición la circular N° 56, la cual “instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 21.210 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, en materia de Impuesto Adicional. (SII, circular 56, 2020)”

Basados en esa incertidumbre, es que surge la idea del presente estudio, el cual pretende determinar cuáles son los criterios para determinar con qué tipo de impuesto (IVA o IA), se gravan las partidas del Artículo N° 59 de la LIR, y así poder determinar cuál es la incidencia de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional (en adelante, CDTI) en dichas partidas.

INTRODUCCIÓN

El 24 de febrero de 2020 fue publicada la Ley N°21.210 que moderniza la legislación tributaria (en adelante, la Ley), la que incorpora una variedad de modificaciones al respecto, incluyendo la tributación que impacta a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Estas modificaciones se realizan en un periodo de crisis social que provoca a su vez controversias, puesto que, genera modos de tributación diferentes, lo que es considerado por muchos contribuyentes, una legislación dificultosa para las pequeñas y medianas empresas.

El artículo 59 de la Ley, en su inciso primero establece un IA, de tasa general del 15% sobre el uso, goce o explotación de programas computacionales, lo que podría estar contenido en soportes físicos o intangibles, lo que reviste mayor importancia hoy considerando la nueva forma de vida dada por el contexto de pandemia COVID-19¹.

Al momento en que se establece una exención de IVA, para los pagos que se encuentran afectos a IA, el Decreto Ley de IVA y Ley de Renta implícitamente dan preferencia a la aplicación del IA. Por lo tanto, habiendo aplicación de IA, no procede aplicación de IVA. Al respecto, la excepción encontrada es en relación con el software estándar, en tanto los pagos por uso goce o explotación de software al exterior quedan gravados con alguna tasa de retención de 10% o 15%, por lo que este tipo de operaciones no debiera en principio encontrarse afecta a IVA según la normativa chilena.

El foco principal de nuestro análisis se centra en la forma de incorporación de las modificaciones en cuanto a IA, cuál será la carga impositiva de los contribuyentes afectos a este impuesto; bajo qué criterios se decide si la operación paga IA o IVA digital y, finalmente, qué incidencia tienen los convenios de doble

¹ Nombre dado por la OMS al **Nuevo Coronavirus** lidentificado por primera vez en Wuhan, China en el año 2019, cepa de coronavirus que no se había detectado previamente en humanos.

tributación, actualmente vigentes según la norma aplicable a algunos de estos servicios.

Para ello el presente análisis se divide en 4 capítulos, los que abordan distintos conceptos:

En el capítulo I, se efectúa una contextualización de la problemática a estudiar, se establece las preguntas de investigación, objetivos: general y específico y la viabilidad del presente estudio.

Posteriormente en el capítulo II, se genera un análisis del diseño de la investigación, su metodología, variables, se define la población, muestra del estudio y sus hipótesis.

Luego en el capítulo III, ya nos adentramos en el Marco Conceptual de nuestro estudio, que es la parte más importante, ya que definiremos conocimientos claves para la comprensión del presente estudio como son la noción de: renta, domicilio, residencia, territorialidad, establecimiento permanente (en adelante, EP), como los conceptos más generales del análisis para posteriormente identificar la historia de los impuestos en nuestro país, así como también la definición de IA y una revisión por los artículos que lo componen para después finalizar, con una mirada hacia los CDTI, y la comparación entre el IVA Digital e IA.

Finalmente, en el capítulo IV, realizaremos un análisis de un caso práctico en los 3 escenarios a estudiar:

- ✓ Grava IA
- ✓ Grava IVA Digital
- ✓ Contribuyente con CDTI.

CAPÍTULO I: PROBLEMATIZACIÓN

Contextualización

Poder determinar qué rol cumplen los sistemas tributarios en la economía del país, nos puede llevar a abarcar diferentes aristas, ya que, por una parte, los impuestos que se recaudan con estos sistemas forman parte de los principales ingresos con los que cuenta el país, para así poder financiar el gasto público de bienes y servicios de la población. Otro aspecto que engloban estos, es que cumplen un importante rol en el crecimiento económico y generan un ambiente competitivo empresarial.

En consecuencia, es de vital importancia poder generar regulaciones tributarias, que sean atractivas para que empresas quieran invertir en nuestro país y de esta manera favorecer a un desarrollo macroeconómico, que favorezca oportunidades y genere nuevos emprendimientos para la ciudadanía.

En el contexto de efectuar mejores regulaciones tributarias es que el 23 de Agosto de 2018, el gobierno del presidente Sebastián Piñera, ingresa para su discusión en el congreso el Proyecto de Ley de Modernización Tributaria, el cual tiene el objetivo de modernizar el sistema tributario actual, que se encontraba basado en la reforma tributaria del año 2014, con la publicación de la ley N° 20.780, y su simplificación publicada en la Ley 20.899, las que estuvieron vigentes entre el 01 de enero de 2017 y el 31 diciembre de 2019.

Con la Ley de Modernización Tributaria del 2018, se buscaba favorecer a los contribuyentes con una normativa que fuera más simple, equitativa y que pudiera promover la inversión, ahorro, crecimiento de empresas y por consiguiente generar mayor creación de empleos para el país.

El proyecto de Modernización Tributaria fue formulado en base a 6 principios básicos, para de esta manera poder lograr un sistema tributario más eficiente: (Ministerio de Hacienda de Chile, 2019, págs. 65-71)

- Equidad y justicia en la distribución de los tributos

- Simplicidad normativa
- Certeza y seguridad jurídica
- Competitividad
- Estabilidad
- Recaudación

Posteriormente, luego de ser ingresado al congreso para su discusión, el proyecto de Modernización Tributaria sufrió diversas modificaciones, incorporando algunas de las medidas que se presentan a continuación:

- Fortalecimiento Régimen Pro-Pyme².
- Fortalecimiento de las regiones.
- Ampliación de los beneficios de contribuciones para adultos mayores.
- Defensoría del Contribuyente (DEDECON).
- Fortalecimiento tecnológico del Servicio de Impuestos Internos, (SII)³.
- Nuevas normas especiales anti - elusión.
- Ajustes a la norma de gastos.
- Limitación al “Market Maker”.

² PyME: Pequeña y Mediana Empresa

³ Servicio de Impuestos Internos

- Limitación de tasa reducida de 4% aplicable a intereses en caso de estructuras “back to back”.
- Cambios generales al Impuesto al Valor Agregado.
- IVA a los servicios digitales.
- Eliminación de la exención de contribuciones a predios forestales.
- Limitación de la exención de Impuesto Adicional a las Universidades.
- Impuesto Verde.

De todos los tópicos incorporados dentro de la propuesta inicial, son los siguientes aquellos que hoy forman parte de los Ejes de la Ley de Modernización Tributaria: (Ministerio de Hacienda de Chile, 2020)

- Simplificación del sistema tributario.
- Establecer un régimen Pro-Pymes.
- Fortalecimiento de la certeza tributaria.
- Digitalización del sistema tributario.
- Incorporación de incentivos a la inversión.
- Apoyo a los adultos mayores vulnerables.

Finalmente, luego de innumerables modificaciones y adecuaciones la Ley de Modernización Tributaria N° 21.210 fue publicada en el diario Oficial el 24 de febrero de 2020, la cual comenzó a regir con efecto retroactivo desde el 01 de enero de 2020, dicha norma introdujo entre otras modificaciones, cambios en los artículos 59 al 64 de la LIR, que especifican materias referentes a Impuesto

Adicional, estableciendo diferentes porcentajes de impuesto aplicable, derogando, actualizando y armonizando las disposiciones correspondientes, para que se ajustarán a los cambios incorporados por el nuevo hecho gravado con Impuesto digital. Es así como esta norma cambió la Ley de IVA, en su N° 7 de la letra E, del artículo 12, que determina los servicios prestados en el extranjero que se encuentran exentos de IA, y si estos se han utilizado en Chile serán gravados con IVA.

Al igual que la modificación anterior, la nueva letra n) del artículo 8 de la Ley de IVA incorpora el listado de hechos gravados especiales para una variedad de servicios digitales, los que, al ser entregados por empresas situadas en el exterior a usuarios ubicados en Chile, quedan en principio afectos a IVA, por lo que no se encontrarían gravados con IA. (Servicio de Impuestos Internos, 2020)

Remontándonos a la regulación de impuestos, es que podemos decir que “la globalización intensifica los flujos internacionales de bienes, servicios y capitales, lo que aumenta la necesidad de instituciones que los regulen y faciliten. El sistema monetario internacional evolucionó en el tiempo y sigue adaptándose a las nuevas realidades. Para que funcione el sistema monetario internacional se requiere un alto grado de cooperación entre los gobiernos de los principales países. Es necesario sacrificar parte de la soberanía nacional y subordinar algunos de los intereses nacionalistas en pos del bien común. La historia enseña que la cooperación favorece a todos los participantes, mientras que la búsqueda de un interés nacional egoísta los perjudica. (Kozikowski, 2013)

Es bajo esta premisa de cooperación entre países que Chile establece convenios para poder evitar la doble tributación internacional, basado en un convenio estándar establecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE).

Formulación y justificación de la investigación

Sin lugar a duda la globalización del mundo y la constante adaptación de los países en generar normativas que sean capaces de ir a la par con este proceso provoca que constantemente las leyes establecidas sean modificadas y adaptadas a los requerimientos subyacentes, para de esta forma nivelarse con sus principios de recaudación de impuestos, estandarizando la eficacia y equidad de los tributos.

Basándose en la premisa de la equidad de los tributos, es que el sistema de tributación chileno establece el pago de Impuesto de Primera Categoría más sus impuestos finales, siendo estos el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.

Es por lo antes indicado que se torna de gran importancia identificar los principales cambios efectuados con la reforma tributaria, Ley 21.210, vigente desde el 01 de enero de 2020, y que fue publicada en febrero del mismo año, en materias de Impuesto Adicional, ya que las modificaciones establecidas afectan tanto a la LIR como al Decreto Ley de IVA.

Por otra parte, es importante destacar que con la publicación de esta ley se crea un impuesto a los servicios digitales, los que, al involucrar a prestadores de servicios en el exterior, podrían tender a confundir a la comunidad tributaria, sobre la procedencia de aplicar el IA o gravarlos con IVA.

El saber reconocer en qué circunstancias se grava con Impuesto Adicional una determinada operación, y en qué situaciones se encuentran exentas del pago de este impuesto, es parte del análisis que realizaremos en esta investigación.

Cabe destacar que la publicación de Ley 21.210, fue en febrero del 2020, por lo que producto de la pandemia del COVID-19, el SII no se había pronunciado con circulares que simplificaran el entendimiento de dicho impuesto, no fue sino hasta septiembre de 2020 que publicó la circular N° 56, que instruye sobre las

modificaciones efectuadas por la Ley N° 21.210 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, en materia de Impuesto Adicional y la circular N° 42 de junio 2020, que imparte instrucciones sobre la tributación y régimen de administración del Impuesto al Valor Agregado a servicios realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, las cuales simplifican la comprensión de dichas modificaciones.

En ese sentido, es que el análisis a realizar en esta investigación busca favorecer a los contribuyentes que se encuentran recibiendo prestaciones de servicios desde el exterior, y que por consecuencia del contexto de pandemia en que nos encontramos, y la incorporación de una modificación a la ley tributaria, no comprenden los alcances de las modificaciones efectuadas, lo que podría perjudicar sus declaraciones para el periodo AT⁴ 2021 y siguientes. Además de ayudar a los contribuyentes a tener un mejor entendimiento de la norma y no cometer errores de pago de impuestos es que nos enfocamos también en la incidencia que ambos conceptos de impuesto tienen sobre los CDTI.

⁴ Año Tributario

Preguntas de investigación

- ¿Cuáles son las principales modificaciones referente a la aplicación del Impuesto Adicional en el artículo 59 de la LIR?
- ¿Cuál será la carga impositiva de los contribuyentes de Impuesto Adicional, frente a las modificaciones efectuadas por la ley 21.210 al artículo 59 de la LIR y la incidencia del IVA digital?
- ¿Cuál es la incidencia de los tratados para evitar la doble tributación en el pago del Impuesto Adicional e Impuesto Digital?

Viabilidad del estudio

Efectuar una investigación referente a un tópico del que aún no se han realizado grandes análisis implica una utilización mayor de tiempo para efectuar la búsqueda de la información.

En la actualidad la normativa se encuentra vigente y por el periodo de investigación se espera no se generen modificaciones significativas. Además, no existen gran implicancia de recursos económicos, debido a que no se efectuarán encuestas o estudios estadísticos y de datos referentes al tema de investigación, pues se realizara más bien un análisis a partir de la norma actual.

Cabe destacar que además contamos con el apoyo, experiencia y experticia de la Profesora Claudia Farías, Magister en Planificación y Legislación Tributaria de Universidad de Santiago de Chile, quien nos guiará en el análisis de las normas vigentes y sus modificaciones en el transcurso de esta investigación.

Es importante destacar que, para realizar una investigación de esta envergadura, es crucial contar con la información necesaria para enfocar nuestro análisis.

Es por todo lo anteriormente mencionado, que consideramos no contar con grandes dificultades para desarrollar el proceso investigativo, ya que, la información se encuentra disponible y publicada en plataformas como el SII, sitio web de la Biblioteca Nacional del Congreso de Chile, Ministerio de Hacienda, entre otras, donde podremos obtener las normas vigentes y sus versiones anteriores, circulares, oficios, resoluciones y otra documentación relevante para el progreso del estudio.

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Describir la incidencia que tienen los convenios para evitar la doble tributación internacional en la decisión de gravar las partidas del artículo 59 de la LIR con Impuesto Adicional o IVA Digital.

Objetivos específicos

- Identificar las principales modificaciones referente a la aplicación del Impuesto Adicional en el artículo 59 de la LIR
- Determinar la carga impositiva de los contribuyentes de Impuesto Adicional, frente a las modificaciones efectuadas por la ley 21.210 al artículo 59 de la LIR y la incidencia del IVA digital.
- Concluir sobre la incidencia de los tratados para evitar la doble tributación en el pago del Impuesto Adicional e Impuesto Digital.

CAPÍTULO II: DISEÑO Y METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Hipótesis de investigación

Para poder comprender a que se refiere la hipótesis de investigación es que definiremos dicho concepto como: “afirmaciones que nos indican lo que buscamos probar en una investigación y se formulan como una especie de proposiciones o supuestos”. Éstas son una guía para la investigación que se está llevando a cabo. (Sampieri, Fernandez Collado, & Baptista Lucio, Metodología de la Investigación, 2014)

Además, las hipótesis: “Se consideran respuestas provisionales a las preguntas de investigación que se formulan previamente.” (Sampieri, Fernandez Collado, & Baptista Lucio, Metodología de la Investigación, 2014, pág. 105)

Debido a que el tipo de análisis de la presente investigación no tiene relación con la definición de hipótesis, ya que no se cuenta con supuestos o proposiciones que dar respuesta, debido a que el presente estudio es de tipo cuantitativo – descriptivo, basándonos principalmente en el estudio de la normativa legal vigente.

Además, complementando lo antes indicados es que: a “fin de diferenciar el enfoque seleccionado, se hace énfasis en que las hipótesis en aquellos estudios cualitativos toman un rol diferente, pues se modifican sobre la base de los razonamientos del investigador y las circunstancias, **no probándose estadísticamente**. (Bogdan y Biklen, 2014)

Diseño de investigación

El diseño de investigación lo podemos definir como: “los métodos y técnicas elegidos por un investigador para combinarlos de una manera razonablemente lógica para que el problema de la investigación sea manejado de manera eficiente.” (QuestionPro, 2020)

Cabe destacar que el diseño de investigación se puede clasificar de una forma bastante amplia como diseño cualitativo y cuantitativo.

Para efectos de esta investigación, el diseño utilizado es el cualitativo, el que nos indica que: “La investigación cualitativa se lleva a cabo en los casos en que se establece una relación entre los datos recopilados y la observación sobre la base de cálculos matemáticos. Las teorías relacionadas con un fenómeno natural pueden ser probadas o refutadas usando cálculos matemáticos. Los investigadores se basan en el diseño cualitativo donde se espera que se concluya “por qué” existe una teoría en particular junto con “qué” tienen que decir los encuestados al respecto”. (QuestionPro, 2020)

Además del diseño cualitativo de nuestro estudio, se incorpora también el modelo de investigación descriptivo, el cual comprende: “Un diseño basado en la teoría que se crea mediante la recopilación, análisis y presentación de los datos recopilados. Al implementar un diseño en profundidad como este, un investigador puede proporcionar información sobre el porqué y el cómo de la investigación.” (QuestionPro, 2020)

Metodología de la investigación

La metodología aplicada en nuestro estudio se basa principalmente en la revisión de leyes, normativa, circulares, oficios, reglamentos, dictámenes y otra documentación asociada con este proyecto de investigación. Además, parte de la revisión bibliográfica se realizará a través de internet, de donde se extraerá la mayor cantidad de material requerido en formato digital.

La metodología de esta investigación incluye la incorporación del método de la evidencia relacionada con el contenido, o también conocida como validez de contenido en conjunto con la validación dada por expertos, la que se refiere al grado en que un instrumento, refleja un dominio específico del contenido de lo que se mide. Es el grado en el que la medición representa al concepto o variable medida. Normalmente, el dominio de contenido de una variable está definido o establecido por la literatura. (Sampieri, Fernandez Collado, & Baptista Lucio, Metodología de la Investigación, 2014, pág. 201)

La forma en que se realizará la validez de contenido de esta investigación, es a través del estudio ejemplificado de casos en base a supuestos tomados desde lo indicado en la normativa estudiada.

Variables de investigación

Se define como una variable de investigación, aquella que cuenta con la propiedad de fluctuar y cuya variación es susceptible de medirse u observarse. (Sampieri, Fernandez Collado, & Baptista Lucio, Metodología de la Investigación, 2014, pág. 105)

Las variables utilizadas para esta investigación se consiguieron a través de la lectura completa de la Ley 21.210 que Moderniza la legislación tributaria.

Selección de la Muestra

Para el solo efecto de seleccionar una muestra debemos saber que debe existir una población para poder efectuar esa determinación, por lo que se debe definir que entendemos o significa una población estadística: "Es el conjunto de personas u objetos de los que se desea conocer algo en una investigación" (López, 2004). Cabe destacar que: "El universo o población puede estar constituido por personas, animales, registros médicos, los nacimientos, las muestras de laboratorio, los accidentes viales entre otros". (PINEDA, DE ALVARADO, & DE CANALES, 1994)

Luego de conocer cuál es el significado de población estadística, es que podremos definir que es una muestra, la cual se precisa como: "Un subconjunto o parte del universo o población en que se llevará a cabo la investigación. Hay procedimientos para obtener la cantidad de los componentes de la muestra como fórmulas, lógica y otros que se verá más adelante. La muestra es una parte representativa de la población."

Finalmente, luego de conocer conceptualmente la definición de población y muestra podemos decir que dichos conceptos no serán utilizados en el presente estudio, dado que se realiza un análisis cuantitativo-descriptivo en relación con casos no existirá una selección de muestra, por lo que ninguno de los 2 es requerido para este análisis.

CAPÍTULO III: MARCO TEÓRICO

Conceptos Generales

Para poder vislumbrar el análisis que se efectuara en el presente estudio, es que debemos comprender diferentes conceptos que son fundamentales para el entendimiento de nuestro informe, los cuales serán abordados a continuación:

1. Renta

Uno de los conceptos de gran relevancia en este análisis es la comprensión del significado renta, el cual lo podemos definir como:

Los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación. (Servicio de Impuestos Internos, 2021)

Basándonos en el origen de las rentas, es que estas se pueden clasificar en los siguientes tipos de rentas:

1.1. Renta de fuente mundial

De acuerdo con lo indicado en el artículo N° 3 de la LIR, podemos definir a la Renta de Fuente Mundial como:

“Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. (Decreto Ley 824, 2021)

Por otra parte, el artículo N° 12 de la LIR, nos indica que: “Cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 G, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen. La exclusión de tales

rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco. En el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero” (Decreto Ley 824, 2021).

1.2. Renta de fuente chilena

La definición del concepto de renta de fuente chilena se encuentra establecido en el artículo 10 de la LIR que indica: Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente (Decreto Ley 824, 2021).

Son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas del uso, goce o de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual (Decreto Ley 824, 2021)

Se encontrarán afectas al impuesto establecido en el artículo 58 número 3), las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de la enajenación de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación de otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero. (Decreto Ley 824, 2021)

Sin lugar a duda la simplificación y entendimiento de las normas de impuestos es un aspecto relevante, para de esta forma poder generar mayores recaudaciones fiscales, y así contribuir al desarrollo del país.

Es por ello por lo que en innumerables ocasiones la ley nos habla sobre los conceptos de domicilio y residencia en sus apartados, uno de los principales objetivos para comprender este estudio es definir estos ítems para así conceptualizar su importancia.

A continuación, definiremos estos conceptos destacados para una mejor comprensión de ellos.

2. Domicilio

Se puede definir el domicilio como el “Lugar de permanencia del individuo. La ley lo define como “la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella” (artículo 59 del Código Civil).” (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Guía de Formación Cívica, 2020)

Se pueden desprender otros conceptos de domicilio al ya indicado, como el “Domicilio convencional. Es el que fijan las personas para determinadas obligaciones (artículo 69 del Código Civil), y el domicilio legal, que es determinado por la ley o una persona para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de obligaciones. Por ejemplo, los niños, niñas y adolescentes que viven bajo la patria potestad (de sus padres o de uno de ellos) tienen el domicilio paterno o materno, según el caso (artículo 72).” (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Guía de Formación Cívica, 2020)

El domicilio de una persona es importante legalmente porque, entre otras razones:

- Fija para las personas el lugar donde habitualmente deben ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones,
- Determina el lugar donde se abre la sucesión hereditaria y la ley aplicable a ellas,

- En materia de justicia, entrega la competencia a los tribunales según el territorio,
- Las inscripciones en el registro civil deben consignar el domicilio de quien comparece, entre otros. (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Guía de Formación Cívica, 2020)

3. Residencia

Hasta el año 2019, el artículo 8 del Código Tributario en su numeral 8 definía como “residente a toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos” (Servicio de Impuestos Internos, Ordinario 787, 2018)

Posteriormente con la nueva reforma de la Ley 21.210 este concepto fue modificado quedando de la siguiente forma: El artículo 8, N° 8 del Código Tributario, nos define como “residente”, toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses. (Decreto Ley 830, Código Tributario, 2020)

También podemos decir que “Residencia es el lugar de hecho donde una persona habitualmente vive. (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Guía de Formación Cívica, 2020)

Otro antecedente a tener en consideración son los establecidos como pronunciamientos en el SII, que nos establece que: “Sin perjuicio de lo anterior, se señala que es posible que un contribuyente adquiera domicilio desde el primer día de ingreso al país siempre que concurren los requisitos y circunstancias que permitan determinar el ánimo de constituirlo, según lo ha expresado este Servicio en anteriores pronunciamientos, circunstancias de hecho que sólo se podrán establecer por la unidad fiscalizadora respectiva.” (Ordinario N° 2557, 2009).

Para finalizar debemos definir la presunción legal de residencia, la cual de acuerdo con la parte final del párrafo duodécimo del N° 4 del artículo 74 de la LIR, se fija una presunción legal que establece que el certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente acreditará la residencia fiscal del contribuyente durante el año calendario en que se haya emitido. (SII, circular 56, 2020)

4. Situaciones Especiales

Sin lugar a duda existen diversas definiciones de residencia y domicilio, pero, así como estas, se tiene también aquellas situaciones en que dichos conceptos no son cumplidos y eso nos genera las excepciones especiales que se indican:

4.1. No Domiciliado

En general, las personas naturales carentes de domicilio y residencia en el país sean éstas extranjeras o chilenas, están sujetas a impuesto sobre las rentas provenientes de bienes situados en nuestro país o de actividades desarrolladas en el, vale decir, de fuente chilena. No obstante, aquel que constituye domicilio o residencia en Chile, durante los 3 primeros años sólo tributará por las rentas de fuente chilena – plazo que puede ser prorrogado por Director Regional –, y a contar del vencimiento de dicho plazo, o sus prorrogas, tributará sobre todas sus rentas, ya sea que se obtengan fuera o dentro de nuestro país. (Servicio de Impuestos Internos, 2021)

Se entiende como no domiciliado todo aquel que no cumpla con las condiciones para ser domiciliado en Chile.

4.2. Pérdida de Residencia

Comprender en qué circunstancias se produce la pérdida de residencia, es lo que nos lleva a adentrarnos en las diferentes normativas para lograr una

concepción más profunda sobre este concepto, por lo que revisamos distintos cuerpos legales, como por ejemplo la Ley de Impuesto a la Renta.

Comprender en qué circunstancias se produce la pérdida de residencia, es lo que nos lleva a adentrarnos en las diferentes normativas para lograr una concepción más profunda sobre este concepto, por lo que revisamos distintos cuerpos legales, como por ejemplo la Ley de Impuesto a la Renta.

De acuerdo con lo que se indica en el Artículo N° 4 de LIR: “Para los efectos de esta ley, la ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile si la persona conserva, en forma directa o indirecta, el asiento principal de sus negocios en Chile.” (Decreto Ley 824, 2021)

Sin perjuicio de lo señalado en el Art. 4° de la Ley de la Renta, en el caso de personas que pierdan su domicilio o residencia en nuestro país, pasan de inmediato a ser contribuyentes del Impuesto Adicional, quedando por tanto afectos al principio de renta de fuente chilena. Para estos casos, la misma ley establece ciertas normas de especial interés (Nelson Fuentes Gonzalez, Juan Quezada Riquelme, 2008)

Artículo 103, Ley de Renta: “Los contribuyentes que dejaren de estar afectos al impuesto Global Complementario debido a que perderán su domicilio y residencia deberán declarar y pagar la parte del impuesto devengado correspondiente al año calendario de que se trate antes de ausentarse del país. En tal caso, los créditos contra el impuesto, contemplados en los números 1° y 2° del artículo 56° se concederán en forma proporcional al período a que corresponden las rentas declaradas. Asimismo, se aplicarán proporcionalmente las unidades tributarias referidas en los artículos 52° y 57°. La prescripción de las acciones del Fisco por impuestos se suspende en caso de que el contribuyente se ausente del país por el tiempo que dure la ausencia. Transcurridos diez años no se tomará en cuenta la suspensión del inciso anterior.” (Decreto Ley 824, 2021)

De acuerdo con lo anterior podemos señalar que es el propio contribuyente (persona natural) quien debe evaluar una posible pérdida del domicilio o residencia, sin perjuicio de las facultades de fiscalización y aplicación de impuestos que competen al Servicio. (Nelson Fuentes Gonzalez, Juan Quezada Riquelme, 2008)

Por su parte el mismo texto legal indica que la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, caso en el cual se encuentran, por ejemplo, las personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas. (Nelson Fuentes Gonzalez, Juan Quezada Riquelme, 2008)

5. Principio de Territorialidad

Entender cuál es la definición establecida por la Real Academia Española de la Lengua (en adelante, RAE), nos genera una mayor comprensión del concepto para poder interpretarlo de mejor manera en la normativa tributaria, por lo que, de acuerdo con la RAE, territorialidad se define como:

Criterio en virtud del cual la jurisdicción y la ley aplicable a las personas y a los hechos jurídicos son las propias del territorio del Estado en que aquellas se encuentran o estos tienen lugar. (RAE, 2021)

Luego de la revisión de la definición establecida por la RAE, podemos inmiscuirnos en lo que la normativa actual establece como territorialidad.

Para ello debemos analizar la LIVS, en su numeral 5, la cual nos indica que: “El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice”. (Decreto Ley 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, 2020)

Basándonos en la definición de territorialidad que se indica anteriormente, es que surgen las dudas si estos gravámenes solo son determinados por dicho concepto o también se gravaran dependiendo el domicilio y residencia del contribuyente, estas interrogantes se estudiaran en más profundidad a continuación.

6. Fuente

Poder comprender el significado de la palabra fuente, de acuerdo con lo que indica la Real Academia Española de la Lengua, nos favorecerá para generar un mayor entendimiento del alcance de dicha definición: Principio, fundamento u origen de algo. (RAE, 2021)

Por otra parte, el concepto de fuente se encuentra inmerso en el artículo N°3 de la LIR, que nos define la renta de fuente mundial y a grandes rasgos, básicamente nos indica que las rentas se gravaran independientemente el origen que posean, ya sean efectuadas dentro del país o fuera de él.

Comprendiendo que la fuente corresponde al origen de los tributos es que podemos decir que: Todos los países sin lugar a duda aplican en sus legislaciones algún gravamen basándose en el principio de la fuente y/o territorio, pero en cambio otros gravan sus impuestos bajo la premisa del domicilio y/o residencia, o alguna combinación de estos conceptos. Es por esto por lo que bajo la jurisdicción de los diversos países se provocan los casos de Doble tributación Internacional en materia de impuestos, derivados en las diferencias normativas que existen. Por lo que la Doble Tributación Internacional, se puede dar en los siguientes escenarios:

- **Fuente / Residencia**

Este conflicto solo puede generarse cuando un país reconoce la residencia como principio para gravar la renta mundial. Normalmente el país de residencia reconoce que el país de la fuente tiene derecho primario de gravar renta, y en consecuencia el país de la residencia grava la renta solo después de aceptar un crédito por el impuesto pagado en el país de la fuente y si por alguna razón el país de la residencia no acepta el crédito se da la doble tributación. (Leidy Garcia, Brayan Briceño , 2018)

- **Residencia / Residencia**

Este conflicto se genera cuando una persona natural o jurídica, es residente bajo las dos leyes de los países. Para efectos fiscales la residencia consiste en la permanencia continua o discontinua en el país por más de seis meses en el año o periodo gravable, o que se completen dentro de este. (Leidy Garcia, Brayan Briceño , 2018)

- **Fuente / Fuente**

Este conflicto se genera cuando dos países creen que la renta se origina dentro de su territorio, el cual puede tratarse de un conflicto de leyes o de hechos. Un conflicto de leyes se da cuando se quiere gravar en ambos países y por el contrario el conflicto de hechos surge cuando dos países interpretan los hechos de manera distinta, aun cuando admitan los mismos principios de fuente, ambas insisten en que la renta pertenece en su territorio. (Leidy Garcia, Brayan Briceño , 2018)

7. Establecimiento Permanente (en adelante, EP)

De acuerdo con lo indicado en el Artículo 2, numeral 12, inciso 2° y 3° de la LIR por “establecimiento permanente” se establece que es, un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.

También se considerará que existe un EP cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales actividades dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile.

En consecuencia, no constituirá establecimiento permanente de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario.

No se considerará que exista un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades auxiliares del negocio o giro, o actividades preparatorias para la puesta en marcha de este en el país. (Decreto Ley 824, 2021).

Historia de los Impuestos, CDTI e Impuesto Adicional

A continuación, se presentará una revisión de las definiciones más específicas e más importantes para nuestra investigación, comenzando con un análisis histórico de los impuestos.

1. Historia de los impuestos en Chile

Remontándonos a los orígenes de la creación de los impuestos, podemos definir una serie de eventos históricos que luego de una seguidilla de hechos económicos han provocado las incorporaciones, modificaciones y reformas que configuran aquella normativa por la cual nos regimos hoy en día.

Dentro de los hechos destacados en la historia de los tributos en Chile, se puede indicar que su origen se encumbra alrededor del año 1400, momento en el cual los indígenas comenzaban a pagar una contribución en oro a los invasores. A término del siglo XVI surge el almojarifazgo⁵, lo que consistía en el cobro de un arancel aduanero por todas aquellas mercancías que ingresaban o salían de los puertos de jurisdicción de los colonizadores. (Antecedentes históricos de la normativa tributaria chilena, 2020)

Al llegar el año 1818, con la independencia de Chile, se sientan las bases tributarias del país, iniciando con el impuesto de aduanas, herencias y donaciones, al tabaco, cigarros y cigarrillos, entre otros. Alrededor del año 1900 se impulsa el cobro de impuesto a la producción de alcoholes.

Uno de los hechos históricos más relevantes, surge luego de la crisis económica vivida luego de la Primera Guerra Mundial de la mano de la caída de los precios del cobre y el salitre, momento en el cual se establece el Sistema Tributario Chileno, en el cual según indica (Escalona Caba, 2016, pág. 9) “intervinieron agentes económicos, culturales y sociales, tanto externos como

⁵ Palabra de origen árabe, quiere decir recaudador de rentas del Rey.

internos. Todos ellos fueron estructurando un sistema tributario que, durante gran parte de su historia, privilegió aspectos recaudatorios por sobre otras consideraciones más fundamentales o principios básicos de amplia aceptación para un sistema impositivo, como son la simplicidad, eficiencia y equidad, hasta llegar a nuestra actual legislación.”

Finalmente, surge la Ley general sobre Impuesto a la Renta (1924), Ley Impuesto Global Complementario (1925), Ley sobre Impuestos a las Compras y Ventas (1956) y el Impuesto al Valor Agregado (1974), hechos que marcan un antes y un después en cuanto a tributos se refiere. (Antecedentes históricos de la normativa tributaria chilena, 2020)

Para contextualizar un poco, “Si bien el Impuesto Adicional fue introducido en nuestro sistema tributario mediante el Decreto Ley N°755, de 1925, no fue sino hasta la dictación de la Ley 10.343, que se incorporó al art. 9, de la Ley 8.419, sobre Impuesto a la Renta, un tributo de retención que gravaba las cantidades que se pagaran o acreditaran en cuenta a personas que no tenían domicilio, residencia ni representantes en Chile, salvo que se tratara de remesas de capitales o rentas sobre las cuales se habían pagado los impuestos en Chile, o que tales cantidades correspondiesen a precios de bienes corporales internados al país o a devolución de capitales traídos del extranjero, sea o no en calidad de préstamo. Dadas las prácticas elusivas que se habían detectado en esa época, con esta disposición legal se buscaba gravar las remesas al extranjero por royalties, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, las que hasta antes de la vigencia de dicha ley no se encontraban afectas, ello bajo el supuesto de que algunas empresas estaban remesando sus utilidades al extranjero bajo la forma de tales conceptos. Lo curioso es que esta nueva disposición no se incorporó en el Impuesto Adicional, sino que, en el Impuesto de Segunda Categoría de la época, ello con la finalidad práctica de hacer aplicables las normas de retención respectivas” (CET, 2013)

Las primeras modificaciones tributarias efectuadas durante el periodo comprendido entre 1973 - 1986, pretendían asignar recursos a la economía para

poder ayudar al país a salir de un déficit económico que era arrastrado de periodos anteriores, ya que los impuestos establecidos no eran consistentes, por lo que no existía un nivel de recaudación que ayudara a disminuir este déficit.

En relación con este punto, el estudio de French- Davis sobre las políticas económicas en Chile en el período 1952-1970 contiene una importante reseña acerca de la evolución del sistema tributario a partir de 1924, con énfasis en las últimas décadas. Un aspecto interesante que se desprende de su trabajo es que en todos los gobiernos del período analizado hubo una constante preocupación por introducir modificaciones en el sistema tributario. Sin embargo, la inquietud fundamental no era tanto la estructura tributaria globalmente considerada, sino más bien la incorporación de elementos que permitieran incrementar la recaudación fiscal. Esto, con el objeto de atenuar la magnitud del déficit presupuestario que se observaba. (Cheyre, 1986)

Basados en esa premisa de aumentar la recaudación fiscal es que durante el periodo comprendido entre 1952 – 1970, se efectuaron algunas reformas al sistema tributario, pero durante el año 1973, ya no era sostenible la estructura vigente, debido a que no existía una segregación de sectores económicos, lo que impedía una equitativa asignación de recursos.

Lo antes mencionado fue provocado producto de la inconsistencia del sistema de la época, el cual contaba con amplias franquicias tributarias, diversas exenciones, así como también tratos especiales.

La base de las modificaciones al sistema tributario en Chile, se encuentran contenidas en el Decreto con fuerza de Ley N° 824, publicado el 31 de diciembre de 1974, el cual contemplaba las siguientes incorporaciones de recaudación de impuestos tanto a nivel empresariales como personal:

- **Corrección Monetaria:** Tal como lo indica su nombre, su objetivo fue corregir en forma global las distorsiones ocasionadas por la inflación en lo

referente a la determinación de la base imponible y del monto a pagar en los distintos períodos. (Cheyre, 1986)

- **Tributación de empresa:** De acuerdo con lo establecido en la nueva legislación, se incorporaron al régimen general aquellas actividades que en virtud de diversas disposiciones legales estaban sujetas a un tratamiento tributario especial, sustitutivo del impuesto a la renta. Con ello, entraron a formar parte del régimen general las compañías aéreas, las compañías de seguros, los bancos, las sociedades de ahorro y préstamo, las sociedades de inversión, las administradoras de fondos mutuos, las empresas constructoras, las empresas periodísticas, las empresas publicitarias, las empresas de radiodifusión, las telecomunicaciones, etc. (Cheyre, 1986)
- **Tributación Personas:** Se estableció una nueva escala de tasas, tanto para el impuesto que grava las remuneraciones de los trabajadores Impuesto Único de Segunda Categoría, como para el impuesto que agrupa los ingresos recibidos de distintas fuentes, Global Complementario. (Cheyre, 1986).

Posteriormente luego de todos estos cambios provocados, con el transcurso del tiempo en el “año 1984, el país con problemas financieros, una banca en insolvencia, dificultades en toda la actividad económica, ya que muchas empresas estaban quebradas, producto también, en parte, a estas mismas políticas, ya que se adoptó una política de apertura al mundo, lo que significó bajar las tasas aduaneras, haciendo más barata la internación de productos importados. Nuestra industria jamás se preocupó de tener una buena dotación de maquinaria moderna y eficiente, provocando la incapacidad de competir con los productos que llegaban de fuera.” (Rojas, Herrera, & Gonzalez, 2019)

Con el pasar de los años, Chile se ha propuesto generar un mejor desarrollo y bienestar para su población, generando así que esta cuente con una mejor calidad de vida. Es bajo este objetivo que posterior a la publicación de la

Ley N° 824, publicado el 31 de diciembre de 1974, se modifica en el año 1986, la cual junto a sus modificaciones rige aproximadamente durante 15 años sin cambios sustanciales, pero desde el 2010 en adelante, surge la necesidad de reestructurar dicha norma para así poder adaptarse a las nuevas demandas existentes tanto en materia de salud y educación. Es por tal motivo que los años siguientes se generaron una serie de modificaciones a las normas tributarias siendo la última modificación a ésta, la publicada en febrero del 2020 con la Ley 21.210.

Figura 1: Antecedentes históricos de la normativa tributaria chilena



Fuente: Elaboración Propia.

Debido a la constante idea de nuestro país de generar un mayor desarrollo económico, es que se ha adaptado a los cambios en normativa tributaria nacional como internacional, por lo que evitar una doble tributación en materia de impuestos fue una de las principales inquietudes como país, lo que nos llevó a generar tratados para evitar la doble tributación a nivel internacional, lo que se explica a continuación.

2. Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI)

Para poder comprender que son los convenios para evitar la doble tributación, debemos saber cómo se definen estos, los cuales de acuerdo con lo indicado en (Ministerio de Hacienda, 2021):

“Son instrumentos jurídicos internacionales suscritos entre dos Estados, que se incorporan al ordenamiento jurídico interno de cada uno de ellos y que tienen por finalidad eliminar o aminorar la doble tributación internacional que afecta o dificulta el intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas, beneficiando exclusivamente a las personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en alguno de los Estados Contratantes.

En general, estos convenios se aplican a los impuestos que gravan la renta y al patrimonio, y los procedimientos que contemplan para eliminar o aminorar la doble tributación son los siguientes:

- ✓ *Se concede la potestad tributaria exclusiva a uno de los Estados Contratantes para gravar la renta o el patrimonio, ya sea al Estado donde la empresa tiene su domicilio o residencia o al Estado donde la renta se origina o tiene su fuente;*
- ✓ *Se concede la potestad tributaria a ambos Estados Contratantes, pero estableciendo una tasa límite con la cual el Estado de la fuente puede gravar determinadas rentas (intereses, regalías) y,*

- ✓ *Se contempla una norma en la cual los Estados Contratantes se comprometen a evitar la doble tributación, en los casos en que una renta es gravada en ambos Estados, a través de la concesión de créditos o exenciones por los impuestos pagados en el otro Estado Contratante.”*

Cabe destacar que en 1997 Chile inició el proceso de negociación bilateral de convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y al patrimonio. (Englobally Latam, 2021)

Durante el transcurso de los años, Chile ha celebrado este tipo de convenios con diversos países sobre la base de criterios previamente establecidos, entre otros, la existencia de un Tratado de Libre Comercio, un flujo importante de capitales e intercambio tecnológico desde o hacia Chile, economías atractivas para el desarrollo de negocios, tanto para chilenos como para extranjeros, y el interés estratégico en la región. (Englobally Latam, 2021)

Chile en la actualidad cuenta con 33 Convenios de Doble Tributación vigentes, los que se presentan en la siguiente Figura 2:

Figura 2: Convenios para evitar la doble tributación Internacional suscritos y vigentes

| N° | País | Fecha Ratificación | Documentos Adicionales |
|----|-----------|--------------------|--|
| 1 | Argentina | 01.01.2017 | Circular N° 27 de 2019. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 2 | Australia | 01.01.2014 | Circular N° 27 de 2019. <i>Informa rebaja de tasa.</i> |
| 3 | Austria | 01.01.2016 | Acuerdo mutuo 25, Circular N°50 de 2018. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 4 | Bélgica | 01.01.2011 | |
| 5 | Brasil | 01.01.2004 | |
| 6 | Canadá | 01.01.2000 | Circular N° 8, N°33 y N°62 de 2005. <i>Cláusula de nación más favorecida.</i> |
| 7 | China | 01.01.2017 | Circular N°50 de 2018. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> Circular N° 27 de 2019. <i>Informa rebaja de tasa.</i> |

| | | | |
|----|-----------------|------------|---|
| 8 | Colombia | 01.01.2010 | |
| 9 | Corea | 01.01.2004 | Circular N°8 de 2005. y N°22 de 2018. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 10 | Croacia | 01.01.2005 | |
| 11 | Dinamarca | 01.01.2005 | Circular N°62 de 2005 y N°22 de 2018. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 12 | Ecuador | 01.01.2004 | Circular N°50 de 2018, Circular N°8 de 2005. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 13 | España | 01.01.2004 | Circular N°50 de 2018. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 14 | Francia | 01.01.2007 | Circular N° 27 de 2019. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 15 | Irlanda | 01.01.2009 | Circular N° 5 de 2020. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 16 | Italia | 01.01.2017 | Circular N° 5 de 2020. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 17 | Japón | 01.01.2017 | Circular N° 27 de 2019. <i>Informa rebaja de tasa.</i> |
| 18 | Malasia | 01.01.2009 | |
| 19 | México | 01.01.2000 | Circulares N°s 8 y 62 del 2005 y 42 de 2017. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 20 | Noruega | 01.01.2004 | Circular N°8 de 2005. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 21 | Nueva Zelanda | 01.01.2007 | |
| 22 | Paraguay | 01.01.2009 | |
| 23 | Perú | 01.01.2004 | |
| 24 | Polonia | 01.01.2004 | Circular N° 8 de 2005. y N°22 de 2018. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 25 | Portugal | 01.01.2009 | |
| 26 | Reino Unido | 01.01.2005 | Circular N°22 de 2018. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 27 | República Checa | 01.01.2017 | Circular N°22 de 2018. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 28 | Rusia | 01.01.2013 | |
| 29 | Sudáfrica | 01.01.2017 | |
| 30 | Suecia | 01.01.2006 | Circular N° 27 de 2019. <i>Cláusula nación más favorecida.</i> |
| 31 | Suiza | 01.01.2011 | Acuerdo Mutuo 25 de junio 2018 |
| 32 | Tailandia | 01.01.2011 | |
| 33 | Uruguay | 01.01.2019 | |

Fuente: *Elaboración Propia, basado en (SII, Convenios Internacionales, 2021)*

Cabe destacar que además de los convenios suscritos y vigentes que posee Chile, existen también 6 otros convenios suscritos pero que no se encuentran vigentes, los que se indican en la presente Figura 3:

Figura 3: Convenios Suscritos, pero no vigentes

| N° | País o Convenio |
|----|--|
| 1 | Convención para homologar el tratamiento impositivo previsto en los Convenios entre los Estados Parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico (Chile, Colombia, México y Perú). |
| 2 | Estados Unidos |
| 3 | Emiratos Árabes Unidos |
| 4 | Países Bajos |
| 5 | Protocolo Modificadorio al convenio con China |
| 6 | India |

Fuente: Elaboración Propia, basado en (SII, Convenios Internacionales, 2021)

Debemos tener en cuenta que, “Respecto de algunos tipos de renta, un convenio establece que sólo el país de la residencia del perceptor de la renta tendrá derecho a gravar (tributación exclusiva en “país de la residencia”). Para otros tipos de renta se establece que sólo el país dónde la renta se origina tendrá derecho a gravarla (tributación exclusiva en “el país de la fuente”). Sin perjuicio de lo anterior, respecto de algunos otros tipos de renta, los países acuerdan “compartir” el derecho a gravar. Esta “tributación compartida” puede establecer, respecto de algunas rentas, una tasa máxima que limita al “país de la fuente” (tributación compartida con limitación) o, por el contrario, puede no establecer un límite para el país de la fuente (tributación compartida sin limitación). En los convenios suscritos por Chile se configura un EP o una “base fija”, básicamente, cuando se cuenta en el país de la fuente de la renta con un “lugar fijo” a disposición para desarrollar todo o parte del negocio del prestador del servicio.

Además, los convenios contemplan otras presunciones o causales de existencia de un EP⁶ (Servicio de Impuestos Internos, 2015)

En sus convenios, en general, Chile sigue el Modelo Convenio de la OCDE, el cual posee 31 artículos bajo siete capítulos, referentes a: Ámbito de aplicación, definiciones, imposición de las rentas, imposición del patrimonio, métodos para eliminar la doble imposición, disposiciones especiales y disposiciones finales.

Cabe destacar que Chile, elabora sus convenios basado en el modelo OCDE, pero con algunas modificaciones importantes, por ejemplo, en lo relativo a servicios que podrían constituir un establecimiento permanente sin tener una base fija o en temas como el transporte internacional.

A continuación, en la figura N°4 se presenta la estructura de los convenios de doble tributación.

Figura 4: Estructura de los convenios suscritos por Chile en Base al Modelo de convenios OCDE

| Concepto | Artículo | Ítem |
|----------------------------------|----------|----------------------------|
| Ámbito de Aplicación de convenio | 1 | Personas Comprendidas |
| | 2 | Impuestos Comprendidos |
| Definiciones | 3 | Definiciones Generales |
| | 4 | Residente |
| | 5 | Establecimiento Permanente |
| Imposiciones de las rentas | 6 | Rentas de Bienes Muebles |
| | 7 | Beneficios Empresariales |
| | 8 | Transporte Internacional |
| | 9 | Empresas Asociadas |
| | 10 | Dividendos |
| | 11 | Intereses |
| | 12 | Regalías |

⁶ Establecimiento Permanente

| | | |
|----------------------------|----|--|
| Imposiciones de las rentas | 13 | Ganancias de Capital |
| | 14 | Servicios Personales Independientes |
| | 15 | Servicios Personales Dependientes |
| | 16 | Honorarios directores |
| | 17 | Artistas y Deportistas |
| | 18 | Pensiones |
| | 19 | Funciones Publicas |
| | 20 | Estudiantes |
| | 21 | Otras Rentas |
| | 22 | Patrimonio |
| | 23 | Métodos para eliminar la doble imposición |
| | 24 | Límites de beneficios |
| Disposiciones Especiales | 25 | No Discriminación |
| | 26 | Procedimientos de Acuerdo Mutuo |
| | 27 | Intercambio de Información |
| | 28 | Asistencia en la recaudación de Impuesto |
| | 29 | Miembro de Misiones diplomáticas y oficinas consulares |
| | 30 | Disposiciones Misceláneas |
| Disposiciones Finales | 31 | Entrada en vigor |
| | 32 | Denuncias |

Fuente: Elaboración Propia, basado en (Ministerio de Relaciones Exteriores, 2016)

Sin embargo, a pesar de la estructura de convenios utilizada por Chile, debemos analizar lo que nos indica (José Miguel Navarrete, 2020) el que nos expresa que: *“constantemente podemos encontrar nuevas figuras para eludir o directamente evadir impuestos, es así como la OCDE junto al G20 iniciaron en el año 2013, el proyecto BEPS (del inglés: Base Erosion and Profit Shifting). El que tiene como objetivo crear mecanismos para que los Estados puedan combatir las prácticas de elusión fiscal a nivel internacional. Dentro de BEPS existen 15 medidas para su plan de acción y una de ellas es relativa a CDTI. Llamada “Acción N°6: Impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición”. En relación con dicha acción que se considera dentro de los estándares mínimos que todos los Estados parte se han comprometido a adaptar, y cabe mencionar el reporte del año 2019 de la OCDE y el G20 llamado “Prevention of Treaty Abuse-*

Peer Review Report and Treaty Shopping, Inclusive Framework on BEPS: Action 6” y su aplicación en Chile. Se señala en el reporte sobre Chile que posee 32 CDTI vigentes y que 4 de los convenios cumplen con los mínimos estándares, estos serían los convenios con Argentina, China, Italia y Japón”.

3. Impuesto Adicional

El Impuesto Adicional el cual está comprendido entre los artículos 58 al 64 de la Ley de Impuesto a la Renta, es un tipo de impuesto directo, que, de acuerdo con la definición entregada por el SII, dicho tributo *“afecta a las personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile. Se aplica con una tasa general de 35% y opera en general sobre la base de la renta atribuida, retiros, distribuciones o remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena.* (SII, 2019)

Cabe destacar que a contar del 01.01.2020 el impuesto adicional, solo grava las rentas percibidas, dicha modificación se genera con las modificaciones presentadas en Ley 21.210.

Los contribuyentes afectos a este impuesto tienen derecho a un crédito equivalente al Impuesto de Primera Categoría pagado por las empresas sobre las rentas retiradas o distribuidas, según sea el régimen tributario por el cual la empresa haya optado. (Servicio de Impuestos Internos, 2015)

- Hecho gravado del IA

Se considerará como hecho gravado de Impuesto Adicional, a cualquier renta o beneficio de fuente chilena percibida, remesada al exterior, por personas naturales o jurídicas que no tengan domicilio y residencia en Chile. (Brito, 2019)

Por regla general, estas rentas son:

- Dividendos
- Intereses
- Regalías (royalties, derechos de marca, patentes, cánones)
- Ganancias de capital (Brito, 2019)

Luego de realizar una revisión por la definición de IA, y los hechos grabados con IA, podemos continuar con un análisis en profundidad sobre los artículos que componen el impuesto Adicional, los cuales serán observados desde la definición establecida en la Ley de Impuestos a la Renta:

Artículo 58

“Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos:

1) Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas que, remesen al exterior o sean retiradas conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 17, número 7, y 38 bis, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 1 del artículo 59°. Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos.

2) Las personas que carezcan de domicilio o residencia en el país pagarán este impuesto por la totalidad de las utilidades y demás cantidades que las

sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile, les atribuyan o acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas, en conformidad a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis. Estarán exceptuadas del gravamen establecido en este número las devoluciones de capitales internados al país que se encuentren acogidos a las franquicias del decreto ley N° 600, de 1974, de la ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile y demás disposiciones legales vigentes, pero únicamente hasta el monto del capital efectivamente internado en Chile.

Cuando corresponda aplicar el crédito establecido en el artículo 63, se agregará un monto equivalente a dicho crédito para determinar la base imponible de este impuesto. Se procederá en los mismos términos cuando en estos casos corresponda aplicar el crédito contra impuestos finales establecido en el artículo 41 A.

3) También pagarán el impuesto de este artículo, en carácter de único, los contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país, que enajenen las acciones, cuotas, títulos o derechos a que se refiere el inciso tercero del artículo 10. La renta gravada, a elección del enajenante, será: (a) la cantidad que resulte de aplicar, al precio o valor de enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados, rebajado por el costo de adquisición que en ellos tenga el enajenante, la proporción que represente el valor corriente en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, de los activos subyacentes a que se refieren los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a), del inciso tercero, del artículo 10 y en la proporción correspondiente en que ellos son indirectamente adquiridos con ocasión de la enajenación ocurrida en el exterior, sobre el precio o valor de enajenación de las referidas acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros; (b) la proporción del precio o valor de enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros, que represente el valor corriente

en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, de los activos subyacentes a que se refieren los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a), del inciso tercero, del artículo 10 y en la proporción correspondiente en que ellos son indirectamente adquiridos con ocasión de la enajenación ocurrida en el exterior, por el precio o valor de enajenación de las referidas acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros, rebajado el costo tributario de los activos subyacentes situados en Chile del o los dueños extranjeros directos de los mismos y que se adquieren indirectamente con ocasión de la enajenación correspondiente.

El costo tributario de los activos subyacentes situados en Chile será aquel que habría correspondido aplicar conforme a la legislación chilena, si ellos se hubieran enajenado directamente. Tratándose de una agencia u otro tipo de establecimiento permanente referido en el literal (ii) de la letra a), del inciso tercero, del artículo 10, el costo tributario corresponderá al capital propio determinado según balance al 31 de diciembre del año anterior a la enajenación, descontadas las utilidades o cantidades pendientes de retiro o distribución desde la agencia.

Cuando no se acredite fehacientemente el valor de adquisición de las referidas acciones, cuotas, títulos o derechos, que tenga el enajenante extranjero, el Servicio determinará la renta gravada con impuestos en Chile conforme a la letra (b) precedente con la información que obre en su poder, perdiéndose la posibilidad de elección establecida anteriormente. Cuando los valores anteriormente indicados estén expresados en moneda extranjera se convertirán a moneda nacional según su equivalente a la fecha de enajenación, considerando para tales efectos lo dispuesto en el número 1, de la letra D, del artículo 41 A.

Este impuesto deberá ser declarado y pagado por el enajenante no domiciliado ni residente en el país, sobre base devengada, conforme a lo dispuesto en los artículos 65, número 1, y 69, de esta ley. Las rentas a que se

refiere el artículo 10 podrán, a juicio del contribuyente, considerarse como esporádicas para efectos de lo dispuesto en el artículo 69 N° 3. No se aplicará lo establecido en este inciso, cuando el impuesto haya sido retenido en su totalidad por el comprador conforme a lo dispuesto por el número 4, del artículo 74.

En caso de que el impuesto no sea declarado y pagado conforme a lo dispuesto precedentemente, el Servicio, con los antecedentes que obren en su poder y previa citación, podrá liquidar y girar el tributo adeudado al adquirente de las acciones, cuotas, títulos o derechos emitidos por la sociedad o entidad extranjera. Con todo, responderá solidariamente sobre las cantidades señaladas, junto con el adquirente de las acciones, la entidad, empresa o sociedad emisora de los activos subyacentes a que se refiere el literal (i) del inciso tercero del artículo 10, o la agencia u otro establecimiento permanente en Chile a que se refiere el literal (ii) de la citada disposición.

El Servicio podrá exigir al enajenante, a su representante en Chile o a la sociedad, entidad constituida en el país o al adquirente, una declaración en la forma y plazo que establezca mediante resolución, en la cual se informe el precio o valor de enajenación de los títulos, derechos, cuotas o acciones, y el valor corriente en plaza de los activos subyacentes situados en Chile a que se refiere el inciso tercero del artículo 10, así como cualquier otro antecedente que requiera para los efectos de la determinación del impuesto de este número.

Con todo, el enajenante o el adquirente, en su caso, podrá, en sustitución del impuesto establecido en este número, optar por acoger la renta gravada determinada conforme a las reglas anteriores, al régimen de tributación que habría correspondido aplicar de haberse enajenado directamente los activos subyacentes situados en Chile a que se refieren los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a), del inciso tercero del artículo 10, que hayan originado la renta gravada, por aplicación del inciso tercero del mismo artículo. Esta alternativa se aplicará considerando las

normas y los requisitos y condiciones que hubieran sido aplicables a la enajenación por el titular directo de dichos bienes, la existencia de un ingreso no renta que pudiere contemplar la legislación tributaria chilena vigente al momento de la enajenación extranjera”. (Decreto Ley 824, 2021)

Cabe destacar que las principales modificaciones efectuadas al artículo 58, corresponde a modificaciones de forma, ya que estas incluían el concepto de renta atribuida y los regímenes 14 B y 14 Ter, conservando de forma íntegra dicho enunciado. (Subdirección Normativa Impuestos Directos, SII, 2020)

Artículo 60

“Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban o devenguen rentas de fuente chilena que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59, pagarán respecto de ellas un impuesto adicional de 35%.

No obstante, la citada tasa será de 20% cuando se trate de remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las personas naturales a que se refiere el inciso anterior, sólo cuando éstas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas. Este impuesto deberá ser retenido y pagado antes de que dichas personas se ausenten del país, por quien o quienes contrataron sus servicios, de acuerdo con las normas de los artículos 74° y 79°.

El impuesto establecido en este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las rentas referidas en el inciso segundo, en reemplazo del impuesto de la Segunda Categoría, y se aplicará sobre las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta o se pongan a disposición de las personas mencionadas en dicho inciso, sin deducción alguna.” (Decreto Ley 824, 2021)

Artículo 61

“Se encuentra actualmente derogado”. (Decreto Ley 824, 2021)

Artículo 62

“Para determinar la renta imponible en el caso de los impuestos establecidos en el N° 1 del artículo 58° y en el artículo 60 se sumarán las rentas imponibles de las distintas categorías y se incluirán también aquéllas exentas de los impuestos cedulares, exceptuando sólo las rentas gravadas con el impuesto del N° 1 del artículo 43°. Se observarán las normas de reajuste señaladas en el inciso penúltimo del número 3 del artículo 54° para la determinación de la renta imponible afecta al impuesto adicional. Se incluirá la totalidad de las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente a cualquier título desde la empresa, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 14 y en el número 7°. - del artículo 17 de esta ley. El impuesto que grava estas rentas se devengará en el año en que se retiren de las empresas o se remesen al exterior.

Se incluirán las cantidades a que se refieren los literales i) al iv), del inciso tercero, del artículo 21, en la forma y oportunidad que dicha norma establece, gravándose con el impuesto de este título, el que se aplicará incrementado en un monto equivalente al 10% sobre las citadas partidas.

Respecto del artículo 60, inciso primero, podrá deducirse de la renta imponible, a que se refiere el inciso primero, la contribución territorial pagada, comprendida en las cantidades declaradas.

Las rentas del artículo 20°, número 2° y las rentas referidas en el número 8° del artículo 17°, percibidas por personas que no estén obligadas a declarar según contabilidad, podrán compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado de este mismo tipo de inversiones en el año calendario.

Se incluirán también las rentas presuntas determinadas según las normas de esta ley y las rentas establecidas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 70 y 71

Cuando corresponda aplicar el crédito establecido en el artículo 63, tratándose de las cantidades retiradas o distribuidas de empresas sujetas a las disposiciones del artículo 14, se agregará, un monto equivalente a dicho crédito para determinar la base imponible del mismo ejercicio. Tratándose de las rentas referidas en el número 8 del artículo 17, éstas se incluirán cuando hayan sido percibidas o devengadas, según corresponda, de acuerdo con las reglas establecidas en dicha norma. Se procederá en los mismos términos cuando en estos casos corresponda aplicar el crédito contra impuestos finales establecido en el artículo 41 A". (Decreto Ley 824, 2021)

Artículo 63

"A los contribuyentes del impuesto adicional, que obtengan rentas señaladas en los artículos 58 y 60 inciso primero, se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar las normas señaladas en el inciso siguiente.

El crédito corresponderá a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la base imponible, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron. También tendrán derecho a este crédito por impuesto de primera categoría y el crédito contra impuestos finales que establece el artículo 41 A, por el monto que se determine conforme a lo dispuesto en el N°5, de la letra A), del artículo 14, sobre las rentas retiradas o distribuidas desde empresas sujetas a tal disposición, por la parte de dichas cantidades que integren la base imponible de las personas aludidas, sea que al momento de generarse dichos créditos la entidad respectiva tenga o no propietarios contribuyentes de impuestos finales. Asimismo, tendrán derecho a crédito los contribuyentes de impuesto adicional que sean socios o accionistas de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades, por la parte de dichas cantidades que integre la base imponible de las personas aludidas. También procederá el crédito que corresponda por aplicación de los números 3 y 4 de la letra D) del artículo 14 y de

las letras (a) y (d) del número 8 de la referida letra D). En los demás casos, procederá el crédito por el impuesto de primera categoría que hubiere gravado las demás rentas o cantidades incluidas en la base imponible de este impuesto.

En ningún caso dará derecho al crédito referido en los incisos anteriores el impuesto establecido en el artículo 20, determinado sobre rentas presuntas y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado.

Los créditos o deducciones que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en esta ley y que dan derecho a devolución del excedente se aplicarán a continuación de aquéllos no susceptibles de reembolso.

Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes que imputen el crédito por impuesto de primera categoría sujeto a la obligación de restitución acumulado en el registro SAC de empresas sujetas al artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto adicional determinado. En todo caso, esta obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del impuesto adicional residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente y que sean beneficiarios de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas; siempre que en el referido convenio se haya acordado que el impuesto de primera categoría será deducible del impuesto adicional que sea aplicable conforme al convenio o, que se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto". (Decreto Ley 824, 2021)

Artículo 64

De acuerdo con la LIR, dicho artículo nos indica lo siguiente: "Facúltese al presidente de la República para dictar normas que en conformidad a los convenios

internacionales suscritos y a la legislación interna eviten la doble tributación internacional o aminoren sus efectos". (Decreto Ley 824, 2021)

Finalmente, para poder comprender en mayor profundidad el análisis de nuestro estudio, realizaremos una revisión normativa del artículo 59 y 59 bis de acuerdo con lo que establece la Ley de Impuestos a la Renta, para de esta forma en el Capítulo IV, revisar las modificaciones efectuadas a ambos artículos.

Artículo 59

“Se aplicará un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado.

Con todo, la tasa de impuesto aplicable se reducirá a 15% respecto de las cantidades que correspondan al uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales, de acuerdo a las definiciones y especificaciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial y en la Ley que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales, según corresponda.

Asimismo, se gravarán con tasa de 15% las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en un soporte físico o intangible, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual, salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos

que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto.

No obstante, la tasa de impuesto aplicable será de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en alguno de los países que se consideren como un régimen fiscal preferencial conforme a las reglas establecidas en el artículo 41 H.

El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

Las cantidades que se paguen al exterior a productores y/o distribuidores extranjeros por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión que no queden afectas a impuesto en virtud del artículo 58 N° 1, tributarán con la tasa señalada en el inciso segundo del artículo 60 sobre el total de dichas cantidades, sin deducción alguna.

Aquellas cantidades que se paguen por el uso de derechos de edición o de autor, estarán afectos a una tasa de 15%.

Este impuesto se aplicará, con tasa 35%, respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas a que se refiere el inciso primero por concepto de:

1) Intereses. Estarán afectos a este impuesto, pero con una tasa del 4%, los intereses provenientes de:

a) Depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera, efectuados en cualquiera de las instituciones autorizadas por el Banco Central de Chile para recibirlos;

b) Créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, así como por compañías de seguros y fondos de pensiones extranjeros que se encuentren acogidos a lo establecido en

la letra A), del artículo 9º transitorio, de la Ley que Regula la Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales. Para la procedencia de la tasa de 4% conforme con el párrafo anterior, el crédito no deberá ser otorgado mediante cualquier tipo de acuerdo estructurado de forma tal que la institución bancaria o financiera extranjera o internacional que reciba los intereses, los transfiera a otra persona o entidad que sea domiciliada o residente en el extranjero, y que no tendría derecho a la tasa reducida si hubiera recibido directamente los intereses del deudor. Adicionalmente, para la procedencia de la tasa de 4%, la institución bancaria o financiera deberá entregar al pagador de los intereses una declaración en la que deje constancia que no ha celebrado un acuerdo estructurado en los términos señalados.

Para efectos de lo dispuesto en este numeral, se entenderá por institución financiera extranjera o internacional, aquella entidad domiciliada, residente o constituida en el extranjero que tenga por objeto principal el otorgamiento de créditos, financiamiento u otras operaciones con esos fines, siempre que sus ingresos provengan mayoritariamente de su objeto principal, que sus operaciones de financiamiento sean realizadas en forma periódica, y que dicha entidad financiera cuente con un capital pagado y reservas igual o superior a la mitad del mínimo que se exija para la constitución de los bancos extranjeros en Chile, por la Ley General de Bancos, contenida en el decreto con fuerza de ley N° 3 de 1997, del Ministerio de Hacienda. Mediante resolución el Servicio de Impuestos Internos establecerá un registro voluntario de inscripción de instituciones financieras extranjeras o internacionales, y el respectivo procedimiento de inscripción, para efectos de que una entidad financiera pueda verificar el cumplimiento de estos requisitos en caso de así requerirlo.

El pagador del interés informará al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine, las condiciones de la operación.

No obstante, lo anterior, no se gravarán con los impuestos de esta ley los intereses provenientes de los créditos a que se refiere el párrafo anterior, cuando el deudor sea una institución financiera constituida en el país y siempre que ésta

hubiere utilizado dichos recursos para otorgar un crédito al exterior. Para estos efectos, la institución deberá informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste señale, el total de los créditos otorgados al exterior con cargo a los recursos obtenidos mediante los créditos a que se refiere esta disposición.

c) Saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o con sistema de cobranzas;

d) Bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile. El pagador del interés informará al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine, las condiciones de la operación. El pagador del interés informará al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine, las condiciones de la operación;

e) Bonos o debentures y demás títulos emitidos en moneda extranjera por el Estado de Chile o por el Banco Central de Chile;

f) Las Aceptaciones Bancarias Latinoamericanas ALADI (ABLAS) y otros beneficios que generen estos documentos.

g) los instrumentos señalados en las letras a), d) y e) anteriores, emitidos o expresados en moneda nacional.

h) Los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104, los que se gravarán cuando se hayan devengado en la forma establecida en el número 2° del artículo 20.

2) Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. Con todo, estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas en el exterior por fletes, por gastos de embarque y desembarque, por almacenaje, por pesaje, muestreo y análisis de los productos, por seguros y por operaciones de reaseguros que no sean aquellos gravados en el número 3, de este artículo, comisiones, por telecomunicaciones internacionales, y por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales. Las respectivas operaciones y sus

características deberán ser informadas al Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazo que éste determine mediante resolución.

Igualmente estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas, en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, por análisis de mercado, por investigación científica y tecnológica, y por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo. Para que proceda esta exención los servicios señalados deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio del Servicio de Impuestos Internos, debiendo para este efecto los contribuyentes comunicarlos, en la forma y plazo que fije el director de dicho Servicio. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará también a las sumas pagadas al exterior por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, en el caso de servicios exportables, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación, de acuerdo con lo establecido en el número 16 de la letra E del artículo 12 del decreto ley N° 825, de 1974.

En los casos que los pagos señalados los efectúen Asociaciones Gremiales que representen a los exportadores bastará, para que proceda la exención, que dichos pagos se efectúen con divisas de libre disponibilidad a que se refiere el inciso anterior, proporcionadas por los propios socios de tales entidades y que sean autorizados por el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo con las normas que al efecto imparta.

Estarán afectas a este impuesto, con una tasa de 15%, las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior. Sin embargo, se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero de

este artículo, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.

3) Primas de seguros contratados en compañías no establecidas en Chile que aseguren cualquier interés sobre bienes situados permanentemente en el país o la pérdida material en tierra sobre mercaderías sujetas al régimen de admisión temporal o en tránsito en el territorio nacional, como también las primas de seguros de vida u otros del segundo grupo, sobre personas domiciliadas o residentes en Chile, contratados con las referidas compañías.

El impuesto de este número, que será el 22%, se aplicará sobre el monto de la prima de seguro o de cada una de las cuotas en que se haya dividido la prima, sin deducción de suma alguna. Tratándose de reaseguros contratados con las compañías a que se refiere el inciso primero de este número, en los mismos términos allí señalados, el impuesto será de 2% y se calculará sobre el total de la prima cedida, sin deducción alguna.

Estarán exentas del impuesto a que se refiere este número, las primas provenientes de seguros del casco y máquinas, excesos, fletes, desembolsos y otros propios de la actividad naviera; y los de aeronaves, fletes y otros, propios de la actividad de aeronavegación, como asimismo los seguros de protección e indemnización relativos a ambas actividades y los seguros y reaseguros, por créditos de exportación. Estarán también exentas del impuesto las remuneraciones o primas provenientes de fianzas, seguros y reaseguros que garanticen el pago de las obligaciones por los créditos o derechos de terceros, derivadas del financiamiento de las obras o por la emisión de títulos de deuda, relacionados con dicho financiamiento, de las empresas concesionarias de obras públicas a que se refiere el decreto supremo N° 900, de 1996, del Ministerio de Obras Públicas, que contiene el texto refundido, coordinado y sistematizado del decreto con fuerza de ley N° 164 de 1991 del mismo Ministerio, Ley de Concesiones de Obras Públicas, de las empresas portuarias creadas en virtud de la ley N° 19.542 y de las empresas titulares de concesiones portuarias a que se refiere la misma ley.

4) Fletes marítimos, comisiones o participaciones en fletes marítimos desde o hacia puertos chilenos, y demás ingresos por servicios a las naves y a los cargamentos en puertos nacionales o extranjeros que sean necesarios para prestar dicho transporte.

El impuesto de este número será de 5% y se calculará sobre el monto total de los ingresos provenientes de las operaciones referidas en el inciso anterior, sin deducción alguna.

Este impuesto gravará también a las empresas navieras extranjeras que tengan establecimientos permanentes en Chile; pero dichas empresas podrán rebajar, de los impuestos que deban pagar en conformidad a las normas de esta ley, el gravamen de este número pagado por el período al cual corresponda la declaración de renta respectiva. Para los efectos de hacer esta rebaja, el impuesto pagado se reajustará según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de su pago y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio. Si el monto de la rebaja contemplada en este inciso excediere de los impuestos contra los cuales procede aplicarse el excedente no podrá imputarse a ningún otro ni solicitarse su devolución.

Los armadores, los agentes, consignatarios y embarcadores de naves, según corresponda, retendrán o recaudarán y entregarán en arcas fiscales este impuesto, por sí o por cuenta de quienes representen, dentro del mes subsiguiente a aquél en que la nave extranjera haya recalado en el último puerto chileno en cada viaje.

El impuesto establecido en este número no se aplicará a dichos ingresos generados por naves extranjeras, a condición de que, en los países donde esas naves estén matriculadas, no exista un impuesto similar o se concedan iguales o análogas exenciones a las empresas navieras chilenas. Cuando la nave opere o pertenezca a una empresa naviera domiciliada en un país distinto de aquél en que se encuentra matriculada aquélla, el requisito de la reciprocidad se exigirá

respecto de cada país. Sin perjuicio de lo expresado, el impuesto tampoco se aplicará cuando los ingresos provenientes de la operación de naves se obtengan por una persona jurídica constituida o domiciliada en un país extranjero, o por una persona natural que sea nacional o residente de un país extranjero, cuando dicho país extranjero conceda igual o análoga exención en reciprocidad a la persona jurídica constituida o domiciliada en Chile y a las personas naturales chilenas o residentes en el país. El Ministro de Hacienda, a petición de los interesados, calificará las circunstancias que acrediten el otorgamiento de la exención, pudiendo, cuando fuere pertinente, emitir el certificado de rigor.

5) Arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves extranjeras que se destinen o utilicen en servicios de cabotaje o cuando los contratos respectivos permitan o no prohíban utilizar la nave para el cabotaje, pagarán el impuesto de este artículo con tasa de 20%. No se considerará cabotaje al transporte de contenedores vacíos entre puntos del territorio nacional.

El impuesto de este Título no se aplicará a las sumas pagadas o abonadas en cuenta por los conceptos señalados, en el caso de naves que se reputen chilenas en conformidad al artículo 6° del decreto ley N° 3.059, de 1979, con excepción de las indicadas en su inciso tercero. Sin embargo, si dentro del plazo estipulado en dicho artículo 6°, no se opta por la compra ni se celebra el contrato prometido o se pone término anticipado al contrato sin ejercitar dicha opción o celebrar contrato prometido, se devengará el impuesto de este Título con tasa del 20%, por las sumas pagadas o abonadas en cuenta por el arrendamiento, el que deberá pagarse dentro del mes siguiente a aquél en que venció el plazo para ejercitar la opción o celebrar el contrato prometido o aquél en que se puso término anticipado al contrato. Los impuestos que resulten adeudados se reajustarán en la variación que experimente la unidad tributaria mensual, entre el mes en que se devengaron y el mes en que efectivamente se paguen.

6) Las cantidades que pague el arrendatario en cumplimiento de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra de un bien de capital importado, susceptible de acogerse a sistema de pago diferido de tributos aduaneros.

El impuesto se aplicará sobre la parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación, los que, para estos efectos, se presume de derecho que constituirán el 5% del monto de cada cuota que se pague en virtud del contrato mencionado.

En todo caso quedarán afectos a la tributación única establecida en el inciso anterior sólo aquellas cantidades que se paguen o abonen en cuenta en cumplimiento de un contrato de arrendamiento en consideración al valor normal que tengan los bienes respectivos en el mercado internacional. El pagador de la renta informará al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine, las condiciones de la operación.

El impuesto de este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique”. (Decreto Ley 824, 2021)

Artículo 59 bis. -

“Los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile estarán exentos del impuesto adicional por la prestación de los servicios señalados en el artículo 8 letra n) de la ley de impuesto a las ventas y servicios contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes del impuesto establecido en el referido decreto ley”. (Decreto Ley 824, 2021)

CAPÍTULO IV: DESARROLLO

En el presente capítulo realizaremos un análisis de los principales cambios presentados en el artículo 59 de la LIR, así como también identificaremos la carga impositiva de los contribuyentes y la incidencia del IVA digital en dicha carga impositiva, para finalmente comprender la incidencia de los CDTI en las partidas del IA e IVA Digital.

I. Principales Modificaciones al Artículo 59 de la LIR

Sin lugar a duda las modificaciones presentadas en el artículo 59, no se observan tan amplias, pero poseen una repercusión conceptual bastante específica. Tal como la incorporación del artículo 59 Bis, que establece las exenciones de IA, para de esta forma incorporar el nuevo IVA a los servicios digitales es uno de los conceptos que más dudas a causado. A continuación, revisaremos los cambios efectuados más minuciosamente.

▪ Soportes de programas computacionales

El artículo 59 en su inciso primero no presente mayores modificaciones, debido a que con la incorporación de la Ley 21.210, se actualizan algunos conceptos que se comenzaban a quedar obsoletos, lo que se presenta en la Figura N°4:

Figura 4: Modificaciones Art 59 Inciso primero

| ART 59 Inciso primero antes de la Reforma 21.210 | ART 59, Inciso primero Posterior a la Reforma 21.210 |
|--|--|
| <p>Se gravarán con tasa de 15% las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio</p> | <p>Se gravarán con tasa de 15% las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en un soporte físico o intangible</p> |

Fuente: Elaboración propia

Basándonos en la figura anterior se puede decir que: “La norma establecía que tales programas podían estar contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio. La modificación introducida al inciso primero del artículo 59 actualiza los soportes que pueden contener los indicados programas computacionales, dado que muchos se encontraban en desuso. (SII, circular 56, 2020)

Cabe destacar que, se incorpora un concepto más genérico que da cabida a las tecnologías presentes y futuras que se utilicen para estos efectos, eliminando la referencia a soportes específicos que contengan los programas computacionales, incorporando en su reemplazo la expresión genérica “soporte físico o intangible”. (SII, circular 56, 2020)

- **Regalías calificadas de improductivas**

Anterior a la reforma, se incluía una tasa de 80% en los casos de ciertas regalías y asesorías calificadas de improductivas o prescindibles para el desarrollo económico del país. Dicha norma fue eliminada atendida su baja utilización. Por lo anterior, es que finalmente dicha tasa deja de tener aplicación, quedando vigente para las regalías las tasas de 30% o 15%, según corresponda, sin perjuicio de la tributación aplicable en caso de encontrarse vigente un convenio para evitar la doble tributación. (Subdirección Normativa Impuestos Directos, SII, 2020)

Con relación al inciso cuarto, se establece un IA de tasa general del 35%, que grava las rentas por concepto de interés pagado o abonado en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile. La tasa se reduce al 4% cuanto tales intereses provengan de las operaciones indicadas en las letras a) hasta la h) del cuerpo legal referido. (Subdirección Normativa Impuestos Directos, SII, 2020)

La Ley incorpora una serie de condiciones especiales para la aplicación de la tasa reducida del 4% respecto de los intereses que provengan de créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o

internacionales. Al respecto, es dable señalar que para efectos de lo dispuesto en el artículo 59, inciso cuarto, se establece como la definición de institución extranjera o internacional, a aquella que cumple los siguientes requisitos de carácter copulativos:

- i. Es una entidad domiciliada, residente o constituida en el extranjero que tiene por objeto principal el otorgamiento de créditos, financiamiento u otras operaciones con esos fines.
- ii. Sus ingresos provengan mayoritariamente de su objeto principal.
- iii. Sus operaciones de financiamiento sean realizadas en forma periódica, y
- iv. Dicha entidad financiera cuenta con un capital pagado y reservas iguales o superiores a la mitad del mínimo que se exige para la constitución de los bancos extranjeros en Chile, por la Ley General de Bancos⁷, contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N° 3 de 1997, del Ministerio de Hacienda. (Subdirección Normativa Impuestos Directos, SII, 2020)

▪ **Incorporación del Artículo 59 Bis**

La incorporación de dicho artículo tiene como finalidad establecer la exención de IA, para los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile.

Dichas exenciones se encuentran establecidas en el artículo 8 letra n) del decreto ley N° 825 de 1974.

A continuación, se indica cuáles son los hechos gravados especiales que se encuentran exentos de IA en el artículo 8 letra n) de la Ley de IVA, que grava los servicios digitales:

⁷ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50 de la señalada norma.

- La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación;
- El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;
- La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y
- La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada. (Decreto Ley 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, 2020)

Para generar una mayor comprensión de los hechos gravados con IVA, es que en el siguiente apartado se realizará una revisión individual de cada uno de estos conceptos.

II. Carga impositiva de los contribuyentes con la incidencia del Impuesto Digital.

La irrupción de las diversas tecnologías, modernización de los procesos, sistemas y la globalización mundial que se está viviendo en la actualidad, han provocado que los países hagan sus mejores esfuerzos por adaptarse a dichas tecnologías, de manera que han encontrado una forma de generar ingresos para sus países y recaudar tributos para mejorar las condiciones y calidad de vida de sus habitantes.

Es en este escenario que la creación de este Impuesto Digital, que comenzó a operar a partir de junio 2020 en Chile, nos genera varias interrogantes, debido a que posee una estrecha relación con el impuesto Adicional.

Para poder comprender de mejor manera como se creó este Impuesto Digital es que referencia que “en este sentido, si bien a través del Proyecto de Ley sobre Modernización Tributaria, enviado al Congreso con fecha 23 de agosto de 2018 (Mensaje N.º 25, Boletín 12043-05 de la Cámara de Diputados), se propuso un Impuesto a los Servicios Digitales, este proyecto consideró, de manera innovadora, un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, el cual buscaba gravar con una tasa del 10% (distinta al Impuesto al Valor Agregado) a los servicios digitales prestados en territorio chileno a personas naturales. Sin embargo, durante la discusión del proyecto, el ejecutivo sustituyó su configuración, estableciendo en lugar del impuesto específico, el tratamiento de estos servicios como hechos especiales gravados con Impuesto al Valor Agregado (tasa de 19%).” (Sanchez & Toledo, 2019)

Basados en este último punto es que hace algunos años existió una polémica acerca del pago de IA por servicios prestados por Google Adwords, dichos problemas “se remontan a septiembre de 2012 cuando el SII habría solicitado a la empresa internacional Google Inc. información sobre los clientes domiciliados o residentes en Chile que hubiesen contratado Google Adwords. Con esta información en mano, el SII resolvió cobrar a las empresas un impuesto del 35% que afecta a los servicios facturados en el extranjero, más multas, intereses y reajuste” (El mostrador, 2013)

Ante el revuelo efectuado por el impuesto a solicitar es que el SII se pronunció al respecto, indicando que:

“El programa de fiscalización está orientado al control del impuesto adicional por pagos realizados por no residentes ni domiciliados en el país por servicios prestados en el extranjero. En este caso concreto, fiscaliza los pagos realizados por contribuyentes residentes en Chile a cambio de servicios de publicidad contratados a empresas extranjeras que tienen plataformas digitales a través de las que se publicitan los productos.” (El mostrador, 2013)

Además, en la misma declaración pública definió a qué tipo de servicio correspondía el cobro, definiendo que “el servicio descrito corresponde a un servicio de publicidad. Toda vez que estos son servicios prestados desde el extranjero, es aplicable el impuesto adicional del artículo 59 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta con tasa del 35% el cual debe ser retenido y pagado por el pagador de la renta con la misma tasa hasta el día 12 del mes siguiente al del pago o remesa al exterior de acuerdo con el artículo 74 N° 4 de la ley de impuesto a la renta” (El mostrador, 2013)

Es por lo previamente mencionado, que al momento de incorporar el impuesto digital en donde el servicio antes indicado quedará gravado con IVA se presentaron diversas inquietudes, ya que “Antes de la Ley de Modernización Tributaria, los servicios prestados desde el extranjero podían estar gravados con Impuesto Adicional (cuyas tasas deben analizarse caso a caso según la naturaleza del servicio), quedando por esa circunstancia exentos de IVA (19%). Sin perjuicio de lo anterior, existían situaciones en que tampoco se aplicaba Impuesto Adicional, como ocurría respecto de los servicios prestados en el extranjero, exentos de Impuesto Adicional por aplicación de un convenio de doble tributación o por aplicación de las leyes chilenas.” (Garrigues, 2020).

Debemos identificar además que de acuerdo a lo indicado en la circular N° 42 del SII: *“Previo a la modificación introducida al artículo 12, letra E, N° 7, del Decreto Ley 825, la exención de IVA que se encontraba contenida allí favorecía a los ingresos afectos al impuesto establecido en el artículo 59 de la LIR, salvo que éstos remuneraran servicios prestados en Chile y dichos ingresos gozaran de una exención del referido IA por aplicación de leyes o de convenios para evitar la doble tributación en Chile.*

Por lo tanto, desde la entrada en vigor de esta modificación, no procederá aplicar la liberación de IVA contenida en el artículo 12, letra E), N° 7 de la LIRS tratándose de las sumas que remuneran servicios prestados o utilizados en Chile

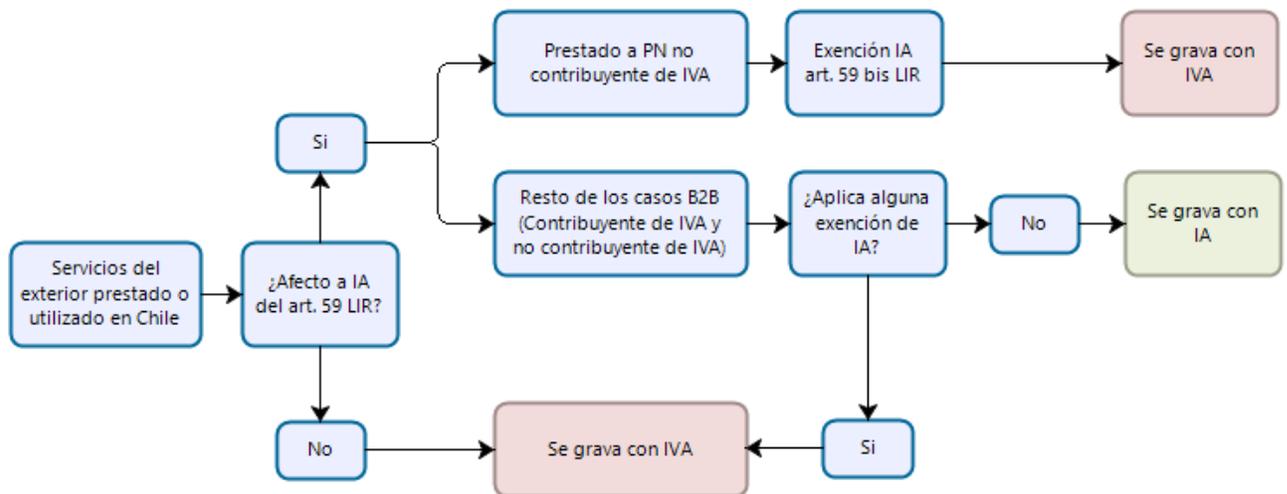
que se encuentren exentas del IA contenido en el artículo 59 de la LIR en virtud de una ley o de un convenio.

Si, por el contrario, dichas sumas no se favorecen con una exención del mencionado IA, resultará plenamente aplicable la exención de IVA.

En resumen, con esta modificación, aquellos servicios prestados o utilizados en Chile, que se encuentren afectos a IVA y cuya remuneración se encuentre afecta también al IA del artículo 59 de la LIR, sólo pagarán en virtud del artículo 12, letra E), N° 7, uno de los dos tributos, en este caso, el IA. (SII, Circular 42, 2020)

Al tener conocimiento de las disposiciones establecidas tanto en el artículo 59 y 59 bis de la LIR como así también en el artículo artículo 12, letra E), N° 7 del Decreto Ley 825, podemos obtener el siguiente cuadro resumen, el cual se presenta en la siguiente figura:

Figura 5: Servicios del exterior prestados o utilizados en Chile



Fuente: Elaboración Propia con Bizagi Modeler®, en base a (SII, Circular 42, 2020)

Luego de identificar las exenciones tanto de IA como de IVA, debemos profundizar el análisis en los hechos grabados establecidos por el artículo 8 letra n) de la Ley de IVA, los cuales son definidos en la (SII, Circular 42, 2020):

a) Intermediación por servicios prestados en Chile

Hasta el 31.12.2019, la intermediación era gravada con IVA, debido a que estaba establecida en el artículo 20 N° 3 de la LIR, siendo conocidos también como servicios de corretajes o servicios desarrollados por comisionistas.

El artículo 59, inciso cuarto, N° 2, de la LIR, grava con IA, con tasa de 35%, entre otros conceptos, las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, dentro de los cuales cabe incluir en principio los servicios de intermediación gravados conforme al N° 1 de la letra n) del artículo 8° de la LIR. Lo anterior es sin perjuicio de la tasa aplicable conforme a los convenios para evitar la doble tributación. (SII, Circular 42, 2020)

El artículo 59, inciso cuarto, N° 2 de la LIR dispone que estarán exentas de IA, entre otras sumas, las pagadas por concepto de “comisiones”, incluyendo tanto al mandato comercial como la correduría. (SII, Circular 42, 2020)

En definitiva, para determinar si el servicio se encuentra exento de IA debe dilucidarse si se está en presencia de un mandato de carácter comercial, sea que se trate de una comisión propiamente tal, un corretaje o intermediación de carácter mercantil, caso en el cual procede la exención de IA; o bien, si la prestación de los servicios referidos obedece a una naturaleza jurídica distinta, caso en el cual no procede. Para lo anterior es esencial determinar la mercantilidad del encargo. (SII, Circular 42, 2020)

b) Suministro o entrega de contenido de entretenimiento digital:

- *Juegos: De acuerdo con lo señalado por este Servicio, la prestación que involucra la provisión de videojuegos que permite jugar con o a través del programa por un prestador sin domicilio ni residencia en Chile, consiste en un servicio de entretenimiento y esparcimiento enmarcado en el N° 2 del*

artículo 59 de la LIR, gravándose con IA con tasa de 35% o bien la tasa correspondiente conforme a los convenios para evitar la doble tributación eventualmente aplicables.

Lo anterior, por cierto, sin perjuicio que, conforme al artículo 59 bis de la LIR, estos pagos puedan estar exentos del IA tratándose de servicios prestados a personas naturales que no sean contribuyentes de IVA (en cuyo caso el contribuyente no domiciliado ni residente en Chile deberá retener, declarar y pagar el IVA conforme al régimen simplificado establecido en el Párrafo 7° bis del Título II de la LIRS).

- *Videos, películas, música, textos, revistas, diarios y libros: Cabe entender que, cuando se descargan dichos productos vía internet, se está en presencia de una licencia de uso, en virtud de la cual quien tiene la titularidad del derecho de autor, sea por sí mismo o como cesionario de aquél, otorga la autorización para descargar dichos elementos en el equipo del usuario final. En este contexto, se enmarcaría dentro de lo dispuesto en el artículo 59 de la LIR, gravándose con IA con tasa de 30%, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble tributación vigentes.*

c) Puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática

El artículo 59 de la LIR grava con IA las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por el uso, goce o explotación de modelos de programas computacionales que no sean calificados como estándar. Esta puesta a disposición también quedaría gravada en el N° 3 de la letra n) del artículo 8° de la LIRS. Esto no significa que tenga un doble gravamen, pues debe determinarse, en cada caso, si procede la aplicación de la exención establecida en el artículo 12, letra E, N° 7, de la LIRS, o aquella exención establecida en el artículo 59 bis de la LIR.

Tratándose de cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el uso, goce o explotación de programas

estándar, éstas se encuentran exentas del IA establecido en el artículo 59 de la LIR, pero gravados con IVA como consecuencia de la modificación incorporada por la Ley al artículo 12, letra E, N° 7, de la LIRS, que incluyó como contra excepción a la exención de IVA establecida en este número, a los servicios que gozan de exención de IA por aplicación de leyes o convenios para evitar la doble imposición, que se presten o utilicen en Chile.

d) Publicidad

El artículo 59, inciso cuarto, N° 2, de la LIR, grava con IA, con tasa de 35%, las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero (dentro de los cuales se incluyen los servicios de publicidad gravados por el N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIRS). Lo anterior es sin perjuicio de la tasa correspondiente conforme a los convenios para evitar la doble tributación eventualmente aplicables.

El párrafo segundo del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR declara exentas de IA las sumas pagadas en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, entre otros conceptos. Para que proceda esta exención los servicios deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio del Servicio de Impuestos Internos, debiendo para este efecto los contribuyentes comunicarlos, en la forma y plazo que fije el director de este Servicio.

Con todo, respecto de las sumas pagadas en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, entre otros conceptos, se debe tener presente lo señalado en la letra a), anterior, a propósito de las comisiones (no gravadas con IA ni tampoco con IVA de la letra n) del artículo 8° de la LIRS).

De acuerdo con la información analizada anteriormente podemos decir que dependiendo el tipo de servicio gravado con IA o IVA digital este determinara la carga impositiva del contribuyente. A continuación, se presentan 2 ejemplos de

casos para comprender de mejor forma en que circunstancias se grava con IA o IVA Digital.

Caso 1

La Empresa Picachu, con domicilio y residencia en Chile adquiere el Programa de Software Estándar para ser utilizado por el área de gestión de su empresa, dicho software es adquirido en enero de 2019, a la empresa Destiny con domicilio en Bélgica. El pago efectuado por parte de la adquisición del software asciende a un monto de \$17.000 USD

Se Pide:

Determinar el valor de Impuesto adicional a pagar por el contribuyente, antes de la reforma 21.210 y posterior a la reforma 21.210 y la incidencia de los convenios de doble tributación en dichos casos.

Análisis:

Para comenzar con el desarrollo del ejercicio debemos preguntarnos si se encuentra gravado con IA la adquisición de software estándar, de acuerdo a lo indicado en el Art 59 inciso 1, existe una exención sobre uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, dicha exención existente se explica porque estos pagos quedan excluidos del concepto de “regalía” aceptado por la OCDE y configuran un “beneficio empresarial”.

El análisis antes expuesto era el efectuado hasta el 31.12.2019 y que se describe a continuación:

Figura 6 Caso 1 al 31.12.2019

| | |
|----------------------------|-----------------------------------|
| Tipo Software | Estándar |
| Hecho Gravado | Art 59 inciso 1, Exento IA |
| Partes Relacionadas | No |
| Tasa | 0% |

Fuente: Elaboración Propia.

A contar del 01.01.2020,

Figura 7 Caso 1 al 01.01.2020

| | |
|----------------------------|--|
| Tipo Software | Estándar |
| Hecho Gravado | Exento IA, Gravado con IVA Art. 8 letra N |
| Partes Relacionadas | No |
| Tasa | 19% |

Fuente: Elaboración Propia.

En ambas situaciones expuestas no se encuentra incidencia provocada por los CDTI, ya que, al no ser un servicio gravado con IA, no se aplican los beneficios de dichos convenios en el análisis. Pero cabe destacar que aquellos servicios que antes eran considerados exentos, actualmente hoy gravan un 19% de impuesto lo que aumenta la carga impositiva del contribuyente en comparación al pago que generaba hasta el 2019.

Caso 2

La Empresa Picachu, con domicilio y residencia en Chile adquiere un Programa diseñado específicamente para las necesidades que la empresa tiene, dicho programa será utilizado por el área de gestión de su empresa, dicho software es adquirido en enero de 2019, a la empresa Destiny con domicilio en Bélgica. El pago efectuado por parte de la adquisición del software asciende a un monto de \$17.000 USD

Análisis:

A diferencia del ejercicio anterior, el tipo de software que se analiza en este ejercicio es aquel diseñado a solicitud de interesado para las necesidades que estime conveniente, al ser esta su finalidad, dicho software se encuentra gravado con IA, de acuerdo al Art. 59 inciso 2, al ser un servicio gravado con IA, en este caso si inciden los CDTI en el ejemplo antes mencionado, lo que nos permite acceder a tasas menores de impuesto, ya que este servicio está clasificado como una regalía en los Convenios, afectándose con una tasa que varía entre el 5% y 10% determinado por los acuerdos establecidos en el convenio suscrito con cada país. En el caso antes mencionado se afectará con una tasa del 10% por concepto de regalías de acuerdo con el convenio suscrito con Bélgica. De acuerdo con lo que se muestra en el presente cuadro:

Antes y después de la Reforma

Figura 8 Comparación Caso 2, Antes y después de Reforma 21.210

| Concepto | Con Convenio | Sin Convenio |
|----------------------------|---|---|
| Tipo Software | Diseñado a Medida | Diseñado a Medida |
| Hecho Gravado | Gravado con IA, Exento de IVA art. 20 N°5) | Gravado con IA, Exento de IVA art. 20 N°5) |
| Partes Relacionadas | No | No |
| Tasa | 10% | 15% |

Fuente: Elaboración Propia.

Para poder finalizar nuestro estudio debemos comprender cuales son las incidencias de los CDTI, lo que se indica a continuación:

III. Incidencia de los Tratados para evitar la doble tributación

Bajo la premisa del Impuesto Adicional, los convenios para evitar la doble tributación internacional cuentan con predominancia sobre las normas del mismo impuesto.

Esto nos indica que la normativa establecida en el convenio y por ende la tasa determinada predominará.

Para que la predominancia se cumpla, deben existir algunas condiciones mínimas como se expresan a continuación de acuerdo con lo indicado en (CET, 2013):

- *“Para efectos del Convenio el beneficiario de la renta sea Residente de uno de los Estados contratantes, para lo cual el interesado deberá satisfacer los lineamientos previstos en el art. 4 de tales estatutos jurídicos, especialmente que la persona se considere residente de acuerdo con la Ley interna del Estado respectivo y a que en él se encuentre afecto a tributación por su renta mundial.*
- *En los casos de regalías e intereses, dicho residente sea el beneficiario efectivo de la renta. En el caso de asesorías, también tendrá que satisfacerse la calidad de beneficiario efectivo de acuerdo con ciertos Convenios actualmente vigentes.*
- *Tales rentas se hayan obtenido de manera tal que no se visualice por parte de la Autoridad Fiscal de uno u otro Estado que la principal motivación de pactar el pago de intereses regalías o asesorías se basa esencialmente en aprovecharse del Convenio. A este efecto se debe considerar normas de limitación de beneficios y otras que expresamente contemplen cada uno de los Convenios.*

- *Finalmente se debe tener presente que la aplicación de un Convenio en principio no supone la liberación del deber de retener. Sobre este punto, la Autoridad fiscal había señalado que no era necesario retener el impuesto en ciertos casos de convenios, lo que se ha venido a ratificar con la reciente aprobación de la Ley 20.630 de 2012, que abajo pasamos a describir en conjunto con otras modificaciones al impuesto y la retención. Bajo esas consideraciones generales, en la aplicación del Impuesto Adicional del art. 59 normalmente será necesario determinar si la renta en cuestión debe tributar en Chile sin limitación de tasa, con una tasa máxima o limitada prevista en el Convenio que se trate o sencillamente se trata de una renta que no debe ser gravada en Chile, sino que solamente en el otro Estado Contratante. Estos diferentes escenarios influyen a su vez en el deber de retención que conlleva una operación gravada.”*

Por otra parte, cabe destacar que se extiende el plazo hasta el 31 de diciembre de 2026 para no aplicar la obligación de restitución a los contribuyentes del Impuesto Adicional que sean residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, aun cuando éste no se encuentre vigente. (Por ejemplo, para residentes de Estados Unidos). (Carey, 2021)

Finalmente podemos decir que los convenios para evitar la doble tributación internacional son beneficios en el sentido que disminuyen la carga impositiva de los contribuyentes.

CONCLUSIÓN

Sin lugar a duda que los cambios efectuados producto de la globalización y digitalización de los procesos nos han llevado a adaptar las normativas que se encontraban obsoletas, para poder adentrarnos a los nuevos requerimientos de estas nuevas tecnologías.

Es con esta finalidad que las modificaciones efectuadas a la normativa tributaria chilena por la aplicación de la Ley de Modernización Tributaria 21.210, son generadas para armonizar las normas establecidas para de esta forma actualizar conceptos que en la época actual ya no se utilizan.

Así también dicha Ley introdujo modificaciones al Impuesto Adicional, siendo tal como se indica anteriormente solo modificaciones de armonización y eliminación de conceptos que no son utilizados, en su mayoría.

Cabe destacar que con la incorporación del nuevo artículo 59 bis, el que indica cuáles son los hechos gravados especiales que se encuentran exentos de IA en el artículo 8 letra n) y que en la actualidad se encontraran gravados bajo el concepto de Impuesto Digital con IVA.

De acuerdo con lo antes indicado poder determinar la incidencia de la incorporación del Impuesto Digital sobre las partidas que serán gravadas con IA, el cual fue abordado en nuestro análisis, concluyendo que la principal incidencia de estas es la determinación o criterios para gravar las diversas partidas con un concepto u otro.

Debemos tener en cuenta que “cuanto, a las presunciones de territorialidad, se observa que su verificación ha sido otorgada normativamente al prestador del servicio, el cual no se encuentra domiciliado, ni es residente en Chile. Esto podría generar efectos distorsionantes a nivel de recaudación, en aquellos casos en que el mismo prestador decidiera señalar que no se cumplen las dos presunciones copulativas que la ley exige para disminuir el precio del servicio por la vía de no retener el IVA. (Patricio Casas Farías, 2020)

Finalmente pudimos comprender que la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, son instrumentos que destinan tasas o imposiciones diferentes a las establecidas en la Ley, las cuales en su mayoría favorecen en una disminución de la carga impositiva del contribuyente.

Luego de terminado nuestro estudio podemos determinar en qué circunstancias las partidas del IA, se encuentran gravadas o exentas de este impuesto, ya sea que el gravamen se encuentre establecido tanto en la LIR o en algún CDTI, en aquellas situaciones que los servicios sean considerados gravados con IVA Digital, los convenios no poseerán influencia sobre la tasa a aplicar, debido a que estos solo se aplican a las partidas del IA.

BIBLIOGRAFÍA

- Antecedentes históricos de la normativa tributaria chilena. (2020). *www.cursos.esucomex.cl*. Obtenido de http://cursos.esucomex.cl/SP-Esucomex-2014/NTX1404/Semana%201/S1_A1.1_Lec.pdf
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Guía de Formación Cívica. (2020). *www.bcn.cl*. Recuperado el diciembre de 2020, de Biblioteca del Congreso Nacional de Chile: https://www.bcn.cl/formacioncivica/detalle_guia?h=10221.3/45661#:~:text=Domicilio%3A%20lugar%20de%20permanencia%20del,la%20identificación%20de%20la%20persona.&text=Lugar%20de%20hecho%20donde%20una%20persona%20habitualmente%20vive
- Brito, X. P. (9 de diciembre de 2019). *Edig*. Obtenido de Edig: <https://edig.cl/2019/12/09/conceptos-generales-del-impuesto-adicional/>
- Carey. (marzo de 2021). <https://reformatributaria.carey.cl/>. Obtenido de <https://reformatributaria.carey.cl/2020/01/06/normas-para-inversionistas-extranjeros/>
- CET. (2013). *Revista de Estudios Tributarios. Nº8 / 2013*, 10.
- Cheyre, H. (1986). *Análisis de las reformas tributarias en la década de 1974-1983*.
- Decreto Ley 824. (02 de septiembre de 2021). Biblioteca del Congreso Nacional. Santiago, Chile.
- Decreto Ley 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. (02 de septiembre de 2020). Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Santiago, Chile: Junta de Gobierno de la República de Chile.
- Decreto Ley 830, Código Tributario. (27 de mayo de 2020). Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. *Código Tributario*. Santiago, Chile.
- El mostrador. (27 de diciembre de 2013). *www.elmostrador.cl*. Recuperado el diciembre de 2020, de

<https://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2013/12/27/el-impuesto-adicional-por-el-uso-de-google-adwords-que-tiene-a-emprendedores-chilenos-enfrentados-con-el-sii/>

Englobally Latam. (marzo de 2021). Obtenido de Englobally Latam: <https://engloballylatam.com/chile/convenios-para-evitar-la-doble-tributacion-en-chile/>

Escalona Caba, E. (2016). Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado. *Legislación Tributaria Aplicada*, 9.

Garrigues. (2020 de junio de 2020). *www.garrigues.com*. Recuperado el diciembre de 2020, de https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/chile-servicio-impuestos-internos-sii-imparte-instrucciones-respecto-aplicacion-iva

José Miguel Navarrete. (2020). *“Impuesto Adicional artículo 59 LIR” Análisis del nuevo concepto de acuerdo estructurado ¿Se refiere solo a back-to-back u otras formas de financiamiento?* Santiago .

Kozikowski, Z. (2013). Sistema monetario internacional. Regímenes cambiarios. En C. 2, *FINANZAS INTERNACIONALES* (pág. 20).

Leidy Garcia, Brayan Briceño . (2018). *ANÁLISIS DEL IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EN EL CONVENIO SUSCRITO ENTRE COLOMBIA Y CHILE*. BOGOTÁ D.C: UNIVERSIDAD JORGE TADEO LOZANO.

López, P. L. (2004). POBLACIÓN MUESTRA Y MUESTREO. *Punto Cero v.09 n.08 Cochabamba 2004*.

Ministerio de Hacienda. (2021). *Ministerio de Hacienda*. Obtenido de Ministerio de Hacienda: <https://old.hacienda.cl/preguntas-frecuentes/impuestos/que-son-los-tratados-de-doble.html#:~:text=Son%20instrumentos%20jur%C3%ADdicos%20internacionales%20suscritos,y%20los%20movimientos%20de%20capitales%2C>

Ministerio de Hacienda de Chile. (2019). Capítulo 3, Política Tributaria. *Estado de la Hacienda Pública 2019*, 65-71.

- Ministerio de Hacienda de Chile. (2020). Capítulo 3, Política Tributaria. *Estado de la Hacienda Pública 2020*, 78.
- Ministerio de Relaciones Exteriores. (2016). *Promulgacion convenio entre Republica de Chile y Republica de Argentina para eliminar la doble imposicion*. Santiago.
- Nelson Fuentes Gonzalez, Juan Quezada Riquelme. (2008). *RÉGIMEN GENERAL DEL IMPUESTO ADICIONAL APLICABLE A LAS RENTAS DE FUENTE CHILENA OBTENIDAS POR NO RESIDENTES*. concepcion.
- Ordinario N° 2557, S. (3 de 09 de 2009). *Servicio Impuestos Internos*. Obtenido de Ordinario N° 2557:
<https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja2757.htm>
- PINEDA, B., DE ALVARADO, E. L., & DE CANALES, F. (1994). *Metodologia de investigacion*. washington: organizacion panamericana de la salud.
- QuestionPro. (2020). *QuestionPro*. Obtenido de QuestionPro:
<https://www.questionpro.com/blog/es/disenio-de-investigacion/>
- RAE. (2021). *RAE*. Obtenido de RAE: <https://dle.rae.es/fuente>
- Rojas, O., Herrera, F., & Gonzalez, A. (2019). *Principales repercusiones de la Reforma Tributaria en Chile*. Santiago.
- Sampieri, R. H., Fernandez Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la Investigación* (6ta ed.). Ciudad de México: Mc Graw Hill Education.
- Sampieri, R. H., Fernandez Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la Investigación* (6ta ed.). Ciudad de Mexico: Mc Graw Hill.
- Sampieri, R. H., Fernandez Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la Investigación*. Ciudad de México: Mc Graw Hill Education.
- Sampieri, R. H., Fernandez Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la Investigación* (6ta ed.). Ciudad de Mexico: Mc Graw Hill Education.

Sanchez, C., & Toledo, C. (2019). Tributación de los ingresos generados por la economía digital. Perspectiva Regional. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 27-35.

Servicio de Impuestos Internos. (2015). *Tributación internacional sobre la Renta en la Exportación de Servicios*. PROCHILE.

Servicio de Impuestos Internos. (18 de diciembre de 2015). *www.sii.cl*. Recuperado el diciembre de 2020, de https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/imp_directos.htm

Servicio de Impuestos Internos. (21 de Abril de 2020). Tributación de los pagos al exterior por actividad digital. *Tratamiento tributario de pagos derivados de un contrato de distribución de software suscrito con un proveedor extranjero*. Santiago.

Servicio de Impuestos Internos. (marzo de 2021). *Servicio de Impuestos Internos*. Obtenido de Servicio de Impuestos Internos: <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/renta.htm>

Servicio de Impuestos Internos. (marzo de 2021). *www.sii.cl*. Obtenido de SII: https://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/chilenos_extranjero.pdf

Servicio de Impuestos Internos, Ordinario 787. (2018). *ww.sii.cl. ordinario 787*. Recuperado el diciembre de 2020, de Servicio de Impuestos Internos: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja787.htm

SII. (2019). *Servicio de Impuestos Internos, Impuestos Directos* . Obtenido de Servicio de Impuestos Internos, Impuestos Directos : https://www.sii.cl/ayudas/aprenda_sobre/3072-4-3080.html#:~:text=El%20Impuesto%20Adicional%20afecta%20a,que%20sean%20de%20fuente%20chilena.

SII. (2020). *Circular 42*. Santiago.

SII. (2020). *circular 56*. santiago.

SII, Convenios Internacionales. (2021). *Servicios de Impuestos internos*. Obtenido de Servicios de Impuestos internos: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html

Subdirección Normativa Impuestos Directos, SII. (4 de septiembre de 2020). Circular N°56. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 21.210 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, en materia de Impuesto Adicional*. Santiago, Chile.