



Facultad de Economía y Negocios
Magister en Dirección y Planificación Tributaria

**PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL
A LA LUZ DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY
SOBRE IMPUESTO A LA RENTA
APLICACIÓN DE NORMAS RELEVANTES SOBRE
LA BASE DE UN CASO PRÁCTICO**

**Memoria para optar al grado de Magíster en Gestión y
Planificación Tributaria**

Alumno: Abraham Mendoza Poblete

Profesor Guía: Alex Díaz Alarcón

Talca - Chile

2022

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

ÍNDICE

I.	INTRODUCCION	4
II.	PRESENTACION DEL PROBLEMA.....	5
III.	HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN.....	5
IV.	VARIABLES A CONSIDERAR	6
V.	OBJETIVO GENERAL.....	8
VI.	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	8
VII.	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	9
VIII.	CAPITULO I	10
8.1	MARCO TEÓRICO	10
8.2	DIAGRAMA DE PARTICIPACION EMPRESARIAL, DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS, PAGO DE INTERESES Y REGALÍAS.	11
8.3	OPERACIONES BAJO ESTUDIO	12
IX.	CAPITULO II	13
9.1	DEFINICIONES RELEVANTES PARA LA RESOLUCIÓN DEL CASO.	13
9.1.1	Concepto de Renta.....	13
9.1.2	Concepto de renta de fuente chilena.	13
9.1.3	El problema de la doble tributación de las rentas.....	14
9.1.4	El rol de los Convenios de Doble Tributación Internacional sobre los impuestos	15
9.1.5	Retenciones de impuesto adicional conforme al artículo 74 N°4 de la LIR. ...	15
X.	CAPITULO III	17
10.1	RESOLUCIÓN CASOS EN ESTUDIO.....	17
10.1.1	Distribución de dividendos.....	19
10.1.2	Pago de Intereses.....	33
10.1.3	Pago por concepto de Regalías por el uso de la Marca.....	42
XI.	CONCLUSIÓN	46
XII.	Referencias bibliográficas.....	47

DEDICATORIA

Esta tesis está dedicada a Carolina Jara Contreras por su constante apoyo, motivación y compromiso para con mi persona, durante estos años de estudio. A mis padres Noemí y Alejandro quienes con su amor, preocupación y esfuerzo permitieron que pudiera llegar al lugar en el cual me encuentro actualmente.

A mi familia en general por su cariño y apoyo incondicional, durante todo este proceso, agradecido por acompañarme en la buenas y en las malas. A toda la hermandad de la Iglesia Evangélica Pentecostal por apoyarme con sus oraciones.

Finalmente quiero dedicar esta tesis a todos quienes, se preocuparon por saber del avance de mis estudios y quienes en cierta medida aportaron con un grano de arena en dicho proceso.

AGRADECIMIENTOS

Primeramente, agradecer a Dios por darme la posibilidad de haber cursado este magister, sin su ayuda nada de lo conseguido habría sido posible, fueron horas y días de estudio en una etapa de mi vida en que el tiempo se vuelve uno de los recursos más valiosos, pero valió la pena.

En segundo lugar, agradecer a Carolina Jara Contreras, mi novia, ya que fue ella quien me impulsó y motivó a seguir con mis estudios, siempre recibí de su apoyo y me alentó a seguir perfeccionándome, pasamos maravillosos momentos hablando de mis clases, los nuevos aprendizajes y las anécdotas vividas en todo el proceso.

En tercer lugar, agradecer a mi familia, hermanos, padres y mis cercanos quienes siempre me daban fuerza para alcanzar los objetivos que en algún momento me propuse, los cuales hoy están siendo alcanzados.

Por último, quisiera agradecer al destacado equipo de docentes que me entregaron de sus conocimientos, profesores que aprecio y respeto mucho, agradecer a la Universidad de Talca, que me acompañó desde la etapa como estudiante de pregrado y que a partir del año 2015 fue mi casa de estudios en post grado

Finalmente agradezco a todos con quienes compartí en los primeros módulos de este proceso, alumnos de magister en, Gestión y Políticas Públicas, Gestión de Sistemas de Salud, MBA y Magister en Dirección y Planificación Tributaria.

Profundamente, deseo el más grande los éxitos a todos aquellos quienes hicieron posible que este proceso culminara de manera satisfactoria.

I. INTRODUCCION

Desde el año 2012, se vienen impulsando reformas tributarias, que nacen con objetivos claros, recaudar fondos para dar cumplimiento a los programas de gobierno de los presidentes de turno, para de esta manera se puede satisfacer las demandas de la ciudadanía para, mejorar la educación, tener un mejor sistema de salud pública, entre otros aspectos que demanda la ciudadanía. Ante este escenario cada gobierno ha comenzado a trabajar en profundas reformas, entre las que se destacan, reformar la educación, reformas en materias laborales y la **Reforma tributaria** que, dicho sea de paso, ha marcado uno de los cambios más profundos en materia tributaria en los últimos 30 años, tomando como base el año 2014.

Entre los objetivos de cada reforma se menciona el aumentar la recaudación fiscal y la carga impositiva a nivel de primera categoría y global complementario. De esta manera, el gobierno está en condiciones de financiar con ingresos permanentes, gastos permanentes.

Por último y para lograr el aumento en la recaudación, se busca que tanto las empresas como las personas tributen con lo que les corresponde, para lo cual, se trabajaría con fuerza en medidas que logren disminuir la evasión y la elusión fiscal. Este último concepto es algo novedoso, toda vez que, las acciones de las empresas pueden llevar a serias sanciones para los contribuyentes como para quienes hayan estado detrás de las ideas que llevaron a los actos calificados como tal. Lo que busca la ley es sancionar aquellas planificaciones tributarias que tengan el carácter de agresivas, es decir, las que tengan como única finalidad, reducir la carga tributaria.

La reforma impulsada por medio de la Ley N°20.780, no fue del todo clara y producto de ello, el 08 de febrero del año 2016 se publica la Ley N°20.899, denominada reforma a la reforma, que viene a simplificar la ley antes mencionada, aportando cambios y dejando sin efectos algunos aspectos de la Ley N°20.780, considerados como no viables en cuanto al logro de los objetivos propuestos. Así las cosas, el presidente Sebastián Piñera, en agosto de 2018, comienza a trabajar en una nueva reforma, ley que se promulga el 24 de febrero del año 2020, cuya aplicación es a partir del mes de enero del año 2020, ley que sufre las últimas modificaciones en diciembre de ese mismo año, originados en parte, por la pandemia que está atravesando el mundo entero.

A raíz de lo expuesto, este proyecto busca analizar por medio de casos prácticos, operaciones internacionales afectas a impuesto adicional y como la normativa actual impacta dichas operaciones, considerando las alternativas legales que, permita reducir la carga tributaria sobre rentas remesadas al exterior.

II. PRESENTACION DEL PROBLEMA

Reducción de la carga tributaria en base a la normativa legal vigente sobre rentas pagadas al extranjero. El presente informe consta de casos prácticos de una Sociedad Anónima domiciliada en Chile, cuyos dueños se encuentra domiciliados en Estados Unidos de América, en adelante USA (por sus siglas en inglés, United States of America), España, Alemania e Islas Caimán.

International S.A, como denominaremos a la sociedad residente en Chile, tiene un promedio de ventas que supera las 75.000 UF en los últimos 3 ejercicios comerciales, razón por la cual, automáticamente queda acogida al régimen parcialmente integrado de la letra A del artículo 14 del Decreto Ley N°824, según Ley N°21.210, régimen que, hereda las características de la derogada letra B del artículo 14 de la LIR, según Leyes N°20.780 y la N°20.899.

El principal inconveniente se originará cuando se distribuyan utilidades y sus socios que no tengan domicilio en un país, con el cual Chile, haya suscrito un Convenio de Doble Tributación Internacional, en adelante CDTI, verán afectada su carga tributaria en un 9.45 puntos porcentuales, toda vez que, deben aplicar la restitución a la que hace mención el inciso final del artículo 63 de la LIR

III. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

La normativa tributaria y distintos pronunciamientos de parte del Servicio de Impuestos Internos, en adelante SII, permiten realizar ciertos actos u operaciones que, no necesariamente pueden considerarse como actos elusivos, razón por la cual, se puede planificar y ejecutar acciones que no calificarían dentro de este concepto.

Aunque la normativa pareciera mostrar un favoritismo a los inversionistas extranjeros por sobre los dueños o accionistas con residencia o domicilio en Chile, al no aplicar la restitución del 35% de los créditos por impuestos pagados a nivel de primera categoría, esto no se debe a la normativa interna, sino más bien, a la aplicación de los CDTI, puesto que obligan a que, la restitución no aplique para los estados que tengan un convenio vigente con Chile o al menos, éste se encuentre suscrito. Dado esta situación, nuestra economía muestra un cierto grado de atracción y permite que los inversionistas extranjeros puedan seguir invirtiendo en Chile.

Los tratados para evitar la doble tributación internacional, buscan incentivar las operaciones entre los países, ya que abren espacios para disminuir las tasas de impuestos aplicables y permite a los inversionistas buscar oportunidades de negocios más allá de las fronteras donde residen, Entre más y mayores sean los incentivos tributarios que existan en Chile, más incentivo tendrán los

inversionistas en poner sus recursos en el país, aumenta el crecimiento, la economía es dinámica y la calidad de vida mejora.

IV. VARIABLES A CONSIDERAR

Es necesario identificar algunas variables a considerar en la aplicación del impuesto adicional, dentro de las cuales podemos mencionar las siguientes:

- a) **Fuente de la renta:** Los artículos 10 y 11 de la Ley de Impuesto a la Renta, en adelante LIR, definen como renta de fuente chilena las que provienen de bienes situados en Chile o bien por actividades desarrolladas en el país.

- b) **Domicilio o residencia:** La Ley N°21.210 en su artículo primero N°2 reemplaza el N°8 del artículo 2 de la LIR según sigue; "*Por "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.*" (Honorable Congreso Nacional de Chile, 2020)

La Circular N°63, emitida por el SII, con fecha 25 de noviembre de 2021, aclara que una persona que haya cumplido 184 días en el país, sean ininterrumpidos o no, adquiere la calidad de residente en Chile.

Según esta misma Circular, una persona puede perder la residencia en el país al ausentarse de éste, al menos 184 días dentro de un periodo de 12 meses, los cuales pueden o no ser ininterrumpidos.

En cuanto al domicilio, El SII se remite al artículo 59 del Código Civil, que lo define "*como la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella*" (MINISTERIO DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA DE CHILE, 2021).

La Circular N°63 del SII, hace mención a lo indicado por el artículo 4 de la LIR y el artículo 65 del Código Civil los cuales establecen que *la ausencia o falta de residencia en el país no es motivo suficiente para concluir la pérdida de domicilio si el contribuyente conserva en Chile el asiento principal de sus negocios, en forma directa o indirecta, el asiento principal de sus negocios.* (MINISTERIO DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA DE CHILE, 2021)

Es necesario entonces, identificar el domicilio o residencia de las personas a quienes se les está realizando pagos, esto para definir el impuesto final que les afecta. Adicionalmente, se debe determinar si el beneficiario de dichas rentas se encuentra domiciliado en un país con el cual Chile, tiene vigente un CDTI, de ser así, se encuentra liberado de restituir el 35% del crédito por impuestos pagados a nivel de primera categoría, en caso contrario, se encuentra obligado a realizar dicha restitución

- c) **Giro, objeto principal de la sociedad:** Estas dos variables nos permitirán analizar las operaciones crediticias entre la sociedad con domicilio y residencia en el extranjero y la chilena. Esto según lo indicado por el inciso cuarto y su respectivo N°1 del artículo 59 de la LIR, tasa que puede pasar de un 35 a un 4 por ciento siempre y cuando se cumpla con los requisitos para ello.
- d) **Ingresos y capital social de las sociedades constituidas en Chile:** La letra a) y b) del N°1 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, corresponden a los requisitos que deben reunir las sociedades que puedan quedar en el segmento PYME, y que podrían optar por acogerse a la tributación de la letra D, con aprovechamiento del 100% de los créditos respecto de los impuestos finales.
- e) **Naturaleza del pago realizado:** Es muy importante evaluar el concepto por el cual se está pagando o remesando dineros al extranjero y la tasa que se debe aplicar al momento de efectuar la retención de impuestos, todo esto respecto de los CDTI. Existen servicios de los cuales no existe claridad al momento de asociar la renta, sobre todo si este puede aplicar en más de una alternativa. El contribuyente siempre se verá motivado por la más favorable, lo cual puede ser cuestionado por nuestra autoridad tributaria.
- f) **Relación entre empresas:** Las autoridades tributarias están poniendo bastante atención a las operaciones entre empresas relacionadas, situación que debe ser estudiada con bastante cuidado puesto que las operaciones entre éstas, podrían ser cuestionadas y rechazadas por parte de nuestro ente fiscalizador. Chile forma parte de los estados miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en adelante OCDE, entidad que cada vez trabaja con más fuerza en el establecimiento de normas para la lucha contra la evasión y elusión fiscal internacional.
- g) **Convenios de doble tributación Internacional (CDTI):** son herramientas que tienen como objetivo principal, evitar la doble tributación internacional, sobre rentas obtenidas por personas residentes en uno de los Estados contratantes, distribuyendo o repartiendo entre ellos sus potestades tributarias. Otro de los objetivos importantes de estas herramientas es

prevenir la elusión y evasión fiscal, para lo cual incorporan medidas tendientes a evitar el uso inadecuado o abuso de estos instrumentos multilaterales, junto con mecanismos de cooperación entre las administraciones tributarias.

- h) Beneficiario Efectivo:** Este término no se encuentra definido en los CDTI, ni en nuestra legislación tributaria. No obstante, la OCDE ha entregado ciertos criterios en sus comentarios y reportes a su modelo, los que muestran ciertas directrices que permitan determinar si quien percibe las rentas puede ser calificado como tal. En este sentido puede ser excluido del término a aquellas personas que actúen como agente o mandatario. Dado esto, no solo prima la calidad de residente del estado, sino que, esta persona pueda, además, gozar de los beneficios de la renta y no sea un intermediario entre la persona que paga y el receptor final de éstas.

- i) Regímenes de tributación del artículo 14 de la LIR:** Considerar las alternativas que ofrece este artículo de la LIR, es de suma importancia para las sociedades que tengan que distribuir dividendos o quienes realicen retiros de una empresa que tenga domicilio en Chile, toda vez que del crédito puede ser con o sin restitución, dependiendo del régimen de tributación al cual esta última se encuentre acogida.

V. OBJETIVO GENERAL

Identificar las ventajas y desventajas de estar acogido a la letra A) del Artículo 14 de la LIR, respecto de las retenciones de impuestos por distribución de dividendos y/o retiros.

Estudiar y analizar la forma en que operan los CDTI por remesas de intereses y regalías. Y como estos restringen o facultan la potestad tributaria de las administraciones tributarias, para velar por los intereses de la recaudación fiscal.

VI. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Realizar casos prácticos en que una sociedad anónima chilena realice operaciones hacia el extranjero.

- Demostrar cómo, en base a un estudio acabado y correcta interpretación de la ley, se puede optimizar la carga tributaria.

- Estudiar y analizar, por medio de un caso práctico, la forma de operar de los convenios para evitar la doble tributación y maximizar sus beneficios,
- Revisar la posibilidad de cambiar el domicilio de sociedades extranjeras, a países con los cuales Chile tiene vigente convenio para evitar la doble tributación con el objeto de utilizar el 100% del crédito por las rentas remesadas.

VII. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Descriptiva explicativa: El informe a presentar, busca describir y explicar la forma en que operan:

- Las retenciones de impuestos, por concepto de distribuciones de dividendos, pago de intereses financieros, pagos de regalías (uso de marca).
- Retenciones de impuestos en Chile y su utilización como créditos de estos en el extranjero
- Convenios para evitar la doble tributación Internacional.
- Comparación entre la ley doméstica y los CDTI para aquellos países en que aplica.
- Análisis de la cláusula Chile de los convenios y la nación más favorecida

Analizaremos un conjunto de situaciones u operaciones, amparadas en la normativa tributaria vigente. Describiendo y explicando el tipo de operación, los artículos de la Ley que se asocian a dichas operaciones y como estas se vinculan con los CDTI.

El informe presenta operaciones internacionales en que se estudiarán las distribuciones de dividendos a países con los que Chile tiene un convenio de doble tributación vigente o en su defecto transitoriamente hasta el año 2026, dicho convenio se encuentre suscrito. Por el contrario, se estudiará el caso contrario, es decir, qué sucede cuando las distribuciones se hacen a un residente de un país con el cual no existe un convenio vigente y qué podría hacer el beneficiario de la renta para evitar una carga tributaria más elevada. Para ello, analizaremos los Artículos 58 al 60 de la LIR, que dicen relación con el impuesto adicional, los Artículos 63 y 74 N°4 del mismo cuerpo legal, que hablan de los créditos y las retenciones de impuestos por pagos al extranjero.

Se explicará y describirá las facultades que tiene los estados cuando suscriben un CDTI, para lo cual se espera analizar al menos el convenio suscrito entre Chile y USA y Chile y Reino de España. Por último, explicar en parte algunos aspectos del instrumento multilateral publicado por la OCDE, circulares, oficios publicados a través de la página del SII que, interpretan administrativamente el espíritu de la ley a explicar por medio de respuestas a consultas realizadas por contribuyentes.

VIII. CAPITULO I

8.1 MARCO TEÓRICO

Bajo el escenario actual, las inversiones que las grandes y medianas compañías poseen, no solo se limitan al territorio de un estado, sino que sobrepasan los límites fronterizos, incluso más allá de los límites marítimos, toda vez que, las barreras a las operaciones transfronterizas son cada vez más bajas.

En materia tributaria, esto ha implicado un reto enorme, toda vez que, no es para nada fácil controlar las operaciones en un mundo cada vez más digitalizado, donde la fiscalización requiere de mayores recursos y personal cada día más calificado y familiarizado con los adelantos tecnológicos.

Las interrogantes que se presentan son ¿Dónde o quiénes van a ejercer el derecho de hacer tributar a quienes generen la renta? ¿Serán ambos países? ¿Sólo uno? ¿Cuál de las instituciones fiscalizadoras (de uno u otro país) se sobrepone ante su contraparte? ¿Cuál es la tasa de impuestos que se debe aplicar? ¿El concepto por el cual se están realizando las retenciones de impuestos? ¿Es la persona o sociedad residente en el extranjero un Beneficiario efectivo de la Renta o es una persona constituida en un tercer estado que indirectamente se está adueñando de un beneficio que no le corresponde?

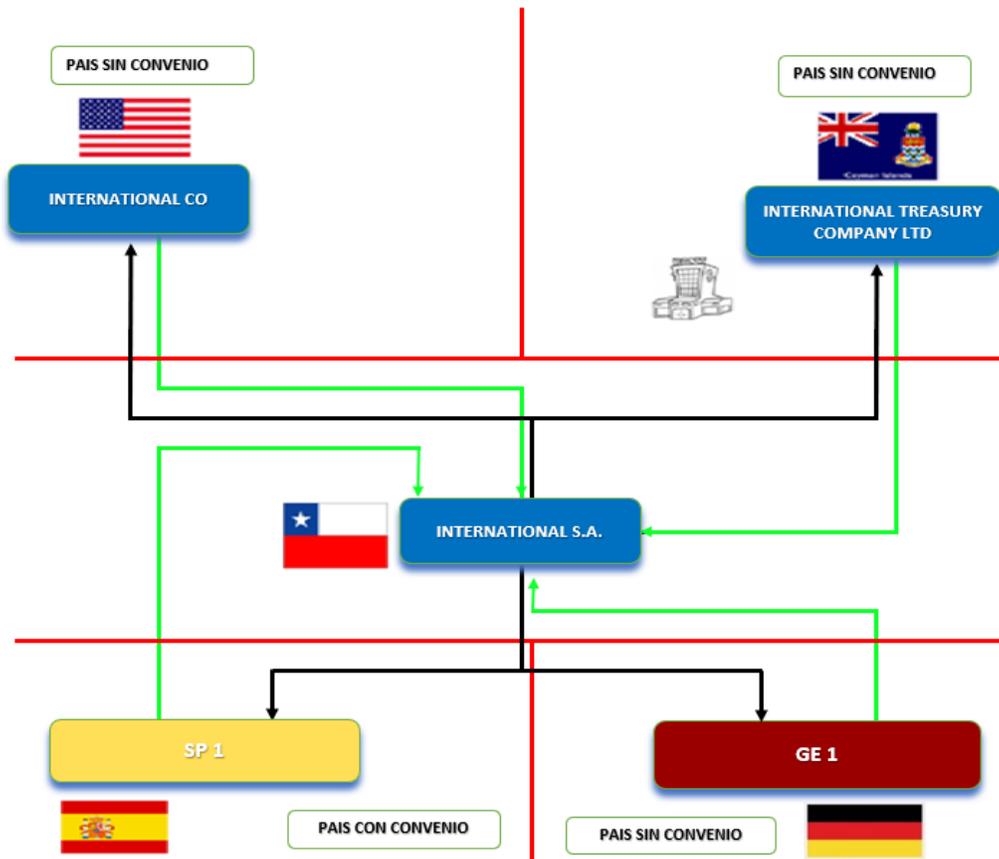
Dado lo anterior, en este informe se realizará un estudio y análisis de los Artículos 58, 59, 60, 63 y 74 N°4 de la LIR, que dice relación con la aplicación del impuesto adicional por las rentas que sean percibidas por personas naturales o jurídicas en el extranjero. Adicionalmente, se analizarán los convenios de doble tributación que nuestro país ha suscrito y firmado con algunos estados, convenios que, vienen a beneficiar las relaciones entre los países contratantes, respecto de las tasas que se van a aplicar a ciertas operaciones, los que reducen la carga tributaria de quienes sean residentes de dichos países. Tomar en cuenta que, históricamente se han detectado ciertas conductas en que estas herramientas se han mal utilizado, al intentar beneficiar a terceros relacionados, cuyo domicilio le corresponde a un tercer estado que no son beneficiarios directos de los convenios. Esto ha llevado a que la OCDE, implemente medidas para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios que, se dan por la suscripción y ratificación de los convenios entre los estados contratantes.

Características del Impuesto Adicional

1. Grava a las personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile.
2. Se aplica con una tasa general del 35%.

3. opera en general sobre la base, retiros, distribuciones o remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena.
4. Es un impuesto proporcional ya que se aplica una misma tasa, a diferencia el impuesto Global Complementario, el cual es progresivo según distintos tramos.
5. Operan normas de retención, cuyo porcentaje dependerá del concepto por el cual se estén remesando los fondos.
6. Es un impuesto directo ya que grava directamente las fuentes de la riqueza, la propiedad o la renta
7. Grava rentas de la primera y segunda categoría de la LIR

8.2 DIAGRAMA DE PARTICIPACION EMPRESARIAL, DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS, PAGO DE INTERESES Y REGALÍAS.



Fuente: elaboración propia¹

¹ NOTA: Las líneas verdes indican la propiedad de las Sociedades extranjeras sobre la chilena y las Negras indican que, se realizan distribuciones de dividendos o pagos por concepto de intereses y regalías.

8.3 OPERACIONES BAJO ESTUDIO

International S.A es una sociedad con domicilio en Chile, cuya Matriz denominada corporativamente como "International CO", tiene su residencia en los Estados USA, país con el cual no existe convenio vigente para evitar la doble tributación, no obstante, dicho convenio se encuentra suscrito. La sociedad en su calidad de filial tiene la misión de reportar sus operaciones por medio de estados financieros y distribuir dividendos conforme se vayan generando utilidades en Chile. Para esto, se hará un estudio de caso con la finalidad de contar con la claridad suficiente de los impuestos que la matriz debe pagar en calidad de retención de un impuesto adicional.

Ante la latente incertidumbre del escenario impositivo en Chile, producto de las 3 reformas tributarias que se han llevado a cabo en estos últimos 6 años, es que se van a analizar ciertas operaciones, a modo de que el lector pueda contar con ejemplos que permitan aterrizar la normativa a situaciones prácticas del día a día.

El actual régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, es prácticamente el mismo régimen de tributación de la letra B), del artículo 14 del mismo cuerpo legal según las Leyes N°20.780 y N°20.899, también conocido como el régimen parcialmente integrado. A este régimen (14 letra A) LIR), se puede optar de manera voluntaria o bien, las empresas pueden caer por defecto al no cumplir con los requisitos para optar por el PROPYME de la letra D) del artículo 14 de la LIR. Aquellas empresas que tengan un capital social superior a 85.000 UF o cuyos ingresos promedios de los tres años anteriores supere las 75.000 UF. por defecto quedan sometidas a la letra A) del artículo 14 de la LIR, esto es, parcialmente integrado. La particularidad de este régimen de tributación es que, la Renta Líquida Imponible, se determina conforme a las instrucciones de los artículos 29 al 33 de la LIR, y la tributación final a nivel de sus socios, se hace efectiva una vez efectuado los retiros o realizadas las distribuciones de dividendos, otorgando con esto el 100% de los créditos, de los cuales el contribuyente queda obligado a restituir un 35% en calidad de débito fiscal, por los impuestos pagados en primera Categoría.

Adicionalmente, la sociedad cuenta con otros tres accionistas. el primero de ellos corresponde a una sociedad con domicilio en España, país con el que Chile tiene vigente un CDTI, el segundo con domicilio en Alemania que, por el contrario, no existe un convenio y el tercero con domicilio en Islas Caimán, país que al igual que lo que ocurre con Alemania, no existe dicho instrumento. Notar que la sociedad en Islas Caimán, según el caso en estudio, es una institución financiera y además es un territorio considerado como paraíso fiscal, según los antecedentes que analizaremos en su oportunidad.

El análisis lo centraremos en operaciones cuyos beneficiarios finales se encuentren domiciliados en países es que existan o no Convenios de Doble Tributación Internacional. Entre las operaciones que se analizarán se encuentran: uno) las distribuciones de dividendos, dos) pago de

intereses y tres) las remesas por pagos de regalías. En todas las operaciones se hará un paralelo para ver las diferencias que se pueden presentar.

IX. CAPITULO II

9.1 DEFINICIONES RELEVANTES PARA LA RESOLUCIÓN DEL CASO.

Para el análisis de las operaciones señaladas en el punto anterior, resulta relevante e indispensable analizar los siguientes conceptos que forman parte de este informe y que vienen a determinar la tributación de las operaciones en estudio.

9.1.1 Concepto de Renta

La LIR, en su artículo segundo define el concepto de renta 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”* (JUNTA DE GOBIERNO, 1974, 31 de diciembre)

9.1.2 Concepto de renta de fuente chilena.

Según el Artículo 10 de la LIR, son consideradas renta de fuente chilena, aquellas que provengan de bienes situados en territorio nacional o de actividades desarrolladas en el mismo, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente.

De acuerdo a lo indicado en el párrafo precedente, lo que prima es el lugar donde se encuentren ubicados los bienes transados y que generan la renta y los servicios deben ser prestados dentro del territorio nacional, por sobre la residencia del contribuyente, es decir, la fuente.

El inciso segundo del artículo mencionado indica que, serán rentas de fuente chilena las regalías, derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile del uso, goce o propiedad industrial o intelectual, mientras que en su inciso tercero, vela por los intereses impositivos chilenos, tomando como medida de protección, el gravar con impuestos la enajenación directa o indirecta de activos ubicados en Chile, que pertenecen a enajenantes que no tienen domicilio ni residencia en nuestro país, afectándolos con el impuesto establecido en el N°3 del artículo 58 de la LIR (impuesto adicional con tasa del 35% en carácter de único). Las rentas a que se refiere este inciso son: 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. En consecuencia, este artículo busca que los inversionistas extranjeros tributen por el mayor valor obtenido en la venta directa o indirecta de los activos subyacentes que generan la renta en nuestro país. Los activos subyacentes pueden ser una sociedad, entidad, establecimiento permanente en Chile o incluso un bien mueble o inmueble situado en nuestro país.

9.1.3 El problema de la doble tributación de las rentas

Una de los grandes inconvenientes a los que se ven enfrentados los inversionistas es la ***doble tributación internacional***, lo que ha llevado a que los estados vayan buscando herramientas que permitan la armonización e integración económica para de esta manera aliviar la carga tributaria a la que sus residentes se ven enfrentados. Lo anterior, se debe a que aquellas personas (sean naturales o jurídicas) que invierten o prestan servicios fuera del territorio de su domicilio o residencia, puedan verse doblemente gravados por las mismas utilidades generadas, es decir, tanto en el país de la inversión, como aquel en el cual residen. Claramente esto provoca un desincentivo a la actividad comercial externa y a la inversión lo que puede llevar un bajo crecimiento de la actividad económica.

Nuestro país tuvo un notable crecimiento y una mayor estabilidad económica, que permitió que grandes empresas nacionales pudieran establecerse en el extranjero o bien invertir su capital en empresas que operan en otros países. Mismo escenario respecto de inversionistas extranjeros, quienes pusieron su mirada y confianza en nuestro país, invirtiendo capitales en empresas chilenas o derechamente estableciendo filiales y sociedades en Chile, que han permitido un sostenido crecimiento y estabilidad económica que, hasta fines del año 2019 era considerado un país ejemplo en Latinoamérica

Diversos organismos internacionales han venido a abordar este tema, contribuyendo a la búsqueda de soluciones que, permitan lograr acuerdos entre los estados, de manera que todos pudieran quedar medianamente satisfechos. Esto implica definir quienes deben recaudar los impuestos y bajo que tasas van a operar las distintas actividades que se grabarán.

9.1.4 El rol de los Convenios de Doble Tributación Internacional sobre los impuestos

Los convenios para evitar la doble tributación, son instrumentos de carácter internacional, en que dos Estados suscriben acuerdos de tributación que dice relación con las tasas impositivas para ciertas operaciones y quién va a ejercer el derecho de recaudar dicha tributación. En definitiva, estas herramientas vienen a evitar o disminuir la doble tributación internacional que versa sobre un mismo hecho gravado, dentro del mismo periodo tributario y que recaiga sobre el mismo sujeto del impuesto (sea una persona natural o jurídica). Notar que no siempre la disminuyen.

Como se dijo anteriormente, el hecho de que una misma persona vea gravada la renta doblemente, da pie a que éstas se desincentiven para realizar inversiones o prestar servicios en un país distinto al cual residen, por el solo hecho de ver reducida su rentabilidad.

Ahora bien, los Estados se han puesto en el lugar de los privados y han ido en busca de mecanismos que puedan evitar la doble tributación, para lo cual, han tomado como modelos de convenios, los emitidos por la OCDE, organismo que, como se dijo anteriormente, tiene como otro de los principales objetivos reducir la elusión y evasión fiscal. En esta línea, este organismo, ha tenido que trabajar arduamente para evitar el abuso realizado por las grandes compañías, que buscan aprovecharse de los beneficios que los convenios reportan, conocido técnicamente como **“Treaty Shopping”** que, es definido como un mecanismo de utilización abusiva de los convenios, en que empresas de un tercer estado, establecen una sociedad de papel para aprovechar los beneficios que se pueden obtener de un tratado que no les beneficia directamente, conformando una especie de by pass con respecto a las rentas o utilidades generadas en otro país.

9.1.5 Retenciones de impuesto adicional conforme al artículo 74 N°4 de la LIR.

Respecto de la retención del impuesto adicional, el número 4 del artículo 74 de la LIR, indica que las personas o entidades que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60 del mismo cuerpo legal, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda.

Ahora bien, la base para el cálculo de este impuesto adicional, debe incrementarse en virtud de los artículos 58 y 62 de la LIR, que según el N°5 de la letra A) del artículo 14 LIR es con derecho a los créditos establecidos en los artículos 41 letra A y 63 del mismo cuerpo legal. Adicionalmente, dicho inciso señala que se otorgará un crédito por impuesto de primera categoría el cual es provisorio y que, eventualmente podría ser con obligación de restitución, lo cual va a depender del domicilio

que tenga el receptor de dichos dividendos y del régimen de tributación al que esté acogida la sociedad que remesa las rentas. Este crédito se utilizará al momento de la remesa y la tasa corresponderá a la del año en que ésta se haga efectiva.

Ahora bien, al término del ejercicio se debe determinar si los créditos fueron indebidos al reconocer un monto mayor al debido, el pagador de la renta deberá pagar al fisco por cuenta del beneficiario de la renta la diferencia de impuesto que resulte, en caso contrario, si el crédito resultare ser un monto menor al que correspondía, el propietario puede solicitar la devolución según lo indicado en el artículo 126 del código tributario (petición administrativa), o bien, por medio de la declaración anual del impuesto a la renta, aun cuando no tenga la obligación de efectuar dicha declaración conforme al artículo 65 LIR.

Estos impuestos de retención deberán ser declarados y pagados hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención. Lo anterior, según lo señala el artículo 79 de la LIR, que prescribe según sigue: *Las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refiere el artículo 73° y el número 4 del artículo 74° deberán declarar y pagar los impuestos retenidos hasta el día 12 del mes siguiente de aquél en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención.*

Notar que el plazo aumenta hasta el día 20 de cada mes, según lo dispone el artículo primero del Decreto Supremo N°1001 del 11 de septiembre de 2006, que señala lo siguiente:

“Amplíanse, hasta el día 20 de cada mes, los plazos de Declaración y Pago de los impuestos, a que se refieren los artículos 64, inciso primero, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, del decreto ley 825, de 1974; 78, 79 y 91 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1º del decreto ley N° 824, de 1974, respecto de los contribuyentes que presenten las declaraciones de los impuestos correspondientes a través de internet, y:

a) Se encuentren autorizados como emisores de documentos tributarios electrónicos, o

b) Que, por la naturaleza de sus actividades económicas emitan sólo boletas de honorarios y, utilicen el sistema de emisión de boletas de honorario electrónicas disponible en el sitio web del Servicio de Impuestos Internos.” (ANDRÉS VELASCO, MINISTRO DE HACIENDA, 2006)

Según lo indicado en el artículo 83 de la LIR, la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre

que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago recaerá también sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio de que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta y de lo dispuesto en el artículo 73 del mismo cuerpo legal.

Para el caso de la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación internacional, el N°4 del artículo 74 de la LIR, indica que cuando el beneficiario de la renta o cantidad les acredite mediante la entrega de un certificado emitido por la autoridad competente del otro Estado Contratante, su residencia en ese país y le declare en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que al momento de esa declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y que cumple con los requisitos para ser beneficiario de las disposiciones del convenio respecto de la imposición de las rentas o cantidades señaladas. Se presumirá salvo prueba en contrario que un certificado de residencia fiscal emitido por autoridad competente, acreditará la residencia fiscal del contribuyente durante el año calendario en que se haya emitido. El SII puede establecer que no concurrían los requisitos para aplicar las disposiciones del respectivo convenio en virtud de las cuales no se efectuó retención alguna o la efectuada fue por un monto menor al que correspondía. Dado lo anterior dicho inciso indica que el contribuyente obligado a retener, será responsable del entero de la retención que total o parcialmente no se hubiese efectuado, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente no residente ni domiciliado en Chile, el pago de dicha retención.

X. CAPITULO III

10.1 RESOLUCIÓN CASOS EN ESTUDIO

Como se dijo anteriormente, International S.A., es una sociedad que hasta el 31 de diciembre del año 2019 estaba acogido al antiguo régimen del artículo 14 letra B) de la LIR, sobre de imputación parcial de créditos, sociedad que pasa de pleno derecho al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR y no tiene opción alguna de acogerse al régimen de la letra D) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, por no cumplir con los requisitos que se exige para ello. Considerando que el promedio de sus ingresos en los 3 años comerciales anteriores superaría las UF 75.000.

Los requisitos a los cuales se hace mención en el párrafo anterior son dos y tienen la característica de ser copulativos, es decir, de no cumplirse uno de ellos, toda opción o intención de querer optar por éste, se pierde.

Los requisitos a los cuales se ha hecho mención son los siguientes:

“(a) Que el capital efectivo al momento del inicio de sus actividades no exceda de 85.000 unidades de fomento, según el valor de esta al primer día del mes de inicio de las actividades.

(b) Que el promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al régimen, no exceda de 75.000 unidades de fomento, y mantenga dicho promedio mientras se encuentren acogidos al mismo. Si la empresa ejerciera actividades por menos de 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios que corresponda a los que realice sus actividades.

La Ley N°21.210, clasifica a las empresas por el nivel de los ingresos promedios, es decir, si una sociedad supera dicho monto, no tiene más opción que la de quedar acogido al régimen de imputación parcial de crédito de la actual letra A) del artículo 14 de la LIR, con restitución del 35% del crédito por los impuestos soportados a nivel corporativo, cuya tasa de tributación es del 27%.

Lo indicado en la parte final del párrafo anterior, presenta una particularidad respecto de aquellas personas a las que se les distribuya dividendos y estas no sean residentes ni domiciliadas en Chile. Lo anterior dice relación a lo indicado en el inciso final del artículo 63 de la LIR, norma que exceptúa de tal obligación a quienes perciban distribuciones de dividendos y sean residentes de un país con el cual Chile tenga vigente, o en su defecto, suscrito un convenio de doble tributación, situación que se respetará hasta el año 2026. Con esto, Chile se compromete a reconocer y otorgar el 100% del crédito a personas o sociedades que, por ejemplo, tengan residencia o domicilio en USA, por los impuestos pagados a nivel de primera categoría.

Conforme lo indicado en el párrafo anterior, muchas personas que no conocen como funciona el mundo tributario podrían sacar conclusiones apresuradas y erróneas, toda vez que pareciera que la ley favorece a las sociedades con mayor poder y más aún cuando estas tienen su domicilio en USA.

10.1.1 Distribución de dividendos

10.1.1.1 Desde Chile a la Matriz en Estados Unidos de América (USA)



Fuente: Elaboración propia

Distribución de dividendos desde International S.A a su matriz en USA, Internacional CO. Evaluaremos el monto de retención a aplicar de acuerdo a la norma general (Decreto Ley N° 824), y ver que sucede con el convenio suscrito entre ambos estados, para definir si corresponde aplicar beneficios otorgados por dicho instrumento bilateral.

10.1.1.2 Reglas aplicables y tratamiento tributario según la Ley de Impuesto a la renta.

El N°2 del inciso primero del artículo 58 señala que:

“se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta con tasa del 35% en los siguiente casos”. 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, o acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionista, en conformidad a lo dispuesto en los artículos 14, artículo 17 N°7 y 38 BIS.

Cuando hablamos de impuesto adicional, estamos en presencia de un gravamen que afecta a personas que no tengan domicilio ni residencia en el territorio nacional chileno, particularmente el caso de las distribuciones de dividendos y la venta de acciones de sociedades o bien activos subyacentes según el artículo 10 de la LIR. El análisis se centrará en el primero de ellos, es decir, las distribuciones de dividendos.

Como regla general, un accionista que perciba dividendos de una sociedad chilena que se encuentre acogida al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, debe restituir el 35% de los créditos generados a nivel de primera categoría. Lo anterior, según prescribe el inciso quinto del artículo 63 de la LIR lo siguiente *“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.”*.

Ahora bien, nuestra interrogante apunta a responder lo siguiente ¿Cuál es la ventaja o desventaja de este régimen?, De lo cual podemos responder lo siguiente, hasta la anterior normativa, solo podían utilizar el 100% de los créditos las empresas acogidas al régimen de Renta Atribuida, sin embargo, tenían que tributar con los impuestos finales, Global Complementario o Adicional, en el mismo periodo en que se generaba la renta a nivel corporativo.

Lo indicado en el párrafo anterior, tenía sus desventajas no a nivel tributario, sino a nivel social y económico, toda vez, que sí dichas rentas ya habían cumplido con toda su tributación, los inversionistas podían trasladar dichos capitales para ser invertidos en países que les brindaran mayores garantías y certidumbre. Esto hace que Chile sea menos atractivos ante inversionistas extranjeros.

La actual reforma, califica a las grandes empresas en el régimen semi integrado con un 65% de aprovechamiento efectivo de crédito y éstos se gatillan una vez que, se efectúen distribuciones de dividendos, para el caso de Sociedades Anónimas, o bien, retiro de utilidades para las sociedades de personas. La base imponible de este sistema de tributación, se obtiene según lo prescrito en los artículos 29 al 33 de la LIR.

Hablar de ventajas para las empresas acogidas al actual artículo 14 letra A) (régimen parcialmente integrado), ya no es relevante, pues sus socios deben asumir una mayor carga tributaria a nivel corporativo, un 27%, del monto determinado, solo pueden aprovechar un 65% como crédito contra impuestos finales (Global Complementario o Adicional).

Se puede señalar que la ventaja del actual régimen de letra A) del artículo 14, es que pueden postergar la tributación final hasta el momento en que se efectúen distribuciones de dividendos o que sus socios realicen retiros. Las desventajas en tanto, es ser dos puntos porcentuales mayor la tasa de impuesto primera categoría al régimen PROPYME y los beneficiarios de impuestos finales tienen la obligación de restituir el 35% del crédito, lo que implica una carga tributaria que podría alcanzar a un 44,45%, situación que no deja de ser relevante y poco favorable.

Ahora bien, considerando que la entidad a la cual se estarían distribuyendo los dividendos tiene su domicilio en USA, analizaremos el convenio suscrito entre ambos estados, a pesar que este sólo se encuentra suscrito, pero no vigente, es decir, no se podrían aplicar los beneficios que se derivan de este instrumento.

10.1.1.3 Reglas aplicables y tratamiento tributario según convenio suscrito con USA.

Como vimos anteriormente, la normativa tributaria interna, no es del todo favorable para los socios o accionistas sin domicilio ni residencia en el país, que perciban retiros o dividendos de sociedades que se encuentren acogidas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, toda vez que, según nuestra normativa interna, los beneficiarios finales de las utilidades, quedan sujetos a cumplir con la obligación de restitución del 35% del crédito por impuestos pagados a nivel corporativo. No obstante, el inciso quinto del artículo 63, de la LIR, en su segundo punto seguido indica lo siguiente:

“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 N° 824, 1974).

Notar que, la no restitución indicada en el párrafo precedente, fue condicionada en el artículo cuarto transitorio de la Ley N°20.899 (reforma 2016 a la reforma del año 2014), dando la posibilidad de **no restituir el 35%**, hasta el 31 de diciembre del año 2019, cuando incluso existiesen convenios suscritos con anterioridad al 01 de enero del 2017. Esta normativa fue modificada por la Ley N°21.047, de fecha 23 de noviembre de 2017 y finalmente, por medio del artículo cuadragésimo cuarto transitorio de la Ley N°21.210, que amplía dicho plazo hasta el “31 de diciembre de 2026, por lo convenios suscritos con anterioridad al 01 de enero de 2020” (Ley N° 21.210, 2020).

Al estar este convenio suscrito, la restitución que debería hacer la compañía Norteamérica no aplica, por lo que, el crédito por los impuestos pagados en primera categoría puede acreditarse e imputarse en un 100% sin la obligación de restitución. Esta norma ha sido criticada por algunos sectores, ya que señalan que es discriminatoria, puesto que ven que existe un claro beneficio hacia los residentes de países en que exista un convenio, o en su defecto, que solo se encuentre suscrito en los plazos anteriormente indicado, respecto a los residentes en Chile, por lo tanto, no hay igualdad ante la ley.

Lo anterior se sustenta en el análisis realizado por Francisca Souper al indicar lo siguiente *“Los contribuyentes residentes de países que tiene convenio para evitar la doble tributación internacional pueden utilizar como crédito el 100% del impuesto de primera categoría pagado cuya tasa efectiva es de 35%; mientras tanto para los contribuyentes chilenos y los demás inversionistas extranjeros no residentes de países con los cuales Chile no tiene convenio de doble tributación internacional vigente, la tasa efectiva será de 44,45%. Lo que a simple vista deja en evidencia que la legislación le da un tratamiento más favorable a los no residentes con convenio para evitar la doble tributación internacional que a los propios nacionales”* (ABURTO, 2017)

Francesca Graffigna Pruzzo, en su tesis denominada “Discriminación de la carga tributaria entre inversionistas extranjeros contribuyentes de impuesto adicional frente al régimen del artículo 14 B”, después de hacer un análisis profundo de la materia, llega a la siguiente conclusión:

“la diferencia establecida por el legislador relacionada a la excepción de restitución del 35% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad, en razón de la existencia de un Convenio para evitar la doble tributación no vulnera el Principio Constitucional de Igualdad Tributaria, toda vez que es lícito otorgar un trato discriminatorio a contribuyentes en distintas situaciones, mientras ésta no sea de carácter arbitrario” (PRUZZO, 2017).

Como podemos apreciar, a pesar que la conclusión indica que existe tal discriminación, sin embargo, ésta es justificable.

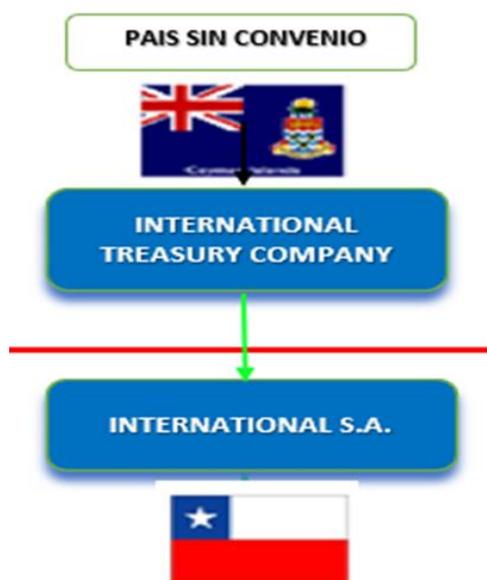
Lo indicado en los dos párrafos anteriores, podría dar lugar a confusiones puesto que el análisis realizado tanto por Francisca como por Francesca, se enmarcan en el anterior régimen de tributación, es decir, la anterior letra B) del artículo 14 de la LIR. Sin embargo, y como se mencionó anteriormente, la nueva letra A) del artículo 14 toma las menciones de la anterior letra B), con imputación parcial de créditos.

Finalmente, si el convenio hubiera estado vigente, se podría pensar que las distribuciones de dichos dividendos desde Chile a USA, podrían reducirse de un 35% a un 5% o bien, un 15% como tasa máxima (Convenio Doble Tributación, 2010). No obstante, nuestro país al tener un sistema

integrado de impuestos, debe retener dichos dividendos con tasa del 35% a no ser que, los impuestos a nivel corporativo y los impuestos que gravan a sus accionistas dejen de estar integrados.

La Cláusula Chile contenida en el párrafo 12 del Protocolo del Convenio suscrito, viene a marcar la diferencia que existe entre ambos Estados contratantes, puesto que el país norteamericano a diferencia de Chile, no tiene integración de sus impuestos por lo que, si puede aplicar la rebaja de tasas, pasando de un 30% a un 15% o bien el 5%, dependiendo del porcentaje que tenga sobre las acciones con derecho a voto en la sociedad chilena. Este impuesto Adicional o de retención para la sociedad domiciliada en USA, es totalmente independiente del impuesto corporativo o lo que en Chile se denomina de primera categoría. No así la realidad de ambos impuestos en Chile, cuya característica principal es que estos están integrados.

10.1.1.4 Dividendos desde la Sociedad Chilena a la Sociedad en Islas Caimán



Fuente: Elaboración propia

Distribución de dividendos desde International S.A a su dueña en Islas Caimán, sociedad que denominaremos Treasury Company. Evaluaremos el monto de retención que debe aplicar, de acuerdo a la norma general (ley de impuesto a la renta).

Treasury Company a diferencia de International CO, se encuentra domiciliada en un país con el cual Chile no tiene suscrito un CDTI, país que además forma parte del listado de paraísos fiscales,

que corresponden a territorios que son reconocidos por entregar condiciones que favorecen a sus residentes, ofreciendo tasas de interés bajas, secretos bancarios y bajas o nulas tasas de tributación.

Respecto del concepto Paraísos fiscales, existen diversos tipos de opiniones. Por ejemplo, hay quienes ven a estas plataformas de inversión como lugares en que los grandes empresarios ocultan inversiones con el fin de no pagar impuestos, lo que implica no contribuir con el país desde donde obtiene la riqueza, se dice además que estos territorios no revelan información de las compañías que tienen allí sus inversiones. Ricardo Guerrero en la columna de opinión denominada "Paraísos Fiscales: Justicia en la exclusión" sostiene que los paraísos fiscales ofrecen los siguientes productos: *"nula o baja tributación de las rentas que se obtienen o se destinan a estas jurisdicciones, es decir, tasas de impuesto a las empresas constituidas en ellos cercanas al 0%. El segundo producto está relacionado con otorgar altos niveles de opacidad u ocultamiento de las operaciones que se realizan desde esos lugares. Es decir, el Servicio de Impuestos Internos está ciego respecto a qué pasa con esas inversiones, y no puede saber si quienes invierten en paraísos fiscales han pagado o no todos sus impuestos."*²

Por otra parte, hay quienes sostienen que las inversiones en paraísos fiscales son legales, toda vez que no están prohibidas y que toda persona es libre de invertir sus capitales donde estime conveniente, mientras dichos fondos hayan cumplido con la tributación correspondiente y que además provengan de negocios completamente lícitos. Hay quienes utilizan estos territorios para protegerse de posibles escenarios financieros negativos o bien, a inestabilidades políticas que pronostican un futuro algo incierto. En esta línea, Claudio Bustos, abogado tributario y socio fundador de Bustos Tax & Legal, sostiene en una entrevista con Emol, que *"es absolutamente legal, en la medida que no implique la evasión o elusión de impuestos en Chile. El solo hecho de tener una sociedad en un paraíso fiscal, por sí solo, no constituye ninguna ilegalidad"*. Explicó además que nuestra legislación chilena, por medio del artículo 41 letra G) de la LIR, obliga a declarar y tributar a aquellas entidades o personas que tengan control sobre entidades en el extranjero, que durante el año comercial devenguen utilidades que excedan de las 2.400 UF. Entonces concluye diciendo *"si un contribuyente chileno tiene una sociedad en un paraíso fiscal que tiene el tipo de inversiones antes señaladas, y cumple con la tributación en Chile cuando corresponda, no incurre en ninguna ilegalidad por el solo hecho de mantener dicha sociedad en esa jurisdicción"*.³

No obstante, como estas jurisdicciones tienen su lado oscuro, es que Chile al tener una buena reputación internacional y ser miembro de la OCDE, sigue la línea respecto de evitar la evasión y

² Extraído de la página web <https://www.ciperchile.cl/2020/05/05/paraisos-fiscales-justicia-en-la-exclusion/>, con fecha 26 de diciembre de 2021

³ Extraído de la página web <https://www.emol.com/noticias/Economia/2021/10/07/1034698/que-son-los-paraisos-fiscales.html>, - con fecha 15 de octubre de 2021.

elusión fiscal, lo cual ha llevado a normar de manera sancionatoria a quienes tengan sociedades con domicilio en paraísos fiscales.

Dado lo indicado en el párrafo anterior, El decreto ley N° 824 (LIR), en la letra H) del artículo 41, indica que, un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial cuando se cumplan con al menos dos de los requisitos que se enumeran a continuación:

- a) Su tasa de tributación efectiva sobre los ingresos de fuente extranjera sea inferior al 50% de la tasa del inciso primero del artículo 58 de la LIR;
- b) No hayan celebrado con Chile un convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios o el celebrado no se encuentre vigente;
- c) Los territorios o jurisdicciones cuya legislación carezca de reglas que faculten a la administración tributaria respectiva para fiscalizar los precios de transferencia, que de manera sustancial se ajusten a las recomendaciones de la OCDE, o de la Organización de Naciones Unidas;
- d) Aquellos que no reúnan las condiciones para ser considerados cumplidores o sustancialmente cumplidores de los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información con fines fiscales por la OCDE;
- e) Aquellos cuyas legislaciones mantengan vigentes uno o más regímenes preferenciales para fines fiscales, que no cumplan con los estándares internacionales en la materia de acuerdo a calificación efectuada por la OCDE;
- f) Aquellos que gravan exclusivamente las rentas generadas, producidas o cuya fuente se encuentre en sus propios territorios.

Dicho artículo termina diciendo que, no se aplicará lo dispuesto en el artículo en comento, cuando se trate de países miembros de la OCDE. Entendiéndose, por tanto, que los estados miembros de dicha organización, cumplen con los estándares para ser parte de ella.

Con fecha 03 de diciembre de 2003, se publica en el Diario oficial chileno el Decreto Supremo N°628, del Ministerio de Hacienda. En dicho acto administrativo, se fija un listado de países considerados paraísos fiscales o también llamados regímenes fiscales preferenciales nocivos, el cual, recoge su base desde el listado elaborado por la OCDE. Este Decreto fue promulgado luego de la publicación de la Ley N°19.840 de fecha 23 de noviembre del año 2002, el cual viene a establecer normas tributarias para aquellas sociedades que realicen operaciones desde Chile al exterior, y que eventualmente puedan llevar las utilidades a países en los cuales exista baja o nula tributación.

Con fecha 19 de diciembre de 2017, el SII emite la Resolución Exenta N°124, en la letra B) de dicho texto, se da a conocer el listado de países que son considerados paraísos fiscales o que tienen un régimen fiscal preferencial. Este documento adjunta el listado N°2, que corresponden a países

que cumplen con al menos, dos de los requisitos señalados por la Letra H, del artículo 41 de la LIR. En dicha lista, aparecen las Islas Caimán país en donde se encuentra domiciliada una de las dueñas de la sociedad chilena.

Con fecha 05 de julio de 2018, el Servicio de Impuestos internos emite la Resolución Exenta N°55, la cual, en su letra b) N°1 del resolutivo, actualiza el listado de países o jurisdicciones que no son estados miembros de la OCDE y, cumplen con al menos dos de los requisitos señalados en la letra H) del artículo 41 de la LIR. Listado del cual forma parte las Islas Caimán.

Las Islas Caimán corresponde a un territorio dependiente del Reino Unido y que actualmente forma parte del listado de países considerados paraísos fiscales, de acuerdo a información obtenida de la página web de Tax Justice Network⁴. Dicho estudio revela que la mayor parte de la responsabilidad de permitir el abuso fiscal corporativo mundial entre el grupo de países de la OCDE recae en el Reino Unido y su red de territorios de ultramar. Esto es, Las Islas Vírgenes, Bermuda y Caimán.

10.1.1.5 Reglas aplicables y tratamiento tributario

En contraste a lo analizado en las distribuciones de dividendos con la sociedad domiciliada en USA, las distribuciones de dividendos que la sociedad anónima chilena efectúe a Treasury Company, se grabará con la tasa del 35%, y además tendrá la obligación de restituir según lo indicado por el artículo 63 de la LIR, el 35% de los créditos pagados a nivel de primera categoría. Todo esto, por la no existencia de un convenio suscrito, entre ambos estados.

El N°2 del inciso primero del artículo 58 de la LIR indica que, *“se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta con tasa del 35% en los siguientes casos: 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 acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionista.*

Internacional S.A. al ser una sociedad anónima chilena, debe aplicar dicha retención conforme lo indicado en el inciso segundo del artículo 58, mientras que las sociedades de personas se rigen por el inciso primero del artículo 60 de la Ley sobre impuesto a la Renta, es decir, por aquellas rentas que sean percibidas o devengadas de fuente chilena, con retención del 35%.

⁴ Extraído de página web <https://taxjustice.net/press/la-clasificacion-de-paraisos-fiscales-muestra-que-los-paises-que-establecen-las-normas-fiscales-mundiales-hacen-lo-posible-para-ayudar-a-las-empresas-a-ignoralas/> con fecha 20 de septiembre de 2021

Treasury Company Ltd, es una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal, Territorio que no es muy bien mirado desde el punto de vista de ciertos sectores de la economía, toda vez que, las inversiones que desde allí se realizan, muestran un grado de opacidad y además dan la facilidad para evadir impuestos, puesto que ofrecen tasas de tributación bajas que pueden llegar a 0.

10.1.1.6 Alternativas de solución (Re domiciliación)



Fuente: Elaboración propia

Ante el actual escenario, esta compañía puede optar por cambiar su domicilio a un país con el cual existe un convenio de tributación vigente. De esta manera puede reducir su carga tributaria que dice relación con la restitución del 35% del crédito.

La Re domiciliación de sociedades, es un instrumento para transferir una sociedad de un país a otro, quedando sujeto bajo las leyes de la nueva jurisdicción. Por lo general, las jurisdicciones fiscales que presentan una baja o nula tasa impositiva y centros financieros son los que otorgan la posibilidad de re domiciliar empresas o sociedades. Las acciones que deben materializarse para cambiar el domicilio de una empresa a otro país, es que exista un acuerdo de los directores y accionistas y de las autoridades fiscales de ambos países. Hay que asegurarse de que las leyes de ambos países permiten la Re domiciliación de sociedades mercantiles o de que la nueva jurisdicción acepte compañías extranjeras unilateralmente.

España por su parte acepta la Re domiciliación, y esto se ampara según lo prescrito por el artículo 94 de la Ley N°3 del año 2009 que dice relación con el traslado a territorio español del domicilio social según sigue, "1. *El traslado al territorio español del domicilio de una sociedad*

constituida conforme a la ley de otro Estado parte del Espacio Económico Europeo no afectará a la personalidad jurídica de la sociedad. No obstante, deberá cumplir con lo exigido por la ley española para la constitución de la sociedad cuyo tipo ostente, salvo que dispongan otra cosa los Tratados o Convenios Internacionales vigentes en España.

En particular, las sociedades extranjeras de capital que pretendan trasladar su domicilio social a España desde un Estado que no forme parte del Espacio Económico Europeo deberán justificar con informe de experto independiente que su patrimonio neto cubre la cifra del capital social exigido por el Derecho español. (Juan Carlos I Rey de España, 2009)

2. La misma regla se aplicará al traslado a España del domicilio de sociedades constituidas conforme a la ley de otros Estados, si su ley personal lo permite con mantenimiento de la personalidad jurídica.”

Analizaremos pronunciamientos realizados por el SII, a consultas realizada respecto de cómo dicho ente fiscal aborda esta materia.

Con fecha 17 de mayo de 2016, fecha en que ya se había publicado la Ley N°20.899, reforma que comenzaría su vigencia, a partir del 01 de enero del año 2017, un contribuyente realiza la siguiente pregunta; el cambio de dirección de una sociedad, de un país a otro, distinto de Chile, puede afectar la continuidad de la personalidad jurídica y si ello, implicaría la enajenación de los activos subyacentes en Chile (venta de las acciones sobre la sociedad chilena), lo cual, podría implicar una operación gravada con impuesto adicional, a lo que la entidad fiscalizadora concluye lo siguiente:

“En base a los antecedentes acompañados, el análisis efectuado y a las normas referidas, es posible concluir lo siguiente:

1. Que el cambio de domicilio de BBBB, desde TTTT a XXXX, de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico tributario, no afecta la continuidad de la personalidad jurídica de aquella.

2. Que los activos subyacentes de BBBB ubicados en Chile, sociedad que mantendría su personalidad jurídica a pesar del cambio de domicilio –sin solución de continuidad–, no se entienden enajenados producto de la referida modificación.

3. Que la modificación del domicilio social de BBBB no constituye en sí mismo un acto sujeto a tributación en Chile, sin perjuicio de posibles efectos tributarios que pudiera tener en el futuro la aplicación de las normas de la Ley sobre Impuesto a la

Renta citadas en el análisis, u otras normas cuyo presupuesto o requisito se refiera al domicilio". (FERNANDO BARRAZA LUENGO DIRECTOR NACIONAL SII, 2016)

El SII presenta el caso N°52 denominado Cambio de domicilio de sociedad extranjera con activos en Chile, en su Catálogo de Esquemas Tributarios AT 2021, donde deja en claro que la re domiciliación no constituirá un acto elusivo cuando se verifique que:

- *Que exista un traslado real y efectivo de domicilio de "A" y que éste no se agote en un mero traslado formal de su sede de dirección.*
- *Que "A" quede sujeta a tributación por sus rentas de fuente mundial en "C".*
- *Que se logren eficiencias asociadas a la administración de los negocios del grupo, se reduzcan costos, se produzcan sinergias y se tenga por objeto eliminar sociedades domiciliadas en jurisdicciones o en territorios que sean considerados por la OCDE como regímenes fiscales preferenciales. (DIRECCION NORMATIVA DEL SII, 2021)*

De esta manera cumplidas estas condiciones, el contribuyente puede utilizar el 100% del crédito contra el Impuesto Adicional, según lo dispuesto por el artículo 63 de la LIR, lo cual le permite, además, aprovechar todos los otros beneficios derivados de los convenios.

Dado esto, Treasury Company, tiene herramientas que le permitan asegurar en parte, que esta operación no tendrá efecto impositivo alguno que pudiera desencadenar en algún tipo de sanción por el hecho realizar un cambio de domicilio en el extranjero.

Para terminar, se presenta un cuadro comparativo respecto de los dividendos que se distribuyeron a USA y aquellos que se distribuyeron a las Islas Caimán.

Registro	Estados Unidos	Islas Caimán
	Sin obligación de Restitución (IA con Tasa 35%)	Obligación de Restitución (IA con Tasa 35%)
Dividendos distribuidos	\$ 2.300.000.000	\$ 2.300.000.000
Incremento	\$ 850.684.901	\$ 850.684.901
Base Imponible	\$ 3.150.684.901	\$ 3.150.684.901
Impuesto Adicional	\$ 1.102.739.715	\$ 1.102.739.715
Crédito por IDPC Pagado	\$ -850.684.901	\$ -850.684.901
Restitución del 35% del Crédito por IDPC	\$ -	\$ 297.739.715
IA a Pagar	\$ 252.054.814	\$ 549.794.530
Carga Tributaria Total (IDPC e IA)	\$ 1.102.739.715	\$ 1.400.479.431
Remesa Neta	\$ 2.898.630.087	\$ 2.600.890.371
Carga Tributaria en términos porcentuales	35,00%	44,45%

Fuente: Elaboración propia

Según los cálculos del recuadro anterior, la carga tributaria en términos porcentuales aumenta de un 35% a un 44,45%, situación que no es menor, al ser una empresa que debiera tener ingresos por sobre los MM \$ 2.300.

10.1.1.7 Convenios de Doble Tributación Internacional entre Chile y España.

Antes de analizar el convenio entre ambos estados, es necesario explicar cómo funcionan éstos, a quienes benefician y como hoy en día, se está abusando de la aplicación de estas herramientas.

El objetivo principal de estos instrumentos multilaterales, es evitar que una persona, natural o jurídica, pueda ver grabada la renta en el estado fuente y en el estado receptor, es decir, evitar la Doble tributación internacional sobre una misma operación. Lo anterior se da, ya que todos los quisieran gravar con impuestos a quienes se beneficien de operaciones realizadas en territorio propio o cuyos servicios se realicen de un lugar distinto al del pago de la renta. Otro de los objetivos, es prevenir la elusión y evasión fiscal y para ello, se han ido incorporando medidas que permitan evitar el uso inadecuado o abuso de los convenios.

El SII ha emitido la circular 57 del año 2009, en la cual busca explicar el sentido y el alcance de la expresión Beneficiario Efectivo y la aplicación de normas antiabusos de los convenios.

En tal sentido, para que una persona sea considerada beneficiario efectivo de la renta, no debe ser un agente o un mandatario, que solo actúe como intermediario de quien potencialmente pudiera ser el beneficiario final domiciliado o residente en un tercer estado contratante.

La OCDE en su intento de prevenir el abuso de los convenios, ha excluido del término beneficiario efectivo a las sociedades instrumentales o también conocidas por su nombre en inglés como las “Conduit Companies” toda vez que estas sociedades a pesar de ser las receptoras formales de tales rentas, éstas no tienen las facultades suficientes para disponer de tales fondos y solo actúan como intermediarios, quienes pudieran percibir un pago ínfimo respecto de los beneficios obtenidos al vulnerar los procedimientos establecidos.

Una sociedad instrumental es aquella que cumple con los siguientes criterios:

1. Reside en uno de los estados contratantes y canaliza las rentas de una persona de un tercer estado contratante que, se beneficia indirectamente de los beneficios de dicho convenio.
2. Haya realizado acuerdos instrumentales (Conduit arrangements), en que se obliga legalmente o de hecho a traspasar la renta percibida o gran parte de ella al beneficiario final que se encuentra domiciliado en un tercer estado, que directamente no se beneficia de tal herramienta.
3. No cuenta con un lugar físico para operar o desarrollar operaciones que den origen a tales rentas.
4. La no existencia de activos en el estado donde se encuentra constituida
5. El hecho de que no existan mayores riesgos respecto de la renta percibida o la capacidad funcional que la sociedad tiene para desarrollar sus actividades.

Existe una cláusula denominada “**Clausula Chile**” que se da principalmente a razón de que nuestro país cuenta con un sistema de integración en la tributación, en el que el impuesto corporativo de primera categoría es acreditable y deducible contra el impuesto adicional. Al dejar de existir esta deducibilidad del crédito por impuesto de primera categoría contra el impuesto adicional, esta cláusula dejaría de tener validez en casi la totalidad de los convenios o bien si la tasa excediere del 35% de impuesto adicional que actualmente afecta a las rentas que se remesan al extranjero por concepto de utilidades.

En definitiva, lo que busca el estado de Chile con esta denominada Cláusula Chile es resguardar los ingresos fiscales, no cediendo la posibilidad de otorgar un segundo beneficio a quienes residan o se domicilien en un país con el cual exista un convenio vigente. La explicación a lo dicho se da en razón a que al tener en Chile un sistema integrado de tributación en que el impuesto de primera categoría viene a ser un crédito contra el impuesto adicional, 27% para el caso de International S.A, en el cual solo se configuraría un 8% de Impuesto adicional.

Ahora bien, cuando el dividendo se distribuye a un beneficiario residente o domiciliado en un país con el cual no hay un convenio vigente el escenario es distinto, producto de la restitución, llegando a una tasa marginal máxima de hasta 44,45% situación que podría llevar a tomar decisiones que favorezcan su posición, al no existir posibilidad alguna de mejorar tal situación.

El artículo 10 del Convenio Chile España indica que:

1. *Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante, en este caso Chile, a un residente del otro Estado Contratante, para el caso en estudio, España, pueden someterse a imposición en ese otro Estado (España),*
2. *Dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos (Chile) y según la legislación de ese Estado (Chile). Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante (España), el impuesto así exigido no podrá exceder del:*
 - a. *5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee directa o indirectamente al menos el 20 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;*
 - b. *10 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos. (menos del 20% de participación) (AUTORIDADES TRIBUTARIAS CHILE Y ESPAÑA, 2003)*

Podemos observar que en este mismo artículo se hace mención a la situación particular del estado chileno, toda vez que su sistema impositivo se encuentra integrado, dicho inciso indica lo siguiente: *“Las disposiciones de este párrafo no limitarán la aplicación del impuesto adicional a pagar en Chile en la medida que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional.”*

No obstante, lo indicado anteriormente, el número 4 del convenio indica que lo indicado en los puntos 1 y 2, no serán aplicables las disposiciones allí indicadas, cuando el beneficiario efectivo realice en una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente, caso en el cual aplicaría lo indicado en el artículo 7, esto es, beneficios empresariales.

10.1.1.8 Retenciones de Impuesto Adicional

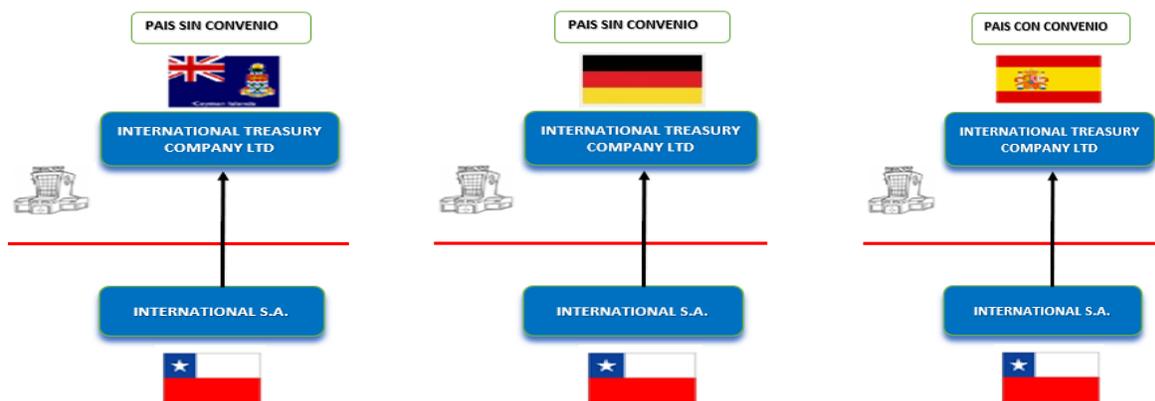
El número 4 del artículo 74 de la LIR, indica que las personas o entidades que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60 de la LIR, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda.

Ahora bien, la base para el cálculo de este impuesto adicional, debe incrementarse en virtud de los artículos 58 y 62, con derecho a los créditos establecidos en los artículos 41 letra A y °63 del mismo cuerpo legal, según el N°5 de la letra A) del artículo 14. Adicionalmente dicho inciso indica

que se otorgará un crédito por impuesto de primera categoría el cual es provisorio y que, eventualmente podría ser con obligación de restitución, lo cual va a depender del domicilio que tenga el receptor de dichos dividendos. Este crédito se utilizará al momento de la remesa y la tasa corresponderá a la del año en que ésta se haga efectiva.

Al cierre del ejercicio comercial respectivo se debe determinar si los créditos fueron indebidos al reconocer un monto mayor al debido, el pagador de la renta deberá pagar al fisco por cuenta del beneficiario de la renta la diferencia de impuesto que resulte, en caso contrario, si el crédito resultare ser un monto menor al que correspondía, el propietario puede solicitar la devolución según lo indicado en el artículo 126 del Código Tributario (petición administrativa), o bien, por medio de la declaración anual del impuesto a la renta, aun cuando no tenga la obligación de efectuar dicha declaración conforme al artículo 65 de la LIR.

10.1.2 Pago de Intereses



Fuente: Elaboración propia

10.1.2.1 Reglas aplicables y tratamiento tributario

La tributación que afecta a las remesas por concepto de “**intereses**”, se encuentra normado por el inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, donde señala que en primera instancia se debería aplicar un impuesto de retención con tasa del 35% respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile.

Sin embargo, el N°1 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, indica que: “**los intereses** provenientes de las operaciones de crédito estarán afectos al impuesto Adicional que establece el citado artículo con una tasa **del 4%**, cuando estos provengan de:

- a) *Depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera, efectuadas 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**, Entre otro tipo de operaciones*

Antes de comenzar con el análisis de la retención que afectaría a las personas o sociedades extranjeras, beneficiarias de los intereses que la sociedad chilena remese al extranjero, se explicará como las grandes multinacionales se organizan para optimizar sus recursos.

10.1.2.2 Formas en que operan los grandes grupos empresariales (Cash Pooling)

Los grandes grupos empresariales se han organizado de tal manera que, para optimizar la gestión de sus recursos, constituyen sociedades dedicadas al rubro financiero, las cuales se encargan de captar y entregar financiamiento al resto de las compañías del grupo, a esto se le conoce como el **Cash Pooling, o gestión conjunta de la tesorería** que en palabras algo técnicas corresponden a estructuras que centralizan la caja o efectivo ocioso de tesorería de un grupo empresarial en una cuenta bancaria, desde la que se financia al conjunto de empresas del grupo. De esta manera se consigue la optimización de los recursos financieros, se minimizan los costos de financiamiento, se maximiza el rendimiento que obtendrá el exceso de efectivo, se logran economías de escala y gestiones más especializada de la tesorería.

En palabras simples, el *Cash Pooling* es una figura en que las empresas del grupo toman el exceso de liquidez y lo depositan a una cuenta centralizada que les permite obtener rentabilidad a futuro. Ahora bien, cuando una sociedad del grupo necesita capital para llevar a cabo ciertas inversiones, acude a esta Institución financiera, la que le otorga un crédito a una tasa mayor, logrando con esto que la sociedad pueda ir generando utilidades. Muy importante señalar, que las operaciones deben darse a valores de mercado, toda vez que se aplican las normas de precios de transferencias (tema que no son parte de esta tesis), que pueden incidir en una disminución de recaudación fiscal.

Ahora bien, para que proceda la tasa rebajada de retención del 4%, la operación crediticia no deberá ser otorgado mediante cualquier tipo de acuerdo estructurado, operación que tiene por finalidad que los intereses lleguen o sean transferidos a una tercera persona o entidad residente o domiciliada en el extranjero, que a su vez no asuma los riesgos propios de dicha operación, y que, no tendría derecho a la tasa rebajada, si éste hubiera recibido directamente los intereses del deudor, por no cumplir con los requisitos de institución bancaria o financiera internacional.

Un requisito importante a considerar es que, para que se haga efectiva la rebaja de tasa, la institución bancaria extranjera deberá entregar a la sociedad que paga los intereses desde Chile, una declaración expresa en que se deje constancia que no se ha celebrado ningún tipo de acuerdo estructurado, según lo indicado en el párrafo anterior.

Como se puede apreciar, el legislador busca entre otras cosas, atraer capital al país, fomentando el desarrollo y la inversión. Junto con ello, busca beneficiar a la persona que cumpla con los requisitos para la rebaja de tasa de impuesto adicional, al igual como lo hacen los CDTI, en cuyo análisis se llega a la conclusión de que éstos buscan que sea el beneficiario efectivo quien goce de tales beneficios y no, una tercera persona que sólo actúe como un mero intermediario.

El inciso tercero del numeral uno de los intereses, indica que una institución financiera extranjera o internacional es aquella que tiene su domicilio o residencia en el extranjero, cuyo objeto principal sea el otorgamiento de créditos, financiamiento u otras operaciones con dichos fines y que sus ingresos provengan principalmente de su objeto principal. Adicionalmente, las operaciones de financiamiento sean realizadas en forma periódica y que dicha entidad 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, esto es, 800.000 unidades de fomento, según lo indicado en el artículo 50, del título IV de dicho decreto con fuerza de ley, monto que al momento de otorgarse la escritura social de un banco o de autorizarse el funcionamiento de una sucursal de un banco extranjero, al menos el 50% de dicho capital debe estar pagado, no existiendo plazo alguno para enterar el saldo.

El pagador del interés, estará obligado a informar al SII, en un plazo determinado las condiciones de la operación crediticia. En la actualidad tienen la obligación de presentar la Declaración Jurada N° 1946, información que debe ser declarada el 30 de junio de cada año tributario

Existe la posibilidad que no se pague impuesto alguno por los intereses sobre créditos otorgados desde el exterior, cuando quien perciba dicho crédito, sea una institución financiera que a su vez utilice dichos fondos para el otorgamiento de créditos al exterior.

Dicho lo anterior, los bancos extranjeros tributan sobre sus rentas de fuente local y los intereses de los créditos externos tienen tal calidad. De esta manera, cuando una empresa en Chile obtiene un crédito externo, los intereses pasan a ser renta de fuente chilena y el beneficiario de dichos intereses debe tributar en Chile, según lo indicado en el artículo 10, 11 y 59 de la Ley de impuesto a la renta. En el fondo es una excepción al principio de la fuente pagadora.

Hemos analizado el impuesto adicional que afecta a las instituciones extranjeras, sin domicilio ni residencia en el país, en cuyo caso la sociedad o la persona que paga bajo este concepto debe retener el impuesto y enterarlo al fisco por medio del Formulario N°50.

10.1.2.3 Tratamiento tributario, reconocimiento del gasto para la empresa pagadora de los intereses

Ahora centraremos nuestro análisis, respecto del uso del gasto por el pago de los que afecta a la sociedad chilena y para ello, analizaremos el artículo 31 de la LIR, para definir si estos pagos pueden ser considerados gastos para efectos de determinar la Renta Líquida Imponible (RLI) en Chile.

El artículo 31 de la LIR sostiene que, para que un gasto sea aceptado, debe cumplir con los siguientes requisitos copulativos.

- a) Ser necesarios para producir la renta, por lo que deben tener carácter de obligatorio o inevitable. **necesario** según la real academia española, es definida como *“que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin.”*
Según la Ley N°21.210 se definen los gastos necesarios para generar la renta, **“entendiéndose por tales aquellos gastos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés desarrollo o mantención del giro del negocio”**
- b) Que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR, costos directos
- c) Que se encuentren pagados o adeudados, es decir, gastos en los cuales se ha incurrido efectivamente independiente de si estos, estén pagados o no.
- d) Deben ser del ejercicio comercial correspondiente
- e) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, por medio de facturas, boletas, notas de crédito, débito, contratos, documentos emitidos en el exterior

El inciso segundo de este artículo 31 de la LIR, señala que aquellos gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los documentos emitidos en el exterior conforme lo determine las disposiciones legales de ese país, para ello debe constar al menos la individualización del vendedor o prestador del servicio y su respectivo domicilio, la naturaleza de los servicios y el monto de los mismos. Adicionalmente, se exige que el contribuyente presente una traducción al castellano de los documentos a petición del SII, cuando éste así lo solicite. Ahora bien, la parte final de este inciso sostiene que, al no existir dicho documento, la Dirección regional puede aceptar la deducción del gasto, si es que, a su juicio, éste es razonable y necesario para la operación.

El inciso tercero del mismo artículo hace mención a las cantidades referidas por el artículo 59 de la LIR, cuando se originen en actos o contratos entre partes relacionadas de manera directa o indirecta, es decir, relación de la chilena con las sociedades en el extranjero en los términos del artículo 41 letra E (Precios de transferencias).

Según este inciso, como requisito adicional para deducir como gastos las cantidades por intereses pagados al extranjero, se establece un requisito especial

- Para que proceda el gasto, se requiere que se haya declarado y pagado el impuesto adicional, tasa del 4% o el 35% según proceda, o bien, la que se indique en algún convenio para evitar la doble tributación internacional, con la salvedad, que dichos intereses se encuentren exentos o no gravados con impuesto adicional, como es el caso de una entidad financiera chilena, que perciba los fondos y luego los destine a préstamos al exterior.

El N° 1 del artículo 31 de la LIR, trata de los gastos por intereses que deben ser pagados o adeudados dentro del año comercial sobre el cual se determina la RLI.

Ahora bien, pueden deducirse como gastos, los intereses y demás gastos financieros por créditos otorgados para la adquisición de derechos sociales, acciones y cualquier tipo de capitales mobiliarios. Según el inciso segundo del número 1 del artículo 31 de la LIR, creado por la ley 20.780, que rige desde el 01 de enero del año 2014.

Por último, la Circular N°56 de fecha 04 de septiembre del año 2020 en su apartado **deber de información el punto 3.4.** indica que,

“La Ley establece que el pagador del interés sujeto a la obligación de retener la tasa reducida del 4% de IA, proveniente de créditos otorgados desde el exterior por los acreedores calificados, informará al Servicio en el plazo que este determine las condiciones de la operación. Esta información deberá ser entregada anualmente al Servicio, y deberá contener todos los antecedentes del crédito y de las partes involucradas, como, por ejemplo, fecha de otorgamiento, monto original del crédito, plazo acordado, tasa de interés, etc., en la forma y plazo que se determinará por resolución.” (SUBDIRECCION NORMATIVA DEL SII, 2020)

Luego de haber hecho un recorrido en la ley doméstica, se procede a analizar a la sociedad International **Treasury Company Ltd**, la cual cuenta con domicilio en **Islas Caimán** o bien en **Alemania**, países con los cuales Chile no tiene CDTI. Esta sociedad le otorga un crédito a International S.A, quien a su vez paga un interés de acuerdo a las condiciones del mercado, interés que puede tener una retención de un 4 o un 35 por ciento dependiendo de lo que la ley exige para ello.

El inciso cuarto señala que se aplicará un 35% de impuesto adicional, sin embargo, en su N°1 da la posibilidad de rebajar considerablemente la tasa al cumplirse ciertos requisitos, los que se analizarán según sigue:

1. Para que aplique la rebaja de tasa del 35% general al 4%, es decir, la sociedad que proporciona dicho financiamiento crediticio debe ser una institución financiera internacional,

sus operaciones provengan del giro principal y tengan un alto grado de periodicidad y que, dichos créditos se otorguen a distintos países del mundo con entidades que estén o no relacionadas y que por último no tiene acuerdos estructurados, para lo cual ha emitido la declaración solicitada.

2. Los gastos por intereses sean aceptados como gastos en la sociedad chilena, para efectos de la determinación de la renta líquida imponible.

Para esto, se recomienda que la institución financiera en el extranjero, cumpla con los requisitos establecidos en la ley, en cuyo caso las operaciones crediticias que realice se desarrollen según su objeto principal, que las operaciones tengan el carácter de periódicas, para lo cual la circular N°56 del año 2020, en interpretación de lo indicado en el inciso segundo tomando en cuenta la cantidad de operaciones realizadas en un plazo de 24 meses, y que tales operaciones muestren que estas no solo se realizan en Chile, sino que otros países. Adicionalmente, dicha circular informa que el SII, establece un “Registro voluntario de inscripción de instituciones financieras extranjeras o internacionales” junto con su respectivo procedimiento.

Este requisito viene a dar un grado mayor de rigurosidad respecto de las reformas anteriores, toda vez que, en ellas, solo se exigía que las instituciones financieras se inscribieran en el “Registro Voluntario de Instituciones Financieras Extranjeras e Internacionales o Actualización de Información” a través de la solicitud realizada por medio del formulario 3700, en que se acreditara además la representación del apoderado en Chile.

El cumplimiento del requisito de periodicidad del otorgamiento de operaciones de financiamiento podrá darse por cumplido en función de las operaciones de financiamiento que se hayan otorgado en un período de 24 meses, caso en el cual, la institución financiera extranjera o internacional podrá dar cuenta de su cartera de créditos efectivamente otorgados, así como de sus esfuerzos efectivos de colocación de créditos, tanto en Chile como en el extranjero. Así, por ejemplo, una institución financiera extranjera o internacional que otorgue o mantenga créditos exclusivamente con un deudor, y no acredite otros esfuerzos efectivos de colocación de créditos, no cumplirá con el requisito de periodicidad exigido por esta norma.

10.1.2.4 Convenios de Doble Tributación Internacional, respecto de los intereses entre Chile y España

Según se ha hecho mención, los países que intervienen en las operaciones crediticias son la sociedad domiciliada en Chile e Islas Caimán o Alemania, con los cuales no existe convenio vigente.

De esta manera de manera muy particular se pretende mostrar que sucede si dicha operación se hiciera con un país con el cual existe dicho instrumento.

Dado lo anterior, analizaremos el convenio vigente entre Chile y España, caso en el cual de no cumplir con los requisitos para optar por la tasa del 4%, la sociedad extranjera podría ver la posibilidad de Re domiciliarse para evitar una carga tributaria del 35% por la renta obtenida de fuente chilena.

El artículo 11 del convenio indica que, los intereses procedentes desde Chile, para nuestro caso, que se paguen a un residente del España, pueden someterse a imposición España. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el país del cual procedan, es decir, Chile y según la legislación chilena, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro España, el impuesto adicional no podrá exceder del

- a) 5 % del importe bruto de los intereses derivados de préstamos otorgados por bancos y compañías de seguros; bonos y valores que son regular y sustancialmente transados en una bolsa de valores reconocida; la venta a crédito otorgado al comprador de maquinaria y equipo por el beneficiario efectivo que es el vendedor de la maquinaria y equipo.
- b) 15 % del importe bruto de los intereses en todos los demás casos.

El término “intereses” en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria y, en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, así como cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen tributario que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación del Estado del que procedan las rentas. Sin embargo, el término “interés” no incluye las rentas comprendidas en el artículo 10.

10.1.2.5 Cláusula de Nación más favorecida del convenio Chile España

En el párrafo X del protocolo del convenio entre Chile y España se estableció que, si en la suscripción de un nuevo convenio con un país miembro de la OCDE, cuya entrada en vigencia sea posterior al Chile España, Chile eximirá de manera automática los impuestos a los intereses que pague a un residente en España o bien limitará la tasa de impuesto a una tasa más baja que las previstas entre ambos estados (Chile – España). Lo mismo aplica para los intereses que se paguen desde España a un residente en Chile.

De acuerdo a lo indicado en el párrafo precedente, la cláusula firmada entre Chile y España, la lectura que se haga del artículo 11, debe corresponder a lo indicado en convenio Chile Japón para determinar las tasas que aplicarían a partir del 01 de enero de 2017.

De esta manera, el artículo 11 del convenio Chile España debe ser leído según sigue:

“Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en Chile y según la legislación en Chile. Pero si el beneficiario efectivo es residente En España, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) *4% del monto bruto de los intereses, cuando el beneficiario efectivo de los intereses es:*
 - 1. *un banco;*
 - 2. *compañía de seguros;*
 - 3. *una empresa que substancialmente obtiene su renta bruta producto de llevar a cabo activa y regularmente actividades comerciales de crédito o financiamiento con partes no relacionadas, cuando la empresa no esté relacionada con el deudor del interés. Para los efectos de esta disposición, la expresión “actividades comerciales de crédito y financiamiento” incluye las actividades de emisión de cartas de crédito o el otorgamiento de garantías, o el suministro de servicios de tarjetas de crédito;*
 - 4. *una empresa que vende maquinaria y equipo, cuando el interés es pagado en conexión con la deuda generada por la venta a crédito de tal maquinaria o equipo;*
o
 - 5. *cualquier otra empresa que, en la medida que en los tres años tributarios anteriores al año tributario en el cual el interés es pagado, genera más del 50 de ciento de sus pasivos por la emisión de bonos en los mercados financieros o de la captación de depósitos a interés, y más del 50 por ciento de los activos de la empresa consistan en créditos a personas con las que no se encuentra relacionada;*
 - a) *5% del importe bruto de los intereses derivados de bonos y valores que son regular y substancialmente transados en una bolsa de valores reconocida;*
 - b) *15 % del importe bruto de los intereses en todos los demás casos”*

El convenio de Chile y Japón hace una mención similar a lo indicado por el nuevo texto del artículo 59 de la LIR, toda vez que, se pone en el lugar del beneficiario final de la renta por los intereses pagados en las operaciones de crédito y similares, indicando según sigue: *si los intereses a que se refiere ese subpárrafo se pagan como parte de un acuerdo que implique un crédito back-to-back o como parte de otro acuerdo que sea económicamente equivalente y cuya finalidad sea obtener un efecto similar al de un crédito back-to-back, tales intereses podrán ser sometidos a imposición en el Estado Contratante del que procedan, pero con una tasa que no exceda del 10 por ciento del monto bruto del interés en los casos previstos en los numerales (iii) y (v) de dicho subpárrafo; y que no exceda del 5 por ciento del monto bruto del interés en los casos previstos en los numerales (i), (ii) y (iv) del mismo subpárrafo.*

Con fecha 11 de octubre de 2018, se emite la circular 50 que dice relación con la cláusula de nación más favorecida a ciertos convenios, circular en la que se define la expresión back to back señalando que:

“6. Con respecto al párrafo 4 del Artículo 11 del Convenio, Se entiende que la expresión “acuerdo que implique un crédito back-to-back” cubriría, inter alia, cualquier tipo de acuerdo estructurado de manera tal que una institución financiera que sea residente de un Estado Contratante reciba intereses provenientes del otro Estado Contratante y la institución financiera paga intereses equivalentes a otra persona que no tendría derecho a la limitación de impuestos establecida en el subpárrafo (a) del párrafo 2 del Artículo 11 del Convenio con respecto a los intereses en ese otro Estado Contratante si la persona hubiese recibido los intereses directamente del otro Estado Contratante.” (Subdirección Normativa Depto. de Normas Internacionales SII, 2018)

se refiere a un **acuerdo estructurado** de manera tal que una institución financiera que sea residente de un Estado Contratante reciba intereses provenientes del otro Estado Contratante y la institución financiera paga intereses equivalentes a otra persona que no tendría derecho a la limitación de impuestos, con respecto a los intereses en ese otro Estado Contratante si la persona hubiese recibido los intereses directamente del otro Estado Contratante. Conforme a lo anterior podemos deducir que, nuestra autoridad tributaria recoge aquellos aspectos importantes tratados por la OCDE para normar internamente nuestro sistema tributario.

Dada la suscripción y vigencia del convenio Chile Japón, las nuevas disposiciones del artículo 11 de los CDTI para nuestro caso de estudio, se aplican a partir del día primero del mes de enero del año 2017.

Adicionalmente, si un contribuyente hubiere realizado retención en base al convenio entre Chile y España y a dicha fecha haya estado en vigor el convenio de doble tributación internacional entre Chile y Japón, éste puede acoger una solicitud de devolución por las cantidades retenidas en exceso, a través de una petición administrativa según lo previsto en el artículo 126 del Código Tributario.

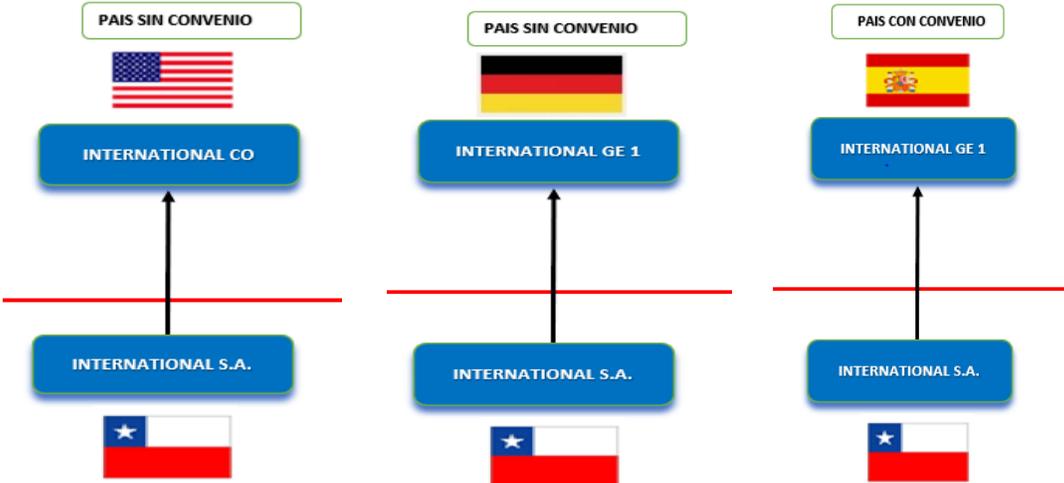
10.1.2.6 Alternativa de Solución.

International Treasury Company, puede realizar operaciones con Chile cumpliendo todos los requisitos exigidos según el artículo 59, N°1 de la LIR e ir actualizando la información anualmente, para que pueda mantener la calidad de entidad financiera internacional. De esta manera la tasa de retención disminuye drásticamente desde un 35% al 4%.

No obstante, para no tener que cumplir con mayores exigencias respecto de las formalidades y requisitos exigidos para ello, la otra opción sería domiciliar la compañía en España, país con el cual Chile tiene un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, en cuyo caso la tasa de retención que podría aplicar sería de un 5% o, en su defecto un 15%, tasas que resultan notoriamente más beneficiosas que el 35% general. El re domiciliar a la compañía implica Que exista un traslado real y efectivo de domicilio y que éste no se agote en un mero traslado formal de su sede de dirección, también que la sociedad quede sujeta a tributación por sus rentas de fuente mundial y que se logren eficiencias asociadas a la administración de los negocios del grupo, se reduzcan costos, se produzcan sinergias y se tenga por objeto eliminar sociedades domiciliadas en jurisdicciones o en territorios que sean considerados por la OCDE como regímenes fiscales preferenciales, esto según el caso 52 del catálogo de esquemas tributario AT2021.

Adicionalmente, tomando en cuenta la cláusula de nación más favorecida, se hace más atractivo contar con domicilio en España, toda vez que la rebaja de tasas puede alcanzar el 4% o en su defecto el 5% del importe bruto de los intereses derivados de bonos y valores que son regular y substancialmente transados en una bolsa de valores reconocida y de un 15% en los casos no comprendidos para la tasa del 4 o 5 por ciento antes indicado.

10.1.3 Pago por concepto de Regalías por el uso de la Marca



Fuente: Elaboración propia

10.1.3.1 Definición del concepto de regalías

En Chile, la propiedad industrial es toda creación que produce la mente humana y el organismo encargado del registro de estos derechos es el Instituto Nacional de Propiedad Industrial, también conocido como el INAPI.

La marca comercial, corresponde a un sello distintivo para los clientes, de manera que estos puedan ser capaz de reconocer y diferenciar los productos, servicios, establecimientos comerciales o industriales que se estén comercializando y operando en el mercado. La protección de la marca es territorial y temporal, es decir, los derechos de protección sólo duran 10 años, los cuales son renovables de manera indefinida por periodos iguales, pagando los derechos correspondientes.

Las marcas tienen mucho peso a la hora de lanzar un producto o prestar un servicio, la marca se construye en el tiempo, lo que va entregando aceptación y reconocimiento de parte de los clientes, al posicionarse en el mercado, las marcas permiten diferenciación, ofrecen seguridad y confianza, reduciendo los riesgos de adquirir un producto o servicio que no cumple las expectativas. Por las razones expuestas anteriormente, es que las personas están dispuestas a pagar más, por un producto que, a pesar de contar con las mismas características, no tienen reconocimiento a nivel local ni mundial. Las marcas otorgan imagen, y las personas pueden mostrar una imagen a través de estos distintivos, quienes somos y quienes queremos ser.

Las regalías o también conocidas como Royalties corresponde a un contrato de licencias en que la dueña del intangible, conocido como el licenciante, otorga a otra persona, el licenciatario, el uso y/o goce temporal de dicho intangible, percibiendo por ello una remuneración en dinero o especies. De esta manera el licenciante extiende sus operaciones más allá de sus fronteras, que por distintas razones no podría cubrir.

Veamos entonces como son gravadas los derechos por el uso de marca, cuyo autor o creador se encuentra domiciliado en el extranjero y el pagador de tales regalías en Chile. Según la OCDE, las “regalías” o “cánones” *son pagos por el uso, o del derecho a uso, de bienes intangibles que compartan una o más características en común con aquellos intangibles expresamente mencionados en la misma norma. De esta manera, indica que debe entenderse que el artículo 12 del modelo OCDE de los convenios, incluyen pagos por el uso, o derecho de uso, de cualquier bien intangible o inmaterial que en virtud del intelecto humano sea susceptible de apreciación pecuniaria y cuyo uso se puede ceder a cambio de una cantidad que las partes convengan, cualquiera que sea su forma de cálculo o periodicidad.*

Centraremos nuestro análisis en el inciso primero del artículo 59 de la LIR, que indica que se va a aplicar un impuesto adicional a una tasa de tributación del 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, a personas que no tenga domicilio ni residencia en el país, por el

uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, cuando correspondan a regalías o cualquier otra forma de remuneración. Se dejan fuera de este impuesto adicional, el pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado. Nuestra normativa interna no hace mención a ningún tipo de rebaja extraordinaria para el caso de las regalías por el uso de marcas, como es el caso de los intereses que pueden disminuir de un 35% a un 4% cuando se cumplan los requisitos para ello.

10.1.3.2 Normas aplicables y tratamiento tributario

Como se mencionó anteriormente, se aplica un impuesto de un 30% a las sumas pagadas o abonadas en cuenta sin deducción de ningún tipo a personas sin domicilio ni residencia en Chile por el uso de marcas, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración

En el análisis al pago por concepto de regalías, vamos a ver qué ocurre en el caso de que el derecho por el uso de la marca sea pagado a un país con el cual Chile no tiene un convenio vigente de doble tributación internacional, como es el caso de USA o Alemania, y un país con el cual hay un convenio vigente, para nuestro ejemplo, España.

International S.A, paga a una sociedad constituida en USA o Alemania, el derecho a utilizar la marca "International". Atributo que tiene reconocimiento mundial, lo que hace que los clientes o potenciales clientes sientan confianza, seguridad a pesar que ello implique un precio mayor al que ofrece la competencia. Como vimos anteriormente, con USA existe un convenio de doble tributación suscrito, pero no vigente, y con Alemania definitivamente no existe convenio alguno, lo que hace que el pago por el uso de la marca esté gravado con un 30% de impuesto adicional, no existiendo alternativa alguna para que dicha tasa de retención sea inferior.

10.1.3.3 Convenio de Doble Tributación Internacional entre Chile y el Reino de España

El convenio que existe entre Chile y España en su artículo 12 dice lo siguiente:

- 1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante (Chile) y pagadas a un residente del otro Estado Contratante (España) pueden someterse a imposición en ese otro Estado (España).*
- 2. Sin embargo, estos cánones o regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan (Chile) y de acuerdo con la legislación*

de este Estado (Chile), pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante (España), el impuesto así exigido no podrá exceder de:

- a) 5 por ciento del importe bruto de esos cánones o regalías pagados por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos;
- b) 10 por ciento del importe bruto de esos cánones o regalías en todos los demás casos en el que se encuentran las regalías por el uso de marca.** (AUTORIDADES DE AMBOS PAISES, 2003)

En el punto 3 del artículo 12 indica que “cánones” o “regalías” significan las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de **marcas de fábrica o de comercio**, entre otro tipo de derechos de propiedad intelectual que no son del caso para nuestro análisis.

Si las operaciones indicadas en los puntos 1 y 2 del artículo 12 de este convenio, se llevan a cabo por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan dichos montos se vinculan a dicha entidad, se debería aplicar las normas del artículo 7, es decir, beneficios empresariales.

XI. CONCLUSIÓN

Las distribuciones de dividendos a personas sin domicilio ni residencia en el país, se someten a un impuesto Adicional con tasa del 35%, carga tributaria que, para algunos beneficiarios podría llegar a un 44,45% producto de la restitución a la que se ven obligados por estar domiciliados en países con los cuales no existe un Convenio de Doble Tributación vigente, o al menos se encuentre suscrito. Esto abre la posibilidad para quienes decidan establecer un domicilio en países en que exista tal instrumento, evitando con esto asumir una carga tributaria adicional del 9.45%, que corresponde a la restitución del 35% de los créditos por los impuestos pagados a nivel de primera categoría por sociedades chilenas acogidas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Es preciso señalar que los Convenios que Chile tiene vigente, tienen una cláusula especial, en la que Chile no se encuentra obligado a reducir las tasas por concepto de distribuciones de dividendos, toda vez que, Chile tiene un sistema integrado o semi integrado de impuestos entre las rentas de primera categoría y los impuestos finales.

Respecto de los Intereses, estos se encuentran sometidos a una tributación del 35%, tasa que podría reducirse de manera significativa, a un 4% de retención, siempre y cuando los créditos otorgados desde el exterior sean realizados por instituciones bancarias, financieras extranjeras o internacionales, su objeto principal sea el otorgamiento de financiamientos y estos no se realicen mediante acuerdos estructurados, en que el beneficiario final de los intereses sea un tercero.

Una sociedad que sea residente de España, o de cualquier país con el cual Chile tenga un CDTI, favorece de manera significativa la posición de los beneficiarios efectivos de la renta, toda vez que, la tasa se reduce en un 20% para el caso del pago por el uso de la marca.

En cuanto a la cláusula de nación más favorecida prevista por el artículo 12 del convenio entre Chile y Japón, esta beneficia solo aquellas operaciones indicadas en la letra a) de dicho convenio, toda vez que, la rebaja de tasa se reduce del 5 al 2 por ciento de la tasa que afecta a las regalías por el uso o derecho a uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Las marcas en tanto, mantienen la tasa de retención, de lo cual podemos indicar que para efectos de nuestro ejemplo el efecto marginal es cero.

Finalmente, mencionar que existen herramientas y alternativas que puedan beneficiar la posición de un grupo empresarial, las cuales deben ser analizadas en su conjunto, lo que nos permite alcanzar mayor eficiencia en la carga tributaria, entre ellas se pudieron analizar el cambio de domicilio de un desde un país con el cual no existe un CDTI a uno que en que este esté vigente o al menos suscrito para el caso de las distribuciones de dividendos. Por otro lado, contar con una sociedad que tenga como objeto social, el otorgamiento de créditos a sus relacionados, lo cual podría hacer más eficiente la posición tributaria y la reducción de costos operacionales por dicho concepto.

XII. Referencias bibliográficas

- ABURTO, F. S. (2017). *Tensiones en la aplicación del régimen 14 B) LIR a no residentes en Chile con CDTI ¿Una discriminación hacia los residentes?* Concepción: Actualidad Jurídica N° 36 Universidad del Desarrollo.
- ANDRÉS VELASCO, MINISTRO DE HACIENDA. (2006). *Amplia plazo de declaración y fecha de pago de los impuestos que indica*. Santiago: Ministerio de Hacienda de la República de Chile. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=253994>
- AUTORIDADES DE AMBOS PAISES. (2003). *CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA DE CHILE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO*. Madrid: Diario Oficial república de Chile. Obtenido de https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_espana.pdf
- Convenio Doble Tributación. (04 de Febrero de 2010). Washington.
- DIRECCION NORMATIVA DEL SII. (2021). Catálogos Esquemas Tributarios. 110 -111. Obtenido de https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2021.pdf
- FERNANDO BARRAZA LUENGO DIRECTOR NACIONAL SII. (2016). *CONSULTA CAMBIO DE DOMICILIO*. SANTIAGO: SUBDIRECCION NORMATIVA. Obtenido de https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2016/ley_impuesto_renta_jadm2016.htm
- Honorable Congreso Nacional de Chile. (2020). *LEY 21.210 Modernización a la legislación tributaria*. Santiago: Diario Oficial de Chile. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>
- <http://tributariaaldia.cl/?p=6454>. (05 de Febrero de 2021). Obtenido de <http://tributariaaldia.cl/?p=6454>
- <http://tributariaaldia.cl/?p=6454>. (05 de Febrero de 2021).
- Juan Carlos I Rey de España. (2009). *Ley N°3*. Madrid: BOE A-2009-5614. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-5614>
- Junta de Gobierno. (1974). *Decreto Ley N° 830*. Santiago: Diario oficial de la República de Chile. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>
- JUNTA DE GOBIERNO. (31 de diciembre de 1974, 31 de diciembre). *Decreto Ley N° 824*. Santiago, Chile: Diario Oficial. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>
- Karina Díaz Hoffstetter [Parte I], F. G. (2017). *Discriminación de la carga tributaria entre inversionistas extranjeros contribuyentes del impuesto adicional frente al régimen del artículo 14 B*. Santiago.

López, J. J. (2010). Principios e introducción a la doble tributación internacional. *Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, 17 - 18. Obtenido de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41221/42756>

López, J. J. (2010). Principios e introducción a la doble tributación Internacional. *Centro de estudio tributarios*, 17-18.

MINISTERIO DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA DE CHILE. (2021). *Código Civil DFL 1*. Santiago: Ministerio de Justicia .

PRUZZO, F. G. (2017). *discriminacion de la carga tributaria entre inversionistas extranjeros contribuyentes de impuesto adicional frente al regimen del articulo 14 B LIR*. Santiago: Postgrado Economía Y Negocios Universidad de Chile.

SUBDIRECCION NORMATIVA DEL SII. (2020). 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. *Circular N° 56*, 4. Obtenido de https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2020/circu56.pdf

Subdirección Normativa Depto. de Normas Internacionales SII. (2018). *Aplicación de la cláusula de nación mas favorecida a los convenios que indica*. Santiago: Sistema de publicaciones administrativa. Obtenido de https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2018/circu50.pdf