

Anuario de Derecho Tributario

Nº 3, Noviembre 2011

Anuario de Derecho Tributario

Nº 3, Noviembre 2011

DIRECTOR

Hugo Hurtado Araneda

COORDINADOR GENERAL

Cristián Meneses Valenzuela

COMITÉ EDITORIAL

Camilo Béjar Landabur
Claudia Méndez Massardo
Paula Parra Hein

ASISTENTES EDITORIALES

Ricardo Padilla Parot
Luis Exequiel Cordero Solís

Índice

9 Nota del Director

Artículos de Doctrina

- 13 Principio de la “Empresa Separada” y la atribución de Beneficios Empresariales a un establecimiento permanente *por Alex Meyer-Pantín*
- 33 FATCA: Nuevo régimen de retención e información aprobado en los Estados Unidos afecta instituciones extranjeras financieras y no financieras de manera directa *por Erika G. Litvak*
- 55 La Limitación de Beneficios en el Convenio para evitar la doble tributación Chile-EE.UU. *por Darío Romero C.*
- 85 Jurisprudencia Administrativa sobre Tributación Internacional *por Omar Morales y Ana Morell*

Temas de Actualidad Tributaria

- 117 Ley Nº 20.544 que regula el tratamiento tributario de los Instrumentos Derivados
- 125 Aspectos tributarios del sistema de Stock Option en Chile

Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- 131 Jurisprudencia Judicial
- 136 Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos
- 181 **Normas de publicación**

Nota del Director

El **Anuario de Derecho Tributario** en su tercera edición pretende dar a conocer a la comunidad jurídica nacional e internacional temas relevantes relacionados a la aplicación de tributos tanto en Chile como en el extranjero. Esta publicación depende académicamente del Magíster en Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales.

El presente número cuenta con cuatro secciones. La primera de ellas contempla artículos de doctrina de académicos y de profesionales del área, previamente aprobados por nuestro comité editorial. En esta edición se presentan cuatro artículos redactados por abogados y académicos especialistas chilenos y extranjeros. Sus temáticas consideran materias vinculadas a la limitación de beneficios en el convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Estados Unidos, jurisprudencia sobre tributación internacional, el principio de la “empresa separada” y la atribución de beneficios empresariales a un establecimiento permanente, así como el nuevo régimen de retención e implementación aprobado en los Estados Unidos que afecta instituciones extranjeras financieras y no financieras de manera directa- *FATCA*.

La tercera sección de actualidad tributaria, busca plantear problemáticas que permitan generar un mayor interés en la investigación de esta rama del derecho. Incluimos en esta edición artículos relacionados a la implementación de un sistema de Stock-Options en Chile así como

también, comentarios a la nueva ley que regula el tratamiento de los instrumentos derivados en nuestro país.

Por último, a partir de este número incluimos la sección de Jurisprudencia Administrativa y Judicial con resúmenes de circulares, oficios y resoluciones del Servicio de Impuestos Internos y sentencias de la Corte Suprema con temáticas de contingencia, a modo de ejemplo puede citarse sentencia causa Rol 1121- 2009 dictada por la Corte Suprema el 14 de junio de 2011, “Paneles Arauco S.A con SII”, a propósito del criterio establecido para el caso de fusiones, absorción de pérdidas de arrastre por utilidades acumuladas y recupero, como pago provisional, del impuesto de primera categoría correspondiente a dichas utilidades.

Con el Anuario de Derecho Tributario, aspiramos mantener activa la discusión académica de temas tributarios, con el fin de proponer cambios y críticas que, en definitiva, mejoren el sistema impositivo chileno.

Artículos de Doctrina

también, comentarios a la nueva ley que regula el tratamiento de los instrumentos derivados en nuestro país.

Por último, a partir de este número incluimos la sección de Jurisprudencia Administrativa y Judicial con resúmenes de circulares, oficios y resoluciones del Servicio de Impuestos Internos y sentencias de la Corte Suprema con temáticas de contingencia, a modo de ejemplo puede citarse sentencia causa Rol 1121- 2009 dictada por la Corte Suprema el 14 de junio de 2011, “Paneles Arauco S.A con SII”, a propósito del criterio establecido para el caso de fusiones, absorción de pérdidas de arrastre por utilidades acumuladas y recupero, como pago provisional, del impuesto de primera categoría correspondiente a dichas utilidades.

Con el Anuario de Derecho Tributario, aspiramos mantener activa la discusión académica de temas tributarios, con el fin de proponer cambios y críticas que, en definitiva, mejoren el sistema impositivo chileno.

Artículos de Doctrina

PRINCIPIO DE LA “EMPRESA SEPARADA” Y LA ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS EMPRESARIALES A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

ALEX MEYER-PANTÍN*

RESUMEN

Este trabajo tiene por objeto analizar hasta qué punto la legislación tributaria nacional y la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, han incorporado el principio de la “empresa separada” al determinar las utilidades que deben atribuirse a un establecimiento permanente, teniendo en consideración el principio de “*arm’s length*” que rige la versión actualizada del artículo 7 sobre beneficios empresariales y los comentarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”).

I INTRODUCCIÓN

Hoy en día, podemos encontrar el efecto de la globalización en áreas tales como servicios, tecnología e inversión extranjera, cuya combinación se ha traducido en un fuerte y sostenido crecimiento de la economía chilena, atrayendo la presencia de un sinnúmero de multinacionales, las

* Abogado, Universidad de Chile; LLM en Tributación Internacional de Queen Mary, University of London; Post-Título en Derecho de la Empresa de la Pontificia Universidad Católica de Chile.

cuales se han visto beneficiadas por la diversidad de riquezas y recursos que Chile tiene para ofrecer.

Como herramienta para fomentar las inversiones desde y hacia Chile, nuestro país actualmente tiene un extenso régimen de convenios para evitar la doble tributación (en adelante “CDT”), de los cuales veinticuatro se encuentran vigentes, y otros tres que están firmados pero pendientes de ratificación por parte del Congreso¹.

En este contexto, el artículo 7 de los CDT celebrados por Chile, dispone una serie de reglas en relación a la manera en que deben atribuirse los beneficios empresariales de una empresa internacional operando en otro estado a través de un establecimiento permanente (en adelante “EP”). El párrafo primero del artículo 7 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de la OCDE (en adelante “Modelo OCDE”), aclara que las rentas de una empresa se encuentran gravadas exclusivamente por el estado de residencia de la empresa que obtiene la renta, salvo que tenga un EP en el estado de fuente de las rentas, en cuyo caso el estado de fuente también podrá gravar dichas rentas, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese EP.

El siguiente trabajo tiene por objeto analizar hasta qué punto la legislación tributaria nacional y la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII”), han incorporado el principio de la “empresa separada”² al determinar las utilidades que deben atribuirse a un EP, teniendo en consideración el principio de “*arm's length*” que rige la versión actualizada del artículo 7 sobre beneficios empresariales y los comentarios de la OCDE³.

En virtud de lo anterior, el Acápito II de este trabajo examinará el alcance y significado del concepto “beneficios empresariales” y el sentido que le otorga la jurisprudencia administrativa del SII. El Acápito III analizará en mayor profundidad el principio de la “empresa separada”,

¹ Al 1 de Julio 2011, Chile tiene CDT vigentes con Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Tailandia. CDT firmados pero cuya ratificación está pendiente ante el Congreso, son Australia, Rusia y los Estados Unidos. Estos se pueden encontrar en la página del SII: “www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm”. [Consulta: 1 julio 2011].

² “Functionally separate entity approach”.

³ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”.

describiendo brevemente cómo se determinan las utilidades atribuibles al EP y de qué manera acoge el principio de “*arm's length*”. Luego, en el Acápito IV se analizará si los CDT suscritos por Chile efectivamente incluyen el principio de la “empresa separada”, siguiendo las pautas del nuevo Modelo OCDE y sus comentarios.

Aclarado lo anterior, en el Acápito V se analizará cómo la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”) incorpora el principio de la “empresa separada”, así como su tratamiento tributario por parte del SII. Para estos efectos, se distinguirán dos escenarios: en el punto (1) se examinará de qué forma se aplica el principio de la “empresa separada” al caso de un EP situado en Chile, mientras que en el punto (2) se analizará el caso contrario, esto es, hasta qué punto se recoge el principio de la “empresa separada” en una situación donde una empresa chilena realiza operaciones en el extranjero a través de un EP.

Luego, a fin de determinar el monto de los beneficios empresariales atribuibles al EP, en su calidad de empresa separada, en el Acápito VI se analizarán las reglas de deducción de gastos, tanto desde la perspectiva de los CDT como de la LIR. Por último, en el Acápito VII se responderá si el principio de la “empresa separada” es aplicable al caso de servicios prestados entre entidades relacionadas.

II

EL CONCEPTO DE “BENEFICIOS EMPRESARIALES”

Esto nos lleva a la pregunta: ¿Qué se entiende por “beneficios empresariales”? El único CDT que responde dicha pregunta es el CDT firmado con los Estados Unidos, el cual no habla de beneficios sino que de utilidades empresariales. Al respecto, define a la “utilidad empresarial” como “*la renta obtenida de cualquier comercio o negocio*”⁴.

Considerando que el Modelo OCDE, así como los demás CDT suscritos por Chile, no contemplan una definición expresa para los “beneficios de una empresa”, el artículo 3 párrafo Nº 2 del Modelo OCDE dispone que debe recurrirse a la legislación nacional del país afectado para efectos de aclarar el término no definido. Cabe señalar que la legis-

⁴ CDT entre Chile y los Estados Unidos de América, artículo 7, párrafo Nº 9 (Pendiente de aprobación).

lación tributaria chilena tampoco define la expresión “beneficios de una empresa”, por lo que se debe indagar su sentido y alcance en las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales, tal como lo establece el Artículo 2 del Código Tributario. En este sentido, el SII ha reiterado que en estos casos debe recurrirse al sentido natural y obvio de la palabra según lo dispuesto por el artículo 20 del Código Civil, en cuyo caso es necesario remitirse al Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

Dicho diccionario define al beneficio como aquella “*ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil*”. Por su parte, el término “empresa” se define como “*unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos*”. Teniendo en cuenta ambas definiciones dentro del contexto del CDT, el SII “*estima que el sentido natural y obvio de la expresión «beneficios de una empresa» es precisamente la ganancia que obtiene una unidad de organización dedicada efectivamente a la actividad generadora de tal ganancia. Consecuentemente, para ser calificada como beneficios de una empresa», la ganancia debe provenir del ejercicio de una actividad realizada realmente por tal empresa con los recursos humanos y materiales con que debe contar para ser tal*”⁵.

III

PRINCIPIO DE LA EMPRESA SEPARADA

Con fecha 22 de julio del año 2010, la OCDE, de la cual Chile actualmente es miembro, publicó su informe sobre la atribución de beneficios empresariales a los establecimientos permanentes⁶, el cual modificó el artículo 7 del Modelo OCDE sobre beneficios empresariales, reduciendo sus párrafos de siete a cuatro, además de modificar sus respectivos comentarios⁷, y en particular, vino a zanjar el antiguo debate sobre qué método debía aplicarse sobre los beneficios empresariales que deben atribuirse a un EP, esto es, el principio de “entidad funcionalmente se-

⁵ SII, Oficio Nº 191/2010 del 29 de enero del 2010, punto Nº 2. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/otras/ja191.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

⁶ OCDE, “2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments”, 22 de julio 2010.

⁷ Los Comentarios del Modelo OCDE son reglas de interpretación de los artículos del Modelo OCDE acordados por los países miembros de la OCDE, los cuales son

parada” (en adelante principio de la “empresa separada”) o el principio de la “empresa única”.

Bajo el principio de la “empresa única”, las utilidades se limitan a aquellas utilidades en que el establecimiento permanente tenga alguna participación⁸. Por lo tanto, el primer paso consiste en determinar la totalidad de las utilidades obtenidas por la empresa única, lo cual corresponde a los ingresos derivados de operaciones con terceras partes y entidades relacionadas. Una vez que se establezcan las utilidades totales, el segundo paso consiste en atribuir un porcentaje de estas utilidades al EP de acuerdo a la regla general del artículo 7 Nº 3 del Modelo OCDE. Adicionalmente, aquellos ingresos que provengan de operaciones entre el EP y la empresa matriz deben ser excluidos de la atribución de beneficios al establecimiento permanente.

Por otra parte, el principio de la “empresa separada” no restringe la atribución de beneficios de un EP sobre la base de la totalidad de las utilidades obtenidas por la empresa. En cambio, le otorga al país de residencia del EP el derecho a gravar los beneficios atribuibles al EP como si fuesen ingresos obtenidos bajo el principio de “*arm’s length*”, esto es, como si el EP fuese una empresa independiente y separada que participa en actividades de igual o similar naturaleza bajo condiciones iguales o similares, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos a través del EP. El principio de la “empresa separada”, por tanto, se encuentra reflejado expresamente en el artículo 7 Nº 2 del Modelo OCDE.

IV

ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE EMPRESA SEPARADA A NIVEL DE LOS CDT SUSCRITOS POR CHILE

La nueva versión del artículo 7 del Modelo OCDE, y en particular su párrafo segundo, incluye expresamente el principio de “empresa sepa-

vinculantes y obligatorios para sus miembros al momento de interpretar y aplicar un Convenio para Evitar la Doble Tributación, basado en el Modelo OCDE. Ejemplo, SII, Oficios Nº 2,890/05 del 4 de agosto 2005 y Nº 270/2009 de fecha 5 de febrero del 2009.

⁸ OECD, “Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments”, de fecha 7 julio 2008, párrafo 61, página 23.

rada” y de “*arm’s length*”, al disponer que los beneficios que se atribuirán al EP son aquellos que generaría, especialmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, como si fuese una entidad separada e independiente involucrada en actividades iguales o similares bajo condiciones iguales o similares, teniendo en consideración las funciones desarrolladas, bienes utilizados y riesgos asumidos por la empresa a través del EP y a través de otras partes de la empresa.

No obstante la inclusión del principio de “empresa separada” en la nueva versión 2010 del Modelo OCDE, Chile expresamente *se reservó el derecho a seguir utilizando la antigua versión del artículo 7*⁹, es decir, la versión previa a la actualización 2010 del Modelo OCDE. Dicha reserva genera dos efectos: (i) Al interpretar los CDT suscritos por Chile, nuestro país continuará utilizando los comentarios previos a la versión 2010 del Modelo OCDE; y (ii) Chile mantiene vigente en sus CDT la antigua versión de siete párrafos del artículo 7, incluyendo el párrafo tercero que permite la deducción de gastos incurridos por el EP al determinar los beneficios atribuibles al EP.

Aún cuando la gran mayoría de los CDT suscritos por Chile están basados sobre el Modelo OCDE (con excepción del CDT con Argentina), en el caso particular del artículo 7 sobre beneficios empresariales, Chile también ha incorporado algunas modificaciones menores tomadas del modelo de CDT de las Naciones Unidas.

El CDT con México, por ejemplo, incluye una variación del principio de la “fuerza de atracción” contemplado en la letra (b) del Nº 1 del artículo 7 del Modelo de CDT de las Naciones Unidas. Dicho principio es una norma anti-evasión, por medio del cual el modelo de CDT de las Naciones Unidas amplía el marco de tributación de los beneficios empresariales al incluir, además de beneficios empresariales, rentas tales como dividendos, intereses y regalías, los cuales no son atribuibles al EP pero tienen como fuente al país de residencia del EP¹⁰. En este sentido, el CDT con México extiende la atribución de beneficios empresariales a la enajenación de bienes o mercancías en ese otro Estado de tipo idéntico o similar a los bienes o mercancías enajenados por medio del EP.

⁹ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”, pág. 41, párrafo 96 de las reservas realizadas a la nueva versión del artículo 7 del Modelo OCDE y sus respectivos Comentarios.

¹⁰ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”, pág. 223, párrafo 12 de los Comentarios del artículo 7.

Adicionalmente, el artículo 7 Nº 1 del CDT con México incluye un inciso final, el cual no se encuentra en el modelo de la OCDE ni en el modelo de las Naciones Unidas. Dicho párrafo dispone que los beneficios derivados de las enajenaciones descritas en la letra (b) no tributarán en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio en virtud del CDT con México.

Otra modificación al Modelo OCDE se encuentra en el caso de la deducción de gastos incurridos por el EP. Los CDT con Canadá, México y Polonia incluyeron el segundo inciso del párrafo Nº 3 del Modelo de CDT de las Naciones Unidas, el cual prohíbe la deducción de gastos al nivel del EP. Así, no serán deducibles los pagos que efectúe el EP a su matriz o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes, informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (“*know-how*”) u otros derechos, a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de un banco, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente.

Cabe señalar que el CDT firmado con los Estados Unidos con fecha 4 de febrero del 2010, aún cuando todavía no entra en vigencia a la fecha de esta publicación, sigue el principio de la “empresa separada”, en el sentido que trata al EP como una entidad totalmente independiente de su matriz, al cual se le atribuyen las utilidades que “*éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones*”.

Sin embargo, es posible destacar las siguientes diferencias con el Modelo OCDE: (a) para efectos de la determinación de las utilidades empresariales del EP, se permitirá la deducción de los gastos necesarios en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendiendo una razonable asignación de los gastos de dirección y generales de administración, los gastos de investigación y desarrollo, los intereses y otros gastos incurridos para la realización de los fines de la empresa considerada en su conjunto, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte; y (b) sólo las utilidades empresariales obtenidas de bienes o actividades del establecimiento permanente pueden ser atribuibles al mismo¹¹.

¹¹ Protocolo del CDT entre Chile y los EE.UU., párrafo Nº 10.

Por último, cabe destacar que el CDT con Argentina está basado exclusivamente sobre el principio de la fuente en contraposición al principio de la residencia, lo cual surgió a partir del modelo de convenio del Pacto Andino. El CDT con Argentina es el único CDT que Chile ha firmado bajo esta modalidad.

El artículo 7 del CDT con Argentina regula el “beneficio de las empresas”, pero sin hacer referencia expresa al caso de los EPs. Dicha norma señala que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables en el estado de fuente de la actividad. En caso que la actividad empresarial se desarrolle tanto en Chile como en Argentina, Chile sólo podrá “gravar las rentas, ganancias o beneficios que se generaren en su territorio”¹².

El último inciso del artículo 7 del CDT con Argentina estipula que no se considerarán como actividades empresariales los negocios desarrollados en otro estado a través de un corredor o agente independiente que actúe sin tener carácter exclusivo para dicha empresa, salvo que dichos negocios tengan el carácter de habituales según la estimación de la autoridad tributaria correspondiente.

V TRATAMIENTO DEL PRINCIPIO DE LA EMPRESA SEPARADA A NIVEL DE LA LIR

A continuación se procederá a analizar si el principio de la “empresa separada”, de acuerdo al nuevo criterio dispuesto por la versión actualizada del Modelo OCDE, se encuentra incorporada plenamente a la LIR, y en particular, aclarar cuál es el tratamiento tributario que le otorga el SII. Para estos efectos, se distinguirá entre (1) aquellas empresas extranjeras que operan en Chile a través de un EP; y (2) aquellas empresas chilenas que operan en el exterior mediante un EP.

¹² CDT con Argentina del 13 de noviembre de 1976, pág. 4, inciso segundo del artículo 7.

5.1 Empresas Extranjeras que operan en Chile a través de un EP solamente tributarán por sus rentas de fuente chilena

En virtud del artículo 7 del Modelo OCDE, los beneficios que se atribuyan a un EP situado en Chile podrán gravarse con impuestos en Chile, pero sólo en la medida que dichas utilidades puedan atribuirse a ese EP. En este sentido, la pregunta que debe formularse es ¿Si dichos beneficios se limitan solamente a sus rentas de fuente chilena o si también se extienden a sus rentas de fuente extranjera? La regla general en esta materia es que todo contribuyente residente o domiciliado en Chile tributará sobre sus rentas de cualquier origen, es decir, tanto por sus rentas de fuente chilena como por sus rentas de fuente extranjera¹³.

Al respecto, tanto el artículo 38 N° 1 de la LIR como el artículo 58 N° 1 de la LIR, nos aclaran que un EP situado en Chile perteneciente a una matriz extranjera, solamente tributará sobre sus rentas de fuente chilena.

Por una parte, el artículo 38 N° 1 de la LIR, restringe la base imponible del EP a sus rentas de fuente chilena, al señalar que “la renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país”.

A forma de complemento, el artículo 58 N 1 de la LIR dispone que “se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, (...) las personas jurídicas constituidas fuera del país, (...) que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas”.

Por tanto, las disposiciones anteriores permiten concluir que los contribuyentes sin residencia ni domicilio en Chile solamente serán afectos con impuestos sobre sus rentas de fuente chilena, es decir, “las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”¹⁴.

¹³ DL N° 824 de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta. Publicado en el diario Oficial del 31 de diciembre de 1974. Inciso primero del artículo 3 de la LIR.

¹⁴ Óp. Cít. inciso primero del artículo 10 de la LIR.

Cabe señalar que el SII fijó su criterio en esta materia a través del Oficio 2.556 del 8 de junio del año 2004¹⁵, para el caso de una empresa de los Estados Unidos que prestaba servicios de consultoría y asistencia técnica en el ámbito de la ingeniería y programación computacional a través de su agencia en Chile. En este caso, el contribuyente le consultó al SII si para “efectos de la declaración del impuesto de primera categoría, ¿debe la agencia considerar las rentas de fuente extranjera que obtenga?”. Al respecto, el SII confirmó que la “agencia establecida en Chile, sólo debe considerar las rentas de fuente chilena que obtenga en el país derivadas de bienes situados en Chile y/o de actividades desarrolladas en el mismo lugar, excluidas, por lo tanto, las de fuente extranjera, las que provienen de bienes situados en el exterior y de actividades desarrolladas en el extranjero”.

Por último, cabe destacar que aún cuando el EP goza de la misma personalidad jurídica que su matriz extranjera, el SII le otorgó al EP la calidad de contribuyente para efectos impositivos chilenos, al igual que en el caso de las comunidades y de los empresarios unipersonales. En este contexto, el SII trata a los EP de empresas extranjeras, como si fuesen contribuyentes independientes de su matriz, ya que el EP está obligado a obtener Rol Único Tributario y a realizar iniciación de actividades¹⁶, así como proveer antecedentes esenciales tales como su domicilio en Chile, individualización de los representantes legales, capital aportado por la matriz e información contable actualizada.

En virtud de lo anterior, aún cuando desde el punto de vista administrativo, el EP es tratado como un contribuyente independiente que debe obtener RUT y hacer iniciación de actividades ante el SII, por otro lado, no recibe el mismo tratamiento que un contribuyente residente o domiciliado en Chile, ya que al momento de determinar los beneficios que le son atribuibles, no se computa sobre sus rentas de fuente mundial, sino que exclusivamente sobre sus rentas de fuente chilena. Por lo tanto, en el caso de de una matriz extranjera operando a través de un

¹⁵ SII, Oficio 2.556 de 8 de Junio del 2004. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja745.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

¹⁶ SII, Circular Nº 31 del 1 de junio del año 2007 que “REGULA LA FORMA DE CUMPLIR CON LAS OBLIGACIONES DE SOLICITAR LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE ROL ÚNICO TRIBUTARIO Y DE DAR AVISO DE INICIO DE ACTIVIDADES”, letra (b) del punto 1.3.3. <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2007/circu31.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

EP situado en Chile, el principio de “empresa separada” no se cumple a cabalidad con respecto al EP.

5.2 La tributación de una empresa chilena y su EP en el exterior

5.2.1 EPs extranjeros tributan sobre rentas devengadas

En el caso que una sociedad chilena constituya un EP en una jurisdicción extranjera, el artículo 12 de la LIR dispone que “se considerarán en Chile tantas las rentas devengadas como las percibidas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero”.

Este régimen prevalece sobre la regla general que se aplica a las rentas de fuente extranjera, el cual dispone que “cuando deban computarse rentas de fuente extranjeras se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen”¹⁷.

Recapitulando lo anterior, la base imponible de un EP extranjero perteneciente a una empresa chilena se determina sobre la base de sus rentas devengadas, mientras aquellas rentas de fuente extranjera que no se atribuyan a un EP extranjero, solamente podrán considerarse sobre base percibida.

5.2.2 El EP es una entidad independiente pero solamente para efectos contables

En 1996, el SII estableció que un EP extranjero y su casa matriz en Chile eran entidades independientes para los efectos de contabilizar sus ingresos y gastos¹⁸. Un criterio similar se aplicó a través del Oficio Nº 3.064/97¹⁹, el cual dispuso que las empresas chilenas que tuvieran EPs en el exterior, no deben contabilizar los ingresos y gastos incurridos por dicho EP, sino que tales conceptos sólo deben ser registrados por el EP que los genera.

¹⁷ Óp. Cit. Artículo 12.

¹⁸ SII, Oficio 2.022 de fecha 17 de Julio de 1996. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/jul69.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

¹⁹ SII, Oficio 3.064 de fecha 22 de diciembre de 1997. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/renta3064.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

Por lo tanto, lo único que registra la empresa chilena es el resultado tributario percibido o devengado obtenido por el EP en el extranjero conforme al Nº 1 del artículo 41 B) de la LIR, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores, resultado que debe anotarse en el Registro FUT de la matriz chilena al término del ejercicio. En otras palabras, tanto la sociedad chilena como su EP fueron considerados como entidades independientes pero solamente para efectos contables.

Complementando lo anterior, el SII señaló, a través del Oficio Nº 2.762/96²⁰, que la casa matriz y su respectivo EP constituyen una misma persona jurídica, entendiéndose en la especie que el EP en el exterior no es más que una extensión de la casa matriz radicada en Chile. Asimismo, dicho oficio aclaró que ambas entidades tienen un tratamiento independiente, pero solamente para el registro de ciertas anotaciones contables o para la determinación de los resultados tributarios, como lo son en materia de registros de ingresos, gastos e inversiones, en conformidad a lo establecido en el artículo 41 letra B de la LIR.

5.2.3 Cambio de criterio: El EP constituye una empresa separada

No obstante lo anterior, el SII modificó el criterio precedente al recoger expresamente el principio de “empresa separada” a través del Oficio Nº 2.997/2007²¹. Aún cuando el EP y su matriz chilena constituyen la misma persona jurídica, este oficio expresamente reconoce la separación entre ambas entidades: *“lo que se comprueba precisamente con lo dispuesto en los artículos 38, inciso primero y 41 B, inciso segundo de la Ley sobre Impuesto a la Renta, disposiciones legales de las que se desprende que, por regla general, se atribuye al establecimiento permanente la renta que éste obtendría si fuera una empresa distinta y separada de la casa matriz”*. Ello sin perjuicio que, en el caso de los EPs en el exterior de empresas chilenas, deban consolidarse los resultados al final de ejercicio en conformidad al método de cálculo del Nº 1 del artículo 41 B citado.

²⁰ SII, Oficio Nº 2.762 de fecha 4 de octubre de 1996. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/oct65.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

²¹ SII, Oficio Nº 2.997 de fecha 25 de octubre de 2007. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2997.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

5.2.4 Combinación de los oficios citados en los números 2 y 3 precedentes

En el Oficio Nº 800/2008²², un contribuyente consultó si las opiniones formuladas por el SII a través del Oficio Nº 2.997/2007 precedente, también eran aplicables al caso de una sociedad chilena que llevaba su contabilidad en pesos, mientras que su EP mantenía su contabilidad en divisas extranjeras. Siguiendo el razonamiento que utilizó el SII en el Oficio Nº 2.997/2007, el contribuyente también inquirió sobre el tratamiento tributario aplicable a la diferencia que se produciría en el valor de las divisas en relación con cuentas por pagar adeudadas por el EP a su matriz chilena. Teniendo en consideración sus pronunciamientos anteriores, el SII reitera dos criterios: (a) la ley tributaria no hace distingo entre la casa matriz y su respectivo EP en el exterior, por lo que dichas entidades no son empresas independientes de la casa matriz, debiendo entenderse que las agencias son una extensión de la casa matriz radicada en el país, conformando ambas una misma persona jurídica; y (b) se desprende que se atribuye al establecimiento permanente la renta que éste obtendría si fuera una empresa distinta y separada de la casa matriz, no obstante que ambas constituyan una sola persona jurídica.

En resumen, para determinar la renta de la matriz chilena, al final del ejercicio tributario deberá agregarse a la base imponible del impuesto de Primera Categoría el resultado tributario (ya sea positivo o negativo) obtenido por el EP extranjero durante el mismo período. Bajo esta premisa, es posible observar que desde la perspectiva del SII, ambas entidades son consideradas como separadas e independientes en línea con el principio de empresa separada sostenida por la OCDE, aún cuando la matriz chilena puede ser obligada a acompañar los antecedentes contables que respaldan los resultados tributarios del EP ante una potencial fiscalización por parte del SII.

5.2.5 Tratamiento tributario de las sociedades extranjeras que tengan como dueño a un solo socio o accionista en Chile

En relación con las empresas chilenas que tienen EP en el exterior, cabe destacar que se realizó un cambio de criterio a través de la Circular Nº

²² SII, Oficio Nº 800 de fecha 17 de abril de 2008. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja800.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

38/2007²³. A través de sus pronunciamientos, el SII sostuvo reiteradamente que las sociedades extranjeras, cuya totalidad de acciones o derechos pertenecían a una sola persona residente en Chile, no constituían personas separadas, sino que la sociedad extranjera se trataba como una agencia para efectos tributarios en Chile. La razón detrás de este razonamiento encuentra su fundamento en la legislación comercial chilena, la cual sólo reconocía a las sociedades constituidas por dos o más personas diferentes.

No obstante lo anterior, se incorporaron dos figuras societarias nuevas: la “Empresa Individual de Responsabilidad Limitada”²⁴ y las “sociedades por acciones”²⁵ (“SpA”), las cuales sólo requieren de una o más personas para su constitución. En este sentido, la Circular Nº 38/2007 dispuso que *“ante la presencia de una sociedad constituida en el extranjero, que a su vez sea de propiedad de una sola persona residente en Chile, se debe aceptar su calidad de filial o persona jurídica distinta a su dueño o único accionista, debiendo en consecuencia, dejar de considerársela para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta como una agencia de la persona con domicilio o residencia en Chile a la cual pertenezca”*.

VI LA DEDUCCIÓN DE GASTOS PARA DETERMINAR LAS UTILIDADES ATRIBUIBLES AL EP

6.1 Cambio de criterio de la OCDE

Para poder determinar las utilidades atribuibles a un EP, en su calidad de entidad separada e independiente, es fundamental recurrir a la premisa contable de la correlación entre ingresos y gastos. Por ende, además de computar aquellos ingresos atribuibles a un EP, también es primordial la deducción de aquellos gastos necesarios para la determinación del resultado obtenido por el EP durante el mismo ejercicio.

²³ SII, Circular Nº 38/2007, del 10 de Julio del 2007. <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2007/circu38.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

²⁴ Creada a través de la Ley Nº 19.857, publicada el 11 de febrero del 2003.

²⁵ Creada a través de la Ley Nº 20.190, publicada el 5 de junio del 2007.

En este contexto, la gran mayoría de los CDT celebrados por Chile incluyen un párrafo Nº 3 dentro del artículo 7, donde se establece que para la determinación de los beneficios atribuibles a un EP, se permitirá la deducción de los gastos necesarios en que haya incurrido el EP, incluyendo los gastos de dirección y generales de administración efectuados en el estado de residencia del EP como en otra parte.

El objetivo detrás de este párrafo es aclarar que aquellos gastos incurridos directa e indirectamente por el EP para el cumplimiento de su giro, deben ser tomados en consideración al momento de determinar los beneficios atribuibles al EP, incluso aquellos gastos incurridos fuera del país de residencia del EP. Dicha norma fue vista por la OCDE como una limitante al momento de deducir aquellos gastos incurridos indirectamente por el EP²⁶, especialmente en el caso de los gastos generales de administración²⁷.

Ante los ojos de la OCDE, esto fue visto como una violación al principio de no discriminación contenido en el artículo 24 Nº 3 del Modelo OCDE, el cual dispone que un EP situado en Chile debe deducir sus gastos bajo las mismas condiciones que una empresa localizada en Chile. Es decir, el EP no puede recibir un tratamiento más perjudicial o discriminatorio que una empresa chilena al momento de deducir sus gastos²⁸.

Esto conllevó a que se eliminara totalmente el antiguo párrafo Nº 3 del artículo 7, y que la determinación de los beneficios del EP esté ligada esencialmente al principio de “*arm's length*” del párrafo Nº 2 del artículo 7 del Modelo OCDE, esto es, el precio debe ser fijado a un precio de mercado que acordarían sujetos independientes y no relacionados.

En este sentido, los comentarios señalan expresamente que el párrafo Nº 2 del artículo 7 del Modelo OCDE no hará referencia alguna en cuanto a la deducción de los gastos, y que le corresponderá a las leyes nacionales de cada país fijar las condiciones para la deducción de los

²⁶ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”, párrafo 38 de los Comentarios de la versión actualizada 2010 del Modelo OCDE.

²⁷ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”, párrafo 39 de los Comentarios de la versión actualizada 2010 del Modelo OCDE.

²⁸ OCDE, “*The 2010 Update to the Model Tax Convention*”, párrafo 33 de los Comentarios de la versión actualizada 2010 del Modelo OCDE.

gastos del EP, pero siempre teniendo en consideración el principio de no discriminación del artículo 24 Nº 3 del Modelo OCDE²⁹.

Considerando que Chile se reservó el derecho a seguir utilizando la antigua versión del artículo 7 y sus comentarios, al momento de interpretar sus CDT, Chile seguirá utilizando la antigua versión del párrafo Nº 3 del artículo 7 para efectos de deducir los gastos al momento de determinar la base imponible del impuesto de Primera Categoría.

6.2 Tratamiento de los gastos a nivel de la LIR

El SII ha sostenido en forma reiterada a través de sus pronunciamientos³⁰, y en particular, a través del Oficio Nº 275/2007³¹, que para que un gasto sea rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría conforme al artículo 31 de la LIR, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- a) El gasto sea razonable de monto y naturaleza;
- b) El gasto se relacione directamente con el giro o actividad que desarrolle;
- c) Que sea necesario para producir la renta, esto es, que el desembolso sea de carácter inevitable u obligatorio;
- d) Que no se encuentre ya rebajado como parte integrante del costo directo de los bienes para la obtención de la renta;
- e) Se haya incurrido efectivamente en el gasto en el mismo período en que se generó la renta;
- f) El gasto se acredite o justifique en forma fehaciente (esté debidamente documentado).

²⁹ OCDE, "The 2010 Update to the Model Tax Convention", párrafo 30 de los Comentarios de la versión actualizada 2010 del Modelo OCDE.

³⁰ SII, Oficio Nº 2438/2010 de fecha 28 de diciembre de 2010; <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legis.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011]. En el mismo sentido, oficios: Nº 1269/2010; Nº 1118/2004; Nº 4087/2005; y Nº 1871/2006. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legis.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

³¹ SII, Oficio Nº 275/2007, de fecha 31 de enero de 2007. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja4049.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

En este contexto, al SII se le consultó en el Oficio Nº 2.556/2004³² si la remuneración pagada por una agencia chilena a sus trabajadores, lo cuales prestaban servicios en el exterior, calificaban como gastos al momento de determinar la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría. Como estos gastos estaban asociados directamente a rentas de fuente extranjera, el SII señaló que "no deben considerarse en la determinación de la base imponible del impuesto de Primera Categoría", ya que dicho gastos solamente pueden aplicarse sobre las rentas de fuente chilena, esto es, de rentas derivadas de bienes situados en Chile y/o de actividades desarrolladas en el mismo lugar. Esto lo reafirma la letra e) del Nº 1 del artículo 33 de la LIR, en el sentido que "al no computarse las rentas de fuente extranjera en la base imponible del impuesto de Primera Categoría, obviamente que resulta improcedente que los gastos asociados a dichas rentas se rebajen de la base imponible del citado tributo de categoría conformado solamente por las rentas de fuente chilena"³³.

Asimismo, el contribuyente también consultó acerca del tratamiento tributario aplicable a "gastos comunes", esto es, gastos que se originen tanto de rentas de fuente chilena como extranjera. En este caso, el SII concluyó que dichos gastos deben determinarse en base a la proporción que exista entre ambos tipos de rentas, y el porcentaje que corresponda a las rentas de fuente chilena, se aplicará sobre los gastos comunes, y ésta proporción se aceptará como un gasto necesario para producir las rentas de fuente chilena.

VII

¿ES APLICABLE EL PRINCIPIO DE "EMPRESA SEPARADA" A LOS SERVICIOS ENTRE PARTES RELACIONADAS?

La LIR no contempla reglas especiales que regule la atribución de beneficios empresariales que surjan a partir de operaciones entre la empresa matriz y su EP, en sus calidades de entidades relacionadas. Sin perjuicio de lo anterior, la LIR sí posee normas en materia de precios de trans-

³² SII, Oficio Nº 2.556/2004 de fecha 8 de junio de 2004. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja745.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

³³ Óp. Cít. Oficio Nº 2.556/2004, letra (b) del párrafo Nº 4.

ferencia contenidos en el artículo 38 de la LIR, el cual aplica el método de entidades separadas a las rentas de fuente chilena que se atribuyan a sucursales, agencias o cualquier otra forma de EP situado en Chile perteneciente a una matriz extranjera. Dicha norma sobre precios de transferencia, en cambio, no se aplica a las operaciones entre una empresa chilena y su EP en el exterior.

En virtud del artículo 38 de la LIR, el SII está autorizado para tasar o impugnar fundadamente cuando los precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a otra empresa relacionada, si dicho precio no se ajusta a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes. *“Igual norma se aplicará respecto de precios pagados o adeudados por bienes o servicios provistos por la casa matriz, sus agencias o empresas relacionadas, cuando dichos precios no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no relacionadas”*³⁴. Adicionalmente, las rentas de fuente de una empresa extranjera que opera en Chile a través de un EP, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en el país.

VIII CONCLUSIONES

A través de la actualización 2010 del Modelo OCDE y sus comentarios³⁵, la OCDE incorporó de manera definitiva el principio de la “empresa separada” al artículo 7 del Modelo OCDE, otorgándole al EP la calidad de una entidad independiente y separada de su matriz.

Aún cuando Chile es miembro de la OCDE, se reservó expresamente el derecho a seguir utilizando la antigua versión del artículo 7, lo cual genera que (i) para efectos de interpretar los CDT suscritos por Chile, éste continuará utilizando los comentarios previos a la versión 2010 del Modelo OCDE, los cuales no eran considerados lo suficientemente claros al momento de distinguir entre el principio de “empresa separada” y el principio de la “empresa única”; y (ii) Chile mantiene vigente en

sus CDT la antigua versión de siete párrafos del artículo 7, incluyendo el párrafo tercero que permite la deducción de gastos incurridos por el EP al determinar los beneficios atribuibles al EP.

En cuanto a la correlación de ingresos y gastos para la determinación de los beneficios atribuibles al EP, la OCDE estimó que la deducción de aquellos gastos incurridos indirectamente por el EP, como por ejemplo, los gastos generales de administración, constituía una violación al principio de no discriminación, por lo que se omitió de la versión actualizada 2010 del Modelo OCDE. En materia de gastos, Chile también se reservó el derecho a seguir utilizando la antigua versión del párrafo Nº 3 del artículo 7 de los CDT.

No obstante lo anterior, los CDT suscritos por Chile igualmente recogen el principio de la “empresa separada” al disponer que *“se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia”* de su matriz, además de incluir en alguno de sus CDT ciertas modificaciones minoritarias, como la inclusión del principio de la “fuerza de atracción” y la cláusula del Modelo de las Naciones Unidas con respecto a la deducción de gastos. Por lo tanto, a la hora de aplicar el principio de la “empresa separada”, existe un mayor grado de incertidumbre a nivel de los comentarios que en el mismo artículo 7 de los CDT, ya que Chile continuará utilizando los antiguos comentarios para efectos de interpretación del artículo 7.

A nivel de la LIR, es posible afirmar que el principio de la “empresa separada” ha sido asimilada, pero de manera parcial e inconsistente, como en el caso de beneficios empresariales atribuibles a un EP chileno perteneciente a una matriz extranjera. Aún cuando el EP es tratado como un contribuyente independiente que debe obtener RUT y realizar iniciación de actividades ante el SII, no recibe el mismo tratamiento que un contribuyente residente o domiciliado en Chile, ya que al momento de determinar los beneficios que le son atribuibles, no se computa sobre sus rentas de fuente mundial, sino que exclusivamente sobre sus rentas de fuente chilena. En otras palabras, no es tratado como un contribuyente separado e independiente, sino más bien como una extensión de su matriz extranjera.

En materia de gastos, el SII también ha restringido la aplicación del principio de la “empresa separada” en el caso de un EP situado en Chile, ya que el SII no ha permitido la deducción de gastos efectivamen-

³⁴ SII, Oficio 2438/2010 de fecha 28 de diciembre de 2010. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja2438.htm>> [Consulta: 12 septiembre 2011].

³⁵ OCDE, “2010 Update to the Model Tax Convention”, 22 de Julio, 2010.

te incurridos por el EP pero asociados a rentas de fuente extranjera, considerando que el EP situado en Chile solamente tributa sobre sus rentas de fuente chilena. El mismo razonamiento se aplica al caso de servicios prestados por un EP situado en Chile a su matriz en el exterior, ya que solamente serán atribuibles al EP aquellas rentas derivadas de servicios prestados en Chile, es decir, de fuente chilena.

Por otra parte, sí es posible afirmar que el principio de “empresa separada” ha sido efectivamente incorporada en aquellas situaciones donde es una empresa chilena la que desarrolla actividades de su giro a través de un EP en el exterior. En este ámbito, el SII ha sostenido expresamente, mediante los Oficios Nº 2.997/07 y Nº 800/08, que las utilidades son atribuibles a un EP como si fuese una entidad distinta y separada de la casa matriz, sin importar que los resultados obtenidos por la empresa chilena y su EP extranjero deben consolidarse al término del ejercicio tributario.

FATCA: NUEVO RÉGIMEN DE RETENCIÓN E INFORMACIÓN APROBADO EN LOS ESTADOS UNIDOS AFECTA INSTITUCIONES EXTRANJERAS FINANCIERAS Y NO FINANCIERAS DE MANERA DIRECTA

ERIKA G. LITVAK* **

RESUMEN

El presente trabajo analiza la “Foreign Account Tax Compliance Act” (FATCA), y la forma en que esta tendrá su alcance en instituciones financieras y no financieras extranjeras a los Estados Unidos. Da cuenta de las consecuencias que este nuevo modo de fiscalización acarreará para las “FFI”, obligándolas a implementar nuevos mecanismo que logren dar cumplimiento a las disposiciones que establecen obligaciones extensivas de información, debiendo invertir y prepararse, para no quedar gravadas con el 30 por ciento de retención que impone la ley norteamericana

I INTRODUCCIÓN

El día 18 de Marzo de 2010 se aprobó en Estados Unidos, la ley denominada “Ley de Incentivos para la Contratación con el Fin de Restaurar

* Abogada, Universidad de Miami (Florida, Estados Unidos) y Universidad de Buenos Aires (Argentina. Socia de la firma Greenberg Traurig, P.A. en Miami, Estados Unidos.

** El contenido de este artículo y la visión expresada son de la autoría señalada y no deben atribuirse a la firma de abogados a la que la autora pertenece o a sus clientes.

te incurridos por el EP pero asociados a rentas de fuente extranjera, considerando que el EP situado en Chile solamente tributa sobre sus rentas de fuente chilena. El mismo razonamiento se aplica al caso de servicios prestados por un EP situado en Chile a su matriz en el exterior, ya que solamente serán atribuibles al EP aquellas rentas derivadas de servicios prestados en Chile, es decir, de fuente chilena.

Por otra parte, sí es posible afirmar que el principio de “empresa separada” ha sido efectivamente incorporada en aquellas situaciones donde es una empresa chilena la que desarrolla actividades de su giro a través de un EP en el exterior. En este ámbito, el SII ha sostenido expresamente, mediante los Oficios Nº 2.997/07 y Nº 800/08, que las utilidades son atribuibles a un EP como si fuese una entidad distinta y separada de la casa matriz, sin importar que los resultados obtenidos por la empresa chilena y su EP extranjero deben consolidarse al término del ejercicio tributario.

FATCA: NUEVO RÉGIMEN DE RETENCIÓN E INFORMACIÓN APROBADO EN LOS ESTADOS UNIDOS AFECTA INSTITUCIONES EXTRANJERAS FINANCIERAS Y NO FINANCIERAS DE MANERA DIRECTA

ERIKA G. LITVAK* **

RESUMEN

El presente trabajo analiza la “Foreign Account Tax Compliance Act” (FATCA), y la forma en que esta tendrá su alcance en instituciones financieras y no financieras extranjeras a los Estados Unidos. Da cuenta de las consecuencias que este nuevo modo de fiscalización acarreará para las “FFI”, obligándolas a implementar nuevos mecanismo que logren dar cumplimiento a las disposiciones que establecen obligaciones extensivas de información, debiendo invertir y prepararse, para no quedar gravadas con el 30 por ciento de retención que impone la ley norteamericana

I INTRODUCCIÓN

El día 18 de Marzo de 2010 se aprobó en Estados Unidos, la ley denominada “Ley de Incentivos para la Contratación con el Fin de Restaurar

* Abogada, Universidad de Miami (Florida, Estados Unidos) y Universidad de Buenos Aires (Argentina. Socia de la firma Greenberg Traurig, P.A. en Miami, Estados Unidos.

** El contenido de este artículo y la visión expresada son de la autoría señalada y no deben atribuirse a la firma de abogados a la que la autora pertenece o a sus clientes.

el Empleo” o más comúnmente conocida como “HIRE Act”¹. El HIRE Act contiene, entre otros, la sección denominada “Foreign Account Tax Compliance” o también conocida por sus siglas como “FATCA”². FATCA agregó un nuevo capítulo al Código Federal de Impuestos Internos de los Estados Unidos (el “Código”)³. Este nuevo capítulo introduce un nuevo sistema de retención del Impuesto a la Renta de Estados Unidos sobre ciertos pagos de fuente norteamericana realizados a ciertas instituciones financieras extranjeras y otras entidades extranjeras consideradas no financieras, si ciertas obligaciones de información dispuestas en FATCA no se cumplen de acuerdo a lo allí requerido.

El alcance de FATCA es sumamente amplio. Prácticamente todas las instituciones financieras extranjeras se encuentran afectadas por estas nuevas reglas. Sumado a ello, entidades extranjeras consideradas no financieras que posean inversiones directas o indirectas en los Estados Unidos o que tengan accionistas o socios que sean considerados contribuyentes fiscales en los Estados Unidos también se verán afectadas. A modo de ejemplo, FATCA afecta en forma directa, sujeto a limitadas excepciones, no solamente a bancos, sino que también a asesores financieros, compañías fiduciarias, fideicomisos, planes de pensión, compañías de seguro, fondos de inversiones, custodios, entre otros, sin perjuicio de que dichas entidades no tengan oficinas en los Estados Unidos ni que activamente comercialicen con clientes norteamericanos.

II NUEVO MECANISMO DE RETENCIÓN

FATCA introduce un nuevo mecanismo de retención de Impuesto a la Renta sobre determinados pagos de fuente de Estados Unidos, en la medida que determinadas obligaciones informativas estipuladas en FATCA no se encuentren satisfechas. El objeto de FATCA no es recaudar más impuestos a través de este mecanismo de retención, sino que es obtener

¹ H.R. 2847, Estados Unidos, “*Hiring Incentives to Restore Employment Act of 2010*”, Pub. L. 111-147, Estados Unidos, 18 de Marzo de 2010.

² HIRE Act, §501.

³ A lo largo de este artículo, las referencias al “Código” se refieren al Código Federal de Impuestos Internos de los Estados Unidos de 1986, con sus enmiendas.

información sobre contribuyentes norteamericanos que invierten a través de instituciones extranjeras.

Las obligaciones informativas impuestas por FATCA que, de cumplirse, evitarían la retención, difieren en caso de tratarse de pagos realizados a instituciones extranjeras consideradas “financieras” para propósitos de FATCA y pagos a entidades extranjeras consideradas “no financieras”. Por ello, es fundamental comprender cuales son las instituciones consideradas “financieras” para FATCA y cuales son las entidades consideradas “no financieras”, pues de ello depende el régimen de información aplicable. Es importante prestar atención a todas las definiciones que se desarrollará a continuación pues, en muchos casos, FATCA utiliza términos que coloquialmente pueden tener un significado, pero bajo FATCA su significado es bastante más amplio (como ser la definición de “institución financiera extranjera” la que incluye algunas actividades o entidades que, fuera del contexto de FATCA, no se considerarían “financieras”). Si las obligaciones de información impuestas por FATCA no se cumplen, el porcentaje a retener en ambos casos (pagos a una institución considerada financiera o a una entidad considerada no financiera) es el mismo: treinta por ciento (30%) en bruto sobre cualquier “pago sujeto a retención”⁴.

⁴ Un “pago sujeto a retención” es cualquier pago de fuente de los Estados Unidos de: (i) intereses (incluso intereses derivados de depósitos mantenidos en sucursales extranjeras de bancos norteamericanos que bajo otras secciones del Código se considerarían de fuente extranjera); (ii) dividendos; (iii) rentas; (iv) regalías; (v) salarios; (vi) primas; (vii) compensaciones; (viii) remuneraciones; (ix) cualquier otro tipo de ingreso que sea fijo o determinable, anual o periódico (de acuerdo a lo que eso significa bajo el Código); o (x) ganancias derivadas de la venta o disposición de cualquier propiedad que produce intereses o dividendos de fuente de los Estados Unidos (que bajo otras secciones del Código se encuentran generalmente exentas de retención cuando se pagan a no residentes fiscales de los Estados Unidos). Ver Código, §1473(1)(A). Los pagos derivados de la conducción de un negocio o actividad en los Estados Unidos (p. ej., los derivados de la operación de un negocio activo) no se consideran incluidos en la definición de “pago sujeto a retención” y por ello no son sujetos a retención bajo FATCA. Código, §1473(1)(B).

III PAGOS A INSTITUCIONES FINANCIERAS EXTRANJERAS

3.1 Principio General

Cualquier *pago sujeto a retención* que se realice a una “institución financiera extranjera” que no haya firmado un acuerdo con el Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos (“IRS”) en cumplimiento de los requisitos dispuestos por FATCA estará sujeto a retención del treinta por ciento (30%) del monto de dicho pago⁵. Para propósitos de FATCA, agente de retención es cualquier persona, sin perjuicio de la capacidad en que actúe y sin perjuicio de su nacionalidad o residencia fiscal, que tenga control, reciba, custodie, disponga o realice un *pago sujeto a retención*⁶.

Este nuevo mecanismo de retención se suma a los mecanismos ya existentes en el Código (como ser la retención bajo la Sección 1441), no los suplanta y las entidades afectadas deberán cumplir todos en forma simultánea. Aquellas entidades que actualmente sean intermediarios calificados (*Qualified Intermediaries*) deberán seguir cumpliendo con sus obligaciones bajo el acuerdo de intermediación calificada y deberán también cumplir con los requisitos impuestos por FATCA⁷. De hecho, de acuerdo a la notificación Nro. 2011-34⁸ (de ahora en adelante “Notificación 2011-34”), el Tesoro y el IRS planean emitir directivas que requerirán a todas las instituciones financieras extranjeras que actualmente actúan como intermediarios calificados a consentir que se incluya dentro de sus acuerdos de intermediación calificada el requerimiento de que cumplirán con FATCA y todas aquellas entidades que quieran solicitar al IRS ser intermediarios calificados a partir de la fecha de entrada en vigor del nuevo capítulo 4 del Código, se verán obligadas a satisfacer los requisitos de FATCA⁹.

⁵ Código, §1471(a).

⁶ Código, §1473(4).

⁷ Código, §1471(c)(3).

⁸ Notificación 2011-34 (*Notice 2011-34*), Estados Unidos, *Supplemental Notice to Notice 2010-60 Providing Further Guidance and Requesting Comments on Certain Priority Issues Under Chapter 4 of Subtitle A of the Code*, 2011-19 I.R.B., publicado por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos (el “Tesoro”) y el IRS el día 8 de Abril de 2011.

⁹ Notificación 2011-34, §V.

3.2 Alcance de la Definición de “Institución Financiera Extranjera”

De acuerdo a lo expuesto precedentemente, es fundamental entender entonces a qué entidades se les considerará institución financiera para propósitos de FATCA. “Institución financiera extranjera” (en adelante, “FFI”) se considerará a cualquier entidad que se encuentre formada, incorporada u organizada fuera de los Estados Unidos o de un territorio de los Estados Unidos¹⁰ y que cumpla con una de las siguientes características:

- a) Acepte depósitos como parte habitual de su actividad bancaria o actividad similar;
- b) Mantenga activos financieros por cuenta de terceros como parte sustancial de su negocio; o
- c) Tenga como negocio principal (o represente al público que su negocio) es el de invertir, reinvertir o comercializar títulos valores (*securities*), intereses en sociedades (*partnership interest*), commodities, o cualquier tipo de interés (incluido futuros, opciones, etc.) en dichos títulos valores, intereses o commodities. Se encuentran incluidos en esta categoría los fondos mutuos, fondos comunes de inversion, *hedge funds*, *private equity funds*, *venture capital funds*, etc.¹¹.

De todas formas, de acuerdo a la Notificación 2010-60¹² (en adelante “Notificación 2010-60”), el Tesoro y el IRS tienen intenciones de emitir regulaciones que excluirán ciertas compañías que califiquen bajo el punto (c) discutido anteriormente, si se encontrasen en alguna de las siguientes categorías:

- i) **Ciertas Compañías Holding.** Entidades extranjeras que actúan como holding de un grupo de subsidiarias dedicadas a un negocio no financiero (no incluye entidades holding que actúen como fondos de inversiones o similar).

¹⁰ Código, §§ 1471(d)(4) y 1473(5).

¹¹ Código, §1471(d)(5). Ver también Notificación 2010-60, §II.A.

¹² Notificación 2010-60 (*Notice 2010-60*), Estados Unidos, *Withholdable Payments to Financial Institutions, Preliminary Guidance for Public Comment*, 2010-37 I.R.B. 329, publicado por el Tesoro y el IRS el día 27 de Agosto de 2010.

- ii) **Entidades “Start Up”.** Entidades extranjeras que recién comienzan operaciones e invierten capital con el objeto de operar un negocio que no sea financiero (pero la exención es sólo durante los primeros 24 meses desde su constitución).
- iii) **Empresas en Liquidación o Reorganización.** En la medida que su objeto social no sea (o haya sido) financiero.
- iv) **Centro Financieros.** Compañías que actúan como centro financiero de su grupo societario, en la medida que el grupo societario no este dedicado primordialmente a la actividad financiera¹³.

Si una entidad extranjera no califica bajo las definiciones incluidas en los puntos (a), (b) o (c) arriba, se considerará “no financiera” y seguirá sujeta a FATCA, pero bajo los requisitos aplicables a entidades extranjeras no financieras, que analizaremos más abajo.

3.3 Acuerdo con el IRS Para Evitar la Retención

Para evitar la retención sobre cualquier pago sujeto a retención pagadero a una FFI, dicha FFI deberá entrar en un acuerdo con el IRS en el que la FFI se comprometa a cumplir con las siguientes obligaciones¹⁴:

- a) Obtener aquella información de los titulares de cada cuenta mantenida por dicha FFI que sea necesaria para determinar cual de dichas cuentas es una *cuenta de los Estados Unidos*¹⁵;
- b) Cumplir con los procedimientos de verificación y debida diligencia que el Secretario del Tesoro requiera con respecto a la identificación de *cuentas de los Estados Unidos*;
- c) Reportar al IRS anualmente la siguiente información de cada *cuenta de los Estados Unidos* mantenida por dicha FFI:

¹³ Notificación 2010-60, §II.B.1

¹⁴ Código, §1471(b)(1).

¹⁵ “Cuenta de los Estados Unidos” se considera a cualquier *cuenta financiera* mantenida por una o más *personas específicas de los Estados Unidos* o por entidades extranjeras cuyos *dueños sustanciales sean personas de los Estados Unidos* (excepto ciertas cuentas con valor menor a \$50,000). Código, §1471(d)(1). Por su parte, “Cuenta financiera” es cualquier cuenta de depósito o custodia mantenida por una institución y cualquier instrumento de deuda o capital en dicha institución. Código, §1471(d)(2). Las definiciones de “personas específicas de los Estados Unidos” y de “dueños sustanciales” se encuentra en las notas al pie números 17 y 18.

- i) Nombre completo, domicilio y número de identificación fiscal (TIN) de cada titular de la cuenta que sea una *persona de los Estados Unidos “específica”*¹⁶;
- ii) En el caso de cuentas a nombre de entidades extranjeras cuyos dueños sean de los Estados Unidos, el nombre completo, domicilio y TIN de cada uno de sus dueños norteamericanos cuyo interés sea “*sustancial*”¹⁷;
- iii) el número de la cuenta;
- iv) el balance de la cuenta;
- v) los depósitos, retiros y pagos brutos de la cuenta, salvo que el Tesoro determine lo contrario¹⁸.

El IRS tiene intenciones de crear un nuevo formulario para poder presentar toda esta información en forma electrónica¹⁹. El Tesoro y el IRS anticipan emitir versiones en borrador seguidas por versiones finales de estos formularios de reporte que deberán utilizar tanto los

¹⁶ Una *persona de Estados Unidos específica* es cualquier residente fiscal de los Estados Unidos (de acuerdo a las reglas del Código), excepto: (i) sociedades que cotizan en bolsa o cualquier compañía miembro de un grupo de compañías del cual es parte una sociedad que cotiza en bolsa; (ii) cualquier organización exenta de impuestos o planes de retiro; (iii) los Estados Unidos o cualquiera de sus agencias u organismos; (iv) cualquier estado, el Distrito de Columbia, cualquier territorio de los Estados Unidos, cualquier división política o cualquier agencia u organismo dependiente de ellos; (v) cualquier banco; (vi) cualquier fondo de inversión en bienes raíces (REIT); (vii) cualquier compañía de inversión regulada (RIC); (viii) entre otros. Ver Código, § 1473(3).

¹⁷ Una *persona de Estados Unidos específica* (de acuerdo a la definición que aparece en la nota al pie número 17) es considerada un “*dueño sustancial*” si posee, en forma directa o indirecta, mas del diez por ciento (10%) de las acciones (voto o valor) de una corporación; mas del diez por ciento (10%) de interés en el capital o las ganancias de una sociedad de personas y en el caso de fideicomisos, es considerada la dueña para propósitos fiscales o posee mas del diez por ciento (10%) de interés como beneficiaria de dicho fideicomiso. Código, § 1473(2)(A). Es importante tener en cuenta que, en el caso de compañías de inversión, el porcentaje descrito anteriormente se reduce a cero (0%). Es decir, dicha entidad se considerará que posee *dueños norteamericanos sustanciales* si cualquiera de sus dueños es una *persona norteamericana específica*, sin importar cuan chico sea su porcentaje accionario. Código, § 1473(2)(B).

¹⁸ Código, § 1471(c)(1).

¹⁹ Notificación 2010-60, § IV.A.

agentes de retención como las FFI que firmen el acuerdo con el IRS en el verano del 2012²⁰.

- d) Retener un impuesto equivalente al treinta por ciento (30%) sobre cualquier pago sujeto a retención (o atribuible a un pago sujeto a retención²¹) realizado por dicha FFI a: (a) un titular de cuenta "recalcitrante"²²; (b) otra FFI que no haya entrado en un acuerdo con el IRS para evitar la retención; o (c) una FFI que haya elegido ser sujeta a retención en vez de ser responsable de retener²³.
- e) Cumplir con cualquier requerimiento adicional por parte del Tesoro de presentación de información con respecto a cualquier cuenta de los Estados Unidos mantenida por dicha FFI; y
- f) En el supuesto de que la aplicación de una ley extranjera impida el reporte de la información requerida, la FFI deberá intentar obtener una renuncia válida y efectiva a la aplicación de dicha ley extranjera por parte de cada uno de los titulares de la cuenta respectiva y si dicha renuncia no puede obtenerse dentro de un período razonable, la FFI deberá cerrar la cuenta.

El IRS tiene intenciones de emitir un contrato modelo para este fin²⁴ en el verano del 2012 (el borrador será publicado para fin de 2011, sujeto a comentarios que se tendrán en cuenta para la emisión de la versión final en el verano del 2012)²⁵.

3.4 FFI Consideradas en Cumplimiento de FATCA

Sin perjuicio del acuerdo mencionado, FATCA contempla que una FFI podrá ser considerada en cumplimiento de las disposiciones de FATCA (y por lo tanto no tendrá la necesidad de entrar en el acuerdo discutido en el punto anterior) si:

²⁰ Notificación 2011-53 (Notice 2011-53), Estados Unidos, *Withholdable payments to foreign financial institutions—implementation timeline*, 2011-32 I.R.B., publicado por el Tesoro y el IRS el día 14 de Julio de 2011 (en adelante "Notificación 2011-53"), § III.

²¹ Ver Código, § 1471(d)(7).

²² "Titular Recalcitrante" es aquel que no cumple con requerimientos de información realizados por la institución o no firma la renuncia a la aplicación de la ley extranjera. Código, § 1471(d)(6).

²³ Ver Código, § 1471(b)(3).

²⁴ Notificación 2010-60, Preámbulo.

²⁵ Notificación 2011-53, §III.

- a) Cumple con los procedimientos que disponga el Tesoro para asegurar que dicha FFI no mantiene cuentas de Estados Unidos y cumple con cualquier otro requerimiento que el Tesoro disponga con respecto a cuentas de otras FFI mantenidas por la FFI en cuestión; o
- b) Es miembro de un grupo de instituciones con respecto a las cuales el Tesoro determinó que la aplicación de FATCA no es necesaria²⁶.

Tanto la Notificación 2010-60 como la Notificación 2011-34 poseen varios ejemplos de entidades que el Tesoro y el IRS intentan considerar bajo esta categoría²⁷.

3.5 Elección Alternativa

Una FFI podrá, en forma alternativa, elegir estar sujeta a las obligaciones de reporte a las que están sujetas instituciones financieras de Estados Unidos (por ej., emisión de Formularios 1099) para evitar reportar cierta información requerida por el acuerdo con el IRS. De todas formas, esta opción no las eximirá de firmar el acuerdo con el IRS. Esta opción solo les permitirá reportar información diferente a la requerida por dicho acuerdo²⁸.

3.6 Pagos No Sujetos a Retención

No obstante lo expuesto anteriormente, existen determinados pagos que se encuentran exentos de la retención dispuesta por FATCA. Pagos a los siguientes beneficiarios finales no están sujetos a retención, sin perjuicio que la entidad hubiese calificado como una FFI bajo la definición contenida en FATCA:

- a) un gobierno extranjero, una subdivisión política de un gobierno extranjero o cualquier agencia u organismo de los mismos;
- b) una organización internacional o una agencia u organismo de una organización internacional;

²⁶ Código, § 1471(b)(2).

²⁷ Ver, por ejemplo, Notificación 2010-60, § II.B.3 y Notificación 2011-34, § III.

²⁸ Código, § 1471(c)(2).

- c) un banco central extranjero; o
- d) cualquier otra clase de personas que, de acuerdo al Tesoro, representen un riesgo bajo de evasión fiscal²⁹.

IV PAGOS REALIZADOS A ENTIDAD EXTRANJERAS NO FINANCIERAS

4.1 Principio General

En el caso de *pagos sujetos a retención* realizados a entidades extranjeras que no califiquen como FFIs de acuerdo a la definición descripta más arriba (sin perjuicio de que el beneficiario del pago sea dicha entidad extranjera no financiera o cualquier otra entidad extranjera no financiera), el agente de retención³⁰ deberá retener un impuesto equivalente al treinta por ciento (30%) del monto de dicho pago³¹, salvo que:

- a) el beneficiario final o la entidad receptora del pago le otorgue al agente de retención una certificación de que el beneficiario final no tiene *dueños sustanciales de Estados Unidos*³², o en caso de tenerlos, provea el nombre completo, domicilio y TIN de cada *dueño sustancial de Estados Unidos*;
- b) el agente de retención no tenga conocimiento o razón de conocer que dicha información es incorrecta y
- c) el agente de retención reporte dicha información al Tesoro de acuerdo a lo estipulado por el Tesoro³³.

4.2 Pagos No Sujetos a Retención o Reporte

Sin perjuicio de la retención aplicable a entidades extranjeras no financieras si no otorgan la certificación descripta en el punto (A), las obli-

²⁹ Código, §1471(f).

³⁰ Código, §1473(4).

³¹ Código, §1472(a).

³² Ver definición en nota al pie número 18.

³³ Código, §1472(b).

gaciones de retención e/o información no se aplican en el supuesto de pagos cuyos beneficiarios finales sean:

- a) sociedades que cotizan en bolsa o que sean miembros de un grupo de sociedades al cual pertenezca una sociedad que cotiza en bolsa;
- b) cualquier entidad organizada en un territorio o posesión de los Estados Unidos y cuyos dueños sean residentes de buena fe de dichos territorios;
- c) cualquier gobierno extranjero, división política o agencia u organismo que le pertenezcan a dicho gobierno;
- d) cualquier organización internacional o agencia u organismo que le pertenezca;
- e) cualquier banco central extranjero; o
- f) cualquier otra clase de personas identificadas por el Tesoro para estos propósitos o cualquier clase de pago que, para el Tesoro, representen bajo riesgo de evasión fiscal³⁴.

V RESPONSABILIDADES DEL AGENTE DE RETENCIÓN

Cualquier persona que deba retener impuestos bajo las disposiciones de FATCA es responsable por dicho impuesto. Las disposiciones de FATCA expresamente indemnizan a dicho agente de retención respecto de cualquier reclamo y demandas de cualquier persona por el monto retenido en virtud de lo dispuesto en este nuevo régimen³⁵.

VI INTERACCIÓN DE FATCA Y TRATADOS INTERNACIONALES DE PREVENCIÓN DE DOBLE TRIBUTACIÓN Y DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

FATCA permite a beneficiarios finales que han sido sujetos a retención bajo este régimen solicitar reembolso de los montos retenidos en exceso

³⁴ Código, §1472(c).

³⁵ Código, §1474(a).

si, por ejemplo, existiría en vigor un tratado de prevención de doble tributación que permitiese a dicho beneficiario final tributar bajo alícuotas reducidas. Para lograr este objetivo, el beneficiario final deberá hacer un reclamo de reembolso al IRS y proveer al IRS con cierta información requerida en FATCA para que el reembolso sea posible³⁶. Esto implica que, para obtener el beneficio del tratado, el beneficiario final va a tener que realizar una acción afirmativa (*i.e.*, presentar un reclamo), lo que conlleva que dicho beneficiario tenga que primero estar sujeto a la retención y luego presentar un reclamo al IRS. Sumado a ello, existen limitaciones al pago de interés por parte del IRS durante ese período.

A diferencia de otras secciones del Código que contemplan mecanismos por medio de los cuales un beneficiario final puede certificar al agente de retención la procedencia de la aplicación una alícuota reducida bajo un tratado existente previo a realizarse la retención, lo cual simplifica enormemente el proceso en cuanto a que el agente de retención en esos casos directamente retiene el impuesto bajo la alícuota preferencial del tratado, permitiendo al beneficiario final el beneficio del tratado en forma automática, bajo FATCA el beneficiario final debe primero padecer la retención y luego reclamar su reembolso. Esto no sólo implica un esfuerzo por parte del beneficiario final en preparar dicho reclamo, y el costo relacionado con el mismo (sumado a que existen limitaciones en el pago de intereses compensatorios por el tiempo transcurrido), sino que requiere a beneficiarios extranjeros sin contacto alguno con el fisco norteamericano, a verse obligados a hacer una presentación de reembolso, que requiere, entre otros, obtener un número de identificación fiscal con el IRS, que muchos beneficiarios finales no estarán dispuestos a hacer.

Sumado a ello, existen reglas específicas respecto a la permisibilidad de dicho reclamo cuando se trata de FFIs³⁷. En el caso de reclamos por parte de FFIs, el reembolso sólo puede proceder en la medida que dicha FFI provea al IRS cierta información de sus dueños para determinar si los mismos son dueños sustanciales de Estados Unidos o entidad con dueños sustanciales de Estados Unidos³⁸ y en ningún caso el IRS abonará interés a la FFI por dicho reembolso³⁹. Existen aún temas sin

³⁶ Código, §1474(b)(1).

³⁷ Código, §1474(b)(2).

³⁸ Código, §1474(b)(3).

³⁹ Código, §1474(b)(2)(A)(i)(II).

resolver, como ser, la aplicación del tratado en caso de entidades transparentes, que son FFIs para propósitos de FATCA.

En cuanto a la interacción de FATCA con tratados de intercambio de información, muchos comentarios han sido enviados al Tesoro sugiriendo la utilización de los tratados de intercambio de información existentes para obtener la información que FATCA intenta recabar por medios distintos a dichos tratados. La Notificación 2010-60 reconoce que en algunos casos la información que las FFIs están obligadas a recolectar e informar al IRS bajo FATCA puede ya ser reportada al IRS por otro medios. En virtud de ello, el IRS se encuentra considerando la posibilidad de eximir a FFIs de retener con respecto a pagos atribuibles a pagos sujetos a retención realizados a titulares recalitrantes si la información que la FFI le provea al IRS fuera suficiente para permitirle al IRS obtener información sobre la identidad de dichos titulares recalitrantes a través de requerimientos de intercambios de información a una jurisdicción extranjera bajo un tratado existente. El IRS se encuentra considerando opciones para evitar la duplicación de información en aquellos casos en los que el IRS tiene la posibilidad de obtener dicha información por otros medios. De todas formas, este punto está siendo analizado y aún no existe un mecanismo definido de sustitución de las obligaciones impuestas por FATCA si existiese un tratado de intercambio de información vigente. Hasta el momento FATCA opera sin perjuicio de la existencia de ellos.

VII FECHA DE ENTRADA EN VIGOR

De acuerdo al texto legislativo, las obligaciones impuestas por FATCA entran en vigor con respecto a pagos realizados luego del 31 de Diciembre de 2012⁴⁰ (es decir, la entrada en vigencia es a partir del 1 de Enero de 2013). De todas formas, pagos realizados en virtud de obligaciones que se encontraban en existencia y no vencidas al 18 de Marzo de 2012 no se encuentran sujetas a retención⁴¹. De acuerdo a la Notificación 2010-60, "Obligación" para estos propósitos es cualquier acuerdo legal

⁴⁰ HIRE Act, §501(d)(1).

⁴¹ HIRE Act, §501(d)(2).

que produce o pueda producir un *pago sujeto a retención*, pero no incluye instrumentos clasificados como capital para propósitos fiscales (como ser cuentas de ahorro) ni instrumentos que no posean vencimiento⁴².

Sin perjuicio de ello, y en virtud de la numerosa cantidad de comentarios que el Tesoro y el IRS han recibido por parte del público en relación a las dificultades prácticas que implica la implementación de FATCA dentro del tiempo dispuesto por la ley, el Tesoro y el IRS han emitido la Notificación 2011-53 que designa plazos distintos de implementación de FATCA. El contenido de dicha notificación se discute en el punto siguiente.

VIII NOTIFICACIONES 2010-60, 2011-34 Y 2011-53

8.1 En General

El Tesoro y el IRS se encuentran trabajando en la preparación de regulaciones a FATCA que, se espera, aclararán la numerosa cantidad de inquietudes que surgen de la legislación discutida previamente. Dada la complejidad del régimen, desde la aprobación de la ley, el Tesoro y el IRS han emitido tres Notificaciones a las que hemos hecho referencia ya en el presente (las Notificaciones 2010-60, 2011-34 y 2011-53, en adelante las "Notificaciones") que proveen una guía preliminar sobre temas que el Tesoro y el IRS consideran de carácter prioritario en la implementación del capítulo 4 del Código. Las Notificaciones 2010-60 y 2011-34 también solicitan comentarios al público sobre varios temas que se espera se aclaren en regulaciones y guías preliminares futuras. En razón de ello, es importante tener en cuenta que el contenido del presente se basa únicamente en la legislación existente al momento de preparación del presente así como en el contenido de las Notificaciones referidas. De todas formas, FATCA es un tema en evolución y está recién dando sus primeros pasos, por lo que la autora espera que luego de la fecha de publicado el presente, el Tesoro y el IRS emitan ya sea nuevas notificaciones (o notificaciones suplementarias a las Notificaciones existentes), y/o eventualmente, las tan esperadas regulaciones.

⁴² Notificación 2010-60, §I.

8.2 Notificación 2010-60

La primer guía preliminar que emitieron el Tesoro y el IRS cubre temas específicos, como ser: (i) el concepto de obligaciones no sujetas a FATCA (al que se hace mención en forma preliminar en el punto VI del presente); (ii) los conceptos de FFI y de entidades extranjeras no financieras así como aquellas entidades que se intentan excluir de la definición de FFI, entre otros temas. De todas formas, primordialmente, la Notificación 2010-60 incluye procedimientos muy detallados que se espera las FFI deberán seguir en relación con la recolección de información e identificación de titulares de cuenta. Estos procesos requieren que dichas entidades dividan las cuentas que mantienen entre los siguientes grupos: (i) cuentas preexistentes⁴³ de personas físicas; (ii) cuentas nuevas de personas físicas; (iii) cuentas preexistentes de personas jurídicas; y (iv) cuentas nuevas de de personas jurídicas.

En el caso de cuentas de personas físicas, la FFI deberá determinar si el titular es un residente fiscal norteamericano o no siguiendo los pasos detallados por la Notificación. En el caso de cuentas de personas jurídicas, el análisis es más complejo y se puede resumir de la forma que aparece en el cuadro I abajo:

CUADRO I
IDENTIFICACIÓN DE CUENTAS DE PERSONAS JURÍDICAS



⁴³ La preexistencia esta dada por la existencia de la cuenta en la FFI al momento de entrada en vigor del acuerdo entre dicha FFI y el IRS.

La Notificación 2010-60 emitida por el IRS determina procedimientos detallados de cómo las FFI's deben realizar este proceso de identificación con respecto a cuentas de personas jurídicas. Sumado a ello, entidades financieras de Estados Unidos que realicen *pagos sujetos a retención* también deberán hacer procesos similares de identificación, los que se encuentran detallados en la Notificación 2010-60.

El Tesoro y el IRS están planeando la emisión de números de identificación fiscal (EINs) específicos para aquellas FFI's que hayan firmado el acuerdo con el IRS y se encuentren en cumplimiento con FATCA para poder facilitar la identificación por parte de agentes de retención de aquellas FFI's a las que no deben realizar la retención.

8.3 Notificación 2011-34

En Abril de 2011, el Tesoro y el IRS emitieron una notificación adicional (la Notificación 2011-34) que suplementa a la Notificación 2010-60, y contiene reglas adicionales sobre los siguientes aspectos:

- a) Nuevos procedimientos que deberán seguir las FFI's que entren en acuerdos con el IRS en cumplimiento con FATCA en relación con la identificación de *cuentas de los Estados Unidos* de personas físicas que sean preexistentes a la entrada en vigor de dicho acuerdo y en particular procedimientos especiales a seguirse en el caso de cuentas de banca privada;
- b) Definición de aquellos pagos considerados "*atribuibles*" a un pago sujeto a retención y la obligación de FFI's que entraron en el acuerdo con el IRS de retener sobre pagos atribuibles a pagos sujetos a retención (incluye formulas muy detalladas y ejemplos de cómo calcular dichos pagos);
- c) Ciertas categorías de FFI's que serán consideradas en cumplimiento de FATCA (sin necesidad de firmar el acuerdo con el IRS, pero en la medida que cumplan con otros requisitos determinados por el Tesoro y el IRS en la Notificación 2011-34);
- d) Las obligaciones de reporte de las FFI que entraron en el acuerdo con el IRS con respecto a cuentas de los Estados Unidos;
- e) El tratamiento de intermediarios calificados;
- f) La aplicación de FATCA a grupos de empresas; y
- g) La fecha efectiva de entrada en vigor de los acuerdos entre las FFI's y el IRS.

8.4 Notificación 2011-53

De acuerdo a lo comentado anteriormente, el Tesoro y el IRS han recibido una numerosa cantidad de comentarios del público en respuesta a las Notificaciones 2010-60 y 2011-34 manifestando, entre otros aspectos, preocupación sobre el tiempo limitado que existe previo a la entrada en vigencia del régimen y la complejidad que implica implementar cambios dentro de las organizaciones para poder cumplir con las obligaciones dispuestas por FATCA. En virtud de ello, la Notificación 2011-53 dispone la implementación de FATCA por etapas. Para ello, otorga una línea de tiempo y fechas que dependen de la actividad de que se trate, los que se resumen a continuación:

- a) La registración de FFI's con el IRS comienza el 1 de Enero de 2013. Una FFI debe entrar en un acuerdo con el IRS antes del 1 de Julio de 2013 para evitar estar sujeta a retención a partir del 1 de Enero de 2014. Si una FFI entra en el acuerdo durante la segunda mitad del 2013, será de todas formas una FFI participante de FATCA, pero no se le garantiza que no se le aplique retención en el 2014 porque los sistemas pueden no estar actualizados en dicho momento debido a falta de tiempo de ingresar dicha información en el sistema previo a la entrada en vigencia de las obligaciones de retención.
- b) Nuevos períodos de cumplimiento de los procedimientos de debida diligencia y reportes que deben realizar todas las FFI's que entren en acuerdos con el IRS con respecto a sus cuentas preexistentes así como respecto de sus cuentas de banca privada.
- c) Retraso de las obligaciones de retención al 2014 y 2015 dependiendo del pago de que se trate. Divide, para ello, los pagos en dos fases:
 - i) La fase I incluye pagos de fuente de Estados Unidos de tipo pasivo (que ya se encontraban sujetos a retención bajo la sección 1441) los que se encuentran sujetos a retención bajo FATCA a partir del 1 de Enero de 2014.
 - ii) La fase II incluye todos los *pagos sujetos a retención* (incluye montos procedentes de la venta de bienes que puedan producir intereses o dividendos) así como los pagos atribuibles a pagos sujetos a retención y dichos pagos se encuentran sujetos a retención bajo FATCA a partir del 1 de Enero de 2015.

IX CERRAR LA PUERTA A CLIENTES NORTEAMERICANOS COMO OPCIÓN ALTERNATIVA

La reacción inicial a FATCA que muchas instituciones, en particular aquellas consideradas FFI, han tenido es que aquellas instituciones que no tienen clientes norteamericanos en forma significativa o recursos para cumplir con los requerimientos impuestos por FATCA podrían simplemente cerrarle la puerta a sus clientes norteamericanos, bajo la impresión (falsa) de que de esa forma evitarían tener que cumplir con los requerimientos impuestos por FATCA. Sin perjuicio de que no tener clientes norteamericanos puede facilitar las obligaciones informativas asociadas con el cumplimiento de FATCA, dicho aspecto en sí mismo no va a eliminar la obligación de una FFI de cumplir con FATCA.

Como discutiéramos arriba, la obligación de retener bajo FATCA se aplica a *pagos sujetos a retención*. Un *pago sujeto a retención* básicamente consiste en pagos de ingresos de tipo pasivo (p. ej., dividendos, intereses, rentas, etc.) de fuente norteamericana y los fondos provenientes de la venta o disposición de cualquier propiedad que pueda producir intereses o dividendos de fuente de los Estados Unidos (p. ej., instrumentos de deuda o acciones). Como vimos arriba, este término no incluye pagos atribuibles a un negocio o actividad comercial de fuente norteamericana o atribuible a un negocio de los Estados Unidos.

Muchas FFI (incluso aquellas que no tienen ni un solo cliente norteamericano) invierten en los mercados de los Estados Unidos. Casi todos los pagos derivados de inversiones pasivas realizadas en los Estados Unidos constituyen *pagos sujetos a retención* bajo FATCA. En virtud de ellos, cualquier agente de retención que deba realizar un pago a una FFI va a requerir, para evitar realizar la retención, prueba de que dicha FFI ha firmado el acuerdo con el IRS en cumplimiento de FATCA, o que dicha FFI se encuentra considerada en cumplimiento de FATCA (de acuerdo a las Notificaciones o futuras regulaciones) o que se encuentra exenta del cumplimiento de FATCA.

Si la FFI pertinente no otorga dicha prueba al agente de retención, la FFI va a estar sujeta a una retención del treinta por ciento (30%) sobre el *pago sujeto a retención* de que se trate, sobre base bruta, aunque no haya ganancia neta o, peor aún, incluso si dicho pago representa un retorno de capital. Este resultado es insostenible para la mayoría de las FFI, y por ello, una FFI deberá cumplir con FATCA o deberá completamente

eliminar todo tipo de inversión en los Estados Unidos. Sumado a ello, aun en aquellos supuestos en los que una FFI no tenga inversiones directas en los Estados Unidos, pero tenga inversiones en otra FFI, la primer FFI seguirá estando sujeta a los requisitos de FATCA porque la segunda FFI, en la medida que invierta en los Estados Unidos, deberá retenerle a la primera FFI sobre aquellos pagos que le realice que sean *pagos sujetos a retención* o sean "*atribuibles a pagos sujetos a retención*" si la primer FFI (la beneficiaria del pago) no le demuestra a la segunda FFI (quien invierte directamente en los Estados Unidos y quien debe, a su vez, pagar a la primer FFI su respectiva ganancia y/o capital) que se encuentra en cumplimiento de los requisitos impuestos por FATCA.

Esto significa que las FFI van a tener que determinar cuidadosamente su exposición a FATCA no solamente en función de la cantidad de clientes de los Estados Unidos que poseen, sino que, primordialmente, por sus inversiones directas o indirectas en los Estados Unidos. Prácticamente todas las instituciones invierten en los mercados de los Estados Unidos, ya sea en forma directa o indirecta, y dichas inversiones van a requerir cumplimiento con la normativa de FATCA salvo que dicha FFI este dispuesta (y tenga la capacidad económica) de completamente evitar inversiones en los Estados Unidos así como en cualquier otra FFI que invierta en los Estados Unidos. Esto parece poco viable.

X ENTONCES ¿QUÉ DEBEN HACER LAS FFIS AHORA?

La implementación de mecanismos de cumplimiento de FATCA implicará a cada FFI cumplimiento de obligaciones extensivas de información o ser sujetos de retención del treinta por ciento (30%) en bruto. Ambas opciones pueden ser muy costosas para las FFI.

Como primer paso, una entidad extranjera (no Estadounidense) debe identificar si califica: (a) bajo la definición de FFI (lo que requerirá, en principio, que la FFI entre en un acuerdo con el IRS de acuerdo a lo estipulado arriba), o (b) bajo la definición de una FFI que será considerada en cumplimiento de FATCA debido a lo estipulado por el Tesoro y el IRS (en cuyo caso dicha FFI deberá cumplir con aquellos procesos impuestos por dichos organismos para ser considerada en cumplimiento de FATCA), o (c) si es una FFI excluida o exenta del régimen, o (d) si es una entidad extranjera no financiera, y en dicho caso, deberá determi-

nar si tiene la tenencia accionaria requerida para estar dentro del régimen, de forma tal de poder determinar las obligaciones asociadas con dicha clasificación.

En el caso de una FFI, parte del proceso de preparación posiblemente requerirá una combinación de los siguientes:

- a) Actualización de los sistemas informativos para poder recolectar y procesar la información que el IRS requiere bajo el acuerdo que la FFI informe al IRS en forma periódica;
- b) Entrenamiento de personal sobre las nuevas reglas, el cual no sólo debe darse a los oficiales a cargo del departamento de cumplimiento, sino también a banqueros a cargo de cuentas de banca privada, quienes tienen obligaciones especiales en virtud de la Notificación 2011-34;
- c) Explicar a clientes los cambios para poder justificar pedidos adicionales de información así como justificar el reporte de información al IRS (en la medida que se trate de cuentas que requieren ser informadas, lo que en algunas jurisdicciones puede requerir obtener expreso consentimiento del cliente previo al reporte de información);
- d) Creación de nuevos procedimientos internos para la implementación de los requisitos impuestos por FATCA;
- e) Contratación de profesionales idóneos para asistir a la FFI con todos estos aspectos (abogados, auditores, profesionales en sistemas, etc.).

Estos son sólo algunos ejemplos de acciones que deberían implementarse en anticipación a la entrada en vigencia de FATCA, teniendo en cuenta que el análisis particular de las acciones requeridas y pertinentes debe hacerse caso por caso. Planes y procedimientos deben estar en pie al momento que FATCA entre en vigencia.

XI CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo discutido previamente, FATCA tiene un alcance muy amplio y afecta a instituciones financieras de todo tipo así como a entidades extranjeras no financieras que deban recibir ciertos pagos de fuente

de Estados Unidos. De acuerdo a lo expuesto anteriormente, cerrar las puertas de una institución a clientes norteamericanos no elimina completamente las obligaciones impuestas sobre instituciones financieras y no financieras. Aquellas instituciones que se encuentren en posición de hacer y/o recibir *pagos sujetos a retención* tendrán obligaciones muy extensas de identificación y documentación respecto de ciertos titulares de cuentas, que exceden el contenido de legislación existente en el área fiscal o bancaria. Instituciones afectadas por el nuevo régimen deberán educar internamente al personal a cargo de cumplimiento, crear nuevos procedimientos para cumplir con estas regulaciones, actualizar los sistemas informativos para permitir recaudar la información requerida, informar a clientes existentes de las nuevas regulaciones para justificar nuevos pedidos de información, entre otras acciones.

LA LIMITACIÓN DE BENEFICIOS EN EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CHILE-EE.UU.

DARÍO ROMERO C.*

RESUMEN

El Presente trabajo tiene por objeto analizar el cambio de enfoque que representa el reciente convenio suscrito entre Chile y EE.UU. en materia de tributación internacional, específicamente en las normas anti-abuso que contiene y como esto se aparta del modelo OCDE que nuestro país ha utilizado en otros convenios a través de un análisis particular de las normas del convenio al respecto.

I INTRODUCCIÓN

El nuevo convenio suscrito entre Chile y EE.UU., aún pendiente de ratificación, constituye un interesante cambio de enfoque en materia de tributación internacional. Ello no sólo se debe a los beneficios que el tratado otorga –que son, por cierto, interesantes– sino que en gran parte tiene relación con las condiciones impuestas para que ellos operen.

* Abogado, Universidad de Chile. LLM Mención Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile, Postítulo en Economía y Finanzas, Universidad de Chile, y Diplomado en Comercio Internacional, Universidad de Chile. Ejerce como Director del Grupo Tributario de AlbagliZaliasnik Abogados.

En efecto, la parte central del análisis de la aplicación práctica de este convenio consiste en determinar si las personas que invocan sus beneficios se encuentran calificadas para recibirlos. Y es justamente en esta materia que el tratado se aparta en gran medida de los instrumentos suscritos por Chile hasta el momento.

El artículo 24 del convenio en comento contiene una versión del artículo 22 del Modelo 2006 utilizado por Estados Unidos sobre limitación de beneficios, el cual analiza detalladamente los supuestos que los contribuyentes han de cumplir si tienen interés en aplicar las disposiciones que limitan la doble tributación. Esto contrasta notoriamente con el Modelo OCDE que nuestro país venía utilizando hasta ahora, pues el Modelo –y las numerosas versiones del mismo que Chile ha firmado con distintos países– no contempla una disposición similar.

El fin obvio de esta disposición es evitar en la práctica el denominado “*treaty shopping*”, esto es, que personas que no sean destinatarios del convenio hagan uso del mismo para obtener una tributación más beneficiosa de la que naturalmente tendrían. Como señalan las explicaciones técnicas al modelo, lo que se previene es que terceros países accedan a beneficios que se considera deben corresponder exclusivamente a las dos partes¹.

Según Rohatgi, el “*treaty shopping*” se define como “*la conducción de rentas provenientes de un país a una persona de otro país, por medio de un país intermediario, con la finalidad de obtener beneficios no pretendidos de un tratado*”².

Ello se logra de diversas maneras. Por ejemplo:

- El uso de “*conduit companies*”, o sociedades interpuestas entre un residente de un país sin convenio (País C) y el país fuente de la renta (País A), para aprovechar los beneficios de un convenio que el país en que se ubica la sociedad interpuesta (País B) tiene con el País A. Bajo este esquema, el pago realizado al País B se beneficia de una retención rebajada en el País A, en contraposición a la tasa

¹ Página 63, “United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention Of November 15, 2006”, Departamento del Tesoro de EE.UU., 2006. Disponible en <<http://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>> [consultado el 31/8/2011]

² Traducción del autor. Rohatgi, Roy, “Basic International Taxation”, Segunda Edición, Nueva Delhi, Editorial Taxmann, 2007. Tomo 2 Página 165.

menos beneficiosa que hubiera afectado la remesa si ésta hubiera sido pagada directamente al residente del País C. Este esquema obviamente será funcional cuando a) las remesas al País C desde el País B estén sujetos a una retención baja o nula (por efectos de un tratado entre B y C, o porque la legislación interna de B no establece retenciones respecto de esos tipos de rentas); y b) la renta que reciba la sociedad interpuesta esté sujeto a impuestos bajos o nulos en el País B.

- El uso de “*stepping stone conduits*”, que constituye una variante al esquema anterior, y supone que el País B es un lugar de tributación alta; por lo tanto, la interposición de la sociedad, en principio, no lograría el objeto de reducir la tributación, pues si bien la retención en el País A sería baja, estaría afecta a impuestos altos en el País B. Con el objeto de lograr el beneficio tributario deseado, la sociedad del País B reduce su base imponible por medio de pagos al exterior (regalías, intereses, etc.), los que finalmente hacen que tribute con una alta tasa sobre una base notoriamente reducida. Esto sólo es útil en la medida que los pagos deducibles que efectúe al exterior no estén afectos a una alta retención, ya sea que esto se produzca por efectos de un tratado o porque la ley local no los grava.

Cabe destacar que estos arreglos suelen referirse a ingresos provenientes de actividades pasivas. Esto tiene bastante relevancia, pues en las normas de control del Modelo OCDE, la posibilidad de dejar las disposiciones del convenio sin aplicación sólo se contempla expresamente en los artículos sobre dividendos, intereses y regalías del modelo³. Como veremos más adelante, la realización de negocios activos es uno de los criterios a analizar para determinar la procedencia de aplicar o no los beneficios del convenio Chile-EE.UU.

Por último, debe tenerse presente que el “*treaty shopping*” no es un concepto que sea visto como sinónimo de abuso de los tratados por todos los países del mundo. Existen situaciones en que se admiten niveles aceptables de “*treaty shopping*”, pues según Rohatgi puede abusarse del “*treaty shopping*”, pero éste no es en sí abusivo⁴. En este sentido, puede ocurrir

³ Sin perjuicio de que la OCDE sugiere cláusulas anti abuso en los Comentarios que suelen incluirse en los tratados bilaterales, como se verá en el capítulo siguiente.

⁴ Óp. Cit., Tomo 2, página 182.

que el país de la fuente de las rentas no tenga problemas con perder algo de su recaudación tributaria, con tal de que por medio del “*treaty shopping*” se cumplan otros objetivos no fiscales. Típicamente los quienes que adoptan esta posición son países menos desarrollados a quienes no les importa perder algo de recaudación con tal de que lleguen capitales extranjeros a crear nuevos puestos de trabajo, se introduzcan nuevas tecnologías, se otorgue liquidez a su sistema financiero, etc.

Asimismo, existen ciertos niveles de “*treaty shopping*” que incluso algunos países desarrollados están dispuestos a tolerar⁵, siempre y cuando las sociedades interpuestas retengan un cierto nivel de independencia respecto de sus decisiones financieras y no sean meros artificios de papel por los cuales pasa el dinero formalmente, sin que intervenga la voluntad del supuesto titular de la renta.

II LAS CLÁUSULAS ANTI-ABUSO EN EL MODELO OCDE

Según se dijo anteriormente, el Modelo de Convenio de la OCDE no contiene una norma expresa que defina precisamente criterios de general aplicación bajo los cuales pueda determinarse *a priori* si el conjunto del tratado se aplica o no. Como consecuencia, el Modelo de Convenio de la OCDE parte de la premisa de que todas las personas consideradas residentes de los estados contratantes –conforme a las reglas que al efecto establece el artículo 4 del Modelo OCDE– tienen derecho a invocar las normas del convenio, salvo que el mismo tratado contemple una hipótesis que los excluya respecto de una renta en particular.

En los comentarios al artículo 1 del modelo se indican conductas que se consideran como un uso indebido del convenio, y se sugieren

⁵ Como es el caso del fallo del caso *Prévost* en Canadá, que se analiza más adelante. *Her Majesty The Queen v. Prévost Car Inc.* 26/2/2009, Corte Federal de Apelaciones de Canadá. El fallo puede ser consultado en <<http://decisions.fca-caf.gc.ca/en/2009/2009fca57/2009fca57.html>> [consultado el 31/8/2011]

⁶ Alessi, Verónica “Treaty Shopping-abuso a los convenios internacionales” Asociación Argentina de Estudios Fiscales, disponible en <[http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f/14dbec780855dcb7b03256d58007d8dd7/\\$FILE/Doctrina0103.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f/14dbec780855dcb7b03256d58007d8dd7/$FILE/Doctrina0103.pdf)> [consultado el 31/8/2011]

ciertas soluciones al efecto⁷, pero la aplicación de estos comentarios a situaciones concretas no es fácil. A la luz de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, hay polémica en la doctrina respecto de la forma de usar los Comentarios como un recurso interpretativo para aplicar los tratados a situaciones concretas. Recurrir a ellos sin más para esclarecer el significado de una disposición es un tema debatido entre los especialistas en la materia⁸.

Las cláusulas 10 (imposición de los dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías) del modelo permiten aplicar las tasas de retención generales de la legislación interna de los países de la fuente, cuando el perceptor de la renta no es el “beneficiario efectivo” de la misma. El texto del convenio, por cierto, no contiene una definición de lo que significa esa expresión; su contenido se trata en los comentarios a los artículos respectivos, señalando guías generales y situaciones en que se considera que el perceptor de una renta no es su beneficiario efectivo. Es así como en el punto 12 de los comentarios al artículo 10, la OCDE se señala:

“El concepto “beneficiario efectivo” no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.”

Pues bien, el concepto de “beneficiario efectivo” es un concepto ajeno a nuestra cultura jurídica. La propia expresión es una traducción al castellano de una adaptación al francés (“*bénéficiaire effectif*”) de un concepto anglosajón (“*beneficial owner*”). Como señalamos, el concepto de beneficiario efectivo no se define en el convenio, ni existe en nuestra legislación una definición del término, por lo que a primera vista, esto no tiene mucho significado para los chilenos. Lo anterior se ve agravado por lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 3 del Modelo OCDE, que señala que las expresiones no definidas por el Convenio tendrán el significado que la legislación interna del país que aplica el impuesto les asigne, salvo que del contexto del tratado se infiera otra cosa.

⁷ Remisión a normas antielusivas internas o inclusión de ciertas cláusulas sugeridas al tratado bilateral que se celebre.

⁸ Véase, por ejemplo, el artículo “*Interpretación de los convenios de doble imposición internacional*”, escrito por César García Novoa. Páginas 1 a 65, en “Estudios de Derecho Internacional Tributario”, Editorial Legis, 2006. Varios Autores.

Los comentarios al Modelo OCDE señalan que la aplicación de normas anti-abuso de la legislación doméstica de cada país no son necesariamente incompatibles con la aplicación de las reglas antielusivas contenidas en los tratados, aunque esto en último término depende de la forma en que cada país concibe la interacción entre sus propias leyes y los convenios que suscribe⁹. De esto se sigue que la posición de la OCDE es que aquellos países que tengan dichas normas podrían recurrir a ellas, en la medida que sus propios criterios jurisprudenciales o legales lo permitan, y que para su contraparte en el tratado esto no signifique una violación de los términos pactados bilateralmente. Sin embargo, ciertos especialistas han señalado que el concepto de beneficiario efectivo debe interpretarse teleológicamente dentro del contexto del tratado, sin recurrir a normas internas¹⁰.

Sea como sea, las disposiciones anti abuso que permiten mirar el fondo sobre la forma son relativamente escasas en nuestro derecho, aunque han ido creciendo de un tiempo a esta parte. Aún peor, las normas antielusivas sobre beneficiarios efectivos que contemplan los convenios Modelo OCDE que Chile ha firmado se basan en un concepto foráneo que ni el Convenio, los Comentarios, o nuestra ley interna ha definido con total precisión¹¹.

Buscando llenar este vacío, el Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular 57 de 2009, en la cual, siguiendo las pautas de la OCDE, ha dado ejemplos y guías generales respecto de cuando no se entiende

⁹ Véase, por ejemplo, los apartados 9.2 a 9.4 de los Comentarios al Artículo 1 del Modelo OCDE, y las observaciones de Irlanda y Luxemburgo a los Comentarios, en los apartados 27.5 y 27.6

¹⁰ Como Klaus Vogel, por ejemplo. Véase al efecto "The OECD Model Convention – 1998 and beyond; The concept of beneficial ownership in tax treaties" Transcripciones de un seminario ocurrido durante el 52 Congreso de la IFA. Kluwer Law International, 1998. Página 16.

¹¹ Aunque el actual artículo 106 de la ley de Impuesto a la Renta, incorporado en virtud de la ley Nº 20.448, contempla el concepto de "beneficiario efectivo". En virtud de este artículo, la exención de impuesto a la renta del mayor valor obtenido por inversionistas institucionales, sólo se aplica en cuanto éstos actúen por cuenta propia (esto es, no como mandatarios de terceros) y sean los beneficiarios efectivos de las rentas. Para acreditar el cumplimiento de este requisito, se establece una declaración jurada que el inversionista debe presentar, señalando que actúa por su propia cuenta y riesgo, y que es el beneficiario efectivo de dichas rentas. Sin embargo, la disposición no señala exactamente en qué situaciones debe entenderse que el perceptor de la renta no es su beneficiario efectivo.

que una persona es el beneficiario efectivo de una determinada renta. Por ejemplo:

- Las personas que actúen como mandatarios o agentes de terceros no pueden ser considerados como los beneficiarios efectivos de las rentas. Claramente esta es la situación fáctica en que más evidentemente no se aplican los beneficios del tratado. Incluso las situaciones en que actúa un mandatario podrían resolverse sin necesidad de acudir al concepto de beneficiario efectivo, pues quien percibe una renta por cuenta de un tercero no tiene ninguna clase de propiedad sobre ella, ni siquiera formalmente.
- Las situaciones en que existen "*conduit arrangements*", los cuales por lo general comprenden sociedades instrumentales que son formalmente dueñas de la renta, pero en los hechos disponen de capacidades nulas o muy limitadas para disponer de ellas¹².

Cabe destacar, asimismo, que los convenios basados en el Modelo OCDE firmados por Chile contemplan normas antielusivas de exclusión de beneficios¹³ –siguiendo el modelo de cláusula recomendado para estos efectos por la OCDE en los Comentarios– que permiten negar el tratamiento favorable del tratado en relación a ciertas rentas, cuando se determine que la principal intención de las partes ha sido crear artificialmente una situación tributaria más favorable de la que les hubiere correspondido naturalmente.

La dificultad que plantea esta última cláusula se refiere a la prueba de las intenciones de las partes, más allá de lo declarado en los instrumentos que sirven de base a las transacciones. Como todo elemento subjetivo no fácil de probar, y menos con la concepción formalista que impera en nuestro derecho y jurisprudencia.

¹² Piénsese en el caso de una sociedad instrumental residente en un país B que recibe un préstamo de un residente de un país C, y luego presta exactamente la misma cantidad, a la misma tasa de interés, a un residente del país A. Los términos del préstamo entre B y C estipulan que cualquier pago que B reciba desde A debe ser transferido inmediatamente a C. En consecuencia, B es formalmente dueña de la renta por intereses recibida desde A, pero no tiene la opción de disponer libremente de ella, debiendo transferir exactamente el mismo monto recibido a C.

¹³ Por ejemplo, el párrafo 7 del artículo 12 del CDTI suscrito entre Chile y Canadá, que dispone: "*Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen fuera de sacar ventaja de este Artículo mediante tal creación o atribución.*".

Ahora bien, si se coincide con el aserto que las normas antielusivas del Modelo de Convenio de la OCDE plantean muchas dificultades para el intérprete, lo siguiente que cabe preguntarse es por qué una institución integrada por destacados especialistas ha podido incurrir en aquellas desaciertos en un modelo perfeccionado sucesivamente durante el transcurso de más de 30 años¹⁴. Ello obviamente no es casual.

A juicio del autor, ello se debe a que el Modelo OCDE es un modelo que pretende ser universal (al menos entre los miembros de la OCDE). Como entre los países miembros de la OCDE existen las más diversas opiniones en cuanto a tributación internacional, y muy distintos sistemas legales, para llegar a todos ellos es que la OCDE debe hacer ciertas concesiones en materias de certeza para llegar a un consenso aceptable¹⁵. Asimismo, como se ha dicho, no todos los países consideran ciertos niveles de *"treaty shopping"* como algo necesariamente deleznable, por lo que la OCDE se conforma con dar pautas generales para que los países lleguen a acuerdo en base a sus propias políticas y conceptos al respecto.

Por ejemplo, la Corte Federal de Apelaciones de Canadá falló a favor del contribuyente, en un caso que podría fácilmente caracterizarse como constitutivo de *"treaty shopping"*. En el caso *Prévost* se interponía una sociedad holding holandesa, que era dueña de una compañía canadiense. La compañía canadiense distribuía dividendos a la sociedad holandesa, beneficiándose de la tasa rebajada de retención (5%) prevista por el convenio Holanda-Canadá. La compañía holandesa, a su vez, era de propiedad de una compañía sueca y una compañía inglesa.

La administración tributaria canadiense objetó la aplicación de la tasa rebajada, bajo la premisa de que la sociedad holandesa no era beneficiaria efectiva de los dividendos. La Corte rechazó este aserto, teniendo presente, entre otras cosas, que:

- La sociedad holding holandesa era la dueña de las acciones de la sociedad canadiense, pagó por ellas y las tenía por cuenta propia.
- Los estatutos de la sociedad holding holandesa no la obligaban a distribuir dividendos a sus accionistas.

¹⁴ El concepto de beneficiario efectivo se incorporó al Modelo en 1977.

¹⁵ En este sentido, cabe destacar que de acuerdo a la Convención de 1960 que da origen a la OCDE, las decisiones son adoptadas por consenso. Basta un voto negativo para bloquear un acuerdo, aunque los miembros pueden abstenerse de aprobar la propuesta de que se trate, lo que hace que ese acuerdo no sea vinculante para ellos.

- No había un flujo predeterminado ni automático a los accionistas de los dividendos que recibía la sociedad holding holandesa.
- Cuando la sociedad holandesa recibía los dividendos, los recibía a nombre propio e ingresaban a su patrimonio, quedando a disposición de cualquier eventual acreedor hasta que la junta administrativa declarara un dividendo y los accionistas lo aprobaran.

Esto llevó a la Corte a concluir que la sociedad holding holandesa era la beneficiaria efectiva de los dividendos, y tenía derecho a las tasa de retención rebajada del convenio Canadá-Holanda¹⁶.

En consecuencia, podemos concluir que la normativa Modelo de la OCDE sobre beneficiarios efectivos es insuficiente por sí sola para eliminar el *"treaty shopping"*, excepto quizá los casos más extremos. Salvo que los países pacten algo distinto, existen ciertos casos en que la sociedad interpuesta podrá acceder a los beneficios del convenio, en cuanto no sea sólo una entelequia por la cual pasan formalmente las rentas.

Corresponde a los países, según el enfoque sobre la materia que tengan, introducir las modificaciones que deseen para limitar más este fenómeno.

III

LA EXPERIENCIA DE EE.UU. CON LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Como se ha venido señalando, para algunos países e intérpretes el *"treaty shopping"* no necesariamente constituye una práctica abusiva que los convenios prohíban. No es éste el caso de EE.UU., cuya política en este sentido es que los efectos de sus tratados deben circunscribirse estrictamente a los dos países que los firman, y no beneficiar a otros¹⁷; en suma, al firmar un convenio con un determinado país, la idea es que ese país se beneficie de la repartición de potestades tributarias, no que se termine firmando un "tratado con el mundo". El modelo actual de EE.UU. es

¹⁶ OP Cit. Her Majesty The Queen v. *Prévost Car Inc.*

¹⁷ Hurtado Araneda, Hugo. *"Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Estados Unidos: Estudios complementarios sobre usos, efectos y oportunidades"* Título VI, Cláusulas de Limitación de Beneficios. AMCHAM. Disponible en <<http://www.amchamchile.cl/sites/default/files/SET%20documento%201%20final.pdf>> [consultado el 31/8/2011].

muy similar al de la OCDE, pero refleja preocupaciones específicas de los EE.UU. respecto del abuso de los convenios y paraísos tributarios¹⁸.

Avi-Yonah¹⁹ indica que el problema de los arbitrajes tributarios y el acceso a beneficios de los tratados no fue una prioridad para los EE.UU. en el pasado. En abono a su posición, cita como ejemplo el convenio tributario que firmaron los Estados Unidos con Francia, en 1937, que ocurrió en un momento en que Francia aplicaba impuestos en base al principio de la fuente, es decir, sólo sobre rentas de origen francés. En consecuencia, es fácil concluir que la remesa de rentas desde EE.UU. a Francia se beneficiaba de retenciones menores a las generales y no volvía a tributar al llegar a Francia, ni tampoco al ser remesada desde Francia a un tercer país. El autor antes citado prosigue comentando que esta postura cambió en la década de 1980, cuando EE.UU. comenzó a insistir en la inclusión de una cláusula exhaustiva de limitación de los beneficios, y derogó su tratado con Antillas Holandesas.

Como los convenios suscritos con anterioridad a esa época no contenían normas de limitación de beneficios, países como Antillas Holandesas eran típicamente usados para crear sociedades interpuestas como conductos para canalizar inversiones a EE.UU. por parte de residentes de países sin tratado. Estos países con convenio eran denominados “*treaty tax havens*”, y como señala Isenbergh, la mayoría de ellos surgió por una confluencia de varios factores: luego de la Segunda Guerra Mundial, las grandes potencias coloniales (Holanda y el Reino Unido) se disgregaron, creando una multitud de nuevos estados soberanos en un momento que los EE.UU. estaban sedientos de capital extranjero. Los convenios que se firmaron con estos países eran equivalentes a aquellos que EE.UU. tenía con la antigua metrópoli, pero no tomaban en cuenta que los sistemas tributarios de estos nuevos países eran muy distintos²⁰. Por ejemplo, las Antillas Holandesas no retenían impuestos sobre intereses pagados al exterior.

Entonces, se hizo común buscar estructuras de “*treaty shopping*”; esto se denominaba un “*Treaty Sandwich*”, y típicamente adoptaba la for-

¹⁸ Isenbergh, Joseph, “*International Taxation (Concepts and Insights)*”. Segunda edición, Nueva York, Editorial Foundation Press, 2005. página 233.

¹⁹ Avi-Yonah, Reuven “*International Tax as International Law*”. Primera Edición, Nueva York, Cambridge University Press, 2007 Página 186

²⁰ Óp. Cit., Isenbergh, Joseph, página 267.

ma de un “*stepping stone conduit*”: la sociedad de Antillas (o del país que fuera) recibía pagos de intereses sin retención desde EE.UU., en un virtud de un préstamo “*back to back*”²¹ en que participaba un residente de un tercer país como acreedor de la sociedad instrumental. Si bien los intereses recibidos desde EE.UU. tributaban en las Antillas, los pagos de intereses que la sociedad de las Antillas efectuaba al exterior podían deducirse de la base imponible. Si se ejecutaba correctamente, el interés cobrado a los EE.UU. era un poco superior al interés que la sociedad del tercer país cobraba a la sociedad de Antillas por el préstamo, de modo de dejar alguna, aunque muy poca, utilidad tributable en ese país. Ello resultaba en un impuesto efectivo muy bajo.

EE.UU. pidió a las Antillas Holandesas modificar el convenio, para incluir una cláusula de limitación de beneficios, cosa que las Antillas Holandesas rehusaron; en consecuencia EE.UU. denunció el tratado, y la puerta quedó cerrada definitivamente.

Pero incluso la ausencia de cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble tributación no impidió que los EE.UU. atacaran estos “*conduit arrangements*”. El ejemplo más patente de ello es el caso “*Aiken Industries Inc. v. Commissioner*”, en el cual se atacó la interposición de una sociedad hondureña²², a la cual le fue cedida la acreencia de una sociedad bahameña contra una compañía estadounidense, con el fin de evitar el impuesto de retención a los intereses que a la sazón se aplicaba en EE.UU. Cabe destacar que en este caso, los pagos de intereses y principal no quedaban en la sociedad hondureña, sino que pasaban automáticamente a la sociedad bahameña, sin que la sociedad de Honduras reportara beneficio alguno de la operación.

Resumidamente, en este caso, el tribunal aplicó la regla de sustancia sobre forma o “*business purpose doctrine*” de “*Gregory v. Helvering*”, considerando la interposición de la sociedad hondureña como carente de una razón de negocios. Como resultado, negó los beneficios del convenio a la sociedad hondureña, sin que existiera una cláusula que así lo permitiera en el tratado.

Pero si bien en este caso la ausencia de una razón de negocios –más allá de minimizar la retención en los EE.UU.– era bastante transparente,

²¹ Estructura en virtud de la cual una persona efectúa un préstamo con fondos que a su vez recibió prestados de un tercero.

²² País con el cual EE.UU. tenía un tratado en esa época.

en los casos en que quedaba alguna utilidad –aunque baja– en la sociedad interpuesta²³, aplicar esta regla sería un poco más difícil.

La inclusión de un cláusula de limitación de beneficios en el Modelo de EE.UU. de 1977, la denuncia de los tratados con los países que se consideraban paraísos tributarios o en los cuales se tributaba conforme al principio de la fuente, fueron algunos de los pasos que el Tesoro norteamericano siguió para evitar los abusos que percibía se originaban por el uso de los convenios por parte de terceros ajenos a ellos.

Pero como correctamente apunta Isenbergh, estas medidas tenían poco efecto si no eran universales, pues bastaba que existiera un país cuyo convenio no contemplara la limitación de beneficios para que simplemente se usara ese país. Cuando se derogó el tratado con Antillas Holandesas, los contribuyentes interesados en reducir retenciones comenzaron a utilizar Holanda como lugar para efectuar inversiones en EE.UU. Por lo tanto, comenzó a renegociar sus tratados existentes para incluir cláusulas de limitación de beneficios.

Si lo anterior no fuera suficiente, EE.UU. reforzó además sus normas domésticas contra el uso de “*conduit companies*”, mediante normas introducidas en 1993. En efecto, la sección 7701 (1) del Código Tributario de EE.UU. permite a la autoridad tributaria ignorar las operaciones efectuadas con intermediarios, en cuanto perciba que existe “*treaty shopping*” y se produzca la elusión de impuestos estadounidenses. Las operaciones de financiamiento en que participan varias partes pueden ser recalificadas, en caso de que un intermediario relacionado participe en un préstamo “*back to back*”, con la finalidad de evitar impuestos de retención en EE.UU. También se aplican a algunos intermediarios no relacionados, arriendos “*back to back*” y licencias²⁴.

Si tomamos además en cuenta la doctrina de EE.UU. de que las leyes internas dictadas con posterioridad a los tratados priman sobre ellos –a pesar de que algunos autores observan una tendencia a superar esta forma de pensar²⁵– tenemos que los EE.UU. son, por lejos, el país que más agresivamente combate el uso impropio de los convenios en materia fiscal. Asimismo, basar el control del abuso de los convenios sólo en legis-

²³ Como se recordará es el caso de los “*stepping stone conduits*”.

²⁴ Misesy Jr., Robert, y Schadeewald, Michael, “*Practical Guide to US International Transactions*” Séptima edición, Chicago, Editorial CCH, 2009. Página 471.

²⁵ Vid. Lagos Koller, Medardo “*EE.UU. y los Convenios de Doble Tributación*” Santiago de Chile, Editorial LexisNexis, 2005.

lación e interpretaciones internas no incluidas en los mismos es una política que puede funcionar para poner atajo a ciertos abusos puntuales, a largo plazo resulta cuestionable aplicarla sistemáticamente como único método de control; ello que refuerza más la posición de incluir cláusulas de control autosuficientes en los tratados.

IV LA CLÁUSULA DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS EN EL CONVENIO CHILE-EE.UU.

4.1 Sistema de control

Como hemos adelantado, el artículo 24 del Convenio Chile-EE.UU. contiene un sistema de control anti abuso novedoso entre nosotros. En efecto, en el párrafo primero de la disposición antes señalada, se establece que sólo tendrán acceso a los beneficios del convenio las “personas calificadas” para ello. Estas personas calificadas son aquellas que satisfacen los criterios objetivos que el mismo artículo establece, o que aún sin satisfacerlos, han sido reconocidos como beneficiarios del tratado por las administraciones tributarias de las partes; la lógica subyacente de aquello es que solamente se beneficien del convenio las personas que tienen un vínculo suficiente con las partes del tratado o tienen motivos económicos válidos para obtener una renta determinada.

El Tesoro de los EE.UU., en sus explicaciones técnicas sobre el convenio modelo, ha señalado que:

“*Por lo general, la norma no descansa sobre la determinación del propósito o intención, sino que describe una serie de pruebas objetivas. Un residente de un estado contratante que satisfaga una de estas pruebas obtendrá beneficios sin importar cuáles han sido sus motivaciones al elegir su estructura económica*”^{26 27}.

²⁶ Óp. Cit. “United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention Of November 15, 2006”.

²⁷ Si bien existe consenso en torno a que las explicaciones unilaterales de un tratado no son vinculantes al interpretarlo en el otro país, las explicaciones técnicas de EE.UU. constituyen la única guía oficial emitida por alguna autoridad tributaria existente en esta etapa. Si bien no es perentorio que Chile siga las interpretaciones allí enunciadas, sí puede esperarse con bastante certeza que lo hagan las autoridades tributarias de EE.UU.

Ahora bien, el convenio sigue manteniendo las disposiciones que limitan los beneficios cuando el perceptor de la renta no es su beneficiario efectivo, lo que sí importa un juicio subjetivo respecto de la estructura que un determinado contribuyente ha elegido. Así pues, si un contribuyente califica en primera instancia para recibir los beneficios del tratado, eso no implica que no haya posibilidades ulteriores de negárseles, en la medida que se acredite que el perceptor de la renta no era su beneficiario efectivo (aunque sólo en el caso de ciertas rentas).

Por lo tanto, este artículo establece una barrera adicional para la aplicación del convenio, en cuanto es necesario pasar por tres calificaciones diferentes, en el orden de prelación que se indica:

- a) Que pagador y perceptor sean considerados residentes de uno de los países, pues si no se es residente, no se cumple el prerrequisito que habilita la aplicación del tratado;
- b) Ser considerado como una persona calificada, pues aún siendo residente, no se otorgan beneficios a quienes no cumplan los requisitos; y en ciertos casos; y
- c) Que el perceptor sea el “beneficiario efectivo” de ciertas rentas (dividendos, intereses, regalías, pensiones).

De tal manera, la calificación de ser o no el beneficiario efectivo pasa a ser una norma antielusiva residual, aplicable únicamente cuando los controles anteriores no han contenido el abuso que se pretendía proscribir.

Asimismo, las diversas clases de personas que el convenio designa como beneficiarias “calificadas”, pueden referirse a una o más clases de renta.

- a) Las personas calificadas de acuerdo a las letras a), b), c), d), e) y f) del artículo 24.2 del convenio, los que reciben beneficios del convenio respecto de cualquier clase de renta.
- b) Si no cumplen los requerimientos antes indicados, aún así pueden recibir beneficios del convenio, en cuanto pasen la prueba denominada “*ownership/base erosion test*”, que describiremos más adelante. Si satisfacen los requisitos de esta prueba, tendrán derecho a los beneficios por cualquier renta cubierta por el tratado.
- c) En caso que no cumplan el test anterior, y satisfacen el “*active business test*”, tendrán derecho a los beneficios respecto de la renta específica de dicha clase que perciban.

- d) Por último, si no satisfacen ninguno de los criterios antes enunciados, las autoridades tributarias pueden discrecionalmente otorgar los beneficios del tratado respecto del conjunto de rentas obtenidas por el contribuyente o una renta específica, en cuanto se acredite que el propósito principal de establecerse de una u otra manera no era aprovechar los beneficios del convenio.

4.2 Personas calificadas

Es de notar que las personas se consideran calificadas durante un año tributario, por lo que deberán preocuparse, en cada año fiscal, de mantener las condiciones que habilitaron la obtención de esos beneficios en un primer momento.

Las personas calificadas, y los requisitos para obtener tal calificación, se indican en seguida.

4.2.1 Personas naturales

La norma no establece mayores requisitos para que las personas naturales sean beneficiarias del convenio, suponiendo obviamente que cumplan con ser residentes de uno de los dos estados contratantes de acuerdo al artículo cuarto.

4.2.2 Los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas, o autoridades locales; o cualquier agencia u organismo de estos Estados

Entendemos que en este caso, en Chile serían calificadas las personas jurídicas de derecho público dependientes de algún poder del Estado. Asimismo, debiese considerarse como calificadas a las municipalidades, en su calidad de autoridades locales.

La calificación bajo este número de empresas del Estado podría resultar cuestionable, especialmente en el caso de empresas en que el Estado participa en conjunto con actores privados, o que compiten libremente en el mercado. La expresión “agencia u organismo de estos Estados” pareciera hacer referencia a aquellas dependencias por medio de las cuales se ejerce alguna manifestación del poder político, y no aquellas que tienen patrimonio propio y participan como agentes privados del mercado, aunque el Estado sea su propietario único.

Estas empresas deberán satisfacer alguno de los otros criterios que la cláusula preceptúa.

- 4.2.3 Entidades constituidas bajo las leyes de un Estado Contratante y establecida y mantenida en ese Estado exclusivamente para propósitos religiosos, de caridad, educacionales, científicos, u otros similares, aunque se encuentre normalmente exenta de impuesto en ese Estado

Si bien la disposición no lo señala expresamente, parece lógico entender que en este caso, las instituciones a las que alude la norma son personas jurídicas sin fines de lucro (en el caso de las instituciones religiosas y caritativas debiera ser así), y no abarca a personas jurídicas con alguno de los fines señalados que buscan obtener una legítima ganancia por sus actividades; estas últimas deberán satisfacer alguno de los criterios establecidos para las sociedades.

Es de notar que la cláusula 4.2 del Modelo 2006 de los EE.UU. asegura la calidad de residente a ciertas personas no afectas a impuesto en el estado de su residencia, habilitando la aplicación de las normas del convenio a su respecto. El convenio con Chile no replica esta norma, y el artículo 4.1 establece la sujeción a impuestos como criterio para determinar la residencia, lo que no deja de llamar la atención.

Por lo tanto, *prima facie* podría argüirse cualquier persona jurídica sin fines de lucro exenta de impuesto no cumple con el requisito básico de ser residente a ojos del tratado. Sin embargo, interpretando armónicamente las normas del convenio²⁸, debe desecharse tal interpretación, ya que el tratado las considera como personas calificadas, y ser residente es una condición habilitante para ser “persona calificada”. Por otra parte, vale la pena recordar que en el caso de instituciones sin fines de lucro chilenas, la regla general es que ellas sí están afectas a impuestos a la renta en Chile, salvo que califiquen para la exención establecida en el artículo 40 de la Ley de Impuesto a la Renta, o estén eximidas por alguna ley especial.

²⁸ Conforme al artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

4.2.4 Fondos de pensiones

Para todos los efectos del convenio, el artículo 3.1, letra j), define a los fondos de pensiones como cualquier persona o entidad establecida en uno de los estados contratantes, en cuanto cumpla con las siguientes dos condiciones copulativas:

- a) Que se encuentre generalmente exenta de impuesto a la renta en ese Estado; y
- b) Que sea operada principalmente, ya sea:
 - i. para administrar o entregar pensiones o beneficios de retiro; o
 - ii. para obtener rentas a beneficio de una o más personas o entidades que administran o entregan pensiones o beneficios de retiro.

En el caso de los fondos de pensiones que **directamente** administran o entregan pensiones o beneficios de retiro, ellos serán considerados como personas calificadas para efectos del convenio. Por su parte, en caso de que sean fondos destinados a obtener rentas o beneficios para terceros administradores, calificarán en cuanto más del 50% de sus beneficiarios, miembros o participantes sean personas naturales residentes en algunos de los estados contratantes.

4.2.5 Sociedades²⁹

En este caso, existe una serie de supuestos que califican a las personas jurídicas como “personas calificadas”; es decir, denotan que mientras una persona jurídica cumpla con cualquiera ellos, podrá recibir beneficios, aunque reprobé todos los demás.

Una sociedad residente en uno de los estados contratantes será considerada como una persona calificada, en cuanto satisfaga alguno de los siguientes criterios:

²⁹ El título habla de sociedades sin más calificación, y el convenio define como sociedades a cualquier persona jurídica o entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos. De la lectura del contenido de la disposición resulta evidente que si bien el título no lo dice, las sociedades susceptibles de calificar en base a este criterio sólo pueden referirse en Chile a sociedades de capital, pues se refiere en todo momento a acciones y no derechos sociales.

4.2.5.1 Sociedades anónimas abiertas o "Publicly-traded Corporations"

Si la sociedad en cuestión es una sociedad anónima abierta, y tanto la "categoría principal"³⁰ como cualquier "categoría desproporcionada" de sus acciones regularmente³¹ sean objeto de oferta pública en una Bolsa de Valores reconocida³², esta sociedad será considerada como una persona calificada, en cuanto además se verifique una de dos condiciones alternativas:

- a) **Primera condición: Que la categoría principal de sus acciones sea principalmente³³ (pero no exclusivamente) transada en una o más bolsas de valores reconocidas del país de residencia de la compañía.**

El convenio no define cuándo una serie es "principalmente" transada en un país u otro. Las explicaciones técnicas del Tesoro de los EE.UU.³⁴ señalan que la voz "principalmente" será definida de acuerdo a la legislación doméstica de cada país, y principalmente aquella del estado de la fuente. Para EE.UU., se reconocerá que fueron principalmente transadas cuando el conjunto de las transacciones realizadas durante un

³⁰ De acuerdo con el artículo 24.6, letra b), la categoría principal de acciones será, en principio, las acciones ordinarias de la compañía, en cuanto dicha serie congregate más del 50% del derecho a voto y valor de la sociedad. Si ninguna clase califica por sí sola, la categoría principal entonces será la sumatoria de acciones transadas en una bolsa del país, en cuanto represente la mayoría del derecho a voto y valor de la compañía en cuestión.

³¹ La Tesorería de EE.UU. entiende que las acciones se transan "regularmente" cuando a) se hayan efectuado ventas de acciones en cantidades durante a lo menos 60 días del año fiscal en cantidades que no sean mínimas; y b) el total de acciones transadas en el año sea igual al menos al 10% de la cantidad promedio de acciones existentes en el año. (Comentarios técnicos, página 66). Cabe preguntarse cuál será el criterio para las autoridades chilenas; el concepto de presencia bursátil ajustada del DLI.328 podría resultar de utilidad, aunque el criterio de medición es sobre 180 días y no un año completo.

³² Para los efectos del tratado, el artículo 24.6, letra a), designa como bolsas de valores reconocidas en EE.UU. al NASDAQ y cualquier bolsa de comercio registrada con la Securities and Exchange Commission. Para Chile, se consideran como bolsas reconocidas la "Bolsa de Comercio", la "Bolsa Electrónica de Chile", la "Bolsa de Corredores", y todas aquellas reconocidas por la SVS.

³³ Las explicaciones técnicas indican que las acciones son principalmente transadas en una Bolsa cuando el número de acciones listadas en esa Bolsa supera a aquellas transadas en otras Bolsas de Comercio (Comentarios técnicos, página 66).

³⁴ Comentarios técnicos, página 66.

año fiscal dado sobre la principal clase de acciones de la compañía, dentro de una o más bolsas de valores de su país de residencia, sea superior al conjunto de transacciones realizadas en bolsas foráneas respecto de esas mismas acciones en ese mismo año.

Así pues, si una serie, o cualquier combinación de series de acciones que representen más del 50% de los derechos políticos y del valor de la compañía se transan principalmente en una bolsa de valores del país de su residencia, dicha sociedad sería considerada como una persona calificada a efectos de la aplicación de los beneficios del convenio, sin necesidad de efectuar calificaciones ulteriores.

Sin embargo, el tratado también contempla una norma de control en caso que existan series "desproporcionadas" de acciones que no se transen regularmente en bolsa. Estas series son definidas en el artículo 24.6 b) como aquellas que otorgan a los accionistas una parte superior (ya sea por medio de dividendos, pagos por rescate u otros pagos), en relación a aquel que les correspondería proporcionalmente en relación al resto de las series, pero en cuanto este valor se refiera a activos o negocios situados dentro del otro estado contratante. En caso de que existan estas series "desproporcionadas", y éstas no se transen en una bolsa reconocida en el estado de residencia de la compañía, la compañía no sería considerada como persona calificada bajo este criterio.

Para explicar lo anterior, y parafraseando un ejemplo contenido en las explicaciones técnicas de EE.UU., supongamos que existen 2 series de acciones dentro de una compañía estadounidense, las serie A y B. Las acciones serie B, que representan el 50% del valor de la compañía, son de propiedad de un solo inversionista, no se transan en bolsa, no tienen derecho a voto, y tienen derecho a un dividendo equivalente al 100% del interés percibido de préstamos efectuados a deudores chilenos. Las acciones serie A, que se transan principalmente en la bolsa de Nueva York, representan el 50% del valor de la compañía y tienen el 100% del derecho a voto.

De tal suerte, esta compañía no sería una persona calificada, ya que la serie desproporcionada no se transa en una bolsa de valores reconocida.

- b) **Segunda condición: Que la sede principal de dirección efectiva y control de la sociedad se encuentre en su país de residencia.**

Así pues, aquella sociedad anónima abierta que no satisfaga la primera condición antes enunciada será considerada como "persona calificada" si cumple esta segunda condición.

El artículo 24.6 d), por su parte, define lo que se entiende por sede principal de dirección efectiva y control, y de acuerdo a esta disposición, debe estarse más a aquel lugar en que se tomen las decisiones del día a día, más que las grandes decisiones de estrategia general. Aquí lo que se busca evitar es que se considere que el sólo hecho de tener un directorio en el país que sesiona unas pocas veces al año, dicho país sea considerado por ese sólo hecho como la sede principal de dirección efectiva y control.

De tal suerte, lo que constituye una sede principal de control y gestión es aquella en que se gestiona la compañía efectivamente, no necesariamente la ubicación del más alto nivel estratégico de dirección general (aunque en la mayoría de los casos generalmente será así), sino que el lugar en que existe un cierto nivel de presencia constante en el manejo de los asuntos de la empresa. Ahora bien, esta gestión del día a día también debe ser de una calidad tal que pase del mero procesamiento de decisiones tomadas en otros lugares; también debe haber algún poder decisorio radicado en ese lugar, no la mera ejecución.

Por lo tanto es un doble control: tanto de cotidianeidad en la gestión, como un nivel decisorio que permita llevar a la práctica políticas de carácter estratégico.

Las explicaciones técnicas³⁵ señalan que por lo general, bastará con ver cuál es el país en que se encuentran los cuarteles generales o casa matriz de la compañía, aunque no siempre será suficiente. Puede ser que un nivel significativo de la gestión sea realizada en otro lado, incluso en compañías relacionadas³⁶.

4.2.5.2 Filiales de sociedades anónimas abiertas, o "Subsidiaries of publicly-traded corporations"

En este caso, la norma exige que la sociedad en cuestión sea de propiedad de hasta cinco sociedades anónimas abiertas que cumpla con alguna de las dos condiciones señaladas en el número anterior. En este caso, la calificación como beneficiario de la matriz se traslada a las filiales.

³⁵ Comentarios técnicos, Página 67.

³⁶ Por ejemplo, en el caso de grupos económicos que tienen compañías de servicios compartidos para la gestión de sus diversas filiales.

Para cumplir con este criterio, es necesario que un máximo de 5 sociedades anónimas abiertas calificadas y residentes en EE.UU. o Chile sean dueñas –directa o indirectamente– de una cantidad de acciones que represente a lo menos el 50% del derecho a voto y del valor de una compañía dada. En el caso que existan series de acciones desproporcionadas, también deberán tener al menos 50% de dicha serie.

De tal suerte, si 4 sociedades anónimas abiertas calificadas residentes en EE.UU. controlan más del 50% de una sociedad residente en Chile, esta última será considerada también como calificada. Lo anterior también aplica en caso de que la propiedad esté repartida dentro de ambos estados contratantes, esto es, si 3 sociedades anónimas abiertas calificadas residentes en EE.UU. y 2 sociedades anónimas abiertas calificadas residentes en Chile controlan más del 50% de una sociedad chilena.

Asimismo, la cadena de propiedad debe estar ininterrumpidamente situada dentro de Chile o EE.UU.; cada una de las sociedades de la cadena debe ser residente de EE.UU. o Chile. Si existe una o más sociedad interpuesta en otra jurisdicción, la calificación no se "transfiere" desde su matriz.

Por último, es importante señalar que la disposición haga mención solamente de acciones y no de derechos sociales, lo que pareciera limitar el espectro de tipos sociales que recibirían esta "transmisión" de calificación desde sus casas matrices. Esto implica, en el caso de sociedades de personas chilenas, que deberán cumplir con alguno de los otros criterios si desean ser consideradas como calificadas a efectos del convenio.

4.2.5.3 Matrices de grupos multinacionales ("Headquarters test")

Esta disposición resulta algo llamativa, pues no está incluida en el modelo 2006 de EE.UU., pero sí aparece en numerosos convenios, como los convenios con Suiza y Holanda, y más recientemente, el tratado con Hungría.

Otro punto digno de destacar es que el convenio usa la palabra "persona" sin otro calificativo, lo que resulta innecesario, pues esta disposición sólo puede referirse a personas jurídicas; las personas naturales residentes califican por derecho propio como beneficiarios del tratado.

Pues bien, las matrices calificarán en cuanto satisfagan **copulativamente** los siguientes requisitos:

- a) Que provean, desde el estado de su residencia, una parte sustancial de la supervisión y administración general de un grupo de so-

ciudades. Esto puede a su vez incluir el financiamiento del grupo, pero en ningún caso las actividades financieras pueden constituir la actividad principal del grupo en su conjunto. Por lo tanto, las actividades financieras serán admisibles dentro del grupo, en cuanto sean un apoyo a una actividad real, y no viceversa³⁷.

- b) Este grupo debe consistir de sociedades residentes en Chile o EE.UU., y estas sociedades deben realizar activamente un negocio en por lo menos cinco países. Las actividades realizadas en cada uno de estos cinco o más países debe generar al menos un 10% de la renta bruta del grupo en su conjunto, pero no más del 50% de la renta bruta del grupo.
- c) Un máximo de 25% de la renta bruta del grupo debe generarse en el otro estado contratante.
- d) La matriz tiene y ejerce autoridad discrecional independiente para supervisar y administrar este grupo económico. Las explicaciones técnicas del Convenio entre Suiza y EE.UU. señalan que aunque la matriz sea responsable formalmente de la supervisión, pero materialmente se limitara a ejecutar decisiones tomadas por otra persona, no podría entenderse que tiene autoridad discrecional.
- e) Está sujeta a las normas generales de tributación aplicables a sociedades que desarrollan negocios activos en su país de residencia, esto es, que no haya distinción para efectos tributarios entre sociedades holding y sociedades operativas; y
- f) Las rentas obtenidas en el estado de la fuente provienen de negocios activos, ya sea directamente, o por medio de la participación que le cabe en sociedades de negocios activos en otros países.

Si en un año dado no se cumplen los requisitos de renta bruta (entre 10% y 50% fuera de los estados contratantes, y hasta un 25% en el otro estado contratante), la matriz se considerará calificada en cuanto al promedio de la renta bruta de los cuatro años inmediatamente anteriores se halle en los rangos requeridos.

³⁷ Las explicaciones técnicas del tratado entre EE.UU. y Suiza –ubicadas (o similar) en la página 67– señalan que se considera que existe supervisión cuando la matriz realiza varias de las siguientes actividades: financiamiento del grupo económico, fijación de precios, marketing, auditorías internas, comunicaciones internas y administración.

Cabe destacar que la norma no exige que la matriz participe directamente de las compañías que supervise.

4.2.5.4 La prueba de la propiedad y de la erosión de la base imponible (“Stock ownership/base erosion test”)

Por su parte, si la persona jurídica no satisface ninguno de los criterios señalados precedentemente, será considerada como persona calificada si cumple los siguientes dos requisitos copulativos:

a. Primer criterio: “Stock ownership”

Para cumplir este criterio, los titulares –directos o indirectos– de derechos o acciones que representen el 50% de los derechos de voto y del valor de la persona jurídica deben haber sido residentes en alguno de los estados contratantes durante al menos la mitad de los días comprendidos en un año tributario dado. En el caso de que existan categorías de acciones desproporcionadas, al menos el 50% de esa categoría debe pertenecer a residentes de uno de los estados contratantes.

Para los efectos de esta disposición, los propietarios que califican como residentes son personas naturales, alguno de los estados contratantes o sus subdivisiones políticas, sociedades anónimas abiertas, entidades sin fines de lucro o fondos de pensiones. Cada uno de ellos debe cumplir los requisitos que el artículo establece para calificar; asimismo, en el caso de que exista propiedad indirecta, cada uno de los dueños interpuestos entre el residente y sus propietarios sean residentes del Estado Contratante respectivo.

b. Segundo Criterio: “Base erosion”

Para cumplir con este requisito, es necesario que menos del 50% de la renta bruta de la persona residente se pague o devengue –bajo el supuesto de que los pagos realizados son deducibles de la base imponible de esa persona– a favor de sujetos no considerados como personas calificadas, bajo ciertas condiciones. No todas las personas calificadas se consideran en este caso; las personas calificadas que se consideran para estos efectos son personas naturales, alguno de los estados contratantes o sus subdivisiones políticas y fondos de pensiones.

Curiosamente, el tratado también indica que se consideran para estos efectos a los residentes incluidos en la “cláusula i) del subpárrafo e)”. Esto resulta bastante llamativo, ya que el subpárrafo e) (entidades de

propósitos religiosos, caritativos, etc.) no tiene una cláusula i). Suponemos que esto se debe a un simple error de transcripción, y que se omitió señalar que la referencia a la cláusula i) era respecto del subpárrafo c) (sociedades anónimas abiertas); de todas formas, en su actual redacción, perfectamente podría entenderse que las sociedades anónimas abiertas no son consideradas como calificadas para el “*base erosion test*”, y que las organizaciones sin fines de lucro tampoco lo son.

Asimismo, para efectos de este criterio, no se consideran los pagos a terceros no calificados, siempre y cuando se verifiquen las siguientes dos condiciones copulativas:

- i) Que los pagos correspondan a transacciones realizadas a precio de mercado.

Que correspondan a pagos realizados ordinariamente en el curso del negocio de prestación de servicios o venta de bienes corporales que realiza el contribuyente (por ejemplo, la compra de insumos normalmente requeridos para realizar el negocio a una empresa domiciliada en un tercer país).

4.2.5.5 *Negocios activos o “Active business test”*

Con todo, aquellos residentes que no sean considerados como calificados según los criterios antes señalados, pueden recibir los beneficios del tratado, respecto de una renta particular, en cuanto cumplan con los requisitos que el tratado prescribe para negocios activos. Vale la pena resaltar que esta es una calificación que debe hacerse renta por renta; para algunas rentas, el residente puede calificar, mientras que para otras no. Los requisitos son:

- a) Que el contribuyente en cuestión lleve a cabo un activamente un comercio o negocio³⁸ en el otro estado contratante; el tratado señala que se encuentran excluidos de esta definición la inversión o gestión de inversiones. La exclusión antes mencionada, sin embargo, no comprende a las actividades bancarias, de seguros o de gestión de valores desarrolladas por Bancos, aseguradoras, o agencias

³⁸ El tratado no define qué es lo que debe considerarse como un comercio o negocio activo; por exclusión debemos entender que es todo aquel negocio que no se refiere a la gestión de inversiones en general. Las matrices de grupos multinacionales no calificarían, por ejemplo, ya que en esencia se dedican a gestionar inversiones pasivas.

de valores, en cuanto sean reconocidas en el estado respectivo. Es importante señalar que no todas las actividades de gestión de inversiones que desarrolle un banco o aseguradora califican automáticamente; deben guardar relación con el desarrollo del negocio bancario, de seguros, o de gestión de valores por cuenta de terceros.

- b) La renta procedente de ese estado debe ser obtenida en relación con el ejercicio de ese negocio, o ser incidental al mismo. De tal suerte, las rentas no deben provenir necesariamente del negocio en sí, pero pueden calificar en la medida que estén necesariamente relacionados con su ejecución. Por ejemplo, las regalías provenientes del licenciamiento de propiedad intelectual necesaria para la gestión del negocio calificarán en la medida que efectivamente sean necesarias para su desarrollo; lo mismo sucede con los intereses, en cuanto sean razonables³⁹. Es interesante destacar que las explicaciones técnicas señalan que los dividendos provenientes del estado de la fuente se imputarán primero a las utilidades generadas por los negocios activos que reciben los beneficios del tratado^{40 41}.
- c) Las actividades del residente sean sustanciales en relación con aquellas que lleva a cabo en su país de origen. De acuerdo a las explicaciones técnicas⁴², el único propósito de este requisito es evitar casos marginales de abuso del tratado por medio del desarrollo de negocios insignificantes en el país de la fuente, con el sólo fin de calificar para los beneficios del tratado. Al efectuar la determinación, deben tomarse en cuenta todas las circunstancias del caso, considerando entre otras, el tamaño relativo de las economías nacionales y de las empresas involucradas.

Con el fin de determinar si el contribuyente desarrolla un negocio activo en el país de la fuente de las rentas, y si estos negocios son

³⁹ Y así lo reconocen las explicaciones técnicas. Óp. Cit., página 71.

⁴⁰ Aunque esto no parece demasiado consistente con el sistema de imputación histórico que se utiliza para asignar utilidades (y los créditos respectivos) que se utiliza en Chile.

⁴¹ Las explicaciones técnicas indican que la renta obtenida debe además tener relación con las rentas que el contribuyente obtiene normalmente en su estado de residencia, aunque dicha conclusión no se desprende del texto de la cláusula en estudio.

⁴² Óp. Cit., página 71.

sustanciales, los negocios llevados a cabo por personas relacionadas son considerados. Para estos efectos, el tratado considera que existe relación cuando:

- a) Relación matriz/filial. Una de las personas involucradas posee al menos:
 - i. el 50% de la participación en los beneficios de la otra; o
 - ii. el 50% de las acciones con derecho a voto y del valor de las acciones de la sociedad; o
 - iii. o el 50% participación accionaria de dicha sociedad.
- b) Sociedades con un mismo controlador. Una tercera persona posee al menos:
 - i. el 50 % de la participación de los beneficios de cada persona; o
 - ii. al menos el 50% de la totalidad de acciones con derecho a voto y del valor de las acciones de la sociedad; o
 - iii. el 50% participación accionaria de dichas sociedades.
- c) Si en los hechos, habida consideración de las circunstancias del caso, una de ellas tiene el control de la otra, o ambas se encuentran bajo el control de la misma persona o personas.

4.3 Calificación discrecional de las autoridades tributarias

En caso que una persona no califique para los beneficios del tratado bajo ninguno de los criterios antes señalados, la autoridad competente del estado en el cual se invocan sus beneficios podrá, discrecionalmente, considerarla como una persona calificada. En este caso, el estado competente será el de la fuente de la renta o de residencia del contribuyente, según cuál sea el Estado que debe otorgar el beneficio. Así pues, para calificar para la tasa reducida de retención sobre regalías de fuente chilena, el contribuyente deberá pedir la calificación en Chile; viceversa, si por ejemplo, desea obtener acceso a los métodos para eliminar la doble tributación del artículo 23, el residente estadounidense deberá acudir a las autoridades de EE.UU.

Esta calificación podrá abarcar todos los beneficios del tratado, o sólo beneficios referidos a una renta específica, dependiendo del criterio del ente administrativo. Las explicaciones técnicas señalan asimismo,

que para los efectos de EE.UU., esta autorización puede ser otorgada previo cumplimiento de ciertas condiciones adicionales, o sujeto a un plazo específico⁴³.

En este sentido, lo que deberá acreditarse a satisfacción de la autoridad respectiva es que el establecimiento, adquisición o mantenimiento del ente o negocio en cuestión, y el desarrollo de sus operaciones, no perseguía como uno de sus principales objetivos la obtención de beneficios del tratado. Si la creación de una figura obedece a una legítima razón de negocios, y los beneficios del tratado son sólo incidentales a las formas elegidas por el contribuyente, el contribuyente debiera recibir los beneficios del tratado.

Las explicaciones técnicas señalan que los contribuyentes podrán solicitar la calificación con antelación al establecimiento de la figura. En el caso de acreditarse la procedencia de los beneficios, el criterio de EE.UU. es que la aprobación debiera ser retroactiva, esto es, extenderse desde el establecimiento de la estructura o la entrada en vigencia del tratado, en su caso⁴⁴.

4.4 Norma anti triangulación o "Triangular provision"

Por último, dentro del artículo 24 se encuentra una norma de control, diseñada para prevenir el abuso del tratado. Lo que ella busca evitar es la aplicación de los beneficios del tratado respecto de rentas obtenidas en un país no contratante, por medio de la creación de sociedades interpuestas en uno de los estados contratantes para realizar actividades en un tercer país.

De tal suerte, no se aplican los beneficios del tratado cuando se verifican los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que una empresa domiciliada en uno de los estados contratantes reciba rentas que son de fuente del otro estado contratante, pero esas rentas provienen de un establecimiento permanente situado en un tercer país; y
- b) Que el impuesto que corresponda a esa renta en el estado de residencia de su perceptor termine siendo inferior al 60% del impues-

⁴³ Óp. Cit., página 73

⁴⁴ Óp. Cit., página 73.

to total que hubiere sido aplicable de no existir este establecimiento permanente en el tercer país; debe compararse la tributación que la renta normalmente tendría en el estado de la residencia de su perceptor, como si el estado de la residencia fuera la fuente de las rentas, versus aquella que efectivamente tuvo por la aplicación de las normas del tratado.

En el caso de los intereses, dividendos y regalías que caigan dentro de esta norma de control, el estado de la fuente retendrá un máximo de 15% del monto bruto de la misma⁴⁵. Todas las demás rentas estarán afectas a la tributación que normalmente les correspondería de acuerdo con la legislación doméstica del estado contratante de la fuente.

Existen dos situaciones en que la norma de control no se aplica, pese a que se verifiquen los supuestos de hecho antes señalados:

- a) Si las rentas en cuestión son regalías, y dichas regalías fueron obtenidas en el tercer país como compensación por el uso o derecho al uso de propiedad intangible producida o desarrollada por el establecimiento permanente ubicado en la tercera jurisdicción; o
- b) Si las rentas no constituyen regalías, pero son obtenidas en conexión con, o de manera incidental al desarrollo activo de un comercio o negocio llevado a cabo por el establecimiento permanente en el estado no contratante⁴⁶. (distinto al negocio de invertir, gestionar, o simplemente poseer inversiones por cuenta de la empresa, a menos que las actividades sean bancarias o de valores llevadas a cabo por un banco o un agente de valores registrado).

⁴⁵ Como apunta Hugo Hurtado, en el caso de dividendos de fuente chilena puede existir un conflicto, toda vez que de acuerdo con el protocolo, el tratado no limita la aplicación del impuesto adicional en la medida que el impuesto de primera categoría pagado por la sociedad de la fuente constituya un crédito contra aquel que grava la remesa. Hurtado, Hugo, op. Cit., nota al pie de página 5.

⁴⁶ Siempre y cuando el negocio desarrollado no tenga relación con la gestión de inversiones, salvo en el caso de bancos o agentes de valores reconocidos que desarrollen las actividades de su giro.

V CONSIDERACIONES FINALES

Con la entrada en vigencia de este nuevo tratado, será necesario que los contribuyentes, en cuanto sean personas jurídicas, se adapten al cumplimiento de los requisitos objetivos para calificar para los beneficios en él contenidos. Aún en el caso de legítimas estructuras de negocios sin propósitos de ahorro fiscal, pueden imaginarse situaciones en que la estructura podría no considerarse como calificada, quedando el acceso a beneficios sujeto a la discreción de las autoridades tributarias.

En este sentido, la calificación se convierte en un fundamental análisis ex ante que los contribuyentes y sus asesores deben hacer antes de invocar los beneficios del tratado, dado el carácter automático y auto ejecutable que es consustancial a esta clase de normas, cambiando el paradigma que venía operando en nuestra tradición fiscal internacional. La residencia, antes requisito necesario y suficiente, pasa solamente a ser un requisito necesario, pero no suficiente para aplicar el tratado a las transacciones desarrolladas por las personas jurídicas residentes en alguno de los estados contratantes.

Como consideración final, la aplicación de esta cláusula y sus consecuencias por parte de las autoridades debe ser ante todo criteriosa, tomando en cuenta las necesidades de los contribuyentes –especialmente en los casos de las calificaciones discrecionales– habida consideración del fin del convenio. De lo contrario, se corre el riesgo de no lograr lo que justamente constituye el objeto de los convenios de esta clase: evitar la doble tributación.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA SOBRE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

OMAR MORALES *

ANA MORELL **

RESUMEN

Los convenios de doble tributación son instrumentos complejos que están sujetos, al igual que toda legislación tributaria, a interpretación administrativa por parte del Servicio de Impuestos Internos. Este organismo en uso de sus facultades interpretativas ha emitido una serie de pronunciamientos que han precisado las consecuencias tributarias para un contribuyente beneficiario de dichos convenios, particularmente en torno al concepto de establecimiento permanente.

I INTRODUCCIÓN

Los convenios de doble tributación ("CDTs") son un instrumento de integración económica entre los Estados que complementan los tratados de libre comercio ("TLCs") y los tratados bilaterales de inversión al

* Abogado, socio del Estudio Montt & Cía. en Santiago. LLM Boston University. Ex profesor asociado Facultad de Derecho U. de Concepción, profesor visitante U. Central, Chile.

** Abogada (España), Dra. en Derecho Internacional Público Universidad Carlos III de Madrid, Master en Derecho Stanford University. Profesora Facultad de Derecho U. Central, Santiago, Chile.

permitir una mayor libertad en el movimiento de capitales al eliminar o reducir, desde el punto de vista impositivo, los obstáculos para las empresas que invierten en el exterior. Los CDTs son instrumentos complejos cuya correcta interpretación y aplicación es clave para asegurar su adecuado funcionamiento y el cumplimiento de los objetivos que los Estados perseguían al momento de suscribirlos, esto es, eliminar la doble tributación. Este artículo revisará, diversos aspectos de la aplicación que ha hecho de tales instrumentos, nuestro Servicio de Impuestos Internos (“SII” o “Servicio”).

II LOS CDTs EN CHILE

Los CDTs tienen como particularidad que se negocian siguiendo modelos de tratados preparados por organismos internacionales¹. Los modelos más importantes son el Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (“Modelo OCDE”), el Modelo de las Naciones Unidas (“Modelo ONU”)² y el Modelo Andino³. Desde el CDT suscrito con Argentina hacia fines de la década de los años 70, que sigue el Modelo Andino, y que no entró en vigor hasta 1986, Chile ha incrementado en forma considerable su red de convenios en la materia. A partir del año 1998, cuando se firmaron los CDTs con Canadá y México en el con-

¹ Sin duda la obra cumbre en materia de CDTs la constituye el libro de VOGEL, Klaus *On Double Taxation Conventions, A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of Double Taxation of Income and Capital, With Particular Reference to German Treaty Practice*. Kluwer Law International. Última edición es la tercera de 1997.

² Sobre el Modelo ONU véase LENNARD, Michael. *The Purpose and Current Status of the United Nations Tax Work*. IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin. 14(1): pp. 23-30. Enero / Febrero 2008. La versión en castellano de este modelo está disponible en <http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=ST/ESA/PAD/SER.E/21&referer=http://www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm&Lang=S> [Consulta: Junio 3 2011].

³ En este sentido véase CAMPAGNALE, N. P., CATINOT S.G., PARRONDO A.J., *El Impacto de la Doble Tributación Sobre las Operaciones Internacionales*. Buenos Aires, La Ley, 2000. p. 31 (Fondo Editorial de Derecho y Economía Fedye). Estos autores agregan a los tres modelos que hemos mencionado, el Modelo de EE.UU., por la importancia e influencia que tiene este país en el desarrollo de la tributación internacional y red de CDTs a nivel mundial.

texto de los Tratados de Libre Comercio firmados con estos países⁴, el número de CDTs aumentó hasta llegar a 24 actualmente en vigor⁵. Todos estos tratados siguen el Modelo de la ONU, como ha argumentado uno de los autores del presente trabajo⁶, no obstante que el discurso de las autoridades chilenas es que nuestro país sigue el Modelo OCDE “con algunas modificaciones”⁷.

La aparición de los CDTs, que junto con limitar la tributación en la fuente, requieren al país de residencia de un contribuyente amparado por un tratado a darle alivio por los impuestos soportados en el otro país contratante⁸, llevó a nuestro legislador a modificar la Ley Sobre Impues-

⁴ El TLC entre Chile y México fue firmado en Santiago el 17 de abril de 1998, el mismo día en que se firmó el CDT con dicho país. Véase texto de los tratados respectivos con México en BCN Ley Chile <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=139826&idVersion=1999-07-31>> y <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=155125&idVersion=2000-02-08>> [Consulta: 03 junio 2011]. Dichos instrumentos se publicaron en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2000 (Decreto 1943) y de 31 de julio de 1999 (Decreto 1101) ambos del Ministerio de Relaciones Exteriores.

En el caso de Canadá, el TLC fue se completó en su texto final en febrero de 1997, mientras que el CDT fue firmado en Santiago el 21 de enero de 1998. Textos disponibles en BCN Ley Chile <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=74075&idVersion=1997-07-05>> y <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=155126&idVersion=2000-02-08>>. Dichos instrumentos se publicaron en el Diario Oficial de 5 de julio de 1997 (Decreto 1020) y 8 de febrero de 2000 (Decreto 2188) ambos del Ministerio de Relaciones Exteriores [Consultados: 4 junio 2011].

⁵ Los CDTs actualmente en vigor son: Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelandia, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Tailandia y Suiza. CDTs Firmados: Rusia, Estados Unidos y Australia. CDTs con negociación concluida: Sudáfrica. Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>> [Consulta: 3 junio 2011], documentos disponibles para descarga.

⁶ MORALES Carrasco, Omar. *International Tax Policy in Chile*. Journal of International Taxation. 15(3): p. 40. Marzo 2004.

⁷ Véase Convenios para evitar la Doble Tributación en el portal web del Servicio de Impuestos Internos <http://www.sii.cl/portales/inversionistas/info_inversionistas/convenios.htm> [Consulta: 2 junio 2011]. Esta posición ha sido manifestada además en la Circular 8 de 26 de enero de 2005. Véase Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.htm>> [Consulta: 3 Junio 2011].

⁸ La disposición de los modelos que trata de la obligación de dar alivio por impuestos pagados en el Estado fuente es el Artículo 23, Véase OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version: p. 35. En el Modelo ONU es la misma disposición. En los CDTs chilenos se sigue el modelo del crédito (en oposición al criterio de la exención cómo se puede apreciar del análisis de los distintos CDTs,

to a la Renta (“LIR”) en varias oportunidades⁹. Originalmente la LIR contemplaba una tímida disposición en materia de doble tributación, de dudosa constitucionalidad a la luz de la actual Constitución Política de la República¹⁰. Hasta la modificación de la Ley 19.247 de 1993¹¹ que introdujo los artículos 41 A) a 41 C) en la LIR, nuestro país no contaba con normas claras respecto a la forma de aliviar la doble tributación. Luego con la Ley 19.840¹², se agregaría el artículo 41 D) que contiene las reglas sobre las llamadas “sociedades plataforma” y posteriormente la Ley 20.171 de 2007¹³ modificó las reglas de los artículos 41 B) y 41 C) a fin de reducir las diferencias en el alivio de la doble tributación respecto de países con los que se tiene un CDT y países que no cuentan con este instrumento. Además la Ley 19.506 de 1997¹⁴ modificó el artículo 38 de la LIR introduciendo reglas sobre precios de transferencia¹⁵.

véase Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>> [Consulta: 3 junio 2011]. En caso del CDT con Argentina se aplica el principio de exención ya que en dicho tratado se establece jurisdicción tributaria exclusiva en beneficio del Estado en que una renta tenga su “fuente productora” (véase el artículo 4 de dicho convenio).

⁹ Texto actualizado en BCN Ley Chile <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368&buscar=dl+824>> [Consulta: 10 julio 2011].

¹⁰ Véase artículo 64 de la LIR que señala “Facúltase al Presidente de la República para dictar normas que en conformidad a los convenios internacionales suscritos y a la legislación interna eviten la doble tributación internacional o aminoren sus efectos.”

¹¹ Publicada en el Diario Oficial de 15 de septiembre de 1993.

¹² Publicada en el Diario Oficial de 23 de noviembre de 2002.

¹³ Publicada en el Diario Oficial de 16 de febrero de 2007.

¹⁴ Publicada en el Diario Oficial de 30 de julio de 1997.

¹⁵ La fuente del tratamiento de los precios de transferencia a nivel internacional está contenida en el artículo 9 de los Modelos OCDE y Modelo ONU. El tema es desarrollado profusamente en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Véase la publicación *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, IBFD 2010.

¹⁶ Los conceptos a considerar en la interpretación y aplicación de un CDT han sido discutidos en una publicación anterior de uno de los autores de este artículo. Véase MORALES Carrasco, Omar. Interpretación y Aplicación de los Convenios sobre Doble Tributación Internacional. Revista de Derecho Universidad de Concepción. 212: pp. 729-739. Año 2002.

III INTERPRETACIÓN DE LOS CDTs

Un CDT, como todo instrumento jurídico, está sujeto a la interpretación de los operadores jurídicos, tanto de los tribunales como de los órganos administrativos¹⁶. En el caso chileno la interpretación administrativa de la legislación tributaria está en manos del SII¹⁷. A lo anterior se suma que los propios CDTs contemplan la posibilidad que las autoridades competentes de las partes contratantes hagan lo posible para resolver mediante acuerdo mutuo las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación de un tratado¹⁸. La autoridad competente en Chile, de acuerdo a los CDTs suscritos, es el Ministro de Hacienda, que a su vez ha delegado tal función respecto de cada CDT en el Director del SII¹⁹.

¹⁷ La Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (DFL Nº 7 publicado en el Diario Oficial de 15 de Octubre de 1980, con sus modificaciones), señala en su artículo 7 literal b) que el Director de dicho Servicio tiene como atribución “Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.” Por su parte el Código Tributario (DL Nº 830 publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974, con sus modificaciones), en su artículo 6 inc. 1º literal A numeral 1 reitera esta misma facultad. Respecto de la facultad interpretativa de los Directores Regionales del Servicio, ésta se indica en el artículo 6 inc. 1º literal B numeral 1. El efecto de dicha interpretación es, como sabemos, el que señala el artículo 26 del mismo Código, esto es “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.”

¹⁸ Véase Artículo 25.3 OCDE, Model Tax Convention: p. 37. Julio 2008. El Modelo ONU contiene la misma disposición que agrega “También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.” Los CDTs chilenos no incluyen esta última frase. En lo demás no varían sustancialmente en cuanto a contenido pero si en cuanto a la ubicación de dicho texto. Por ejemplo, en el CDT con Reino Unido es el artículo 23.3, en los tratados con Brasil, Nueva Zelandia, Portugal Suiza y Tailandia, está contenido en el artículo 24.3, en los CDT con Bés el tratado con con posición que agrega “n Brasil estnce of Double Taxation of Income and Capital, With particular reference tlgica, Canadá, México, Noruega, Paraguay, Perú, Polonia y Suecia es el artículo 25.3 y en el tratado con EE.UU. es el artículo 26.3. Sobre el efecto que puede llegar a tener esta interpretación conjunta en un CDT véase VOGEL, Ibíd. pp. 47-49.

¹⁹ Por ejemplo, respecto de los CDTs con Brasil, Corea, España, Perú, Polonia y No-

Un dato importante en la interpretación de los CDTs es que su hermenéutica se debe hacer de acuerdo a las reglas contenidas en la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969²⁰. Además, en esta materia tiene un papel muy relevante los omentarios que ha preparado la OCDE sobre el Modelo de convenio de la misma organización. La finalidad de los Comentarios es facilitar la aplicación de dichos tratados²¹. El valor de los Comentarios como instrumento interpretativo de un CDT ha sido reconocido por el SII, como tendremos oportunidad de ver más adelante en este artículo²².

A continuación analizamos diversos pronunciamientos del SII respecto a la aplicación de los CDTs.

IV LOS CDTs EN LA JURISPRUDENCIA DEL SII

Desde que entraran en vigor los primeros CDTs, el SII ha emitido una serie de interpretaciones administrativas respecto de su aplicación a través de oficios²³. Como tendremos oportunidad de ver aquí, la mayor parte de los pronunciamientos del SII versan sobre la aplicación de los artículos cinco y siete de los CDTs (Establecimiento Permanente y Beneficios Empresariales, respectivamente).

ruega véase referencia a dichas resoluciones en Circular SII 8 de 26 de enero de 2005 disponible en el portal web del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.htm>> [Consulta: 8 Junio 2011]. Respecto de los CDTs con Reino Unido, Croacia y Dinamarca la referencia a las respectivas resoluciones se encuentran referidas en la Circular SII 33 de 30 de junio de 2005 disponible en el portal web del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu33.htm>> [Consulta: 8 Junio 2011].

²⁰ Chile es parte de este tratado. El depósito del instrumento de ratificación se hizo ante el Secretario General de Naciones Unidas con fecha 9 de abril de 1981 y se publicó en el Diario Oficial de 22 de junio del mismo año. Sobre la aplicación de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados a un CDT puede verse VOGEL, *Ibíd.* pp. 32-43.

²¹ Sobre este punto y el rol que tiene el Comentario en relación con la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969 véase VOGEL, *Ibíd.* pp. 43-47.

²² Véase notas 33 y 55.

²³ Tales oficios son publicados en el portal de dicho organismo conjuntamente con la demás jurisprudencia administrativa en materia de impuestos a la renta. Véase el portal web del Servicio de Impuestos Internos <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ley_renta2011.htm> [Consulta: 8 Junio 2011].

4.1 Establecimiento Permanente (“EP”)

El artículo cinco del Modelo OCDE, al igual que el respectivo artículo del Modelo ONU, considera como “Establecimiento Permanente” un lugar fijo de negocios a través del cual se lleva a cabo una actividad empresarial, como por ejemplo una oficina o sucursal²⁴. Esta figura, que corresponde al concepto tradicional, la identificaremos como “EP-Oficina”²⁵. Además existen otras situaciones que son asimiladas a un EP, no obstante no existir tal lugar fijo de negocios, como ocurre con la ejecución de un proyecto de construcción que se extienda durante un cierto plazo, figura la identificaremos como “EP-Proyecto”, o bien la prestación de servicios profesionales por más de 183 días en un plazo de 12 meses, figura que denominaremos “EP-Servicios”²⁶. Aparte de estas situaciones en que existe la ejecución de una actividad por un cierto plazo que se extiende en el tiempo, se asimila también al concepto de EP si la empresa extranjera cuenta con una persona, que no sea un agente independiente, con facultades para concluir contratos en su nombre, figura que identificaremos como “EP-Agente”²⁷. A contrario sensu, si es un agente independiente, no existirá un EP para la empresa extranjera²⁸. Por su parte el artículo siete de los CDTs contiene la norma sobre tributación de los EPs²⁹.

²⁴ Esta definición se repite en todos los CDTs sin variaciones. Véase por ejemplo CDT con España, artículo 5 párrafos 1 y 2 en el portal web del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>> [Consulta: 15 Junio 2011]. Hacemos presente que prácticamente todos los otros CDTs contienen textos similares a dicho convenio, siendo el análisis particularizado de cada uno de ellos algo que escapa al objetivo del presente artículo.

²⁵ Cabe señalar que las agencias de sociedades extranjeras constituidas en Chile de conformidad con el título XI de la Ley 18.046 sobre Sociedades Anónimas (artículos 121 a 124) y el Título VII párrafo 9 del Libro I del Código de Comercio (artículos 447 a 450), de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley 20.382 sobre Gobiernos Corporativos, publicada en el Diario Oficial de 20 de octubre de 2009 tienen tratamiento tributario de EP de conformidad con el artículo 58 numeral 1 de la LIR. Texto de la Ley 18.046 disponible en BCN Ley Chile <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=29473&buscar=18046>> [Consulta: 13 julio 2011] Texto de la Ley 20.382 disponible en BCN Ley Chile <<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1007297&buscar=20382>> [Consulta: 13 julio 2011].

²⁶ Por ejemplo, véase artículo 5 párrafo 3 CDT con España. *Id.* nota 24.

²⁷ En este sentido véase artículo 5 párrafo 5 CDT con España. *Id.* nota 24.

²⁸ Véase artículo 5 párrafo 6 CDT con España. *Id.* nota 24.

²⁹ El concepto de EP habría sido introducido en Chile en el año 1964, pero la ley tributaria chilena no contiene una definición de PE. Sobre la identidad entre el significado

Dicho lo anterior revisamos ahora la jurisprudencia del Servicio sobre estos temas.

4.1.1 EP-Agente

El Servicio ha tenido varias oportunidades para precisar cuando se está en presencia de un EP-Agente. Dentro de los pronunciamientos más recientes está el Oficio 614 de 14 de marzo de 2011³⁰, aplicando el CDT con España, en el que el Servicio señaló que, en el caso de un contrato de asociación en que una empresa chilena ofrece en el mercado local ciertos servicios, que son ejecutados por una empresa española, el hecho que la empresa chilena actúe en nombre y obligue a la empresa española en forma habitual hace que se configure un EP para esta última y, por lo tanto, la empresa española quede sujeta a tributación en Chile. Según dicho Oficio, los elementos que configuran este EP son:

- i) *Que una empresa local opere por cuenta de una empresa gestionando la parte fundamental de un negocio;*
- ii) *Que la empresa local no sea un agente independiente;*
- iii) *Que la empresa local tenga facultades para concluir contratos "en nombre de la empresa" extranjera;*
- iv) *Que la persona utilice su potestad repetidamente.*

El Servicio, analizando el cumplimiento de estos requisitos en este caso particular señaló que según los antecedentes del caso, no se puede considerar a la empresa chilena como un agente independiente, puesto que desarrolla su actividad (gestión de maquinarias) sólo para la empresa española y no de manera habitual para otras empresas. Respecto a la facultad de contratar en nombre de la empresa extranjera, el Servicio señaló que este requisito se cumplía ya que aunque la facturación y/o contratación formal a los clientes la realice la empresa chilena, la empresa española asume de acuerdo con el contrato entre ambas partes,

del concepto interno y el contenido en los diversos DTCs el SII sería de la opinión que no existe tal identidad i.e. ambos son conceptos son diversos, mientras que para la doctrina si son idénticos. Véase MELO, Ignacio y ORELLANA, Juan Pablo IFA Branch Report, Chile. En: Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. 94a, IFA, La Haya, 2009. pp. 194-195, 197.

³⁰ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja614.htm>> [Consulta: 28 junio 2011].

la obligación de prestar los servicios de cosecha mecanizada de manera simultánea a la contratación por parte de la sociedad chilena con los clientes locales. De esta forma, argumentó el Servicio, el requisito que el agente actúe "en nombre de la empresa" se habría cumplido.

Respecto del último punto, la norma exigió que el agente dependiente ejerciera sus facultades con habitualidad. Este último requisito se consideró cumplido por el SII, dado que el contrato se había renovado automáticamente desde enero de 2006 y la empresa chilena había celebrado contratos con clientes en diversas oportunidades desde entonces en ejercicio de su encargo.

En base a lo anterior, el Servicio determinó que en esta situación se estaba ante un EP-Agente y, por lo tanto, la actividad de la empresa española quedaba afecta a tributación en Chile.

En el Oficio 986 de 7 de mayo de 2004³¹, aplicando el CDT con Canadá, el Servicio señaló que las primas de reaseguros constituyen beneficios empresariales, por lo que si una empresa reaseguradora de riesgos en Chile no cuenta con un EP en Chile, no queda afecta al impuesto de retención del 2% contemplado en la LIR (artículo 59 Nº 3). El Servicio agregó en esa oportunidad que el representante de las compañías de reaseguros que se designe de acuerdo a lo requerido por la Ley de Seguros (DFL 251 de 1931) no genera para la empresa extranjera un EP en Chile siempre que su función se mantenga dentro de las esferas de responsabilidad y representación judicial y ante órganos administrativos. En el Oficio 1745 de 19 de mayo de 2009³², aplicando los CDTs con España, Reino Unido, Irlanda, Francia y Suecia el Servicio señaló que si dicho representante es un corredor de seguros, al tener carácter independiente, tampoco se genera un EP³³. En el mismo sentido, en el Oficio

³¹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/otras/ja4089.htm>> [Consulta: 1 julio 2011].

³² Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja1745.htm>> [Consulta: 1 julio 2011].

³³ En el mismo sentido se pronuncian los oficios 1746 de 20 de mayo de 2009 del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja1746.htm>> [Consulta: 11 julio 2011] y 2176 de 26 de abril de 2009 del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/otras/ja2176.htm>> [Consulta: 11 julio 2011]. Este último oficio es más claro al agregar que no existirá EP en la medida que el representante designado no cuente con poderes para actuar a nombre de la entidad extranjera en la celebración de contratos

986 en comentario, se determinó por el Servicio que si no hay un representante de la empresa en el país que recaude primas o asegure riesgos, no se constituye un EP y como consecuencia de ello, las remesas por el pago de primas de seguro a una empresa canadiense no se pueden gravar.

En el Oficio 4414 de 21 de septiembre de 2004³⁴, aplicando el CDT con México, el Servicio afirmó que una empresa chilena que prestará servicios de reservas hoteleras y cobros de dichas reservas con valores netos (no sujetos a comisión), constituye un EP en Chile para sus clientes que son hoteles extranjeros.

En el Oficio 2205 de 5 de junio de 2000³⁵, el Servicio se pronunció en el sentido que en el caso que entidades establecidas en el país, actúen como simples mandatarios de los inversionistas extranjeros sólo con el propósito de hacer posible el cobro de las rentas que generen las inversiones realizadas, sin la posibilidad de una representación real o efectiva o facultades para cerrar negocio³⁶, tales entes no adoptan la condición de un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, puesto que en estos

de reaseguros. Además en este Oficio se pondera el valor del Comentario de la OCDE sobre el modelo de convenio de dicha organización como elemento interpretativo de un CDT, a saber, "aunque Chile no participó en la elaboración de los Modelos de los Convenios ni es miembro de la OCDE [N.A. esto es correcto a la fecha en que se emitió este pronunciamiento], los comentarios que acompañan a esos modelos reflejan el consenso internacional sobre la materia y pueden servir como parte de los medios de interpretación de un convenio de acuerdo al artículo 31 de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados. La norma citada establece que los tratados deben interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente de sus términos en el contexto del mismo y teniendo en cuenta su objeto y fin, lo que significa que se debe considerar y evaluar la opinión y jurisprudencia de otros órganos con la finalidad de llegar, en la medida de lo posible, a una interpretación internacionalmente común."

³⁴ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja816.htm>> [Consulta: 4 julio 2011].

³⁵ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/junio13.htm>> [Consulta: 4 julio 2011].

³⁶ En el Oficio 303 de 28 de enero de 1998 del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/renta/feb07.htm>> [Consulta: 4 julio 2011], el Servicio afirmó, en este mismo orden de ideas, que no constituye un EP para la matriz extranjera el personal de una sociedad filial chilena contratada por la matriz extranjera a honorarios que no asume representación mediante un mandato que lo autorice para concluir o cerrar negocios, sino que su función es colaborar con la matriz haciendo los contactos pertinentes proporcionando la información necesaria del potencial cliente. Este Oficio habría sido la primera vez en que el SII ofrece una definición de PE según MELO y ORELLANA, *Ibid.* p. 196.

casos se estaría ante inversionistas sin oficinas o EPs en Chile, donde no se desarrolla formalmente una actividad. En este Oficio el Servicio indicó que, si el ente establecido en el país, al cual se le otorgará poder, actúa como agente o representante en Chile de una empresa o sociedad extranjera se estaría en presencia de un EP, lo cual convertiría a dicho EP en contribuyente de la primera categoría.

4.1.2 EP-Servicios

Sobre esta materia el Oficio 2890 de 4 de agosto de 2005³⁷, aplicando el CDT con Perú, señala que el personal técnico de una empresa peruana puede dar lugar a un EP en Chile de acuerdo al artículo 5 párrafo 3 del CDT, cuando la prestación de servicios por la empresa en Chile a través de ese personal técnico exceda de 183 días dentro de un periodo de 12 meses. En tal caso, los beneficios de la empresa atribuibles a ese EP pueden gravarse sin limitación en Chile, por todo el periodo de prestación de los servicios. El Servicio precisó que el plazo se cuenta durante el tiempo que las actividades de la empresa prosiguen en Chile y no en relación con el periodo que el personal técnico permanece en Chile. Asimismo, el Oficio concluyó que si la empresa de Perú no tiene un EP en Chile los beneficios de su actividad solamente se gravan en Perú.

4.1.3 Personalidad Legal del EP

En el Oficio 800 de 17 de abril de 2008³⁸, el Servicio señaló que la ley tributaria no hace distingo entre la casa matriz y sus respectivas agencias o EPs en el exterior, por lo que tales entidades no son personas jurídicas independientes, debiendo entenderse que los EP son una extensión de la casa matriz radicada en el país, conformando ambas una misma persona jurídica. Puntualizado lo anterior agregó que una agencia en el exterior no puede tener la calidad de acreedora de su matriz en Chile, ya que toda obligación supone la existencia de sujetos de derecho distintos, según lo dispuesto por el artículo 1437 del Código Civil³⁹.

³⁷ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja990.htm>> [Consulta: 4 julio 2011].

³⁸ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja800.htm>> [Consulta: 4 julio 2011].

³⁹ Desarrollando este punto, el mismo Oficio señala que al conformar la casa matriz en Chile y su respectiva agencia en el extranjero, una misma persona jurídica, no es pro-

En el Oficio 2997 de 25 de octubre de 2007⁴⁰, el Servicio manifestó

cedente la existencia de créditos y obligaciones recíprocas entre ambas entidades, y por lo tanto, no es pertinente efectuar los ajustes tributarios por concepto de corrección monetaria que establece el artículo 41 de la LIR. El Servicio agregó que cuando la casa matriz aplique las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR, la agencia en el exterior debe ser considerada como un activo o una inversión en el extranjero sujeta a las normas de actualización establecidas en el Nº 4 del citado artículo, tal como lo dispone en el Nº 4 del artículo 41 B de la misma ley concluyendo que es procedente que las cuentas por pagar que la casa matriz tenga con su agencia en el exterior, puedan ser consideradas como deudas u obligaciones (pasivos exigibles) para corregirse monetariamente en los términos que establece el artículo 41 Nº 10 de la LIR. En el mismo sentido el Oficio 3064 de 22 de diciembre de 1997 del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/renta3064.htm>> [Consulta: 11 Julio 2011] señaló que debe registrarse en el fondo de utilidades tributables el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encuentre formando parte de la renta líquida imponible, agregando que as inversiones efectuadas en el exterior en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el número 4 del artículo 41 de la LIR. Las empresas establecidas en Chile, que tengan en el exterior agencias u otros establecimientos permanentes, en materia de ingresos y gastos incurridos por dichos establecimientos en el exterior, no deben registrarlos en Chile, sino que tales conceptos deben ser registrados por la entidad que los genera en el exterior, esto es, la respectiva agencia o EP. Lo único que registra en el país la casa matriz es el resultado tributario obtenido por la agencia, determinado éste por la empresa en Chile de acuerdo con las normas del Nº 1 del artículo 41 B) de la LIR, el cual, a su vez, debe anotarse en el Registro FUT que exige llevar el Nº 3 de la Letra A) del artículo 14 de la ley. También la casa matriz en Chile, debe anotar contablemente el monto de la inversión efectuada en el exterior en la agencia o EP, la que debe registrarse en los términos previstos por el Nº 4 del artículo 41 B) antes mencionado, y actualizarse en la forma que indica dicha norma. Se destacó que ambas entidades en materia de registro de ingresos y gastos son independientes, sin perjuicio de que los antecedentes que respaldan los valores generados o incurridos, según corresponda, por la agencia en el exterior, deben estar disponibles para la casa matriz en Chile pues ésta es la encargada de la determinación del resultado tributario de la agencia en el extranjero. En este mismo sentido se pronuncia el Oficio 1081 de 23 de abril de 1998 en cuanto al registro de inversiones en el exterior.

⁴⁰ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2997.htm>> [Consulta: 11 julio 2011]. Este pronunciamiento se extiende sobre el tema indicando que los resultados del EP deben calcularse aplicando las normas de la LIR sobre la determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del Nº 3 del artículo 31, y que debe agregarse a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. A tal efecto, de conformidad con este Oficio, deben aplicarse las siguientes reglas:

que si bien desde el punto de vista jurídico privado puede sostenerse que, en general, el EP y su casa matriz son una misma persona, la legislación tributaria contiene reglas especiales que diferencian ambas entidades. Esto se comprobaría, argumentó el Servicio, con lo que disponen los artículos 38, inciso 1º y 41 B, inciso 2º de la LIR de cuyo contenido se desprende que, por regla general, se atribuye al EP la renta que éste obtendría si fuera una empresa distinta y separada de la casa matriz, no obstante que ambas constituyan una sola persona jurídica. Esto sería sin perjuicio que, en el caso de los EPs en el exterior de empresas constituidas en Chile y que declaren renta efectiva según contabilidad, deban consolidarse los resultados al final de ejercicio (reconociendo en nuestro país las ganancias o pérdidas que se obtengan sobre la base percibida o devengada). En este mismo orden de ideas, asumiendo que las agencias en el exterior son una extensión de la casa matriz radicada en el país, conformando ambas una misma persona jurídica el Servicio afirmó en el Oficio 2762 de 4 de octubre de 1996⁴¹, que la ley tributaria, específicamente en su artículo 41 b), y solo para los efectos que indica dicho precepto legal, establece un tratamiento independiente entre ambas entidades para el registro de ciertas anotaciones contables o determinación

- i) El resultado de las rentas obtenidas EPs en el extranjero, debe ser determinado en la moneda local del país en que se encuentre radicada;
- ii) Una vez determinado el resultado del EP, dicho resultado se debe convertir a pesos chilenos de acuerdo con el tipo de cambio comprador vigente al término del ejercicio;
- iii) En la determinación del resultado del EP en el exterior no se deben considerarse las normas sobre corrección monetaria contenidas en el artículo 41 de la LIR, ya que este mecanismo es sólo para los fines de reconocer la devaluación del peso chileno por efectos de la inflación interna del país en el caso de los contribuyentes que declaran su renta efectiva a base de una contabilidad completa.

Dicho lo anterior el Oficio concluye que no es procedente la aplicación de las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR a los activos y pasivos de un EP en el exterior con efecto tributario en el resultado de la matriz en el país, debido a que tales normas de corrección están establecidas para que las aplique la matriz en Chile, considerando al EP como una "inversión en el exterior", conforme a lo dispuesto por el Nº 4 del artículo 41 B de la LIR, por lo tanto el Servicio terminó rechazando el criterio planteado por el contribuyente en el sentido que los activos y pasivos de una agencia en el exterior de un contribuyente nacional expresados en moneda extranjera debieran reconocerse en pesos chilenos en virtud de lo dispuesto por los artículos 41 Nº 10 y 41 B Nº 4 de la LIR.

⁴¹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/oct65.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

de los resultados tributarios, como lo son en materia de registros de ingresos, gastos e inversiones. Así, si la agencia en el exterior ha emitido bonos, y posteriormente se disuelve, asumiendo tales obligaciones la casa matriz en Chile, los intereses que se remesen al exterior, se afectarán con el impuesto adicional del numeral 1 del artículo 59 de la LIR, con una tasa de 4%, en la medida que se de cumplimiento a las condiciones exigidas por la letra d) de la norma legal antes mencionada, esto es, que los citados bonos sean emitidos en moneda extranjera por una empresa constituida en Chile –como lo sería la casa matriz que asume la obligación contraída por su agencia en el exterior– y que la respectiva operación haya sido autorizada por el Banco Central de Chile. En el evento que no se dé cumplimiento a los requisitos exigidos por la referida norma legal, concluyó el Servicio, los intereses remesados al exterior por la respectiva casa matriz en pago de las obligaciones que asume, se afectarán con la tasa general del 35%.

En este mismo sentido el Oficio 1276 de 18 de junio de 2007⁴², señala que las agencias o sucursales que las sociedades anónimas extranjeras establecen en el país, no constituyen una persona jurídica distinta de tales sociedades, sino que forman parte de ellas representando sólo el medio por el cual la empresa extranjera prolonga sus actividades en el país. Sobre la base de esta afirmación el Servicio concluye en este caso que las acciones que se asignarán a formar parte del capital efectivo del EP en Chile para sus operaciones, no importa una enajenación de tales títulos, pues su titular sigue siendo la misma persona jurídica ya que dichas acciones sólo se destinarán a la realización de operaciones en Chile, pero no se modificará el dominio sobre las mismas.

4.1.4 Rentas Atribuibles al EP

El Servicio afirmó en el Oficio 1660 de 1 de junio de 2005⁴³, que si una empresa extranjera constituye en el país un EP no le es aplicable el principio de renta mundial pues tales contribuyentes son considerados sin domicilio ni residencia en Chile, y, por lo tanto, sus impuestos los pagan sólo sobre las rentas de fuente nacional. En este mismo sentido se

⁴² Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja4107.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

⁴³ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja963.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

pronuncia el Oficio 2556 de 8 de junio de 2004⁴⁴, al señalar que un EP establecido en Chile, para los efectos de la declaración del impuesto de primera categoría que le afecta, sólo debe considerar las rentas de fuente chilena que obtenga en el país derivadas de bienes situados en Chile y/o de actividades desarrolladas en el mismo lugar, excluidas en consecuencia las de fuente extranjera (i.e. dividendos de acciones emitidas por sociedades anónimas constituidas en el extranjero y sin domicilio ni residencia en el país y de servicios prestados totalmente en el extranjero), es decir, las que provienen de bienes situados y de actividades desarrolladas en el extranjero. En concordancia con esto, el Servicio agregó en este mismo Oficio que los gastos asociados directamente a las rentas de fuente extranjera, no deben considerarse en la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría que se aplica solamente sobre las rentas de fuente chilena. Sin embargo, en caso que se trate de gastos comunes, es decir, de aquellos relacionados con rentas de fuente chilena y extranjera, en la especie debe determinarse la proporción que exista entre ambos tipos de rentas, y el porcentaje que corresponda a las rentas de fuente chilena, se aplicará sobre los gastos comunes o asociados a ambos tipos de rentas, y ésta proporción se aceptará como un gasto necesario para producir las rentas de fuente chilena, en la medida que se dé cumplimiento a los requisitos y condiciones que establece el artículo 31 de la LIR. Si los gastos directamente asociados con las rentas de fuente extranjera o la proporción que corresponda de ellos, según lo explicado en el párrafo precedente, se rebajan de las rentas de fuente chilena, estos desembolsos pasan a constituir un gasto rechazado afectos del impuesto único que se establece en el inciso tercero del artículo 21 de LIR.

En el Oficio 2022 de 17 de julio de 1996⁴⁵, el Servicio señaló que las empresas establecidas en Chile, que cuenten con EPs en el exterior, no deben registrar en Chile los ingresos y gastos incurridos por dichos EPs, sino que tales conceptos deben ser registrados por la entidad que los genera en el exterior, esto es, el respectivo EP. Lo único que registra en el país por la casa matriz el resultado tributario obtenido por el EP siendo ambas entidades independientes en materia de registro de in-

⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja745.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

⁴⁵ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/jul69.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

grosos y gastos. Siguiendo esta línea de argumentación se sostiene por el Servicio que los pagos realizados en el exterior por el EP con sus propios recursos no se encuentran afectos con impuesto adicional en Chile. Finalmente se afirma que en la medida que un crédito solicitado por el EP sea destinado al giro de la actividad que desarrolla en el extranjero, los intereses que se paguen se aceptan como un gasto necesario para producir la renta en dicho lugar, siempre y cuando se cumplan al efecto los requisitos y condiciones que exige el numeral 1 del artículo 31 de la LIR. Además se afirmó que dicha operación no queda afecta a impuesto de timbres⁴⁶.

En el Oficio 1932 de 8 de julio de 1996⁴⁷, el Servicio determinó que los intereses obtenidos por un EP producto de los depósitos efectuados en el exterior de los recursos obtenidos de sus exportaciones, son de fuente chilena, ya que tales inversiones, conforme al principio jurídico de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, provienen de la actividad que el EP desarrolla en Chile.

En el Oficio 612 de 23 de febrero de 1996⁴⁸, el Servicio sostuvo que las agencias, sucursales u otras formas de EPs de empresas extranjeras que operan en Chile se encuentran obligadas, sin excepción, a tributar sobre las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas, sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

En el Oficio 496 de 1 de febrero 1994⁴⁹, el Servicio señaló con relación a los impuestos que soporta un EP en el extranjero, que para que en

⁴⁶ En este sentido el Oficio 3064 de 22 de diciembre de 1997 del Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/renta30.htm>> [Consulta: 12 julio 2011] el Servicio, además de señalar que los pagos de intereses que efectúe un EP en el exterior con sus recursos propios no se encuentran afectos a Impuesto Adicional de la LIR, agregó que el impuesto de Timbres y Estampillas grava los créditos otorgados desde el exterior a Chile, lo que no sucede cuando es el EP quien contrata el crédito en el exterior y no la casa matriz domiciliada en Chile. Concluyó además que en el evento que la casa matriz registrara en su contabilidad el crédito respectivo, éste se gravaría con el impuesto en cuestión.

⁴⁷ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/jul55.htm>> [Consulta: 12 julio 2011].

⁴⁸ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/mar75.htm>> [Consulta: 12 julio 2011].

⁴⁹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/renta/feb2.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

Chile se puedan invocar como crédito los tales impuestos, dichas rentas deben estar gravadas en el país en que dicho EP se encuentra, lo que no ocurre si dichas rentas están exentas de impuestos.

4.1.5 Formalidades a que están sujetos los EP's

En el Oficio 2494 de 31 de mayo de 2004⁵⁰, el Servicio ha señalado que una empresa extranjera que pretende establecer una oficina de representación en Chile, se incluye dentro de aquellas personas o entidades a que se refiere el Nº 1 del artículo 58 de la LIR y, por lo tanto, debe cumplir con todas las obligaciones tributarias asociadas a este tipo de entidades. El Servicio fue más preciso en el Oficio 2205 ya citado⁵¹, al señalar que, siendo un EP un contribuyente de primera categoría, debe inscribirse en el Rol Único Tributario ("RUT"), efectuar la Declaración de Iniciación de Actividades y declarar la renta efectiva de su actividad determinada sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en Chile, cualquiera que sea el tipo de rentas que obtengan de aquellas a que se refieren los numerales 1 a 5 del artículo 20 de la LIR, determinadas éstas mediante una contabilidad completa, acreditada a través de libros y documentos debidamente timbrados por dicho Servicio. En el Oficio 2557 de 17 de agosto de 1995⁵², el Servicio afirmó que un Trust extranjero, que contaba con un EP en el país, nota 36 dicho EP en el país de Primera Categoría, desarrollado profusamente en las directrices de la OCDE sobre precios de traspasos, se considera como una sociedad para efectos de cumplir con la obligación de dar aviso de término de giro respecto de dicho EP y para efectos de reducir su capital y remesarlo al extranjero. En el mismo sentido el Oficio 1482 de 19 de abril de 1995⁵³, determinó que una agencia de un banco extranjero está obligada a pedir autorización al Servicio para efectos de disminuir su capital en Chile.

⁵⁰ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja751.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

⁵¹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/junio13.htm>> [Consulta: 4 julio 2011].

⁵² Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/otras/ago63.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

⁵³ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/otras/jun146.htm>> [Consulta: 11 julio 2011].

4.1.6 Contratos EP-Matriz

En el Oficio 2438 de 28 de diciembre de 2010⁵⁴, aplicando el CDT con Suiza, el Servicio ha reconocido que es tributariamente aceptable que una Agencia en Chile (EP-Oficina) celebre un contrato con su Matriz extranjera para que ésta última le preste servicios, lo que permitirá que los pagos que se efectúen en virtud del referido contrato podrán rebajarse por el EP como gasto necesario para producir la renta en la medida que se cumplan los requisitos legales. Además de lo anterior, el SII afirmó que los precios a pagar deben ajustarse a los valores de mercado (*"arm's length"*) para efectos de precios de transferencia, tal como lo requiere la legislación interna y el artículo 9 de los CDTs. Una cuestión que se analizó con detalle en este caso fue el tratamiento tributario que, de conformidad con el CDT respectivo, corresponde a las diferentes rentas que se generan en la operación, en la que estaba involucrada además una tercera empresa de nacionalidad suiza. Al respecto se hizo la distinción entre las rentas de la compañía suiza, en virtud del contrato de prestación de servicios y asesorías, y las rentas de los empleados con residencia en el mismo país. El Servicio señaló que los pagos hechos en consideración de prestaciones de servicios y asesorías que benefician a la compañía suiza, pueden ser calificados como beneficios empresariales, de acuerdo al artículo 7 del Convenio. En tal caso, y para determinar si los pagos pueden ser gravados en Chile, se deberá determinar si la compañía suiza ha configurado un EP en el país conforme al artículo 5 del Convenio. De acuerdo a los antecedentes que aporta el contribuyente en este caso la compañía suiza prestaría asesorías, a través de técnicos dependientes de ella, a la Agencia en Chile por encargo de la Matriz (residente en Italia). En cuanto a la extensión temporal de los servicios a prestar en Chile, se informó que el personal dependiente de la compañía suiza permanecería en Chile prestando los servicios por períodos variables que en algunos casos podrían llegar a un año.

Sobre la base de lo señalado, el Servicio afirmó que la empresa suiza generaría un EP-Servicios en Chile quedando así sujeta a tributación local. Agregó además el Oficio que para efectos del cómputo de los 183 días, se requiere que los servicios sean prestados durante dicho plazo por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por

⁵⁴ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja2438.htm>> [Consulta: 6 junio 2011].

la empresa para ese fin, pero, puntualizó, no se requiere que los empleados de la sociedad, individualmente considerados, permanezcan en el país por tal monto de días. Asimismo destacó que, en su jurisprudencia sobre la materia se ha indicado respecto de la forma en que un EP debe tributar en Chile, que los CDTs asignan derechos de imposición a los Estados contratantes, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de dichos Estados la forma en que los contribuyentes pagarán los impuestos que correspondan respecto de las rentas que perciban y que sean atribuibles al EP en cuestión. Ahora, y en la medida que la empresa Suiza no haya constituido un EP de acuerdo a los términos que define el artículo 58 Nº 1 de la LIR, dicha empresa quedará sujeta al impuesto adicional que contempla dicha ley, respecto de las rentas atribuibles al EP, sin que le sea aplicable la obligación de retener suma alguna con motivo de la remuneración pagada en el exterior a los técnicos extranjeros, dado que no paga ni remesa cantidades de ningún tipo a personas sin domicilio o residencia en el país. Continuó el Servicio señalando que, por aplicación del CDT, el contribuyente tiene derecho a tributar sobre su renta neta (rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta) y para poder ejercer tal derecho, el contribuyente deberá cumplir con los procedimientos administrativos como iniciar actividades, obtener RUT y llevar contabilidad completa, quedando sujeto al pago del impuesto de primera categoría, tasa de 17%, y al impuesto adicional con tasa de 35%, teniendo derecho en el caso de este último gravamen a deducir como crédito el impuesto de primera categoría pagado.

A este respecto, razonó el Servicio, que si los servicios prestados por la casa matriz a su EP en Chile, pueden calificarse como trabajos de ingeniería o técnicos quedan afectos al impuesto adicional con una tasa del 20%, en atención a la relación que existe con el acreedor. En cambio, si los servicios no tienen la naturaleza antes indicada, la tasa es del 35%. En ambos casos, el impuesto deberá retenerse y enterarse en arcas fiscales por el EP. En cuanto a los gastos, señaló el Servicio que los desembolsos en que incurre la agencia constituyen un mayor precio del contrato que debe tratarse como una mayor remuneración para la Matriz. En consecuencia, tales pagos se encuentran gravados con impuesto adicional correspondiendo a la Agencia, retener y enterar en arcas fiscales el citado tributo. Por su parte, la Agencia podrá rebajar dichos desembolsos como gastos necesarios para generar la renta en la medida que se cumplan los requisitos legales. En cuanto a la tributación de las rentas del empleo de los técnicos dependientes, el Servicio indicó que, si estos

tienen la residencia en Suiza, se encontrarán sujetos a lo contemplado en el artículo 15 del CDT (servicios personales dependientes). Esta disposición establece como principio general que las rentas provenientes de un empleo sólo se gravan en el Estado donde reside quien presta el servicio (Estado de residencia), a menos que el servicio se preste en el otro Estado Contratante (Estado fuente), en cuyo caso la renta también puede gravarse en este último Estado. El Estado fuente no podrá gravar dicha renta si el perceptor de la renta permanece en dicho Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año calendario considerado, las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, una persona que no sea residente del otro Estado, y que las remuneraciones no sean soportadas por un EP o una base fija que el empleador tenga en el Estado fuente. Si no se cumple alguno de los requisitos antes indicados, el trabajador quedará afecto al pago de impuestos en el país donde ejerce su empleo. En este caso particular, y habiendo concluido que la compañía suiza habría configurado un EP en Chile respecto de los servicios que ésta realiza en el país, las remuneraciones de los empleados suizos son *soportadas* por un EP en Chile⁵⁵, el cual en tanto Estado fuente, tendrá derecho a gravar las rentas de los técnicos suizos dependientes de la compañía suiza por sus servicios de carácter dependientes prestados en el país, aún cuando ellos permanezcan en el país por un período menor de 183 días.

Este Oficio concluye con el análisis de la forma de tributar en Chile para los técnicos suizos distinguiendo las siguientes situaciones:

⁵⁵ La cursiva es nuestra. En esta parte del Oficio en revisión el Servicio incluye un análisis de lo que debe entenderse por "soportado por". Sobre el punto señala "los comentarios al artículo 15 del Modelo OCDE señalan que la expresión 'soportadas por' debe interpretarse a la luz del propósito subyacente en la letra c) del párrafo 2 de dicho artículo que consiste en garantizar que la excepción prevista en él, no se aplique a la remuneración potencialmente deducible, teniendo en cuenta los principios del Artículo 7 y la naturaleza de la remuneración, al calcular las utilidades de un EP situado en el Estado en el que se realiza el trabajo dependiente. A este respecto, los comentarios señalan que no es necesario que el empleador haya o no solicitado una deducción por la remuneración al calcular las utilidades imputables al EP, ya que el criterio correcto es saber si cualquier deducción aplicable en otro caso a esa remuneración sería atribuida al EP. Dicho criterio se verificaría, por ejemplo, incluso en el caso de que realmente no se dedujera suma alguna porque el EP estuviera exento de impuesto en el país de la fuente o el empleador decidiera simplemente no solicitar la deducción a la que tiene derecho."

- i) Durante los primeros seis meses de permanencia los técnicos están afectos a impuesto adicional con tasa del 15%. En el caso que las rentas sean pagadas en el extranjero, señala el Servicio, el propio beneficiario de las rentas deberá declarar y enterar en arcas fiscales el impuesto, sin que la Agencia tenga obligación alguna de efectuar la retención de dichos impuestos puesto que no es la pagadora de las rentas.
- ii) A partir del séptimo mes de permanencia en el país, o en caso que se cumplan más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos, el técnico extranjero pasará a tener la calidad de residente para efectos tributarios. Por ello, si presta sus servicios como trabajador dependiente, las rentas que perciba por dicho concepto se afectarán con el impuesto único de segunda categoría, que debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el empleador. Por otro lado, si tales rentas son pagadas en el extranjero por un empleador que no tiene domicilio ni residencia en Chile, deberá ser el propio trabajador quien deberá declarar y pagar el impuesto correspondiente. En tal caso, la agencia tampoco tiene obligación alguna de retener, por no ser quien paga tales rentas.

Respecto de los gastos que, de conformidad con el contrato entre las partes, asume la agencia en Chile, señaló el Servicio que "constituyen una mayor remuneración de dicho contrato, pero no constituyen un ingreso para el técnico extranjero que los reciben por cuenta de la Matriz."

Vinculado con lo anterior, en el Oficio 2494 antes citado⁵⁶, se planteó un caso en que una oficina de representación realizaría en Chile para su casa matriz una serie de actividades⁵⁷. Por tales actividades la oficina

⁵⁶ Véase nota 50.

⁵⁷ Dentro de dichas actividades se describieron las siguientes: actividades preparatorias o auxiliares como realizar estudios de mercado, con el objeto de observar oportunidades de negocios, y proporcionar información financiera, para determinar las potencialidades del uso del Sistema de pago; solicitar y tramitar la participación de bancos e instituciones financieras en el Sistema de pago, el cual incluye, entre otros, tarjetas de crédito y débito; actuar como receptor y transmisor de información entre la casa matriz y los bancos e instituciones financieras emisores de las referidas tarjetas; prestar servicios de asesoría y soporte a usuarios del Sistema de Pago en Chile; brindar orientación y asistencia a los bancos e instituciones financieras emisores

de representación no obtendría rentas ni desarrollaría actividades lucrativas en Chile susceptibles de tributación, toda vez que no recibiría una remuneración de su casa matriz, por tratarse de la misma persona jurídica, ni percibiría otro tipo de rentas. Para afrontar sus gastos (rentas de arrendamiento de oficina, remuneraciones, pago de servicios básicos y otros gastos generales), la oficina de representación recibiría, de tiempo en tiempo, aportes o remesas de dinero de su casa matriz, debiendo rendirle cuenta de la utilización de tales recursos. El Servicio señaló que en este caso teniendo en cuenta que la oficina de representación no recibiría una remuneración de su casa matriz por las labores desarrolladas en Chile y, por el hecho de que dicha oficina no gozaría de una personalidad jurídica distinta a la de su casa matriz, no se daría cumplimiento a los requisitos para estar frente a un "servicio" en cuanto hecho gravado descrito en la Ley de Impuesto al Valor Agregado⁵⁸. Por lo anterior, las remesas de dinero que la casa matriz efectúa a su oficina en Chile para afrontar sus gastos de funcionamiento constituirían meros reembolsos de gastos, los cuales no se encontrarían afectos a IVA, por no configurarse a su respecto el hecho gravado.

4.1.7 Tributación de remesas

En el Oficio 6523 de 19 de diciembre de 2003⁵⁹, el Servicio ha sostenido que la retención de impuesto adicional del artículo 74 Nº 4 de la LIR que afecta a las remesas de rentas efectuadas al exterior durante el ejercicio comercial respectivo por los contribuyentes del artículo 58 Nº 1 de dicha ley, a sus casas matrices, sin domicilio ni residencia en Chile, debe practicarse considerando al efecto el Fondo de Utilidades Tributables ("FUT") positivo existente en la empresa al 31 de Diciembre del año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúa la remesa. Si a la fe-

de tarjetas, absolver dudas o consultas planteadas por dichos bancos e instituciones financieras y efectuar labores de capacitación, con el objeto de que tales bancos e instituciones financieras hagan una adecuada utilización del Sistema; coordinar las actividades relacionadas con la publicidad, relaciones públicas y eventos destinados a promover el Sistema de Pago en Chile, etc..

⁵⁸ DL 825 de 31 de diciembre de 1974, y sus modificaciones, disponible en BCN Ley Chile < <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368&buscar=dl+824> > [Consulta: 8 julio 2011].

⁵⁹ Servicio de Impuestos Internos < <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/renta6523.htm> > [Consulta: 1 junio 2011].

cha señalada la empresa registra un FUT positivo suficiente para cubrir dicha remesa (reajustado a la fecha de la remesa), ésta quedará afectada a la retención de 35%, con derecho a deducir de dicha retención el crédito por impuesto de primera categoría que haya afectado a las utilidades tributables con cargo a las cuales se efectúa la remesa. Así, las remesas efectuadas al exterior, quedan afectas a la retención de impuesto adicional sólo hasta el monto que sean cubiertas por el FUT positivo al 31 de Diciembre del año anterior (debidamente reajustado). Ahora, si los estos contribuyentes remesan al exterior cantidades con cargo a las utilidades generadas en el propio ejercicio en marcha (por no contar con un FUT positivo al 31 de Diciembre del año anterior o haberse agotado éste), el Servicio señaló que no procede efectuar ninguna retención por concepto de impuesto adicional, debido a que los citados contribuyentes no se comprenden dentro del ámbito de la norma legal que obliga a aplicar la tasa provisional del 20% que establece la LIR para estos casos.

4.1.8 Actividades que no generan EP

El Servicio ha sostenido en el Oficio 1259 de 29 de julio de 2010⁶⁰, aplicando los CDTs con Francia y México, que la remuneración del servicio consistente en la proyección de imágenes a través de equipos de alta tecnología utilizados por profesionales extranjeros es beneficio empresarial. Tales remuneraciones no están afectas a impuestos en Chile por aplicación del Artículo 7 del Convenio respectivo, siempre que la empresa que presta el servicio no tenga un EP en Chile, es decir, que no cuente con un lugar fijo de negocios a través del cual se lleve a cabo una actividad empresarial (EP-Oficina) o bien en ausencia de dicho lugar fijo de negocios, sus actividades no excedan de 183 días en un plazo de 12 meses (EP-Servicios).

En el Oficio 2521 de 27 de agosto de 2007⁶¹, aplicando el CDT con España, el Servicio señaló que, no se llega a constituir un EP ya que no se cumple con el test de permanencia suficiente (requerido para un EP-Proyecto) en el caso de un contrato entre una sociedad española y una empresa chilena en el que se acuerda que por tres años y durante

⁶⁰ Servicio de Impuestos Internos < <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja1259.htm> > [Consulta: 1 junio 2011].

⁶¹ Servicio de Impuestos Internos < <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2521.htm> > [Consulta: 1 junio 2011].

su vigencia, en 6 ocasiones vendrán a Chile trabajadores de la sociedad española, por una semana, a tomar muestras y contra muestras en visitas de 7 días cada seis meses.

También en aplicación del CDT con España, el Servicio determinó en el Oficio 3397 de 14 de diciembre de 2007⁶², que sólo se gravarían en España los servicios contratados por una sociedad chilena con su sociedad matriz en España, consistentes en una infraestructura de telecomunicaciones ubicada en España a lo cual se agregaban servicios de asesoría y apoyo a la dirección, administración, marketing, contabilidad y otros servicios también ejecutados en España con recursos españoles pertenecientes a la matriz. Sin embargo, agregó una vez examinado el contrato que llegue a celebrar y analizando las actividades que como consecuencia de ese contrato se desarrollen, podría estarse en presencia de lo que se denomina un contrato mixto, esto es, que cubra a la vez un servicio y el suministro de información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas (*know how*). En tal caso, habría que determinar que parte del contrato corresponde a servicio, gravado de acuerdo a los artículos 5 y 7 del convenio, y la parte que tendría el carácter de *know how* o "saber hacer" lo que se gravaría según el artículo 12 del CDT, con la tasa de 10%, prevista para las regalías en general. Concluyó el Oficio advirtiendo que en el evento que vengan trabajadores de la empresa española a Chile y pasen más de 183 días en el año (sin que se requiera que cada una de estas personas haya estado presente en el país por más de 183 días) entonces llegaría a constituirse en Chile un EP desde el primer día y se aplicará la tributación general chilena.

4.2 Tratamiento de Regalías

En esta materia el Servicio ha sostenido en el Oficio 1524 de 21 de abril de 1999⁶³, aplicando el CDT con Argentina, que el contrato en virtud del cual se otorga el derecho a la comercialización en Chile de un software de una empresa Argentina, a cambio de lo que esta última percibirá una renta a título de derechos de autor, teniendo en consideración que dicho

⁶² Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja3397.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

⁶³ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/renta/may11.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

software será explotado en Chile, se concluye que la fuente productora de esta renta se encuentra en Chile y por lo tanto corresponde gravar en este país las rentas que paguen al contribuyente extranjero. En el Oficio 365 de 2 de febrero de 1999⁶⁴, aplicando el CDT con Argentina, el Servicio había sostenido, siguiendo este mismo criterio, que respecto de una renta periódica a título de derechos de autor por software explotado en Argentina, es en este país donde se encuentra la fuente productora y por lo tanto corresponde gravar en Argentina las rentas que se remesen o paguen al contribuyente chileno, sin que sea posible que tales ingresos sean directamente gravados en Chile (sin perjuicio de la obligación de declararlos como rentas exentas en la declaración del impuesto global complementario).

En el Oficio 487 de 1 de febrero de 1994⁶⁵, aplicando el CDT con Argentina, el Servicio afirmó que deben gravarse en Chile por tener en éste país su fuente productora las sumas pagadas por una empresa chilena a una empresa argentina por concepto de recepción de programas de televisión a través de un satélite, para su retransmisión en Chile.

En un caso más reciente, en el Oficio 219 de 4 de febrero de 2010⁶⁶, aplicando el CDT con Francia, el Servicio señaló que, los pagos que se hacen a una empresa residente en Francia por concepto de arriendo de material audiovisual, que una empresa chilena pondrá a disposición de sus clientes a través de internet para su descarga, son regalías y están afectas a impuesto adicional con una tasa máxima del 10% de conformidad con el tratado en cuestión.

En el Oficio 490 de 28 de febrero de 2011⁶⁷, el Servicio estableció que en el caso de software hecho a la medida para un cliente en Paraguay lo que se genera es beneficio empresarial, sujeto al artículo 7 del CDT respectivo y no al artículo 12 (Regalías), por lo tanto dicho servicio no debería gravarse en el exterior si se presta totalmente desde Chile.

⁶⁴ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/otras/ene11.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

⁶⁵ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/renta/feb1.htm>> [Consulta: 2 junio 2011].

⁶⁶ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/otras/ja219.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

⁶⁷ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja490.htm>> [Consulta: 5 julio 2011].

En el Oficio 1259 ya citado⁶⁸, el Servicio determinó que por el arriendo equipos de iluminación y proyección a Francia, se constituye un hecho gravado que está en el artículo 12, letra a) del CDT (Regalías), es decir, tributa con un 5% como tasa máxima; sin embargo, que por aplicación de la norma del artículo 59 Nº 6 de la LIR, la tributación sería de un 35% sobre el 5% del valor del arriendo, lo que implica que la tasa de impuesto definitiva sería de un 1,75% si los equipos se pueden acoger al sistema de pago diferido de tributos aduaneros, ya que, en este caso el impuesto establecido en la ley interna es menor a la tasa máxima acordada en el CDT, por lo que debe aplicarse el impuesto establecido en la ley interna.

4.3 Inversiones en el Exterior

Sobre esta materia el Servicio ha emitido algunos pronunciamientos que inciden en la utilización de los créditos por impuestos pagados en el extranjero. En el Oficio 2678 de 7 de noviembre de 1997⁶⁹, se concluyó que un contribuyente, por haber materializado la inversión en acciones en el exterior mediante el mercado cambiario informal y no inscribir dicha inversión en el registro de inversiones en el extranjero del SII no podría invocar los impuestos soportados en el extranjero en Chile como crédito contra los impuestos chilenos.

En otra oportunidad, en el Oficio 4657 de 1 de diciembre de 2000⁷⁰, respecto del CDT Chile-Argentina se afirmó que, por aplicación de dicho CDT, los dividendos e intereses por préstamos otorgados a personas residentes en Argentina sólo se gravarían en ese país y en Chile tendrían la calidad de renta exenta. De lo anterior se colige que la pérdida del capital aportado o de los créditos otorgados no tiene ningún efecto en la determinación de los impuestos que corresponda pagar en Chile y, por lo tanto, la pérdida originada en aportes de capital a sociedades argentinas o por préstamos otorgados a residentes en ese país, no

⁶⁸ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja1259.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

⁶⁹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/nov05.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

⁷⁰ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/ja916.htm>> [Consulta: 1 junio 2011].

pueden deducirse de la renta líquida imponible de primera categoría de una sociedad chilena.

En el Oficio 3899 de 28 de octubre de 2002⁷¹, el Servicio sostuvo respecto de inversiones extranjeras que llegan a Chile, que el contribuyente extranjero debe acreditar la efectividad del origen de dichos fondos con la documentación que al efecto emitan las instituciones bancarias nacionales o extranjeras (certificados u otros documentos), en los cuales se certifique fehacientemente que tales recursos provienen de ahorros generados en el extranjero, agregando que en el caso de que pretendan acreditar el origen pertinente mediante documentos públicos otorgados fuera de Chile no sería necesario que éstos se presenten legalizados, en los términos del artículo 345 del Código de Procedimiento Civil. En caso que se haya recurrido al mercado cambiario informal, la inversión deberá acreditarse de la siguiente forma:

- i) Si el vendedor y comprador no son habituales en la compra y venta de moneda extranjera. Mediante contrato suscrito ante notario público, en que conste claramente la fecha de la convención, individualización de las partes (vendedor y comprador), dejando constancia del nombre completo, número de RUT, domicilio, cantidad y denominación de la moneda objeto del contrato, precio y firma de los contratantes.
- ii) Si el vendedor es una empresa que se dedica habitualmente a la venta de moneda extranjera, corresponderá que ésta emita una factura o boleta, documentos con los que podrá acreditarse la venta.
- iii) Cuando el vendedor no realiza habitualmente este tipo de operaciones y el comprador sí opera habitualmente en la compra y venta de moneda extranjera, el contribuyente vendedor deberá acreditar la venta de moneda extranjera, con la correspondiente boleta de compra o factura de compra, documento éste último que debe emitir el adquirente, ya sea, cuando la operación es por un monto igual o superior a US\$ 10.000, o cuando el vendedor así lo solicite.

⁷¹ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/renta/ja389.htm>> [Consulta: 3 junio 2011].

En relación a las boletas de compra que deban emitirse cuando las operaciones son por un monto inferior a US\$ 10.000, éstas tendrían mérito probatorio en la medida que se individualice en ellas al vendedor con su nombre y RUT.

Finalmente, el Servicio agregó que el hecho de acreditar la conversión de la moneda extranjera en la forma señalada precedentemente, no demuestra necesariamente el origen de los fondos, y por lo tanto habrá que atender a las circunstancias particulares de cada situación, para llegar a establecer esto último.

4.4 Sociedades Plataforma

El Servicio ha sostenido, respecto de las denominadas sociedades plataforma, en el Oficio 5029 de 2 de octubre de 2003⁷², que dichas sociedades están habilitadas para aplicar el CDT Chile-Argentina en atención a que dicho Convenio se sustenta en el principio de la fuente y en este contexto particulariza que una empresa se encuentra domiciliada en el Estado bajo el imperio de cuyas leyes se hubiere constituido y obtenido el reconocimiento de su personalidad jurídica, requisito que cumplen las sociedades plataforma, las que tienen la obligación expresa de constituirse en Chile. Asimismo, el concepto de “fuente productora” que es determinante en la procedencia de varias de sus disposiciones de este CDT, se define sin tener en cuenta la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular. En el Oficio 550 de 20 de marzo de 2008⁷³, el Servicio concluyó que el aporte a estas sociedades se puede efectuar en acciones de sociedades extranjeras.

4.5 Intereses

En el Oficio 3939 de 19 de agosto de 2004, aplicando el CDT con Canadá, en un caso de sobreendeudamiento (también denominado subcapitalización), el Servicio se pronunció negando la aplicación de la tasa preferente que contiene el CDT en cuestión afirmando que no es aplica-

⁷² Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/ja573.htm>> [Consulta: 2 junio 2011].

⁷³ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja550.htm>> [Consulta: 2 junio 2011].

ble la limitación contemplada en dichos instrumentos sino que se aplica la tasa general del 35% porque quien soporta el impuesto al sobreendeudamiento es el deudor y no el acreedor⁷⁴.

En otra oportunidad, en el Oficio 1672 de 2 de junio de 2005⁷⁵, esta vez aplicando el CDT con España, el Servicio señaló que la contabilización de un interés como gasto es lo que determina la tasa de retención que se aplicará sobre dichos intereses. Por lo tanto, la entrada en vigor de un CDT que establece tasas reducidas, no afecta a la tasa ya determinada al momento de efectuar la contabilización ya que dicho instrumento estableció en forma expresa que sus disposiciones se aplicarán en Chile “con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor.”

V CONCLUSIONES

En este trabajo se ha revisado, si no toda, la mayor parte de la jurisprudencia administrativa del Servicio en la aplicación de los CDTs suscritos por Chile, así como también en temas de relevancia para efectos de tributación internacional sin que haya existido un CDT de por medio. Teniendo en consideración estos pronunciamientos podemos sostener que el Servicio ha contribuido en forma notoria a facilitar la comprensión y aplicación de los CDTs suscritos por Chile. A este respecto, uno de los tópicos más recurrentes, ha sido el tratamiento que debe darse a los EPs, materia en la que el Servicio ha mantenido líneas de argumentación consistentes a través del tiempo.

⁷⁴ Servicio de Impuestos Internos <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/otras/ja813.htm>> [Consulta: 2 junio 2011].

⁷⁵ Servicio de Impuestos Internos. Viene de página anterior <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja972.htm>> [Consulta: 3 junio 2011].

Temas de Actualidad Tributaria

LEY Nº 20.544 QUE REGULA EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS INSTRUMENTOS DERIVADOS

I NUEVA LEY

La Ley Nº 20.544 que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados fue promulgada el día 14 de octubre de esta año y posteriormente publicada en el Diario Oficial con fecha 22 de octubre del presente año (en adelante la "Ley").

II CONTENIDO DE LA LEY Nº 20.544.

Consiste en dar un tratamiento orgánico a los contratos de derivados –los cuales en nuestro ordenamiento jurídico no poseen regulación legal alguna–, proporcionando una mayor certeza a los contribuyentes que operen con dichos instrumentos, fomentándolos, para que éstos puedan neutralizar los diversos riesgos asociados al intercambio de bienes y servicios, sin la incertidumbre tributaria que traen aparejados.

Es posible agrupar el contenido de la Ley en siete categorías: (1) definición legal de los contratos derivados; (2) establecimiento de reglas sobre determinación de la fuente de la renta y, (3) cuál es su naturaleza; (4) reconocimiento de ingresos y deducción de gastos; (5) facultad de los contribuyentes para celebrar contratos con partes relacionadas; (6) Facultades del S.I.I. y; (7) regulación especial aplicable a las opciones.

III INTRUMENTOS DERIVADOS.

Si bien la Ley, en su artículo 1º menciona que: “los contratos definidos como derivados en el artículo siguiente, se sujetarán, junto con las operaciones e instrumentos que recaigan sobre ellos, al régimen tributario establecido en la presente ley”, éste no se hace cargo de definir lo que es un instrumento derivado, lo cual se torna un requisito esencial para esta Ley, al buscar fomentar su aplicación no solo por los inversionistas más sofisticados –como lo son los bancos y grandes empresas– sino que también, por las pequeñas y medianas empresas, a la que se les pretende extender el conocimiento de estos instrumentos.

Con todo, el Banco Central en su Compendio de Normas Financieras, los ha definido de la siguiente manera: “se considerará producto derivado toda operación, contrato o convención cuyo resultado financiero dependa o esté condicionado a la variación o evolución del precio o rentabilidad de otro activo o combinación de ellos, y que sea pagadero en el país en moneda nacional”¹. Asimismo, la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras explica que: “gracias a los derivados, por ejemplo, es posible que una persona que haga un negocio por el cual le van a pagar en dólares dentro de unos meses más, logre fijar hoy el precio de cambio de la moneda de Estados Unidos para dicha operación. De esa manera, aunque el dólar suba o baje, quien hizo esa operación dejará de preocuparse por el valor futuro del dólar, puesto que sabrá de antemano cuántos pesos va a recibir por los dólares que obtendrá como pago”².

Sin perjuicio de lo anterior, la historia fidedigna del establecimiento de esta Ley da cuenta que el mercado –al tener una esencia dinámica, variable y compleja–, no permite hacer una enumeración taxativa de los instrumentos que en esta Ley se regulan tributariamente, siendo necesario solo entregar directrices generales, permitiendo la aplicación de los instrumentos derivados mencionados más abajo, no solo en su comprensión jurídica única, sino que también en la combinación que se pudiera ejercitar entre ellos, como asimismo, los demás contratos que

¹ Banco Central. Compendio de Normas Financieras. Capítulo II D.1. Contratos con Productos Derivados en el Mercado Local [en línea]. <<http://www.bcentral.cl/normativa/normas-financieras/pdf/CapIIID1.PDF>. [25 de octubre de 2011].

² Banca Fácil. ¿Qué son los Derivados? [en línea]. <<http://www.bancafacil.cl/bancafacil/servlet/Contenido?indice=1.2&idPublicacion=400000000000112&idCategoria=9>>. [23 de mayo de 2011].

cumplan con los requisitos copulativos que en la Ley se mencionan, además de aquellos reconocidos por la Superintendencia de Valores y Seguros (“SVS”), la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (“SBIF”) y el Banco Central (“BC”).

De esta manera, la Ley presenta como contratos o instrumentos derivados, a saber:

1. Forwards: Acuerdo entre dos partes, por el cual se comprometen a intercambiar una cierta cantidad de un activo en una fecha futura a un precio determinado³.
2. Futuros: Se asemeja al contrato anterior, con la diferencia de que no se acuerda entre dos partes, sino que a través de una bolsa organizada, lo que obliga a que los contratos sean estandarizados⁴.
3. Swaps: Contrato financiero entre dos partes que acuerdan intercambiar flujos de caja futuros de acuerdo a una fórmula preestablecida. Se trata de contratos hechos con el objetivo de satisfacer necesidades específicas de quienes los firman, lo que lo hace similar a los Forward, en el sentido de que no se transan en bolsas organizadas⁵.
4. Opciones: Instrumento derivado que en virtud del pago de un precio o prima otorga a su poseedor o titular, el derecho, pero no la obligación, para comprar o vender un activo a un precio determinado y durante un periodo de tiempo acordado, o al término de una fecha prefijada.
5. Demás contratos: Requisitos copulativos:
 - i. Que su valor sea establecido en función de una o más variables.
 - ii. Que no requieran inversión inicial o ésta sea significativamente inferior a la del activo subyacente.

³ Óp. Cit. ¿Qué son los Forwards? [en línea]. <<http://www.bancafacil.cl/bancafacil/servlet/Contenido?indice=1.2&idPublicacion=400000000000108&idCategoria=9>>. [23 de mayo de 2011].

⁴ Óp. Cit. ¿Qué son los Futuros? [en línea]. <<http://www.bancafacil.cl/bancafacil/servlet/Contenido?indice=1.2&idPublicacion=400000000000109&idCategoria=9>>. [23 de mayo de 2011].

⁵ Óp. Cit. ¿Qué son los Swaps? [en línea]. <<http://www.bancafacil.cl/bancafacil/servlet/Contenido?indice=1.2&idPublicacion=400000000000110&idCategoria=9>>. [23 de mayo de 2011].

iii. Que su liquidación se realice a fecha futura.

A pesar de cumplir con estos requisitos, no serán considerados instrumentos derivados:

- i. Contratos de préstamo o arrendamiento de valores en operaciones bursátiles de venta corta.
- ii. Stock-options.
- iii. Seguros.
- iv. Contratos cuyo valor se establezca en función de variables que dependan de fenómenos de la naturaleza.
- v. Compraventa de activos financieros.
- vi. Contratos de suministro o derecho a futuro de servicios o activos físicos.
- vii. Compromisos para la obtención de préstamos.
- viii. Garantías financieras.

IV FUENTE DE LA RENTA

Para efectos de esta Ley y el artículo 10 de la LIR, se consideran como rentas de fuentes chilenas, las que son del resultado de aplicar el principio de residencia. De esta manera se consideran rentas tributables las que provengan de (a) resultados percibidos o devengados por contribuyentes domiciliados o residentes en el país, (b) resultados percibidos o devengados por establecimientos permanentes de contribuyentes sin domicilio o residencia en el país y (c) rentas que provienen de derivados que se liquiden mediante entrega física de acciones o derechos de sociedades constituidas en Chile.

V NATURALEZA DE LAS RENTAS

En el artículo 4º de la Ley, se establece que los ingresos producto de los derivados son constitutivos de renta sujetos al impuesto de primera categoría de acuerdo a lo establecido en el artículo 20 Nº 5 de la LIR.

Acto seguido, establece una exención del impuesto de primera categoría a los contribuyentes de primera categoría, en la medida que no deban acreditar renta alguna, percibida o devengada, mediante contabilidad completa.

VI RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y DEDUCCIÓN DE GASTOS

6.1 Gastos

En materia de gastos, se consideran los desembolsos incurridos con ocasión de la celebración de un contrato derivado, cumpliéndose los requisitos del artículo 31 de la LIR, permitiéndose esta deducción aún cuando no se relacionen con su giro.

En el caso de los gastos pagados o adeudados al exterior, se consideran los mismos requisitos enunciados anteriormente, agregándose que, no deben haber sido contratados en paraísos tributarios, además de que su contratación haya sido realizada en bolsas de valores nacionales e internacionales o fuera de ellas, en conformidad de acuerdos marco elaborados por asociaciones privadas o públicas extranjeras o mediante confirmaciones que hagan referencia a tales modelos de contratos.

Si no cumplieren con los requisitos antes dichos, se entenderán que los desembolsos efectuados en base al contrato de derivado, serán gastos rechazados.

6.2 Ingresos

En lo que toca a los ingresos, se debe reconocer los resultados provenientes de derivados sobre base percibida. Por su parte, los contribuyentes afectos exclusivamente al IGC o adicional, deben reconocer también, los resultados de derivados sobre igual base.

Lo anterior no es aplicable a los contribuyentes de primera categoría, quienes poseen un sistema especial, los cuales podrán deducir los gastos y reconocer ingresos según:

- i) Corrección monetaria: De la misma forma que el activo subyacente, de acuerdo al artículo 41 de la LIR;

- ii) Justo valor o razonable: Entendiéndose por este, la cantidad por la que pueda ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua.

VII CELEBRACIÓN DE CONTRATOS CON PARTES RELACIONADAS

Se faculta expresamente a los contratantes de instrumentos derivados, realizarlos con contraparte relacionada, en los términos establecidos en las normas de la Ley Nº 18.045 de Mercado de Valores, siempre y cuando se efectúen en condiciones de mercado. Para estos efectos la operación debe llevarse a cabo en los términos enunciados para la deducción de los gastos pagados o adeudados en el extranjero, esto es, que hayan sido contratados en bolsas de valores nacionales e internacionales o fuera de ellas, en conformidad de acuerdos marco elaborados por asociaciones privadas o públicas extranjeras o mediante confirmaciones que hagan referencia a tales modelos de contratos.

Si no cumplieren con los requisitos antes dichos, se entenderán que los desembolsos efectuados en base al contrato de derivado, serán gastos rechazados.

VIII FACULTAD DEL SERVICIO DE IMPUESTO INTERNOS

8.1 Norma de Control

La Ley establece una norma de control, facultando al S.I.I. para efectuar la verificación del cumplimiento de los requisitos y condiciones que se señalan en la misma, pudiendo aplicar los impuestos que correspondan a las operaciones de que se trate, en la medida que se cumpla de ciertos requisitos y condiciones.

En estos casos, el contribuyente afectado, tendrá el derecho a reclamar contra la totalidad o de alguna de las partidas o elementos de dicha liquidación o resolución, según las reglas generales, estableciéndose

se como novedad a la legislación tributaria, que mientras se encuentre pendiente la decisión de las mismas, se suspenderá el devengo de los intereses moratorios que establece el Código Tributario.

8.2 Norma de fiscalización

Los contribuyentes deberán enviar al S.I.I., una declaración jurada, en la cual se informe de las transacciones de derivados que hayan efectuado, debiendo mantener un registro de esas transacciones, los cuales tendrán que estar a disposición de dicho Servicio para cuando los requiera.

8.3 Facultad de Tasación

Asimismo, el S.I.I. podrá tasar los precios o valores pactados por las partes en los contratos de derivados, en los casos que sean notoriamente inferiores o superiores a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza.

IX REGULACIÓN DE LAS OPCIONES

La regulación de las opciones están definidas en la Ley, según lo dispuesto en la sección III, de este artículo. Estableciéndose que al igual que los demás derivados, los contribuyentes deberán reconocer sus resultados sobre base percibida, a excepción de los contribuyentes de 1ª Categoría, obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, los cuales podrán optar por los métodos de la corrección monetaria o justo precio. Las ganancias de capital de las opciones, se determinan bajo el régimen tributario que corresponda al activo subyacente de acuerdo a las reglas generales de la LIR, tratándose de ingresos originados por las cesiones o transferencias que efectúen los titulares o tomadores de las opciones de valores del país. Se hacen aplicables de forma supletoria a las opciones, las disposiciones relativas a la generalidad de los instrumentos derivados y su tributación.

ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL SISTEMA DE STOCK OPTION EN CHILE

I INTRODUCCIÓN

El profesor Puelma define la acción como “una cuota o parte del capital de una sociedad anónima reflejada en un título valor”¹. Por su parte, Schmitz define las opciones sobre acciones o stock option como “un contrato que materializa un sistema de compensación laboral o de otra índole, mediante el cual se otorga al trabajador la facultad de ejercer la opción de comprar, en un plazo determinado y a un precio preferente y también predeterminado, acciones de la sociedad anónima abierta o cerrada, con la cual se relaciona directa o indirectamente a través de su contrato de trabajo”².

Los objetivos de esta institución sobrepasan por mucho la función remuneradora de la opción de compra de acciones a un precio preferencial. En efecto, mediante este mecanismo se pretende crear un vínculo mayor con los trabajadores, principalmente ejecutivos, con la sociedad a la vez que permite encausar los intereses de accionistas y directivos hasta una causa común. No obstante, suele argumentarse en contra de lo anterior que una participación de los trabajadores como accionistas hace

¹ PUELMA ACORSSI, Alvaro. Sociedades, Tomo II, Editorial Jurídica de Chile. pág. 470.

² SCHMITZ VACCARO, Christian. Revista Chilena de Derecho, Chile, Vol 29 N° 3 pp. 557-572 (2002).

que los actos que ejecuten estos últimos sean muy conservadores, lo que puede a la larga provocar un perjuicio a la sociedad anónima³.

II TRATAMIENTO TRIBUTARIO

En relación con el tratamiento tributario en Chile dado a los Stock Options (SOPs) y pese a la falta de un tratamiento detallado, podemos señalar que el Servicio de Impuestos Internos ("SII") ha sostenido por años que no existe hecho imponible o evento tributable al momento de la entrega de los SOPs a los beneficiarios. De acuerdo con esta interpretación, existiría un evento tributable solo cuando el beneficiario, enajena las acciones que recibió en forma de opciones, estando sujeta la eventual ganancia de capital a las normas generales. La interpretación anterior se basa, principalmente, en dos oficios dictados por el SII, a saber, oficio No 3.307 y oficio Nº 4.387 ambos de 2001. La mencionada jurisprudencia administrativa señala que la compra de una acción en un valor inferior o superior al de su cotización bursátil, no genera para el adquirente resultados tributarios reconocidos como tales por la Ley de la Renta en el momento de la compra de estos valores, sino que dicho resultado tributario, de mantenerse, es reconocido por el referido texto legal sólo con ocasión de la enajenación.

No obstante lo anterior, durante el año 2004, el Servicio de Impuestos Internos, a través de del oficio Nº 2.567, al referirse a los criterios que deben ser aplicados a ciertos planes especiales de compensación hace ver ciertas interpretaciones contradictorias con los criterios establecidos en el año 2001. En este sentido, de acuerdo con el citado oficio y sujeto al cumplimiento de ciertas condiciones, los beneficios obtenidos por los trabajadores como contraprestación de los servicios personales de los trabajadores, dichas rentas se afectan con el impuesto establecido en el artículo 42º Nº 1 de la Ley de la Renta. Pese a que el referido oficio Nº 2.567 no se refiere específicamente a los SOPs, establece criterios distintos a los establecidos en el año 2001.

³ DEYA TORELLA, Bartolome. Efectos de introducción de medidas financieras en los sistemas de compensación del equipo directivo. [en línea]. <<http://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/526>>. [8 de octubre de 2011].

Durante este año, a través del oficio 1.042 el Servicio de Impuestos Internos da nuevas luces al establecer que la entrega de la opción cesible, sin que se efectúe un desembolso a cambio del mismo, constituirá un incremento de patrimonio para el trabajador, por el cual deberá tributar con el impuesto establecido en el artículo 43 de la LIR, en la medida que la entrega de la opción tenga por causa el contrato de trabajo en los términos explicados en el análisis.

En conclusión, los criterios establecidos por el Servicio de Impuestos Internos son insuficientes para poder establecer un esquema de tributación claro para los SOPs y los demás beneficios establecidos para ejecutivos, especialmente considerando las distintas modalidades que los planes de compensación pueden adoptar y la cantidad de elementos tributarios que deben ser considerados, como por ejemplo, costo tributario de los beneficios, necesidad de retención de impuestos asociados a la Segunda Categoría, forma y tiempo de devengamiento de los impuestos.

**Jurisprudencia Judicial
y Administrativa**

JURISPRUDENCIA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA

Esta sección tiene por objeto dar a conocer aquellas materias tributarias relevantes que han sido abordadas por los Tribunales de Justicia y el Servicio de Impuestos Internos durante el año de la referencia.

A continuación presentamos diversas temáticas que han trascendido durante el presente año para mostrar un panorama general de los criterios de los organismos mencionados frente a la resolución de controversias y consultas sometidas a su conocimiento.

En primer lugar revisaremos jurisprudencia judicial para luego abordar jurisprudencia administrativa de contingencia.

I

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

**“Sociedad Inmobiliaria y de Inversiones Alto Ltda.
con Director de Rentas Municipales de la I. Municipalidad
de Viña del Mar”. Rol 1816 – 2009. Corte de Apelaciones
de Valparaíso. 21/03/2011**

La Corte de Apelaciones de Valparaíso rechaza reclamo de ilegalidad interpuesto en contra de resolución dictada por el Director de Rentas Municipales de la Municipalidad de Viña del Mar, en cuya virtud se

determina que la Sociedad Inmobiliaria de la referencia, se encuentra afecta al pago de patente municipal, al razonar que las actividades de las sociedades de inversión deben considerarse como actividades terciarias, por lo dispuesto en la actual redacción del artículo 24 de la ley de Rentas Municipales, en el sentido que tratándose de sociedades de inversión o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos. Además, la Contraloría General de la República en dictamen Nº 54.106 de 14 de noviembre de 2006, determinó que las sociedades de inversión denominadas como pasivas, se encuentran gravadas con el pago de contribución municipal, lo que se desprende de la definición de la actividad terciaria contemplada en el artículo 2º, letra c) del Decreto Supremo Nº 484 del Ministerio del Interior de 1980.

**“Inmobiliaria Lomas de Quelén S.A.
con Alcalde de la I. Municipalidad de Santiago”. Rol 2210 – 2009.
Corte Suprema. 29/03/2011**

La Corte Suprema rechaza recurso de casación en el fondo en contra de sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, que rechazó reclamo de ilegalidad interpuesto en contra del Municipio de Santiago. El recurrente alega que se han infringido los artículos 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales, en tanto que las inversiones pasivas no pueden ser consideradas como actividades terciarias y, por ende, resultar gravadas con patente municipal. En su razonamiento, los sentenciadores establecen que la sociedad anónima, de acuerdo al artículo 1º inciso 2º de la Ley Nº 18.046, es siempre mercantil, y como el ejercicio del comercio se encuentra afecto al pago de patente municipal, se concluye que una sociedad anónima, por su naturaleza mercantil, siempre estará afecta al pago del referido tributo. Asimismo, la Corte Suprema indica que resulta equivocado estimar que si no hay ejercicio efectivo de tales actividades no se debe pagar patente municipal, pues lo cierto es que siendo un gravamen semestral que habilita para desarrollar las actividades a que alude el artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales, no se requiere el ejercicio efectivo. Lo contrario implicaría pagar una patente proporcional a la época en que se realizó alguna actividad, lo que por cierto es improcedente.

**“Michael Kuhu, Albrecht con Servicio de Impuestos Internos”.
Rol 2072 – 2009. Corte Suprema. 06/04/2011**

La Corte Suprema anuló de oficio sentencia recurrida dictada por la Corte de Apelaciones de Temuco y el procedimiento recaído en estos autos sobre juicio de reclamación de liquidaciones conocido por un juez tributario de Temuco, y ordenó que vuelva al estado en que deba ser conocido el reclamo por el Director Regional de dicha ciudad. Lo anterior por cuanto, si bien los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional que derogó el artículo 116 del Código Tributario, no son retroactivos, si alcanzan a todos aquellos procedimientos que se tramitan actualmente y que no hayan terminado por sentencia firme. De esta manera, la derogación del artículo 116 del Código Tributario por el Tribunal Constitucional produce efectos sobre los juicios pendientes. En efecto, la sentencia del Tribunal Constitucional al poseer los efectos de una ley derogatoria produce efectos en todas las causas que se encuentran pendientes, que hayan sido conocidas y falladas, o sólo conocidas por juez tributario, toda vez que la norma derogada es de carácter procesal caracterizada por su aplicación permanente en el juicio, existiendo falta de legitimación en el ejercicio de la jurisdicción del tribunal que conoció de la causa, por lo cual no ha existido un tribunal con jurisdicción ante el cual se trabara la litis.

**“Martabit Caspo con Servicio de Impuestos Internos”.
Rol 10075 – 2010. Corte Suprema. 27/04/2011**

La Corte Suprema declara inadmisibile el recurso de casación en el fondo, interpuesto por Martabit Caspo, en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, que confirma el fallo en juicio de reclamación de liquidaciones, dictado por el Director Regional de Servicio de Impuestos Internos de dicha ciudad, al sostener que, el Servicio de Impuestos Internos, al exigir que se acreditaran fehacientemente las pérdidas provenientes de ejercicios anteriores que el contribuyente invocó para la determinación de un impuesto actual, no implicó que el Servicio ejerciera sus facultades para revisar impuestos prescritos, sino que sólo controla que los gastos que se hagan valer respecto de la determinación de un impuesto actual se encuentren justificados. Por tal razón, es que las disposiciones relativas a la prescripción no han sido infringidas. De esta manera, no sería posible exigir al contribuyente que acompañe con-

tabilidad completa y fidedigna. Cabe consignar que atendida la especial naturaleza del gasto que se invoca, esto es, las pérdidas de ejercicios anteriores que importan una secuencia de operaciones acaecidas durante todos los periodos involucrados, no resulta contrario a derecho que la sentencia hubiere exigido dicho medio de prueba (contabilidad completa) para acreditar o justificar fehacientemente dicho gasto en los términos previstos por el artículo 31 de la Ley de la Renta.

“Naveillán Arriagada con Servicio de Impuestos Internos”.
Rol 1269 – 2010. Corte de Apelaciones de Temuco. 02/05/2011

La Corte de Apelaciones de Temuco, rechaza recurso de apelación en contra de sentencia definitiva dictada por el Tribunal Tributario de Temuco, que condenó al recurrente al pago del Impuesto a la Renta. Sin perjuicio que el tribunal de alzada confirmó la sentencia apelada, hizo una declaración respecto de la alegación de la prescripción que afecta a la acción de cobro, indicando que resulta improcedente considerar intereses penales o reajustes cuando el atraso en el pago se haya debido a causa imputable al Servicio de Impuestos Internos o Tesorería, asimismo, mencionó la obligación que tiene el Director Regional de efectuar una declaración al respecto.

“Estudio Jurídico Pfeiffer y Asociados Ltda.
Con Alcalde de la I. Municipalidad de Santiago”. Rol 4609 – 2009.
Corte Suprema. 23/05/2011

Se presenta reclamo de ilegalidad por parte del estudio jurídico de la referencia, en contra de decreto dictado por el Alcalde indicado que, a su vez, habría rechazado un reclamo presentado ante él, respecto de un giro de patente al estudio jurídico, declarándola afecta a patente comercial. Este reclamo fue rechazado por la Corte de Apelaciones de Santiago, recurriéndose de casación en el fondo, por infracción al D.L. 3063 y 3637. Frente a dicho recurso, los sentenciadores indican que la sentencia recurrida no incurrió en las infracciones de ley denunciadas sino que decidió acertadamente, pues el artículo 3º del Decreto Ley Nº 3637 de 1981 constituye una disposición propia de los profesionales abogados para el ejercicio de la profesión, la que no puede eximir a las sociedades de profesionales del pago de la patente municipal establecida en el Decreto Ley Nº 3063 de 1979, toda vez que estas sociedades realizan –como

acontece en la especie– actividades lucrativas expresamente gravadas en ese cuerpo legal. En efecto el objeto de la sociedad –estudio jurídico– es la prestación de servicios y asesoramientos propios de la profesión de abogado y de otras afines o que se relacionen con ésta, entre otros servicios. La sociedad reclamante al realizar actividades tendientes a prestar estos servicios, se encuentra afecta al pago de la contribución impositiva que cuestiona, debiendo cumplir con esta exigencia tributaria. Por consiguiente, las patentes profesionales que paguen como tales los abogados que integran la sociedad recurrente por el ejercicio de su profesión, no implican que ésta quede exenta de la carga impositiva del pago de una patente municipal como empresa.

“Paneles Arauco S.A. con Servicios de Impuestos Internos”.
Rol 1121 – 2009. Corte Suprema. 14/06/2011

En el caso en cuestión, se produjo la fusión de Trupan S.A. y Paneles Arauco S.A., resultando absorbida esta última, siendo la sucesora de todos sus derechos y obligaciones la primera sociedad. Trupan S.A., registraba pérdidas tributarias de arrastre absorbidas por las utilidades acumuladas provenientes de Paneles Arauco S.A., naciendo el derecho a recuperar como pago provisional el crédito por el impuesto de primera categoría correspondiente a dichas utilidades. Pues bien, antes de la fusión, la sociedad que registraba utilidades había pagado en su oportunidad el impuesto de primera categoría correspondiente a dicha utilidad; por su parte, la sociedad que registraba pérdidas, no había efectuado desembolso alguno por concepto del mencionado tributo. Así las cosas, ninguna de las dos sociedades, previo a la fusión, tenía derecho a recuperar como pago provisional el impuesto pagado sobre las utilidades que había efectuado aquella que registraba utilidades. El hecho posterior que permite la recuperación es la fusión, que si bien conlleva una unión absoluta de patrimonios en cuanto a activos y pasivos, no involucra las pérdidas, pues éstas constituyen un derecho de carácter patrimonial para la persona jurídica que las generó y es esa persona quien puede deducirlas de sus propias utilidades; ergo, si quien las deduce es la sociedad absorbente, quien no ha generado utilidades, por el contrario se está beneficiando de las producidas por un ente distinto –la sociedad absorbida–, ello constituye un incremento de patrimonio y por ende afecta a tributación. El artículo 31 Nº 3 de la Ley de la Renta en ninguna parte se refiere a las sociedades fusionadas, por lo que resulta evidente

que la norma está consagrada en beneficio del negocio o empresa que ha incurrido en el desembolso.

“Roberto Díaz Amado con Tesorería General de la República”.
Rol 2736 – 2009. Corte Suprema. 15/07/2011

La Corte Suprema rechaza recurso de casación en el fondo interpuesto en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Antofagasta, que revoca la sentencia de primer grado, rechazando la prescripción de las acciones de cobro de impuesto. En el desarrollo de este procedimiento, el demandante solicita la prescripción extintiva del pago de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado, alegando que el requerimiento de pago, no fue hecho dentro del plazo de tres años para exigir su cobro. Por su parte, la Tesorería General de la República, alega que se habría interrumpido la prescripción por la intervención administrativa del giro del impuesto. La Corte Suprema da cuenta que, girados los impuestos dentro del plazo de tres años contados desde el vencimiento de los mismos, se da la situación a que alude el artículo 201 Nº 2 del Código Tributario, fecha desde la cual comenzó a correr un nuevo plazo de tres años, produciéndose el requerimiento judicial dentro de éste término, lo que determina el rechazo de la demanda de prescripción extintiva.

2

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

2.1 Resoluciones del Servicio de Impuestos Internos

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 12 DEL 01.01.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso12.htm>

A través de esta resolución se da cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 8º quáter del Código Tributario, estableciendo el procedimiento para la autorización de las “Facturas de Inicio”, normando los requisitos que éstas deberán cumplir.

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 15 DEL 04.02.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso15.htm>

Esta resolución indica que los contribuyentes que se encuentren calificados como “Grandes Contribuyentes” deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos una Declaración Jurada Anual a través del Formulario Nº 1872 denominado “Declaración Jurada Anual sobre Diferencia de Valores Financieros y Tributarios” hasta el 15 de mayo de cada año, a partir del año tributario 2011.

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 16 DEL 04.02.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso16.htm>

A través de esta resolución se indica que los contribuyentes que se encuentren clasificados por este Servicio como “Gran Empresa”, deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos una declaración jurada anual a través del Formulario Nº 1846 denominado “Declaración Jurada Anual Base Imponible y Datos Contable Balance”, hasta el 15 de mayo de cada año, a partir del año tributario 2011.

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 17 DEL 04.02.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso17.htm>

De acuerdo a esta resolución los empleadores, habilitados o pagadores de rentas del artículo 42 Nº 1, cuyos trabajadores o pensionados les hayan solicitado que se les descuente de sus remuneraciones las donaciones efectuadas al Fondo Nacional de Reconstrucción, deberán presentar al SII, antes del 15 de Marzo de cada año, una Declaración Jurada Anual con la información sobre los créditos por las donaciones realizadas y que fueron descontados mensualmente del Impuesto Único de Segunda Categoría que afectó a las personas antes mencionadas.

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 26 DEL 17.02.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso26.htm>

Mediante esta resolución se modifica la resolución exenta Nº 75 de 27 de mayo de 2009, suprimiendo la facultad del Departamento Jurídico de representar al Servicio de Impuestos Internos en recursos que se tramiten ante las Cortes de Apelaciones, deducidos contra sentencias re-

caídas en reclamos de denuncias tramitados de acuerdo al artículo 165 del Código Tributario y en los recursos de hecho.

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 29 DEL 23.02.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso29.htm>

Esta resolución establece declaración jurada que deberán presentar las sociedades anónimas, sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones y otras instituciones que mantengan en custodia acciones, relativa al R.U.T., número de acciones y monto del capital propio asociado a cada inversionista.

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 36 DEL 14.03.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso36.htm>

Por esta resolución se deja sin efecto la resolución exenta Nº 128 de 2010. Establece un procedimiento simplificado de obtención de R.U.T. y liberación de las obligaciones de dar aviso de inicio de actividades, llevar contabilidad y presentar declaraciones anuales de impuestos a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile.

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 43 DEL 29.03.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso43.htm>

Esta resolución establece un procedimiento para los contribuyentes personas naturales que deseen hacer uso de la exención parcial del Impuesto de Timbres y Estampillas, respecto de los actos o contratos celebrados a contar del 1º de noviembre de 2010 y cuyo fin sea el financiamiento de la construcción o la adquisición de viviendas económicas o de una cuota del dominio sobre éstas.

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 44 DEL 29.03.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso44.htm>

A través de esta resolución se establece obligación de los depósitos de valores de informar sobre operaciones relativas a instrumentos de deuda de oferta pública, conforme a lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 49 DEL 08.04.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso49.htm>

Esta resolución modifica los requisitos de incorporación al Sistema de Facturación Electrónica a contribuyentes que no poseen el trámite de verificación de actividades y que emitan documentación afecta al Impuesto de Valor Agregado.

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 58 DEL 21.04.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso58.htm>

De acuerdo a esta resolución, para acceder al beneficio establecido en el artículo 3º de la Ley Nº 20.493, los importadores o vendedores en la primera venta en Chile que tengan derecho a la devolución de los créditos fiscales de tasa variable, deberán presentar la solicitud mediante el Formulario 2117, acompañando a dicha presentación la declaración jurada "Solicitud Devolución Ley Nº 20.493 - SIPCO", Formulario Nº 3705

(RESOLUCIÓN EXENTA Nº 103 DEL 16.08.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2011/reso103.htm>

Mediante esta resolución y para efecto de dar cumplimiento al mandato constitucional de establecer las condiciones necesarias para participar en igualdad de oportunidades en la vida nacional, se establecen en esta resolución las condiciones generales para la participación ciudadana en el Servicio de Impuestos Internos. Dichos mecanismos de participación se materializan principalmente en 4 instituciones que regula la presente resolución, Cuentas Públicas Participativas, Acceso a información relevante, Consejo de la Sociedad Civil, Consultas Ciudadana.

2.2 Circulares del Servicio de Impuestos Internos

(CIRCULAR Nº 02 DEL 07.01.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2011/circu02.htm>

Mediante esta circular se imparten instrucciones relativas a la aplicación de la ley Nº 20.455, que modificó la Ley sobre Impuesto Territorial, en los siguientes términos: a) aplicación de la sobretasa del 0,275%; b) re-

ajustabilidad de los montos de avalúo fiscal fijados en la ley; c) efecto de modificaciones de avalúo fiscal; d) exención de la sobretasa; e) condiciones que deben cumplirse copulativamente para eximirse de la sobretasa de 0,275%; f) procedimiento para solicitar eximirse de la sobretasa y, g) aplicación de la sobretasa de 0,025%.

(CIRCULAR Nº 12 DEL 04.03.2011)

[Http://www.sii.cl/documentos/circulares/2011/circu12.htm](http://www.sii.cl/documentos/circulares/2011/circu12.htm)

Esta circular reemplaza la letra b) del punto "1.1 resultado de la notificación" en el capítulo cuarto sobre instrucciones sobre fiscalización de inversiones de la circular Nº 8, de 7 de febrero de 2000, cuando el contribuyente no concurre a la unidad, distinguiendo entre casos de programas selectivos y casos de programas masivos y centralizados en la Dirección Nacional, en consideración a si el contribuyente cambió de domicilio o si ha efectuado termino de giro.

(CIRCULAR Nº 18 DEL 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2011/circu18.htm>

Esta circular complementa y rectifica la circular Nº 3 de 30 de septiembre de 2010, la que impartió instrucciones sobre aumento transitorio de la tasa del Impuesto de Primera Categoría y otras modificaciones incorporadas a la Ley sobre Impuesto a la Renta en los siguientes términos: a) la aplicación del artículo 14 quáter en relación al artículo undécimo transitorio de la Ley Nº 20.455, el cual permite que ciertos contribuyentes, por las rentas que perciban o devenguen a partir del año calendario 2010, se acojan a la exención del Impuesto de Primera Categoría, establecida en el Nº 7 del artículo 40; b) modificación al artículo 20 del Decreto Ley Nº 3.500 de 1980, en relación con la tributación de los depósitos convenidos, en la parte que excede del límite anual de 900 Unidades de Fomento (UF) por cada trabajador y, c) artículo 42 quáter en relación a la tributación del retiro de los excedentes de libre disposición efectuados con cargo a depósitos convenidos y a la rentabilidad generada por éstos.

(CIRCULAR Nº 19 DEL 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2011/circu19.htm>

La circular da a conocer el texto del nuevo artículo 8º bis del Código Tributario, precisando al mismo tiempo, los alcances de lo establecido en dicho precepto legal y su vigencia en los siguientes términos: a) imparte instrucciones sobre los derechos que este nuevo artículo contempla para los contribuyentes, b) imparte instrucciones sobre el procedimiento de reclamo por vulneración de derechos y c) establece la obligación de exhibir el decálogo de derechos que impone este nuevo artículo a los contribuyentes.

(CIRCULAR Nº 22 DEL 13.04.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2011/circu22.htm>

Esta circular actualiza las instrucciones contenidas en la circular Nº 25 de 2008, en lo que se refiere al Registro de Inversiones en el Extranjero, para efectos de lo previsto en el Nº 2 de la Letra D del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por lo anterior, la instrucción anterior queda sin efecto reemplazándose por la siguiente: "por consiguiente, los contribuyentes que deseen hacer uso del beneficio tributario en análisis, deberán inscribir previamente dichas inversiones en un registro electrónico denominado "Registro de Inversiones en el Extranjero", que llevará este Servicio, de conformidad con el procedimiento que se establezca mediante Resolución".

(CIRCULAR Nº 24 DEL 18.04.2011)

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2011/circu24.htm>

Con esta circular se imparten instrucciones para la aplicación de lo dispuesto en el Decreto Supremo Nº 150, de 27 de febrero de 2010 respecto de la extensión de la vigencia del plazo para la aplicación de las medidas adoptadas por la declaración de zona de catástrofe. En cuanto a su vigencia, conforme a lo dispuesto por el artículo primero del Decreto Supremo Nº 148 y el artículo 1º de la Ley Nº 16.282, la vigencia de las medidas especiales que contempla la Ley Nº 16.282, con ocasión del terremoto del 27 de febrero de 2010, se extiende por un plazo de 12 meses, a partir del vencimiento del plazo de 12 meses de ocurrido el sismo

referido, por lo que dichas medidas continuarán vigentes y podrán ser aplicadas hasta el 27 de febrero de 2012.

2.3 *Oficios del Servicio de Impuestos internos*

A) Ley de Impuesto a la Renta

(ORD. Nº 012, DE 06.01.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja012.htm>

El oficio de la referencia, indica que la exención de un Decreto de 1966 se encuentra vigente y puede aplicarse no obstante el término de giro que ha operado, siempre que se mantengan las condiciones que justificaron el otorgamiento de la franquicia. Que el mayor valor obtenido en la enajenación del inmueble en los términos expuestos, es un ingreso no constitutivo de renta. El mayor valor obtenido en la enajenación de una marca, en las condiciones expuestas no se encontrará amparado por la exención del Decreto citado, debiendo tributar con el Impuesto de Primera Categoría, en el carácter de impuesto único a la renta.

(ORD. Nº 48, DE 12.01.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja48.htm>

Este oficio indica los efectos de la renuncia al régimen de invariabilidad del artículo 7 y 11 bises del D.L. Nº 600, de 1974, respecto del Impuesto Específico a la Minería, cuando el contribuyente se ha acogido al artículo 3º transitorio de la ley 20.469.

(ORD. Nº 139, DE 17.01.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja139.htm>

El oficio de la referencia estima que tanto los transmisores-receptores portátiles (handie) como las cámaras de video, deben ser asimilados por su naturaleza y funciones, a los equipos de audio y video, por lo que corresponde asignarles una vida útil normal de 6 años. Las normas legales vigentes contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta no autorizan las revalorizaciones voluntarias de los bienes.

(ORD. Nº 189, DE 25.01.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja189.htm>

El oficio de la referencia indica que en los casos que el enajenante sea un contribuyente que determine sus rentas efectivas, mediante un balance general según contabilidad completa, y en la medida que la enajenación no se efectúe a empresas relacionadas en los términos del inciso 4º del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el costo tributario deducible en la enajenación de los citados derechos sociales, se determina conforme a lo establecido en el Nº 9, del inciso 1º de dicho artículo. Si se determinara una pérdida en la enajenación de derechos sociales en los términos descritos, ésta puede ser deducida como gasto en la determinación del resultado tributario del ejercicio, en la forma dispuesta en el artículo 31 Nº 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

(ORD. Nº 190, DE 25.01.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja190.htm>

Este oficio indica que el desembolso que tiene por objeto adquirir el derecho a subrogar la posición de parte proveedora que otra empresa tiene en un contrato de suministro, constituirá un gasto necesario para producir la renta en la medida que cumpla con los requisitos generales que establece el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Dicho pago previo, y que resulta necesario para que la empresa pueda iniciar su actividad como proveedora del referido contrato, quedará sujeto al tratamiento dispuesto en el numeral 9 de la citada disposición, cuyas instrucciones fueron impartidas mediante circular Nº 54, de 1984.

(ORD. Nº 191, DE 25.01.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja191.htm>

Mediante este oficio se indica que las cantidades que YYY recibe de TTT como asistencia financiera en los términos estipulados en el Acuerdo de Cooperación Industrial, no constituyen para YYY un ingreso tributable, sino un menor costo de la obra de expansión del astillero de dicha empresa en ZZZ. Dichas cantidades tampoco tienen la naturaleza jurídica de donación, por lo que no deben incluirse en el Registro FUNT de la empresa, ya que deben ineludiblemente invertirse en la obra antes

referida, sin que sean susceptibles de distribuirse a los accionistas de la empresa.

(ORD. Nº 194, DE 25.01.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja194.htm>

El oficio de la referencia, indica que respecto del Impuesto a la Renta, considerando lo establecido en el artículo 14 del Decreto Ley Nº 1.604, se informa que la Unidad de Servicios Externos de la Facultad de Arquitectura Arte y Diseño, siendo una empresa de la Universidad XXX, no se encuentra exenta de impuestos ni de las obligaciones tributarias accesorias por las rentas que obtenga de la prestación de servicios a que se refiere la presentación.

(ORD. Nº 271, DE 02.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja271.htm>

Es oficio indica que conforme a la ley, tienen derecho al dividendo, quienes figuren inscritos en el registro de accionistas de la Sociedad Anónima. En el caso de las acciones en custodia, tienen derecho quienes aparezcan como propietarios en el registro especial del custodio que figure inscrito en el registro de accionistas, el quinto día hábil anterior a las fechas establecidas para su solución. Para efectos tributarios, no puede verse alterado por las convenciones que puedan realizar las partes, razón por la cual, son éstos contribuyentes quienes deben declarar los dividendos a que tienen derecho y tributar sobre ellos cuando corresponda.

(ORD. Nº 273, DE 02.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja273.htm>

Este oficio indica que la renta que se destina al pago de cotizaciones previsionales no tributa cuando se percibe, pero cuando se recibe una pensión de jubilación financiada con cargo a esas rentas, se grava con el Impuesto Único a las Rentas del Trabajo o Global Complementario, según el caso, no existiendo por lo tanto, alguna situación de doble tributación que se necesite corregir.

(ORD. Nº 275, DE 02.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja275.htm>

De acuerdo a este oficio, la Ley Nº 20.454, que incentiva el Precontrato, para los efectos de acceder al beneficio tributario consistente en rebajar de los PPM los gastos efectuados en acciones de capacitación de trabajadores eventuales de conformidad con dicho texto legal, no distingue respecto de los ingresos de las empresas que pueden acceder a dicho beneficio, por tanto, podrán acceder al mismo aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos legales al efecto, independientemente de los ingresos que hubiesen obtenido el año tributario anterior.

(ORD. Nº 327, DE 04.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja327.htm>

El oficio de la referencia, indica que los inversionistas acogidos a la invariabilidad de su carga impositiva total a la renta por un periodo de 10 años contados desde la puesta en marcha de la empresa, de conformidad con el artículo 7 del D.L. Nº 600, de 1974, que decidan acogerse al artículo 3 transitorio de la Ley Nº 20.469, quedarán afectos al Impuesto Específico a la Actividad Minera durante los años calendarios 2010, 2011 y 2012, de acuerdo con los artículos 1 y 2 transitorios de la citada ley. A contar del año 2013, estos inversionistas vuelven al régimen de invariabilidad pactado en su contrato original por el saldo o remanente del mismo.

(ORD. Nº 328, DE 04.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja328.htm>

Este oficio indica que en la medida que el mandatario obre a nombre propio, los efectos patrimoniales de los actos que celebre se radican en su propio patrimonio, y por tanto, las cantidades que perciba con motivo del contrato de transporte que celebra a nombre propio, constituyen para él un ingreso propio, mientras no se cumpla con la obligación de rendir cuenta y se traspasen los efectos patrimoniales al mandante, y consecuentemente, mientras esto no ocurra, deberá cumplir respecto de los mismos con la obligación de efectuar los pagos provisionales mensuales que correspondan de conformidad con la ley. Si la rendición de cuentas no se efectúa dentro del ejercicio respectivo, las cantidades que

haya adquirido a consecuencia o con motivo de los actos que celebró en virtud del mandato, constituirán un ingreso que deberá considerar en la determinación de su Renta Líquida Imponible y tributar de conformidad con las reglas generales.

(ORD. Nº 329, DE 04.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja329.htm>

El oficio en cuestión señala que si el Servicio Nacional de Aduanas decide imponer una sanción consistente en una multa a un Agente de Aduanas, emitiendo para tales efectos un giro en conformidad a lo dispuesto en la legislación vigente, tal decisión corresponde a un asunto que escapa a la esfera de competencia de éste Servicio, siendo irrelevante para efectos tributarios determinar de dónde se obtendrán los recursos económicos para afrontar su pago. No procede en caso alguno que la Agencia de la cual forma parte el Agente que fue objeto de una multa, deduzca como gasto necesario para producir su renta tal importe, al tratarse de contribuyentes diferentes y de distintas responsabilidades.

(ORD. Nº 463, DE 22.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja463.htm>

De acuerdo a este oficio, las acciones ordinarias del banco tendrán presencia bursátil, en la medida que se cumplan todos y cada uno de los requisitos especificados por la Superintendencia de Valores y Seguros. No resulta relevante para efectos del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la circunstancia de que las acciones en cuestión gocen de un tratamiento especial para efectos cambiarios y tengan una denominación particular para esos fines.

(ORD. Nº 492, DE 25.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja492.htm>

Este oficio señala que, primero, en la medida que la enajenación de acciones se efectúe por la sociedad, quien actúa como vendedor, a su accionista, quien actúa como comprador, y por tanto, el enajenante no sea socio ni accionista de la adquirente, ni tenga un interés patrimonial en la misma, no se aplica la norma de relación del artículo 17 Nº 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Segundo, la obligación de retención que

establece el artículo 74 Nº 4, no distingue si las operaciones se han efectuado entre personas no residentes en el país, por tanto, cumplidos los supuestos que establece la citada disposición legal, deberá efectuarse la retención que ella prescribe. Tercero, que el objeto social no es el único elemento de juicio a considerar para los efectos de determinar si existe o no habitualidad en las operaciones de enajenación de acciones.

(ORD. Nº 493, DE 25.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja493.htm>

Este oficio señala que en la medida que los gastos relacionados con las convenciones celebradas cumplan los requisitos legales, podrán rebajarse de la renta bruta del contribuyente, aún cuando, por razones propias del negocio, no lleguen a celebrarse los contratos de compraventa prometidos. Tales gastos deberán acreditarse fehacientemente ante este Servicio cuando lo requiera en el ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, debiendo en todo caso, no ser excesivos atendido al volumen de operaciones y características del contribuyente.

(ORD. Nº 494, DE 25.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja494.htm>

El oficio de la referencia aclara que, en la división de una sociedad, la asignación de los bienes entre la sociedad dividida y la nueva sociedad no constituye enajenación, sino que corresponde a una especificación de derechos preexistentes. Por tanto, en caso que el predio agrícola se asigne a la nueva sociedad resultante de la división, dicho predio conservaría en la nueva sociedad la misma situación que tenía en la sociedad dividida, por lo que el derecho establecido en el artículo 5º transitorio de la Ley Nº 18.985, no se afectaría con motivo de la división.

(ORD. Nº 490, DE 28.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja490.htm>

El oficio de la referencia indica que la renta que una empresa obtiene con motivo de la enajenación de la propiedad intelectual de un software a la empresa residente en Paraguay, queda sujeta a las disposiciones del Convenio suscrito con ese país. En lo que se refiere a la tributación que afecta a la renta que recibe, ésta tiene el carácter de un beneficio empre-

sarial, sujeto al tratamiento previsto en el artículo 7 del Convenio entre Chile y Paraguay, para evitar la doble tributación. El procedimiento de acuerdo mutuo contemplado en el artículo 25, se reitera que ese procedimiento se puede iniciar en los casos de medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes que impliquen o puedan implicar una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio.

(ORD. Nº 614, DE 14.03.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja614.htm>

Este oficio considera que una empresa chilena constituye un establecimiento permanente de una empresa española respecto del negocio que se desarrolla en Chile, conforme a lo establecido en el párrafo 5 del artículo 5 del Convenio para evitar la doble imposición entre Chile y España. Por lo tanto, de conformidad con el artículo 7 del Convenio, Chile tiene derecho a gravar sin limitación las rentas que la empresa española obtiene como beneficio de su actividad empresarial en el país. Cabe hacer presente que el Servicio, ha indicado respecto de la forma en que un establecimiento permanente debe tributar en Chile, que los Convenios para evitar la doble imposición asignan derechos de imposición a los Estados Contratante, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de las rentas que perciban a través del establecimiento permanente y atribuibles a éste.

(ORD. Nº 721, DE 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja721.htm>

Este oficio aclara que para la persona jurídica sin fines de lucro, cuyo objeto consiste principalmente en promover el desarrollo rural tanto en Chile como en otros país de Latinoamérica. La institución contrata a consultores privados o instituciones académicas, quienes a cambio de ejecutar los proyectos locales, reciben una remuneración o pago por sus servicios. Las remuneraciones por los servicios prestados en el extranjero se encuentran exentas del Impuesto Adicional, ello en la medida que se cumplan los requisitos legales ya reseñados, en particular que los servicios exportables que presta la institución sean producidos en el país para ser utilizados exclusivamente en el extranjero. En todo caso, se hace presente que las referidas sumas por servicios prestados en el ex-

tranjero, quedarán sujetas a la tributación que contempla el artículo 59 Nº 2 en caso que no se hubiera dado cumplimiento al requisito legal que la norma establece para que proceda la exención de dicho tributo, esto es, haber informado las operaciones y sus condiciones a este Servicio, dentro del plazo fijado por él.

(ORD. Nº 722, DE 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja722.htm>

Este oficio señala que para las empresas afectas al impuesto especial del 40º establecido en el artículo 2º del D.L. Nº 2.398 de 1978, como para las empresas del estado y las instituciones regidas por el título XXXIII del Código Civil que desarrollan actividades afectas al Impuesto de Primera Categoría, no existen razones para hacerles exigible el registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y FUT. Tales contribuyentes determinan sus impuestos (Primera Categoría más artículo 2º del Decreto Ley Nº 2.398) en forma definitiva sobre la base de sus rentas devengadas, por lo que tampoco tienen derecho a obtener la devolución del Impuesto de Primera Categoría en calidad de pago provisional por utilidades absorbidas por pérdidas, pudiendo deducir dichas pérdidas de un ejercicio sólo a través de su imputación a los resultados del ejercicio o de los ejercicios siguientes según sea el caso.

(ORD. Nº 723, DE 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja723.htm>

El oficio expresa que la situación tributaria de la devolución de depósitos convenidos y de las cotizaciones obligatorias y voluntarias de técnicos extranjeros efectuados luego de haber requerido la devolución de sus fondos previsionales, conforma a la ley Nº 18.156, reformada por la ley Nº 20.455, según lo dispuestos en las instrucciones impartidas a través de la circular Nº 63 de 2010.

(ORD. Nº 724, DE 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja724.htm>

De acuerdo a este oficio, la sociedad anónima que se transforma en sociedad de responsabilidad limitada debe cambiar su inversión representada en acciones a la fecha de la transformación por derechos sociales,

manteniendo el mismo valor al cual figuraban las acciones. Al término del ejercicio respectivo, deberá aplicar la norma de reajuste de los derechos sociales que establece por la variación del índice de precios al consumidor existente en el período. En ningún caso procede reconocer una pérdida tributaria por las supuestas diferencias de valor de la inversión, que se originarían con ocasión de la transformación, pues como se ha señalado, el valor de la inversión se mantiene con ocasión de la transformación, sin perjuicio del reajuste y posterior rectificación del mismo, que deba efectuarse en conformidad al artículo 41 Nº 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al término del ejercicio.

(ORD. Nº 725, DE 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja725.htm>

El oficio indica que, en base a las disposiciones de la Ley General de Navegación, se desprende que la función de prácticos autorizados sólo puede ser ejercida por personas naturales, no pudiendo prestarse tales servicios por personas jurídicas, función que de acuerdo a su naturaleza es indelegable, siendo un cargo por esencia *intuitu personae*, motivo por el cual corresponde a ellos extender las correspondientes boletas de honorarios y no a las sociedades de profesionales de las cuales puedan formar parte.

(ORD. Nº 726, DE 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja726.htm>

Este oficio aclara la vigencia de la modificación que establece el tope máximo de depósitos convenidos exentos de Impuesto a la Renta. Estos se sujetan al tratamiento tributario establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, luego de las modificaciones incorporadas a dicho texto legal por la Ley Nº 20.455 de 2010, son aquellos efectivamente depositados a partir del mes de enero del 2011. En cuanto a la forma de hacer uso del beneficio establecido en el artículo 42 bis, en el caso en que un trabajador utilice, simultáneamente en un año, las dos modalidades de ahorro, vale decir, a través de su empleador y efectuadas directamente por el trabajador, y en el caso en que la suma de sus ahorros anuales exceda el límite anual de 600 UF, cabe expresar que de las propias normas en comento se desprende claramente que en tal situación, se imputa en primer lugar el APV efectuado a través del empleador y en segundo lugar las efectuadas directamente por el trabajador.

(ORD. Nº 727, DE 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja727.htm>

El oficio expresa que los bancos extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile, cuyas rentas de fuente chilena provengan solamente de la inversión en instrumentos derivados, podrán acogerse a lo dispuesto en la Resolución Exenta Nº 36 de 2011, dando estricto cumplimiento a los requisitos y procedimientos que ella establece. Asimismo, de conformidad con las normas que regulan las operaciones que se efectúan en la Cámara de Compensación de la Bolsa de Comercio de Santiago, se estima que las mismas no pueden ser consideradas de naturaleza especulativa para el deudor, que en este caso es la propia Cámara de Compensación, ya que ella actúa como parte directamente obligada en el contrato. En consecuencia, los pagos efectuados a los bancos extranjeros con motivo de la liquidación de los derivados celebrados en Chile y cuya contraparte es la Cámara de Compensación, no se afectarán con Impuesto Adicional.

(ORD. Nº 728, DE 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja728.htm>

El presente oficio indica que las fundaciones constituidas de acuerdo a las normas del Título XXXIII del Libro I del Código Civil, que poseen personalidad jurídica vigente, se estiman que no están impedidas de ser calificadas como donatarias hábiles del artículo 46 del D.L. Nº 3.063 de 1979, en la medida que con su importe no financie actividades estatutarias en el extranjero, pudiendo recibir donaciones en dinero de acuerdo a la referida ley al realizar en nuestro país programas de acción social en beneficio exclusivo de sectores de mayor necesidad, acreditando tal circunstancia mediante un certificado expedido dentro del plazo de 30 días desde su requerimiento por el Alcalde de la Municipalidad donde desarrollen su labor.

(ORD. Nº 734, DE 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja734.htm>

Este oficio indica que para que a un inversionista extranjero le sea aplicable la prórroga del plazo de la invariabilidad del Impuesto Específico a la Actividad Minera, de conformidad a la ley Nº 20.469, resulta indispensable que el plazo de la invariabilidad original, haya estado corrien-

do al momento de entrar en vigencia la citada ley, o sea, verse afectado por el aumento de la tasa prevista en dicha ley, para los años 2010, 2011 y 2012, obteniendo así, la prórroga de 3 años más.

(ORD. Nº 1040, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1040.htm>

El presente oficio, indica que no existen normas legales que establezcan beneficios tributarios respecto de las donaciones que, en conformidad a lo dispuesto por el artículo 25 de la Ley Nº 20.027, efectúen las instituciones, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, a la Comisión Administradora del Sistema de Créditos para Estudios Superiores. Los aportes recibidos por la Comisión Administradora, en tanto correspondan o formen parte del patrimonio inicial de la entidad, no constituyen renta para fines tributarios.

(ORD. Nº 1041, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1041.htm>

El presente oficio, indica que si es acogida la solicitud de inversión extranjera presentada por la empresa y se suscribe el respectivo contrato bajo las disposiciones del artículo 11 ter del D.L. Nº 600, la empresa que desarrolla el proyecto y que tiene la calidad de explotador minero, deberá determinar y pagar el Impuesto Específico a la Actividad Minera de conformidad con el régimen de invariabilidad otorgado bajo dicho contrato de inversión extranjera, respecto de la totalidad de su renta operacional minera.

(ORD. Nº 1042, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1042.htm>

Se señala en el presente oficio que la entrega de la opción cesible en un plan de adquisición de acciones ofrecido por una compañía matriz a los trabajadores de sus filiales, sin que se efectúe un desembolso a cambio del mismo, constituirá un incremento de patrimonio para el trabajador, por el cual deberá tributar con el impuesto establecido en el artículo 43 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la medida que la entrega de la opción tenga por causa el contrato de trabajo en los términos que se explican en el oficio de la referencia. En este caso, el Impuesto de Segunda

Categoría deberá ser declarado y pagado en arcas fiscales por el mismo trabajador chileno.

(ORD. Nº 1043, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1043.htm>

Se señala en el presente oficio, que se considera que no es aplicable a Fundación Chile la contra excepción que establece el inciso final del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo que, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3 del D.L. Nº 1.528, sus bienes y rentas, como asimismo los actos y contratos que ejecute y celebre, estarán exentos de los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En atención a la existencia de una exención expresa de los impuestos de esta ley, no es aplicable a la citada Fundación la obligación de llevar el Registro FUT. Por lo anterior, no se encuentra facultada para utilizar los créditos por Impuesto de Primera Categoría respecto de utilidades percibidas por retiros efectuados de sociedades de personas o distribución de dividendos de sociedades anónimas en las que ella participe.

(ORD. Nº 1044, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1044.htm>

Este oficio indica que no existen normas especiales dentro de la legislación tributaria para los trabajadores de mar, sean oficiales o tripulantes, que laboren en forma dependiente o independiente, quedando sujetos a las normas generales establecidas en la LIR, siempre que tengan domicilio o residencia en Chile, sea que se trate de rentas obtenidas en nuestro país o en el extranjero.

(ORD. Nº 1045, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1045.htm>

De acuerdo a este oficio, el Servicio no tiene competencia para pronunciarse sobre la forma en que las municipalidades determinan el capital propio para los efectos del pago de la patente municipal, toda vez que si bien el artículo 24 del D.L. Nº 3.063, hace referencia a una disposición tributaria contenida en la Ley sobre Impuesto a la Renta, tal precepto legal no constituye una norma de tributación fiscal interna de competencia del Servicio, y tampoco otorga a esta institución facultades para su interpretación o aplicación.

(ORD. Nº 1046, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1046.htm>

Se indica en el presente oficio que la sociedad absorbente en la segunda etapa del proceso de reorganización, tiene la calidad de sucesora a título universal de las sociedades disueltas, en todos los bienes, derechos y obligaciones, haciéndose dueña de todo el patrimonio de las sociedades fusionadas. Es decir, por el sólo ministerio de la ley, reemplaza a éstas en todas sus relaciones activas y pasivas, en razón de lo cual debe entenderse investida de la capacidad para percibir las devoluciones de impuestos que éstas hayan solicitado oportunamente.

(ORD. Nº 1047, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1047.htm>

De acuerdo a este oficio, la Ley Nº 20.469 (modificación a la tributación minera), establece que si se es receptora de aportes de inversionistas extranjeros, no es posible optar al régimen que en ella se contempla.

(ORD. Nº 1048, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1048.htm>

Se indica en el presente oficio que el monto de los excedentes de libre disposición, calculado de acuerdo con lo establecido en el D.L. Nº 3500 de 1980, tendrá el tratamiento tributario establecido en el artículo 42 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con la sola excepción de aquella parte que corresponda a recursos originados en depósitos convenidos, la que tributará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 quáter de dicho texto legal.

(ORD. Nº 1049, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1049.htm>

De acuerdo a este oficio, en la medida que exista un Convenio suscrito entre la empresa minera y el Estado de Chile representado por la Dirección de Vialidad –siempre que haya sólo una ruta de acceso a las faenas mineras de acuerdo a la autoridad respectiva– será procedente la deducción de su renta bruta de los gastos respectivos, siempre y cuando éstos se acrediten fehacientemente ante este Servicio y no sean excesivos,

considerando la importancia de la empresa, sus rentas declaradas y la rentabilidad del capital, materias que deberán ser acreditadas ante las instancias de fiscalización.

(ORD. Nº 1050, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1050.htm>

Este oficio señala los efectos tributarios de la aplicación del artículo 5 del D.F.L. Nº 2 de 1998. Las rentas provenientes de los establecimientos educacionales, cualquiera sea su condición o calidad jurídica, se clasifican en el Nº 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y en virtud de tal tipificación, son contribuyentes de la primera categoría de la citada ley y quedan sometidos a todas las obligaciones inherentes a dicho tipo de contribuyentes. Ahora bien, conforme a lo establecido por el artículo 5 del D.F.L. Nº 2 citado, no estarán afectos a los impuestos contenidos en dicha ley, en relación a ciertos ingresos. Aquella parte de los ingresos por subvención y demás conceptos, que se hayan destinado a los fines que indica dicho precepto legal, no se encuentran afectos a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y en la medida que hayan sido contabilizados con abono a resultado, deben deducirse para la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría.

(ORD. Nº 1290, DE 31.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1290.htm>

Se indica en el presente oficio, que los aportes realizados por un accionista a la sociedad, como consecuencia de un aumento de capital, constituirá capital social, y en virtud de esta calificación constituirá un ingreso no renta respecto de la sociedad emisora, conforme a lo establecido en el Nº 5 del artículo 17, sólo hasta el monto estipulado en la respectiva Junta Extraordinaria de Accionistas donde se hubiera acordado la reforma de estatutos de aumento de capital. El valor obtenido en la colocación de las acciones, por sobre el capital a enterar acordado en la respectiva Junta Extraordinaria de Accionistas, constituirá un sobreprecio o mayor valor obtenido en la colocación de acciones de su propia emisión, que se regirá en cuanto a su tratamiento tributario por lo previsto en el citado Nº 5, del artículo 17. La disminución de capital que se efectúe por la sociedad, en lo que respecta a cada uno de los accionistas, se regirá por las normas del numeral 7 del artículo 17, sólo hasta el monto del aporte

de capital efectuado por estos, y su reajuste; y en lo que exceda de dicho monto, constituirá un incremento de patrimonio por el cual se deberá tributar de conformidad a las reglas generales, atendido el concepto amplio de renta que contempla nuestra legislación.

(ORD. Nº 1294, DE 31.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1294.htm>

Se indica en el presente oficio, que el Servicio de Impuestos Internos carece de facultades para eximir temporal o definitivamente a los contribuyentes del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y para suspender o modificar el cumplimiento de tales obligaciones, las que se deben aplicar a las personas que se encuentren en alguno de los presupuestos que contemplen las normas legales vigentes. Conforme al artículo 47 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el contribuyente que hubiera percibido en uno o más períodos del año, rentas afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría de más de un empleador o pagador, deberá reliquidar anualmente el Impuesto Único de Segunda Categoría.

(ORD. Nº 1296, DE 31.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1296.htm>

Según este oficio, los bienes que una corporación reciba como aportes en su constitución, y que provengan de una organización comunitaria funcional regida por la Ley Nº 19.418 que se disuelve, ello por disposición expresa de sus estatutos, quedan al margen de la tributación establecida en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en tanto integren la nómina de bienes que garantizan el cumplimiento de sus fines exigida por el artículo 7 del decreto supremo 110 de Justicia, de 1979, sobre Reglamento de Concesión de Personalidad Jurídica, como requisito previo para su constitución, es decir, por formar parte del capital de la misma al momento de su constitución.

(ORD. Nº 1297, DE 31.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1297.htm>

Este oficio señala que para determinar el tratamiento tributario que corresponde aplicar a la indemnización compensatoria pagada por término anticipado de un contrato de trabajo a plazo fijo, es preciso establecer

previamente qué naturaleza jurídica reviste dicha compensación frente de la Ley sobre Impuesto a la Renta. La compensación en referencia es una indemnización del lucro cesante, ya que tiene por objeto el pago de la renta que se habría percibido de haberse cumplido el plazo estipulado por las partes; y al no encontrarse liberada de tributación, constituye renta, la que debe gravarse con los impuestos de la ley del ramo atendiéndose al tipo de renta que la indemnización viene a reemplazar. Al tratarse de una indemnización de carácter contractual, y basado en el hecho que la indemnización en cuestión sólo tiene por objeto el pago de la remuneración que habría percibido el trabajador de haberse cumplido el plazo pactado, se informa que está afecta al impuesto aplicable a la renta que se sustituye con esta indemnización, esto es, el Impuesto Único de Segunda Categoría, previsto en el artículo 42 Nº 1.

(ORD. Nº 1312, DE 01.06.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1312.htm>

En el oficio de la referencia se señala que la renta que se destina al pago de cotizaciones previsionales no tributa cuando se percibe, pero cuando se recibe una pensión de jubilación financiada con cargo a esas rentas, se grava con el Impuesto Único a las Rentas del Trabajo o Global complementario, según el caso, no existiendo por lo tanto, alguna situación de doble tributación respecto de esas rentas.

(ORD. Nº 1320, DE 31.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1320.htm>

Se señala en este oficio que los montos cobrados por el Ministerio de Transporte y Telecomunicaciones, revisten la calidad de un gasto rechazado al no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta para ser considerados como necesarios para producir las rentas de la empresa, y en atención a la calidad de esta última, al tratarse de una sociedad anónima, quedan afectos al impuesto único con tasa de 35 % que establece el inciso 3 del artículo 21. Al tratarse de un impuesto único, tales sumas no deberán quedar gravadas con ningún otro impuesto de la citada Ley, a nivel de la empresa que las generó. Lo mismo ocurre por la sanción de carácter convencional por incumplimiento de contrato, por lo que no tienen el carácter de gastos necesarios para producir la renta del recurrente.

(ORD. Nº 1396, DE 07.06.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1396.htm>

Este oficio señala que los retiros de utilidades tributables provenientes de un contribuyente obligado a declarar su renta efectiva afecta al Impuesto de Primera Categoría según contabilidad completa, esto es, provenientes de contribuyentes a los que se refiere la letra A) del artículo 14, nunca han podido, ni pueden, ser reinvertidos –en los términos previstos por el Nº 1, letra c) de esta misma disposición– en empresas sujetas a la tributación simplificada que establece el artículo 14 bis del mismo texto legal. Los retiros provenientes de empresas acogidas al régimen simplificado del artículo 14 bis, antes y después de la entrada en vigencia de la Ley Nº 20.170, pueden ser reinvertidos –en los términos previstos por el artículo 14, letra A), Nº 1º, letra c), de ese texto legal– en empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa y llevar registro FUT.

(ORD. Nº 1397, DE 07.06.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1397.htm>

En el oficio en cuestión, es señalado que no toda distribución de excedentes realizada entre una cooperativa y sus socios, se encuentra por este hecho, marginada de la tributación establecida en la LIR. Se debe distinguir en: a) tributación que afecta a los socios de una cooperativa que declaran sobre la base de su renta efectiva respecto de excedentes que ésta les haya distribuido producto de operaciones habituales; b) tributación que afecta a los socios de una cooperativa que declaran renta presunta respecto de excedentes que ésta les haya distribuido producto de operaciones habituales; c) tributación de remanentes obtenidos por la cooperativa producto de operaciones con terceros; d) intereses provenientes de aportes de capital pagados o de cuotas de ahorro y, e) mayor valor obtenido por los socios por el mayor valor de sus cuotas de participación.

(ORD. Nº 1440, DE 13.06.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1440.htm>

De acuerdo a este oficio, el contribuyente podrá enajenar los repuestos al precio que acuerden libremente las partes, pudiendo ser este inferior

a su costo para fines tributarios, operación que deberá estar debidamente contabilizada y respaldada con la documentación correspondiente. Si, los repuestos se transfieren a un precio notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, será aplicable lo previsto en el artículo 64 del Código Tributario, relativo al ejercicio de las facultades de tasación del Servicio. El contribuyente podrá deducir como pérdida para fines tributarios, el valor de costo de los repuestos que indica, que fueren destruidos en razón de su obsolescencia; lo que deberá ser acreditado con documentación fehaciente. En tanto el castigo de los repuestos se efectúe en la forma señalada, no se considerarán retirados ni como faltantes de inventario para los efectos de lo dispuesto por la letra d) del artículo 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Asimismo, no se afectará la utilización del IVA Crédito Fiscal relacionado con su adquisición, en la medida en que se cumplan los requisitos generales en virtud de los cuales se accede al citado crédito.

(ORD. Nº 1441, DE 13.06.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1441.htm>

Se indica en este oficio que la bonificación que se entrega a cuidadores de pacientes del Sistema Público de Salud, tiene el carácter de subsidio o subvención otorgado por el Estado para auxiliar los gastos en que se incurra en el cumplimiento de un programa de interés social, por lo que dicho aporte no constituye renta, pues sólo tiene por objeto compensar en parte los gastos en que normalmente se incurre en el cuidado y atención de los pacientes postrados severos, que son beneficiarios del sistema público de salud. No existe obligación de emitir documentos tributarios para respaldar el pago y percepción de dichas sumas; documentación que deberá emitirse conforme a los procedimientos que establezca la autoridad competente.

(ORD. Nº 1442, DE 13.06.2011).

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1442.htm>

En el oficio en cuestión se señala que en el caso que una sociedad de personas, constituida como resultado de la división de otra compañía, cumpla con los requisitos exigidos por la letra d), del Nº 1, del artículo 20, podrá declarar la renta presunta, en la medida que la renta efectiva

obtenida por el conjunto de los bienes destinados al arrendamiento, que fueron asignados como producto de dicha división, sea igual o inferior al 11% del avalúo fiscal de los mencionados inmuebles, vigente al 1 de enero del año respectivo. El mayor valor obtenido en la enajenación de alguno de los bienes raíces antes mencionados, no constituirá renta para los efectos tributarios, siempre que, de acuerdo a la letra b), del Nº 8, del artículo 17. La empresa no declare la renta efectiva en la Primera Categoría, ya sea que se acoja a este régimen de forma voluntaria o se encuentre obligada a ello por cumplir los requisitos establecidos en las normas legales citadas. De acuerdo al Nº 2, de la letra B), del artículo 14, en relación al inciso 6º, del Nº 1, del artículo 54, se afectarán con el Impuesto Global Complementario o Adicional, las rentas presuntas de los citados bienes raíces, en el ejercicio a que correspondan.

(ORD. Nº 1567, DE 05.07.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1567.htm>

Este oficio indica que las empresas constructoras que instalen SST en bienes corporales inmuebles destinados a la habitación, que den cumplimiento a las normas de la Ley Nº 20.365 y su Reglamento, podrán hacer uso del crédito tributario establecido, imputándolo a los pagos provisionales obligatorios e impuestos de retención y recargo a que se refiere la circular Nº 50 de 2010, vinculados a sus actividades, no estableciéndose como requisito para hacer uso de esta franquicia que su beneficiario tenga como giro exclusivo el de construcción, pudiendo coexistir con otras actividades sin afectar la procedencia del crédito.

(ORD. Nº 1568, DE 05.07.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1568.htm>

Este oficio indica que la renta que se produce al adquirir títulos de crédito en un menor valor al que representan, constituye una renta de la Primera Categoría, clasificada en el Nº 2, del artículo 20, que se devenga en el momento de la adquisición de los títulos. Dicha renta debe ser incluida en los ingresos brutos del año en que sea percibida por el contribuyente, vale decir cuando se produce el cobro de los documentos, salvo que se trate de un contribuyente que desarrolle actividades de los números 1º, 3º, 4º o 5º, del artículo 20, que demuestre sus rentas efectivas mediante un balance general y la inversión generadora de la renta forme parte

del patrimonio de la empresa, caso en el cual deberá ser incluida en los ingresos brutos del año en que sea percibida o devengada.

(ORD. Nº 1569, DE 05.07.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1569.htm>

El referido oficio señala que la pérdida tributaria de régimen general determinada por un contribuyente que simultáneamente desarrolla actividades sujetas al régimen de Zona Franca y al régimen general, se debe imputar a las utilidades pendientes de tributación registradas en el FUT, en los términos previstos por el artículo 31 Nº 3, inciso 2º, siguiendo el orden de antigüedad en los términos que establece el artículo 14 letra A), Nº 3, letra d), sin hacer ninguna distinción entre utilidades de régimen general y de Zona Franca, salvo en lo que se refiere a la utilización del crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría. Por otro lado, en caso que el contribuyente tenga registrado en el FUT utilidades provenientes de Zona Franca y de régimen general obtenidas simultáneamente en un mismo período, cabe señalar que en tal situación tiene plena vigencia lo dispuesto por el Servicio a través del Oficio Nº 2.985 de 05 de Noviembre de 1998, en cuanto a que al no existir en la ley un orden de prelación predeterminado, el contribuyente a su libre elección puede decidir qué utilidades son las que va a absorber con las pérdidas del ejercicio en primer lugar, con las respectivas consecuencias tributarias en cuanto al derecho o no al crédito por Impuesto de Primera Categoría asociado a dichas utilidades.

(ORD. Nº 1570, DE 05.07.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1570.htm>

El oficio de la referencia indica que los proyectos deportivos susceptibles de acogerse al beneficio tributario que consagra el artículo 62 de la Ley Nº 19.712, que se han tenido a pesar de permitir la participación de los empleados del donante, no vulnerarían lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley Nº 19.885, en la medida que los mismos no se dirijan a éstos en forma exclusiva, ni se les otorguen condiciones especiales o menos requisitos que los que se exijan en general para todos los participantes.

(ORD. Nº 1588, DE 06.07.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1588.htm>

Según este oficio, el impuesto aplicable a los retiros de los fondos mantenidos en cuentas de ahorro voluntario al 31 de diciembre de 1993 y sus rentas, y que por disposición del artículo 6 transitorio de la Ley Nº 19.247 deban sujetarse al tratamiento tributario del artículo 71 del D.L. Nº 3500 de 1980, según su texto vigente hasta la modificación introducida por la Ley Nº 19.768, debe calcularse en función del saldo total sujeto a dicho régimen, independientemente que el mismo se encuentre distribuido entre dos tipos de fondos de pensiones.

(ORD. Nº 1793, DE 05.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1793.htm>

El oficio de la referencia indica que el Ministerio de Obras Públicas debe obligatoriamente efectuar la retención de impuesto establecida en el Nº 2, del artículo 74, respecto de todas las rentas del artículo 42 Nº 2, que pague, incluidas las rentas de los Notarios y Conservadores de Bienes Raíces. Por su parte, los contribuyentes a quienes se hayan retenido tales sumas, podrán darlas de crédito en contra de los pagos provisionales a que se encuentran obligados conforme a la letra b), del artículo 84. No obstante ello, cuando la retención hubiese afectado a la totalidad de los ingresos percibidos en el respectivo mes, el contribuyente a quien se haya practicado la retención, que en dicho caso cubre totalmente la obligación de pago provisional, no estará obligado a presentar una declaración sobre tales pagos.

(ORD. Nº 1950, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1950.htm>

De acuerdo a este oficio, no procede aplicar el artículo 41 B de la Ley sobre Impuesto a la Renta, atendido que al momento de efectuarse la inversión el contribuyente carecía de domicilio y residencia en Chile, y que la misma fue solventada con recursos de fuente extranjera. Al no quedar este caso comprendido en la hipótesis de hecho sobre la cual se basa el comentado artículo 41 B, tampoco resulta aplicable la exclusión del artículo 17 Nº 8, letra b), del mismo texto legal.

(ORD. Nº 1951, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1951.htm>

De acuerdo a este oficio, la distribución de dividendos y devolución de capital se efectuaron con fecha 18 de enero de 2007, oportunidad en la que se habría realizado su pago, ellos deben imputarse a las utilidades y rentas registradas en la sociedad al 31 de diciembre de 2006, para fines de la determinación de los tributos que correspondan. Como dicha distribución y devolución se realizaron en una misma fecha, al no existir una norma de prelación en la ley que determine el orden de imputación, se considera que esta se debe efectuar conforme a lo señalado en el párrafo anterior, es decir, según el orden en que los hechos se efectuó su pago, materia cuya determinación es de competencia de la instancia de fiscalización respectiva.

(ORD. Nº 1952, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1952.htm>

El presente oficio da cuenta que las sumas que la Iglesia entregue a los misioneros evangélicos (religiosos o pastores), destinadas a solventar sus gastos de vida y el desarrollo del culto no reúnen el carácter de rentas, razón por la cual no procede gravarlas conforme al artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Sin embargo, aquellos ingresos no destinados al financiamiento del culto y gastos de vida, quedarán afectos a la tributación normal establecida en dicha ley, lo cual ocurrirá también en caso que los gastos de vida excedan de parámetros razonables, de acuerdo a la importancia del cargo de quien los reciba, aspectos que deberán ser acreditados ante las respectivas instancias de fiscalización y que corresponden a una cuestión de hecho, sin que pueda emitirse a priori un pronunciamiento sobre el particular. Por el contrario, las sumas entregadas adicionalmente a su remuneración u honorarios normales a los misioneros no evangélicos, por labores efectuadas fuera de su jornada de trabajo, quedan comprendidas en el concepto amplio de renta definido en el Nº 1, del artículo 2º de la referida ley.

(ORD. Nº 1954, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1954.htm>

El presente oficio indica que las cantidades que se remesen al exterior como remuneración por el servicio de acceso a una base de datos a tra-

vés de Internet se afectan con el Impuesto Adicional de 35%, debiendo tal tributo ser retenido por el pagador de la renta, cuando concurren cualesquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 74 Nº4, y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención, utilizando para tales efectos el Formulario 50, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos. De haber entre el Estado de residencia del perceptor de la renta y nuestro país un convenio para evitar a la doble tributación internacional que se encuentre vigente, deberá estarse a las disposiciones del referido convenio para los efectos de determinar el tratamiento tributario que de acuerdo a ellas corresponda aplicar a las rentas de que se trate.

(ORD. Nº 1955, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1955.htm>

A la luz de lo indicado en este oficio, para hacer valer el crédito a que se refiere la letra A del artículo 41 A, es requisito que el contribuyente se haya inscrito previamente en el Registro de Inversionistas Extranjeros dando cuenta de las inversiones de las cuales provienen dichas rentas; no obstante, la capitalización de utilidades retenidas en la sociedad en la cual se ha efectuado dicha inversión, no requiere cumplir con dicho trámite, pues en tal caso no existe una inversión desde nuestro país al exterior.

(ORD. Nº 1953, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1953.htm>

El presente oficio establece que sin perjuicio de haber nacido la obligación tributaria del Impuesto Adicional y contabilizado como gasto los intereses adeudados, no se ha hecho exigible la obligación de retener, prevista en el artículo 74 Nº 4, al haberse extinguido la obligación mediante su remisión, no habiéndose verificado, en tal caso, ninguno de los presupuestos que establece la disposición legal precitada, esto es, un pago, una distribución, retiro o remesa de rentas al exterior.

(ORD. Nº 1956, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1956.htm>

El presente oficio señala que las patentes establecidas en los artículos 129

bis 4, 129 bis 5 y 129 bis 6 del Código de Aguas, que se paguen con la imputación del precio de los remates a que se refieren los artículos 142 a 147, y 129 bis 16 y 129 bis 17 del mismo Código, podrán deducirse del monto de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta o imputarse a los demás impuestos, en los términos previstos por los artículos 129 bis 20 y 129 bis 21 de dicho texto legal.

(ORD. Nº 1957, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1957.htm>

El presente oficio señala que la indemnización por terminación anticipada del contrato de trabajo que contempla el artículo 152 bis I del Código del Trabajo, en cuanto al porcentaje que se paga al deportista profesional, es de carácter legal y, por ende, debe entenderse comprendida dentro de las indemnizaciones a que alude el inciso 1º, del artículo 178, del Código del Trabajo, razón por la cual no es constitutiva de renta para el deportista beneficiario.

(ORD. Nº 1958, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1958.htm>

El citado oficio señala que el Oficio Nº 722 de 2011, resulta también aplicable a la ENAP, en cuanto a que no existen razones para hacerle exigible el Registro establecido en el Nº 3, de la letra A), del artículo 14, ni el resto de los deberes u obligaciones vinculadas con el mismo. Del mismo modo, dado que la ENAP determina sus impuestos en la forma descrita precedentemente, no tiene derecho a obtener la devolución del Impuesto de Primera Categoría en calidad de pago provisional por utilidades absorbidas por pérdidas conforme a lo dispuesto por el Nº 3, del artículo 31. Finalmente, las pérdidas sufridas por la empresa, en la medida en que cumplan con los requisitos que al efecto establece el citado artículo 31, podrá deducirlas como un gasto del ejercicio o de los ejercicios siguientes, según sea el caso.

(ORD. Nº 1960, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1960.htm>

El presente oficio señala que el desembolso efectuado por el contribuyente para la adquisición de un derecho que a su juicio se encuentra

sujeto a condición suspensiva, constituye una inversión que debe registrarse como tal en la contabilidad de la empresa por el monto del respectivo desembolso. En otras palabras, se trata de un activo intangible representativo de una inversión efectiva efectuada por el contribuyente. Con motivo del cumplimiento de la referida condición, se devenga un ingreso para el contribuyente, precisamente equivalente al monto del reembolso, ello porque al cumplirse la condición, nace un título o derecho para él, independientemente de su exigibilidad. Al cumplirse la obligación, se extingue el comentado derecho, considerándose en ese momento percibido el ingreso señalado, todo lo anterior conforme a lo dispuesto por los artículos 2 Nº 1 y 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Si la condición suspensiva falla, procederá que en el ejercicio que ello ocurra el contribuyente reconozca la pérdida o castigo de la inversión efectuada.

(ORD. Nº 2044, DE 01.09.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja2044.htm>

De acuerdo a este oficio cuando se efectúan retiros de excedentes de libre disposición con cargo a cotizaciones obligatorias, el régimen tributario dependerá de la fecha en que se efectuó el primer retiro. Si el primer retiro se efectuó antes del 7 de noviembre de 2001, el régimen tributario aplicable es el del artículo 71 del D.L. Nº 3500 de 1980, de acuerdo a su texto vigente con anterioridad a las modificaciones de la Ley Nº 19.768, y que el Servicio ha explicitado en la circular Nº 23 de 2002. Por otro lado, si a la fecha indicada el contribuyente no había realizado retiro alguno, los retiros de excedentes de libre disposición que se efectúen con cargo a cotizaciones obligatorias, deben sujetarse al régimen establecido en el artículo 42 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

(ORD. Nº 2045, DE 01.09.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja2045.htm>

El presente oficio explica que la retribución en compensación de ferias legales acumulados que corresponda pagar con ocasión de la desvinculación de un trabajador de una empresa, aún en la parte que exceda de dos períodos básicos acumulados, constituye una indemnización legal que no tiene el carácter de renta al tenor de lo dispuesto en el artículo

17 Nº 13, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en concordancia con el artículo 178 del Código del Trabajo

(ORD. Nº 2046, DE 01.09.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja2046.htm>

Este oficio explica que las indemnizaciones por años de servicio, pagadas en virtud de un convenio colectivo que no cumple con los requisitos establecidos por el artículo 178 del Código del Trabajo, esto es, complementar, modificar o reemplazar estipulaciones de contratos colectivos, no se benefician con la liberación de impuestos que establece el inciso 1º de esa misma norma legal. En consecuencia, tales indemnizaciones deben sujetarse a lo establecido en el inciso 2º del citado artículo 178 del Código del Trabajo, para los fines de aplicar lo dispuesto en el Nº 13 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

B) Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios

(ORD. Nº 030, DE 11.01.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja30.htm>

Se señala en este oficio que la remuneración percibida por servicios consistentes en efectuar procesos de selección de personal, se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado, en virtud del artículo 8, en concordancia con el artículo 2 Nº 2 del D.L. Nº 825. Respecto de los servicios consistentes exclusivamente en realizar evaluaciones psicológicas a los postulantes, mediante la aplicación de un test y la entrega posterior de un informe al cliente, cabe manifestar que este Servicio estima que ellos no se encuentran gravados con Impuesto al Valor Agregado. Finalmente, en cuanto a las consultorías y asesorías que la sociedad realiza, este Servicio se ha pronunciado en reiteradas oportunidades en el sentido que éstas se clasifican en el artículo 20 Nº 5, de la Ley sobre Impuesto a la Renta y por lo tanto no afectan a IVA.

(ORD. Nº 197, DE 25.01.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja197.htm>

El presente oficio discurre sobre la aplicación del artículo 126 del Código Tributario en el caso de crédito fiscal de IVA no utilizado oportunamente. La falta de registro dentro de plazo, tiene como consecuencia la imposibilidad de utilizar el crédito fiscal de acuerdo al sistema de determinación del Impuesto al Valor Agregado. Corresponde que el contribuyente rectifique sus declaraciones mensuales de impuestos y solicite, en conformidad al artículo 126 del Código Tributario, la restitución de las sumas que resulten pagadas en exceso por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

(ORD. Nº 192, DE 25.01.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja192.htm>

El presente oficio señala que el monto reintegrado por la aseguradora o el distribuidor, según corresponda, a la concesionaria para resarcir los desembolsos incurridos por ella en la reparación de un vehículo vendido, atendido su carácter de indemnización, no constituye un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado.

(ORD. Nº 193, DE 25.01.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja193.htm>

Este oficio señala que atendido que los requerimientos para ser usuario de una Zona Franca como asimismo la franquicias tributarias que gozan las transacciones efectuadas en dicho recinto se encuentran establecida por ley, el Servicio carece de la competencia para marginar de la calidad de usuario de la Zona Franca de Punta Arenas a los supermercados y excluir las ventas por ellos realizadas de la aplicación de la exención de Impuesto al Valor Agregado, contenida en el artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley Nº 2.

(ORD. Nº 464, DE 22.02.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja464.htm>

Este oficio indica que para la procedencia de la exención del IVA, en lo que dice relación con las ventas el único requisito es que éstas sean reali-

zadas por un “vendedor” domiciliado o residente en Isla de Pascua y que recaigan sobre bienes situados en dicho territorio.

(ORD. Nº 465, DE 22.02.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja465.htm>

El presente oficio, señala que el servicio de control operacional de sondeos, por consistir solamente en labores de inspección y toma de fotografías, como medios de prueba de dicha inspección, no se encuentra gravado con Impuesto al valor Agregado, en virtud del artículo 8, en concordancia con el artículo 2, Nº 2, del D.L. Nº 825 de 1974, pues su remuneración, no proviene del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en el artículo 20 Nº 3 ó 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

(ORD. Nº 611, DE 14.03.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja611.htm>

Este oficio indica que respecto a la posterior venta de las mercaderías, en la medida que ella se perfeccione fuera del territorio nacional, sea que acontezca en aguas internacionales o en otro país, no se encontrará gravada con IVA por cuanto los bienes transferidos no se ubicarán en territorio nacional, como lo exige la norma de territorialidad del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el artículo 4º del D.L. 825 de 1974. En consecuencia, en la especie, puesto que se trataría de una operación no gravada con IVA, la venta efectuada en el extranjero debe ser documentada mediante una Factura de Ventas y Servicios No Gravados o Exentos de IVA.

(ORD. Nº 612, DE 14.03.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja612.htm>

De acuerdo a este oficio, el monto recargado y trasladado separadamente por concepto de Impuesto Específico a las Gasolinas Automotrices y Petróleo Diesel en las facturas emitidas constituye parte del costo del producto adquirido, el cual se muestra separadamente en la factura a fin de excluirlo de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado y permitir, previo cumplimiento de los requisitos obteniendo su recuperación usándolo como crédito fiscal. Por otro lado, la exención contenida

en el artículo 101 de la Ley Nº 18.948 abarca los impuestos, tributos o derechos, sean ellos fiscales, aduaneros o municipales, sin quedar comprendidos en la exención los montos que constituyan costos.

(ORD. Nº 613, DE 14.03.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja613.htm>

El presente oficio señala que al suministro de bienes le resultan aplicables las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, y en particular lo dispuesto en el artículo 9, que establece una regla especial en materia de devengo de los contratos de suministro, y por vía consecuencial, para la época de la emisión del documento tributario y la declaración y pago del mismo.

(ORD. Nº 732, DE 01.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja732.htm>

Se señala en el presente oficio que el sistema de devolución de impuesto contemplado en el Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Título II de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, da efectivo cumplimiento a los compromisos asumidos por el Estado de Chile en materia de transporte aéreo internacional, por cuanto permite a las empresas domiciliadas o residentes en el extranjero que desarrollan esa actividad, recuperar totalmente los impuestos que les recargan por las compras de bienes que efectúan y por los servicios que reciben. Como el sistema de devolución es idéntico para todas las empresas, ya sea que estén domiciliadas o residentes en Chile o en el extranjero, no es discriminatorio y no afecta a la libre competencia.

(ORD. Nº 1051, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1051.htm>

El oficio de la referencia indica que se confirma el criterio expuesto en cuanto a que la operación descrita bajo la modalidad "volumen de aguas" no configura un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado, al quedar fuera del ámbito de aplicación del artículo 2 Nº 1 y artículo 8 letra g) del Decreto Ley Nº 825. En relación con la modalidad "opciones de compra de agua", ésta tampoco corresponde a un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado.

(ORD. Nº 1053, DE 04.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1053.htm>

Este oficio indica que en la actividad mercantil propia de los seguros, la llamada "cotización" pagada por los afiliados constituye una prima de seguros, afectándose por consiguiente con Impuesto al Valor Agregado. Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse presente que a la luz del artículo 512 del Código de Comercio ya citado, el monto reintegrado al dueño atendido su naturaleza indemnizatoria, no configura un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado.

(ORD. Nº 1275, DE 27.05.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1275.htm>

El oficio de la referencia indica que la tasación a que hace referencia la norma legal del artículo 3 del D.L. Nº 2.552, como uno de los requisitos para calificar las viviendas como viviendas sociales, debe ser efectuada por el Director de Obras Municipales, al momento de solicitarse el permiso de edificación, por lo que no resulta procedente que el Servicio efectúe tasación alguna con tal finalidad y de efectuar dicha tasación no produce efecto alguno en la procedencia del beneficio. Respecto de la segunda consulta, relativa a si procede aplicar el beneficio contenido en el artículo 21 del D.L. Nº 910, al contrato de urbanización analizado, cabe señalar que si el referido contrato recae exclusivamente en las viviendas antes referidas, no resultarían relevantes para determinar la procedencia de la franquicia, las construcciones aledañas al sector urbanizado, siempre y cuando los terrenos donde éstas construcciones se encuentran emplazadas no estén contemplados en las obras de urbanización pactadas en el contrato.

(ORD. Nº 1305, DE 01.06.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1305.htm>

Este oficio indica que el conjunto de prestaciones ofrecidas que dicen relación con permitir el acceso temporal al sitio web, para interactuar con otras personas mediante conversaciones en ambiente Internet o correo electrónico con la finalidad de formar amigos, como una forma de recreación, y pasatiempo para sus usuarios, constituye un servicio prestado por una empresa de diversión o esparcimiento, gravado con el

Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2 Nº 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en concordancia con el artículo 20 Nº 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Conforme al principio de territorialidad en materia de Impuesto al Valor Agregado, consagrado en el artículo 5º de la ley del ramo, las remuneraciones pagadas por los usuarios en Argentina y Colombia, se encuentran afectas al citado impuesto, por cuanto se estima que la actividad que genera el servicio se desarrolla en territorio nacional, consecuentemente se trata de un servicio que es prestado en Chile.

(ORD. Nº 1306, DE 01.06.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1306.htm>

El oficio de la referencia indica que los servicios prestados por el Archivo Nacional a través de su Oficina de Legalizaciones y Certificaciones, consistentes en el otorgamiento de copias, certificaciones, legalizaciones, impresión de microfichas, digitalización de las mismas, microfilmación de documentos, fotografía digital e impresión de documentos digitales relativas a los documentos que se encuentran bajo su custodia por mandato legal, no se encuentran afectos a Impuesto al Valor Agregado por no constituir un servicio en los términos del referido artículo 2 Nº 2 de la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado. En cuanto al expertizaje de documentos, entendido como un estudio documental materializado a través de informes, se estima que dicho servicio no encuentra una clasificación en los numerales 3 ó 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo tanto, y conforme a lo dispuesto en el artículo 2 Nº 2 en relación al artículo 1º, ambos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la remuneración recibida bajo este concepto no se encuentra afecta al Impuesto al Valor Agregado.

(ORD. Nº 1310, DE 01.06.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1310.htm>

El oficio de la referencia indica que la autorización para pagar en cuotas el Impuesto al Valor Agregado que devengue la internación de los vehículos a que se refiere el artículo 6º de la ley Nº 17.238 o de los bienes señalados en el párrafo 4º del Título IV de la ley 20.422, procederá a solicitud de las personas a que se refieren los artículos 48 y 50 de esta última ley, siempre que los bienes respectivos sean importados por ellas.

(ORD. Nº 1438, DE 13.06.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1438.htm>

Este oficio señala que la venta de mercancías no nacionalizadas ubicadas en zona primaria efectuada por un contribuyente chileno a un comprador chileno, quien posteriormente importará legalmente las mercancías compradas a nuestro país, debe ser documentada con una Factura de Ventas y Servicios no Afectos o Exentos de IVA. Puesto que la emisión de una FVME presupone necesariamente que las mercaderías vendidas no sean legalmente importadas a Chile, la emisión de dicho documento no sería procedente en el caso examinado.

(ORD. Nº 1439, DE 13.06.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1439.htm>

En el presente oficio se da cuenta que atendido que la determinación de las propiedades físico-químicas del combustible biometano constituye un tema ajeno a la competencia del Servicio, en la medida que el biometano efectivamente corresponda a un compuesto distinto del petróleo diesel, gasolina automotriz, gas natural comprimido y gas licuado de petróleo según ha sido aseverado por la parte consultante en las minutas técnicas adjuntas, el biometano no se encontraría afecto a los impuestos específicos establecidos en los artículos 1º y 6º de la Ley Nº 18.502. Sin embargo, la conclusión anterior es válida solamente en el caso que dicho producto sea utilizado solo, esto es, sin que sea mezclado o incorporado a otros combustibles gravados en y por la Ley Nº 18.502, caso en el cual se requeriría contar con mayores antecedentes y estudios técnicos específicos relativos a la situación concreta de que se trate para determinar su tratamiento tributario en relación con la aplicación de la Ley Nº 18.502 citada.

(ORD. Nº 1566, DE 05.07.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1566.htm>

De acuerdo a este oficio, las empresas constructoras que celebren contratos generales de construcción, que no se ejecuten por administración, con un organismo público del Estado, no tendrían derecho al beneficio previsto en el artículo 21º del decreto Nº 910, toda vez que las empresas constructoras contratan con el Estado o con algún Organismo centra-

lizado o descentralizado de la Administración Pública y no con alguna de las Instituciones que prestan asistencia a la comunidad a las que se refiere la ley.

(ORD. Nº 1584, DE 06.07.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1584.htm>

Según este oficio, en virtud del artículo 7º del D.L. Nº 3.059, las empresas navieras, pueden recuperar todo el impuesto soportado en operaciones destinadas exclusivamente al transporte internacional, a contrario sensu, ellas no pueden recuperar ese mismo impuesto soportado en adquisiciones, importaciones o utilización de servicios destinados a operaciones internas gravadas. Respecto del impuesto soportado que resulte ser de utilización común, pues las adquisiciones, importaciones o utilización de servicios se encuentran destinadas a generar simultáneamente operaciones de transporte internacional y operaciones internas gravadas, puede recuperarse sólo parcialmente en aquella parte correspondiente a las operaciones internacionales. Para ello, el contribuyente debe proporcionalizar dicho impuesto en la forma establecida en el artículo 1º, inciso cuarto del D.S de Economía Nº 348, a fin de determinar el monto correspondiente a sus operaciones internacionales, respecto del cual le asiste derecho a recuperación.

(ORD. Nº 1585, DE 06.07.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1585.htm>

En el presente oficio indica que dada la existencia de un aumento del precio facturado, originada por las sumas que el comprador decide pagar, la única forma de modificar los montos consignados en las facturas previamente emitidas, es a través del otorgamiento de la respectiva nota de débito que deberá emitir el vendedor, cumpliéndose los requisitos y formalidades que exige el referido artículo 57 y demás instrucciones comunes sobre la materia. Desde la perspectiva del comprador, existirá un mayor costo de producción, asociado al aumento del precio en la materia prima que utiliza para la elaboración de sus productos, el cual se encontrará respaldado con la pertinente nota de débito emitida por el vendedor. En razón de lo anterior, de ningún modo puede considerarse que estos montos corresponden a un reembolso de gastos.

(ORD. Nº 1794, DE 05.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja1794.htm>

Este oficio indica que las actividades de promoción y marketing realizada por la agencia constituida en Chile conforme a las disposiciones de la Ley Nº 18.046, en favor de su matriz extranjera, no se encuentran gravadas con Impuesto al Valor Agregado. Lo anterior, por cuanto bajo este supuesto no se da cumplimiento a un requisito esencial del hecho gravado "servicio" contenido en el artículo 2º de la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado, esto es que la acción o prestación sea realizada por una persona para otra, ya que, agencia y matriz son una misma persona jurídica, confirmándose de esta manera el criterio consultado.

(ORD. Nº 2018, DE 30.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja2018.htm>

Este oficio indica que las partes contratantes son libres para determinar el valor de enajenación de unidades vendibles tales como estacionamientos o bodegas, sin perjuicio de las facultades de fiscalización y tasación del Servicio. Las dependencias directas se entienden comprendidas en el concepto de 'habitación', siempre que el inmueble destinado a la habitación propiamente tal, constituya la obra principal del contrato o del valor total contratado, cumpliéndose los demás requisitos legales. Respecto a los bienes destinados al equipamiento de las viviendas, el crédito especial del IVA contenido en el artículo 21 del D.L. Nº 910, procede respecto de los bienes corporales muebles que adhieren permanentemente al inmueble, perdiendo su individualidad y convirtiéndose en parte constitutiva de él, siempre que sean necesarios para la habitación.

(ORD. Nº 2019, DE 30.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja2019.htm>

El oficio de la referencia señala que los ingresos percibidos, son ingresos producto del arrendamiento de parte de un inmueble por ella construido y no de la prestación de un servicio. En atención a ello, dicho arrendamiento en principio no se encontraría gravado con IVA, ya que las dependencias entregadas en arrendamiento no cuentan con ningún tipo de muebles. Ello podría variar si las canchas arrendadas cuentan con instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad comercial o

industrial, como lo sería, el contar con graderías que permitieran la realización de algún tipo de espectáculo. En tal caso, dicho arrendamiento se encontraría gravado con IVA, en virtud del artículo 8, letra g) del D.L. Nº 825. En cuanto a la cesión del uso exclusivo de treinta estacionamientos cuando se hace conjuntamente con el arrendamiento del inmueble, se constituye en un contrato accesorio al contrato principal de arrendamiento. En ese caso, dicho contrato seguirá, para efectos de su afectación con IVA, la suerte del contrato principal.

(ORD. Nº 2020, DE 30.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja2020.htm>

El presente oficio señala que el servicio prestado por un gimnasio, consistente en permitir el acceso al recinto dotado de maquinas e instalaciones deportivas, otorgando un conjunto de servicios orientados exclusivamente a facilitar la práctica de actividades deportivas, tanto individuales como grupales, a los cuales el usuario accede pagando una remuneración única, no se encuentra afecta a Impuesto al Valor Agregado, por cuanto dicha actividad no está clasificada en los Nº 3 ó 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ahora bien, si el recinto deportivo cuenta además con otro tipo de instalaciones y la remuneración pagada por el usuario le permite el acceso tanto a las instalaciones deportivas como a aquellas de carácter recreativo, el monto cancelado se encontrará afecto a Impuesto al Valor Agregado por cuanto se estima que en este caso, el referido servicio se aleja de lo exclusivamente deportivo revistiendo el carácter de "actividades de recreación y esparcimiento", las que encuentran su clasificación en el Nº 4 de la Ley de Impuesto a la Renta.

(ORD. Nº 2050, DE 01.09.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/ventas/ja2050.htm>

El oficio de la referencia, indica que el criterio contenido en el Oficio Nº 1042 de 1995, se encuentra plenamente vigente, por lo tanto, la comisión de aval por las fianzas otorgadas, no se encuentran gravadas con IVA. No procede la emisión de facturas para documentar la operación, estimándose suficiente la emisión de cualquier otro documento de carácter interno que acredite fehacientemente la operación de que se trata, el cual debe ser emitido por la institución de garantía recíproca, por cuenta de los fondos que administra.

C) Otras materias

(ORD. Nº 460, DE 22.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja460.htm>

El presente oficio establece que solamente la entrega de dinero a interés que asuma la forma específica de depósito y donde, copulativamente, el depositario sea un banco, no configura el hecho gravado del Impuesto de Timbres y Estampillas, independientemente que el depositante sea local o extranjero. Lo anterior es consistente con lo dispuesto en el artículo 24 Nº 6, de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas que, en lo pertinente, consagra una exención propiamente tal respecto de los documentos otorgados por bancos en otras operaciones de captación de capitales (distintas del depósito), de ahorrantes o inversionistas locales, cuando éstos den cuenta de operaciones de crédito de dinero y sean necesarios para la realización de estas operaciones.

(ORD. Nº 489, DE 25.02.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja489.htm>

El presente oficio explica que la exención del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones que contempla el artículo 72 del D.L. Nº 3.500 de 1980, se aplica a la totalidad del saldo que quedare en la cuenta de capitalización individual y que incrementa la masa de bienes del afiliado fallecido, con el límite de cuatro mil Unidades de Fomento que ahí se establece.

(ORD. Nº 873, DE 14.04.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja873.htm>

El oficio de la referencia indica que respecto de la calificación jurídica de un determinado Fondo, tiene la calidad de Fondo de Inversión Público. La circunstancia de haberse indicado una calificación diversa en el formulario de inscripción respectivo, no obsta a su inmediato registro en el Rol Único Tributario.

(ORD. Nº 1307, DE 01.06.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1307.htm>

Este oficio indica que la fecha a considerar para determinar la edad de la beneficiaria del usufructo vitalicio que grava una donación, a efectos de la aplicación de la escala que contempla el artículo 6 Nº 3 de la Ley Nº 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, es la del perfeccionamiento del respectivo acto o contrato de disposición gratuita de bienes. En el caso de un contrato de donación, será la fecha de la escritura pública o del instrumento privado en que conste. Si este último no tiene fecha cierta respecto del Servicio, habrá que estarse a la época en que, conforme a las reglas generales de derecho, se cuenta la fecha de un instrumento privado respecto de terceros.

(ORD. Nº 1313, DE 01.06.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1313.htm>

Este oficio señala que la normativa vigente solo permite al Servicio de Impuestos Internos condonar intereses por mora en el pago de impuestos examinando cada caso en particular, y no está facultado para otorgar condonaciones generales de intereses que beneficien a todos los contribuyentes o a un sector de ellos. En cuanto a los pagos por concepto de permisos de edificación, éstos se encuentran regulados en la Ley General de Urbanismo y Construcción, no teniendo este Servicio competencia en su aplicación.

(ORD. Nº 1321, DE 01.06.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1321.htm>

El oficio de la referencia indica que el Cuadro Anexo, Ley Nº 17.235, párrafo I, letra A, Nº 1, establece una exención de Impuesto Territorial de carácter personal y aplicable exclusivamente a las entidades, organismos o instituciones que actúan bajo la personalidad jurídica del Fisco. Las personas jurídicas de derecho público con patrimonio propio son, en general, personas jurídicas distintas del Fisco y no gozan de la exención. La CORFO y sus propiedades no se encuentran exentas del Impuesto Territorial ya que la ley no contempla una exención específica y, de acuerdo a lo expuesto, para efectos de la aplicación de la ley 17.235 y su Cuadro Anexo, dicha corporación no queda comprendida en la franquicia personal del Fisco.

(ORD. Nº 1589, DE 06.07.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1589.htm>

Este oficio indica que la petición de devolución del Impuesto de Timbres y Estampillas pagado indebidamente o en exceso respecto de operaciones crediticias en las cuales el acreedor es un banco, debe ser efectuada por el banco o por el notario que autorizó la escritura correspondiente, dependiendo de quien haya efectuado su pago en arcas fiscales.

(ORD. Nº 1789, DE 05.08.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1789.htm>

Se señala en el presente oficio que la exención vigente de Impuesto Territorial que la ley contempla para propiedades de entidades deportivas, es la establecida en el párrafo I letra B), Nº 3) del Cuadro Anexo de la ley 17.235. A su respecto, los inmuebles puede beneficiarse de dicha exención en la medida que cuente con el informe previo favorable del Instituto Nacional de Deportes de Chile, establecido por la ley 19.712, citada, y el convenio refrendado por la Dirección Provincial de Educación, según corresponda.

(ORD. Nº 1.790, DE 05.08.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1790.htm>

Este oficio indica que un bien raíz de propiedad del Instituto de Previsión Social, se encuentra afecto a Impuesto Territorial, considerando que tiene personalidad jurídica distinta del Fisco, según la información que se proporciona en la consulta, y no se encuentra especialmente exento de contribuciones de bienes raíces.

(ORD. Nº 1946, DE 25.08.2011)<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1946.htm>

Se señala en el presente oficio que la Circular Nº 10 de 2006 regula la aplicación de coeficientes de ajuste al avalúo de terrenos para ciertos casos, atendiendo a distintos parámetros. La calidad de inmueble declarado de conservación histórica no está expresamente comprendida en la Circular Nº 10 de 2006 ni tampoco es jurídica y materialmente equivalente al caso de inmueble declarado de utilidad pública. Por tanto, no es

posible aplicar los coeficientes de ajuste para los inmuebles declarados de utilidad pública ni tampoco entender que están sujetos a una prohibición total de edificar.

(ORD. Nº 1947, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1947.htm>

Este oficio indica que los beneficios regulados en el D.L Nº 3.529, y el D.F.L Nº 15 y en la Ley Nº 19.853, no son propiamente tributarios, por lo que la interpretación relativa su procedencia no corresponde a este organismo. Sin perjuicio de ello se informa que dichas bonificaciones no se encontrarían vigentes. En cuanto a la aplicabilidad de la Ley Nº 19.420, se informa que es posible acogerse al beneficio del crédito que establece, hasta el 31 de diciembre de 2011, sólo respecto de los bienes incorporados al proyecto de inversión a esa fecha, sin perjuicio que la recuperación del crédito a que tengan derecho pueda hacerse hasta el año 2034.

(ORD. Nº 1966, DE 26.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1966.htm>

Este oficio indica que respecto de la asignación testamentaria a favor de una fundación cuyo objeto comprende tanto la beneficencia como la difusión cultural, procede la exención establecida en el Artículo 18 Nº 7 de la ley Nº 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Normas de Publicación

En caso de que nuestros lectores deseen publicar un artículo en nuestra sección de doctrina, este deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Los trabajos deben ser remitidos al correo electrónico: anuariode-rechotributario@mail.udp.cl, mecanografiados a interlineado simple, sin espacio entre párrafo y párrafo (o sea, después de punto aparte), con notas a pie de página, todo en tipografía Times New Roman, tamaño 12 para el texto y tamaño 10 para las notas, en hoja tamaño carta y en formato Word.
2. La extensión del trabajo podrá tener un máximo de 25 páginas.
3. Cada trabajo deberá ir acompañado con un resumen del mismo de no más de cien palabras, con indicación de las palabras claves del mismo.
4. En el primer llamado a pie de página el autor señalará una breve reseña de sus antecedentes profesionales y/o académicos.
5. Para ser publicados en la siguiente edición del Anuario, los trabajos deberán ser enviados a la dirección de correo electrónico ya señalada a más tardar el día 30 de mayo de 2012, la coordinación editorial del Anuario comunicará a los autores su decisión de publicar el artículo a más tardar el día 2 de julio del mismo año.
6. Las notas a pie de página y todo otro tipo de citas deberán seguir las siguientes normas:

posible aplicar los coeficientes de ajuste para los inmuebles declarados de utilidad pública ni tampoco entender que están sujetos a una prohibición total de edificar.

(ORD. Nº 1947, DE 25.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1947.htm>

Este oficio indica que los beneficios regulados en el D.L Nº 3.529, y el D.F.L Nº 15 y en la Ley Nº 19.853, no son propiamente tributarios, por lo que la interpretación relativa su procedencia no corresponde a este organismo. Sin perjuicio de ello se informa que dichas bonificaciones no se encontrarían vigentes. En cuanto a la aplicabilidad de la Ley Nº 19.420, se informa que es posible acogerse al beneficio del crédito que establece, hasta el 31 de diciembre de 2011, sólo respecto de los bienes incorporados al proyecto de inversión a esa fecha, sin perjuicio que la recuperación del crédito a que tengan derecho pueda hacerse hasta el año 2034.

(ORD. Nº 1966, DE 26.08.2011)

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja1966.htm>

Este oficio indica que respecto de la asignación testamentaria a favor de una fundación cuyo objeto comprende tanto la beneficencia como la difusión cultural, procede la exención establecida en el Artículo 18 Nº 7 de la ley Nº 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Normas de Publicación

En caso de que nuestros lectores deseen publicar un artículo en nuestra sección de doctrina, este deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Los trabajos deben ser remitidos al correo electrónico: anuariode-rechotributario@mail.udp.cl, mecanografiados a interlineado simple, sin espacio entre párrafo y párrafo (o sea, después de punto aparte), con notas a pie de página, todo en tipografía Times New Roman, tamaño 12 para el texto y tamaño 10 para las notas, en hoja tamaño carta y en formato Word.
2. La extensión del trabajo podrá tener un máximo de 25 páginas.
3. Cada trabajo deberá ir acompañado con un resumen del mismo de no más de cien palabras, con indicación de las palabras claves del mismo.
4. En el primer llamado a pie de página el autor señalará una breve reseña de sus antecedentes profesionales y/o académicos.
5. Para ser publicados en la siguiente edición del Anuario, los trabajos deberán ser enviados a la dirección de correo electrónico ya señalada a más tardar el día 30 de mayo de 2012, la coordinación editorial del Anuario comunicará a los autores su decisión de publicar el artículo a más tardar el día 2 de julio del mismo año.
6. Las notas a pie de página y todo otro tipo de citas deberán seguir las siguientes normas:

CITAS

1. LEYES

- Número de la ley.
- País de la ley.
- Nombre de la ley o decreto, si lo tiene.
- Título de la publicación en que aparece oficialmente.
- Lugar de publicación.
- Fecha de publicación (día, mes y año).
- Paginación si hubiera.

Ejemplo:

Ley Nº 18.403. CHILE. Drogas y estupefacientes. Manual de antecedentes normativos para servicios de salud y colaboradores del SNSS. Ministerio de Salud, Santiago, Chile, agosto de 1985. 15 p.

2. SENTENCIAS

2.1 El sistema de citas de sentencia, se funda en un sistema de abreviaciones. Los tribunales se abrevian, de forma ejemplar, como sigue:

- 2.1.1. *Corte Suprema: CS.*
- 2.1.2. *Cortes de Apelaciones: Corte de Santiago, Corte de Iquique, Corte de Valparaíso, etc.*
- 2.1.3. *Juzgados civiles: 2º Juzg. Civ. de Santiago, 3º Juzg. Civ. de Concepción, etc.*
- 2.1.4. *Juzgados del crimen: 1º Juzg. del Crim. de Santiago, 2º Juzg. del Crim. de Concepción, etc.*

2.2 Identificación de página:

Las sentencias de la Corte Suprema se suelen publicar junto a las sentencias de la Corte de Apelaciones y Juzgado de Letras que se dictaron en primera y segunda instancia en el mismo proceso. Cuando se cita una sentencia, sea de la Corte Suprema, Corte de Apelaciones o Juzgado de Letras, al identificarse la página en la cita, se debe indicar la primera página que comprende el conjunto de sentencias publicadas.

2.3 Los días o meses inferiores a 10, se citan sin el 0 al principio, es decir: 1.4.1998 y no 01.04.1998. Todas las citas de páginas van sin la "p." de página ni la "s." de siguientes.

2.4 La cita debe identificar:

- Tribunal que dictó la sentencia
- Fecha de la sentencia
- Revista, número y año de la publicación
- Número de página.

Ejemplo:

CS, 1.4.1998, RDJ, T. XCV (1998), sec. 2ª, 85.

2.5 La cita textual de un extracto o considerando de una sentencia, debe agregar una referencia entre paréntesis a la página en que se encuentra el extracto o considerando citado.

Ejemplo:

CS, 1.4.1998, RDJ, T. XCV (1998), sec. 2ª, 85 (88).

2.6 Las revistas de jurisprudencia, se abrevian y citan de la siguiente manera:

- 2.6.1. *Revista de Derecho y Jurisprudencia: RDJ. Ejemplo: CS, 10.1.1998, RDJ, T. XCV (1998), sec. 4ª, 95.*
- 2.6.2. *Gaceta Jurídica: GJ. Ejemplo: CS, 10.1.1998, GJ 211 (1998) 84.*
- 2.6.3. *Fallos del Mes: F. del M. Ejemplo: CS, 10.1.1998, F. del M. 472 (1998), 45.*
- 2.6.4. *Gaceta de los Tribunales: G. de los T. Ejemplo: CS, 21.5.1916, G. de los T. 308 (1918), 957.*

2.7 Consideraciones especiales.

2.7.1. Sentencias confirmadas por la Corte Suprema.

En caso de citarse una sentencia de una Corte de Apelaciones que ha sido confirmada por la Corte Suprema, se debe indicar: Corte de Apelaciones, fecha de la sentencia, referencia a la confirmación por la

Corte Suprema, fecha de la sentencia confirmatoria, lugar de publicación, página y (en caso de cita textual) página en que se encuentra el considerando citado.

Ejemplo:

Corte de Santiago, 21.4.1932, confirmada por la CS, 20.4.1933, RDJ, T. XXX (1930), sec. 1ª, 508 (512).

2.7.2. *Sentencias de primera instancia confirmadas por una Corte de Apelaciones.*

Las sentencias de los Juzgados de Letras confirmadas por una Corte de Apelaciones se citan directamente como jurisprudencia de esa corte, sin referencia al juzgado en cuestión. Al identificarse la fecha, se debe mencionar la fecha de la sentencia confirmatoria.

Ejemplo:

Corte de la Serena, 12.1.1998, GJ 211 (1998), 114.

2.7.3. *Citas textuales.*

- a) En caso de cita textual, esta se debe encerrarse entre comillas. Cuando lo citado es una parte de una frase, pero que no se cita completa en su parte inicial o final, se debe igualmente encerrar entre comillas, sin agregar puntos.

Ejemplo:

El considerando dice: “Una concepción que sólo se limita a la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica, empero el derecho es ante todo lógico.” Sólo se pretende extractar una parte de la frase (v. gr.,...la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica...) La cita dentro del texto será: Sobre la indemnización del daño moral los tribunales han sostenido que “la invocación del pretium doloris para deducir la acción es ilógica”, Corte de Valparaíso, 20.10.2000, RDJ, T. XCVII (2000), sec. 2ª, 95 (100).

- b) En caso de cita textual, pero en que una parte intermedia de una frase no se cita, se deberán agregar tres puntos entre lo citado.

Ejemplo:

El considerando dice: “La jurisprudencia en general la ha limitado a la familia nuclear, cónyuge e hijos, que son quienes reciben el mayor grado de dolor es la cónyuge viuda que debe afrontar el cuidado y crianza de sus hijos y se ve privada de las atenciones físicas y morales y la pérdida de la vida en común que tenía con su cónyuge.” Sólo se pretende citar una parte de la frase pero suprimiendo una parte en la mitad (v. gr.,...la ha limitado a la familia nuclear...que son quienes reciben el mayor grado de dolor...). La cita será: Sobre la legitimación activa para demandar indemnización de perjuicios por daño moral la jurisprudencia “la ha limitado a la familia nuclear...que son quienes reciben el mayor grado de dolor”, Corte de Valparaíso, 20.10.2000, RDJ, T. XCVII (2000), sec. 2ª, 95 (100).

3. SITIOS WEB

3.1 Sitios web (www: world wide web).

- Autor(es).
- Título.
- Tipo de soporte entre corchetes [].
- Dirección electrónica entre ángulos (< >).
- Fecha de la visita entre corchetes [].

Ejemplo:

ALMAZ ENTERPRISES. The nobel internet archive: Amartya Sen. [en línea] <<http://nobelprizes.com/nobel/economics/1998a.html>> [consulta: 03 noviembre 1998]

4. DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

Al citar un recurso electrónico es necesario que se identifique y recupere con facilidad a través de datos bibliográficos. La vigencia de los recursos de información en línea es temporal, están sujetos a cambios de localización y constante modificación, por lo tanto, se recomienda la verificación previa de estas referencias.

4.1 Libros electrónicos, bases de datos y programas computacionales.

- Autor (es).
- Título.
- Tipo de soporte entre corchetes [].
- Lugar de publicación.
- Editor.
- Dirección electrónica entre ángulos (< >).
- Fecha de la consulta entre corchetes [].

Ejemplo:

ENCICLOPEDIA SOBRE virus informáticos en pc's [en línea]
<<http://www.programascomputo.com.mx/evp26.htm> com.mx> [consulta: 06 agosto 1999]

4.2 Partes de textos electrónicos, bases de datos y programas informáticos.

- Autor (es) del capítulo
- Título del capítulo
- Tipo de soporte entre corchetes
- Lugar de publicación
- Numeración y/o localización de la parte dentro del documento fuente
- Dirección electrónica entre ángulos (<>)
- Fecha de la consulta entre corchetes

Ejemplo:

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

Delegaciones del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires [en línea] Buenos Aires, Argentina, Delegación San Martín. <<http://www.cpceer.com.ar/>> [consulta: 04 agosto 1999]

4.3 Revistas electrónicas.

- Título
- Tipo de medio
- Edición
- Lugar de publicación
- Editor
- Fecha de publicación
- Fecha de consulta [entre corchetes]
- Disponibilidad y acceso

Ejemplo:

ANALES de la Universidad de Chile [en línea]. Santiago, Chile: Universidad de Chile, 1844 [fecha de consulta: 11 Noviembre de 2009]. Disponible en: <<http://www.anales.uchile.cl/>>.

4.3 Artículos de revistas y publicaciones seriadas electrónicas.

- Autor(es) del artículo
- Título del artículo
- Tipo de soporte entre corchetes
- Título de la publicación en serie
- Fecha de la publicación (tal y como figura en el recurso)
- Volumen, número
- Dirección electrónica
- Fecha de la consulta entre corchetes

Ejemplo:

TED E. NF/IEEE Workshop on the Socioeconomic Dimensions of Electronic Publishing. [en línea]

The Journal of Electronic Publishing Michigan Vol. 4, issue 2 Special Issue December. <<http://www.press.umich.edu/jep/04-02/bios.html>> [consulta: 04 agosto 1999]

4.4 Artículos de periódicos electrónicos.

- Autor (es)
- Título del artículo
- Tipo de soporte entre corchetes
- Título del periódico
- Día, mes, año
- Dirección electrónica entre ángulos
- Fecha de la consulta entre corchetes

Ejemplo:

MATUS, A.. Estudio sobre los cibernautas nacionales: Perfil de los chilenos que navegan en Internet. [en línea] La Tercera en Internet. 21 de julio, 19

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS DE MATERIAL IMPRESO**5.1 Libro:**

- Autor(es) personal(es) o institucional
- Título de la publicación
- Número de la edición (excepto la primera edición)
- Lugar de publicación
- Editorial
- Año de publicación
- Página(s) (si se trata de obras con más de un volumen, se debe indicar el nº del volumen sin mencionar la paginación).
- Nota de serie

Ejemplos:

- a) *Un autor*: SPIEGEL, Murray R. Teoría y problemas de probabilidad y estadística. Madrid, McGraw-Hill, 1988. P.372. (Serie de compendios Schaum).
- b) *Autor institucional*: WEED Science Society of America. Herbicide handbook. 5th ed. Champaign, IL, USA, Weed Science Society of America, 1983. 430p.

5.2 Capítulo de libro escrito por autor distinto al autor (es) del libro.

- Autor (es) del capítulo
- Título del capítulo
- En, (subrayado y seguido de dos puntos), autor(es) del libro (con mayúscula).
- Título del libro.
- Edición si la hubiere
- País
- Editorial
- Año de publicación
- Paginación del capítulo

Ejemplo:

KATZ B., R. Institucional y marco legal vigente. En: SANDOVAL L., H., PRENDEZ B., M. y ULRIKSEN U., P. (Eds.). Contaminación atmosférica de Santiago: estado actual y situaciones. Santiago, Universidad de Chile y Comisión de Descontaminación de la Región Metropolitana, 1993. pp. 263-286.

5.3 Capítulo de libro escrito por el autor(es) del libro.

- Autor (es) del capítulo
- Título del capítulo
- En su, subrayado y seguido de dos puntos
- Título del libro
- Edición si la hubiere
- Lugar
- Editorial
- Año de publicación
- Número de páginas del capítulo

Ejemplo:

HENNEFELD, Julian O. Selección múltiple. En su: Turbo Pascal con aplicaciones 4.0-6.0. 2ª ed. México, Grupo Editorial Interamericana, 1992. pp. 180-197.

5.4 Tesis.

- Autor (es) de la tesis, memoria y/o seminario
- Título de la tesis, memoria y/o seminario
- Mención o grado al que se opta
- Lugar de publicación
- Institución patrocinante
- Año de publicación
- Paginación

Ejemplo:

ADAROS Cárcamo, Rodrigo Eduardo. Sismicidad y tectónica del extremo sur de Chile. Tesis (Magíster en Ciencias, mención en Geología). Santiago, Chile. Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas, 2003. 82 h.

5.5 Revista.

- Título de la revista
- Lugar y país de publicación
- Volumen (cuando la revista lo incluye)
- Número entre paréntesis
- Año de publicación

Ejemplo:

ANALES de la Universidad de Chile, Chile, 6 (17). 200

5.6 Artículo de revista.

- Autor (es) del artículo
- Título del artículo
- Título de la revista (subrayado)
- Volumen (cuando la revista lo incluye)
- Número entre paréntesis
- Paginación (precedida de dos puntos)
- Fecha de publicación (indicar mes y año)

Ejemplo:

REYES Morales, Nira. Mito y realidades del modelo chileno. *Le Monde Diplomatique*. 18(5):, 2002.

5.7 Congreso, conferencia o reunión.

- Nombre completo del congreso, seminario o reunión.
- Número de la conferencia, año y lugar del evento, entre paréntesis.
- Título de la publicación
- Lugar y país de publicación
- Editorial, o Institución (es) que lo patrocinan
- Año de publicación
- Número total de páginas si las hubiere

Ejemplo:

INTERNATIONAL Conference of the Chilean Computer Science Society (23^a, 2003, Chillán, Chile). *Proceedings*. Los Alamitos, California, IEEE Computer Society Press, 2003.

SEMINARIO Regional de política fiscal (11^º, Brasilia, Brasil, 1999). *La política fiscal en América Latina: una selección de temas y experiencias de fines y comienzo de siglo*. Santiago, Chile, Naciones Unidas – CEPAL, 1999. 451 p. 7

5.8 Documento presentado en congreso, conferencia o reunión.

- Autor(es)
- Título del documento presentado al congreso, conferencia o reunión.
- En: nombre del congreso, conferencia o reunión, y entre paréntesis el número, año y lugar del evento.
- Título de la publicación
- Lugar y país de publicación
- Editor o Institución (es) que lo patrocinan
- Año de publicación
- Número total de páginas si las hubiere

Ejemplo:

MARTINEZ P., A., CEARDI J., B. y KARACHON, A.M. 1998. Modelo matemático para la determinación de índice de lixiviación de agroquímicos en el suelo. En: SEMINARIO INTERNACIONAL plaguicidas: formulación, aplicación y residuos: marco legal, toxicológico y ambiental: 4 y 5 de noviembre de 1998. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Químicas y Farmacéuticas y Centro de Estudios para el Desarrollo de la Química. pp. s.p.

6. TRABAJOS NO PUBLICADOS

Las reglas de referencias bibliográficas, son las mismas antes vistas, pero para los distintos tipos de trabajos no publicados se debe aclarar: "Manuscrito no publicado" o "manuscrito presentado para su publicación".

Ejemplo:

SPIEGEL, Murray R. Teoría y problemas de probabilidad y estadística. Manuscrito no publicado. Madrid, 1998. P. 372.