

ME.MEGA

(4)
1999

cd 02957

C.O

TESIS DE GRADO MASTER EN ECONOMÍA Y GESTIÓN PARA ABOGADOS

UNIVERSIDAD GABRIELA MISTRAL

“LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL
EN CHILE”



Alumna Tesista: Valeria Hoffmann Flandes

Profesor Guía: Sr. Arnaldo Gorziglia Balbi

ÍNDICE



Introducción.	1
Capítulo I: Poder o potestad tributaria.	5
1.1. Concepto	5
1.2. Características	7
1.3. Criterios de vinculación o factores de conexión	8
Capítulo II: La doble tributación internacional.	16
2.1. Concepto	16
2.2. Elementos	17
2.3. Causas de la doble imposición internacional	18
2.4. Consecuencias de la doble imposición internacional	21
Capítulo III: Medidas unilaterales tendientes a reducir o atenuar la doble tributación internacional y medidas tendientes a evitarla o eliminarla.	25
3.1. Medidas unilaterales tendientes a reducir o atenuar la doble imposición internacional:	25
3.1.1. Método de deducción o tax deduction.	25
3.1.2. Método de reducción o tax reduction.	26
3.1.3. Método de diferimiento del impuesto o tax deferral.	27
3.1.4. Método de crédito por inversión o investment credit.	27

3.2. Medidas unilaterales tendientes a evitar o eliminar la doble imposición internacional:	28
3.2.1. Método de la exención o exoneración.	28
3.2.2. Método de crédito o imputación de impuesto o tax credit.	30
3.3. Situación en Chile: Normas permanentes introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta relativas a la doble tributación internacional.	33
Capítulo IV: Principales modelos de convenciones internacionales sobre doble tributación.	44
Capítulo V: Tratados celebrados por Chile en materia de doble tributación internacional.	50
Comentarios finales.	57
Bibliografía.	62

INTRODUCCIÓN

Debido a los avances tecnológicos y en materia de comunicaciones, principalmente, las economías de los distintos países han experimentado un gran desarrollo, como lo constituyen los procesos de integración y cooperación internacional, en los cuales Chile se encuentra inserto. Atrás quedaron las economías cerradas, caracterizándose el comercio actual por su dinamismo e internacionalización.

Nuestro país ha dejado de ser únicamente importador de capitales extranjeros, de modo tal que las inversiones chilenas que se realizan en el exterior son cada vez más y de mayor magnitud económica.

Frente a este intercambio y transferencia a nivel internacional de capitales, tecnología, bienes, servicios y personas aparece como uno de sus principales obstáculos el fenómeno de la doble tributación internacional, el cual acarrea perniciosas consecuencias que serán analizadas más adelante.

La doble tributación internacional se presenta cuando dos o más Estados aplican impuestos o gravámenes de similar naturaleza, en forma simultánea y coactiva, respecto de un mismo hecho económico que afecta u obliga a un mismo contribuyente.

De esta forma, puede darse el caso de múltiple tributación internacional, en el evento de que concurran más de dos potestades tributarias gravando un mismo hecho imponible, siendo oportuno precisar que nos referiremos siempre al fenómeno de la doble tributación internacional.

Asimismo, cabe señalar que en este estudio no nos referiremos a la doble tributación interna, la cual puede darse por la coexistencia de múltiples soberanías tributarias dentro de un mismo Estado, lo que ocurre por ejemplo en los Estados federales, siendo un problema de la autoridad central adoptar las medidas necesarias para evitarla.

Por otra parte, según la doctrina el problema de la doble tributación internacional se presenta tanto respecto de los impuestos directos como de los indirectos, centrándose el presente trabajo en lo que respecta principalmente a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, sobre los que versan la mayoría de los tratados bilaterales suscritos sobre la materia.

En este proceso de globalización de la economía se verifica la expansión de las empresas transnacionales, donde las decisiones acerca de invertir o no en un determinado país pueden ser adoptadas perfectamente en otro país, lo que produce efectos al momento de tributar sobre las rentas obtenidas a consecuencia de esa decisión económica.

Evitar la doble tributación internacional es un asunto de interés para todos los Estados, y por lo mismo es materia de política fiscal. Para poder cumplir con esta finalidad se han venido planteando diferentes alternativas. La primera forma de evitar o atenuar el problema de la doble tributación internacional consiste en introducir normas en la propia legislación interna de cada país. Sin embargo estas medidas unilaterales resultan parciales e insuficientes, por lo que aparece la suscripción de tratados internacionales como la alternativa más idónea para solucionar este fenómeno.

Como ya veremos, el único país con el cual Chile tiene un tratado vigente es con Argentina. Este tratado permite, a grandes rasgos, que los impuestos a las utilidades

generadas por capitales chilenos al otro lado de la cordillera se paguen sólo en Argentina y viceversa. Actualmente, se encuentran para ser aprobados en el Congreso Nacional los tratados celebrados sobre la materia por Chile con Canadá y México; por lo tanto no están vigentes aún.

Las decisiones de invertir en un determinado país y no en otro debieran ser netamente económicas y no deberían tomarse en consideración a factores de tipo tributario, puesto que se debe partir de la base de la neutralidad tributaria, esto es, que la decisión de invertir no se vea incentivada o desalentada por el sistema impositivo de un país u otro.

El objeto de nuestro estudio se refiere precisamente a la importancia y necesidad de solucionar los efectos negativos que produce la doble tributación internacional a través de medidas bilaterales, es decir de la celebración de tratados internacionales para evitar o atenuar la doble imposición internacional.

De este modo, para una mejor comprensión del tema, comenzamos considerando importante entregar un marco teórico en donde se explica el poder o la potestad tributaria, para luego entrar al tema central de este trabajo: la doble tributación internacional; su concepto, elementos, causas que la originan y consecuencias que produce. Luego, se han tratado las diversas medidas unilaterales, tanto las tendientes a atenuar o reducir la doble tributación internacional como las tendientes a evitarla o eliminarla y el tratamiento que se le ha dado en nuestra legislación a este tema en las normas específicas, contenidas en el párrafo sexto de la Ley sobre Impuesto a la Renta. A continuación hemos procedido a realizar un breve análisis de los principales modelos de convenciones internacionales existentes al respecto y en el capítulo siguiente se hace referencia a los

tratados celebrados por Chile en materia de doble tributación internacional, donde se distingue entre los tratados específicos y los tratados de carácter general existentes. Finalmente, en la parte pertinente se establecen las conclusiones obtenidas de este estudio, las que fueron plasmadas a modo de comentarios finales, puesto que hablar de conclusión resulta ambicioso y muy rígido, en especial cuando se trata de una materia en constante evolución y desarrollo, donde el transcurso del tiempo y la aplicación de las diferentes medidas adoptadas para evitar la doble imposición internacional son los factores que en definitiva demostrarán a futuro la validez de estas medidas, a través de los resultados obtenidos.

CAPÍTULO I: PODER O POTESTAD TRIBUTARIA

El fenómeno de la doble tributación internacional se presenta cuando existe superposición de potestades tributarias provenientes de sujetos de Derecho Internacional, los cuales gravan actualmente al mismo sujeto y respecto al mismo hecho gravado.

Sobre este punto en particular es necesario aclarar que, como se acaba de señalar, lo que se produce es una superposición o coincidencia de potestades tributarias y no un conflicto, puesto que los diferentes Estados no disputan entre ellos la misma prestación, ya que a través de sus legislaciones ven satisfechas sus pretensiones, sin que alguno de los Estados no reciba lo que le corresponde por concepto de impuestos.

Más adelante pasaremos a estudiar las causas de la doble imposición internacional, pero previamente es necesario aclarar que es de la potestad tributaria de donde emanan todas y cada una de las distintas causales del fenómeno objeto de estudio de este trabajo, razón por la cual daremos una definición de potestad o poder tributario y nos referiremos a otros aspectos relacionados con esta institución, ya que es fundamental para comprender la fuente de los problemas de la doble tributación internacional.

1.1. Concepto.

La expresión poder o potestad tributaria significa para el autor Giuliani Fonrouge la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, definición que comparte a su vez don

Juan Eduardo Figueroa Valdés.¹ Sin embargo, esta definición de potestad tributaria no considera los hechos que son gravados fuera del territorio, en virtud de la aplicación de la extraterritorialidad de la legislación tributaria, situación que es de común ocurrencia en los diferentes ordenamientos jurídicos de los Estados.

En lugar de potestad tributaria se habla también de supremacía tributaria (Berleri), de potestad impositiva (Micheli), de potestad tributaria (Cocivera) o de poder fiscal (Bielsa), no existiendo diferencias sustanciales entre los vocablos mencionados.²

Así, resulta más apropiado definir la potestad tributaria como “la facultad jurídica del Estado de establecer vínculos jurídicos tributarios respecto de personas y bienes situados en su territorio jurisdiccional o de actividades que se utilizan en éste”.

Aún cuando la doctrina se ha centrado en el análisis de las características y límites de la potestad tributaria en el ámbito interno, es decir, en establecer límites al ejercicio de la potestad respecto de los individuos al interior de un Estado, lo cual guarda relación con el tema de las garantías constitucionales de los contribuyentes, no es menos importante lo vinculado a los límites externos a la potestad tributaria, por cuanto la globalización de la economía mundial exige un tratamiento de los problemas que genera el reconocerle a cada Estado esta facultad de establecer vínculos jurídicos tributarios.

La potestad tributaria encuentra un límite en la territorialidad de la ley; por tanto su ámbito de aplicación está circunscrito a un territorio determinado. Sin embargo, esta situación se ve sobrepasada en la realidad, ya que la extraterritorialidad de las

¹ Figueroa Valdés, Juan Eduardo. Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980.

² Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1982.

legislaciones en materia tributaria es un fenómeno que podemos encontrar en casi todos los ordenamientos jurídicos de distintos países.

Como consecuencia de que los países no se ponen de acuerdo en el criterio atributivo de potestad fiscal -llamados también criterios de vinculación o principios atributivos de la potestad tributaria- que deben contener sus ordenamientos jurídicos internos, surge el problema de la doble tributación internacional, entendiéndose por criterios atributivos de potestad fiscal los hechos, circunstancias o condiciones que dirigen o conducen el poder tributario hacia los contribuyentes, los cuales tienen su fundamento a veces en circunstancias de orden personal, como la nacionalidad, la residencia o el domicilio del titular de las rentas, y en otros casos en circunstancias de orden económico, como son la sede de negocios y la fuente en que se origina la riqueza objeto de tributo.

1.2. Características.

- a) Originario. Es el Estado únicamente el que adquiere este poder tributario y lo detenta como manifestación de su soberanía.
- b) Abstracto. El poder tributario consiste en la facultad de aplicar tributos, independientemente a la facultad de ejercitar esta potestad de gravar.
- c) Permanente. El poder tributario es propio de los Estados; es una derivación de su soberanía. Mientras subsista el Estado existirá la potestad de gravar.
- d) Irrenunciable. Esta potestad tributaria a la que nos referimos constituye un atributo esencial del Estado, por lo que no puede desprenderse de él de manera alguna.

- e) Indelegable. Esta característica guarda relación con la anterior, pero se refiere a que no se puede transferir a un tercero de manera transitoria.
- f) Imprescriptible. Su falta de ejercicio o aplicación en el tiempo no hacen que se pierda la potestad tributaria. Lo que si puede prescribir por el transcurso del tiempo es el derecho a hacer efectivas las obligaciones nacidas por efecto del ejercicio de la potestad tributaria, porque se trataría de un crédito del Estado, que al igual que los créditos particulares prescriben o se extinguen por razones de interés social o certeza jurídica.
- g) Territorialidad. No se puede pretender gravar los actos, personas o cosas a quienes la potestad tributaria de un Estado no alcanza. Lo que puede suceder es que la potestad tributaria de un Estado alcance a aquellos extranjeros residentes y a los nacionales no residentes cada vez que se realiza dentro de la frontera de ese mismo Estado el presupuesto de hecho de un cierto tributo.

1.3. Criterios de vinculación o factores de conexión.

Además de criterios de vinculación o factores de conexión, se habla también de principios atributivos de la potestad tributaria o criterios para definir la base jurisdiccional del impuesto. Estos criterios de vinculación son:

1.3.1. Criterio de la fuente.

La aplicación por parte de todos los Estados de este criterio consagra la potestad tributaria del país cuya economía ha generado la renta. Se sustenta en el principio de la territorialidad y se traduce en que la renta debe gravarse donde se genera, ya sea el

lugar donde se encuentran radicados los bienes o donde se realiza la actividad productiva, con absoluta prescindencia de la nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente.

Tiene un fundamento además de político, social y jurídico, puesto que se acepta que el Estado en cuya economía se ha producido la renta la grave, ya que la generación de esta riqueza se materializó gracias a un determinado ambiente jurídico, económico, social y político de ese Estado, por lo que debe contribuir a su financiamiento, lo que se logra a través de impuestos. Además, resulta razonable que el Estado en que se produce la riqueza tenga el derecho a gravarla. Con la aplicación de este criterio de la fuente se evita precisar los conceptos de residencia y domicilio, que debido a su diferente conceptualización acarrea a veces la doble imposición internacional.

Por otra parte, es necesario señalar que el criterio de la territorialidad de la fuente es el que más conviene a los intereses fiscales de los países en desarrollo o importadores de capital.

Es así que nuestro país no escapa a la aplicación de este criterio, el cual se encuentra consagrado en el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Esta disposición establece, en su inciso primero, que “toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país”.

Ahora bien, para aplicar este criterio de la fuente es necesario precisar qué entendemos por rentas de fuente nacional. Al respecto, nuestra ya citada Ley sobre Impuesto a la Renta explica qué se entiende por rentas de fuente chilena en su artículo 10°,

al consignar que “Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”. Y en su inciso segundo se refiere a los royalties, al agregar que “Son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual”.

A continuación, el artículo 11 dispone que “Para los efectos del artículo anterior, se entenderá que están situados en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedad de personas”. Y el inciso segundo de esta norma se refiere a los intereses, señalando que “En el caso de los créditos, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor”.

1.3.2. Criterio del domicilio y residencia.

El domicilio se encuentra definido en nuestro Código Civil, al disponer en su artículo 59 que “El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”. Podemos resumir la idea señalando que el Estado que grava será aquel en donde el contribuyente reside con la intención de quedarse.

El concepto de domicilio exige además del elemento objetivo uno subjetivo que es el ánimo de permanecer en el lugar, elemento que lo distingue de la residencia en que basta la habitación en un lugar determinado. Por su parte, el artículo 65 del Código Civil señala que “El domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en

otra parte, voluntaria o forzadamente, conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior”.

El artículo 3° de nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta se refiere tanto al domiciliado como al residente en Chile, los que deben pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, ya sean de fuente nacional como externa. El contenido del artículo 3° lleva a pensar que el criterio del domicilio es absorbido por el de residencia, lo cual no es exacto, ya que el artículo 4° precisa que “La sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley. Esta norma se aplicará, asimismo, respecto de las personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas”.

Es el Código Tributario el que contiene un concepto de residente en su artículo 8° N° 8, que lo define como “toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos”. Al respecto, cabe señalar que “año calendario” es aquel período de doce meses que termina el 31 de diciembre y “año tributario” aquel año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos, conceptos definidos en el decreto ley N° 824, de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta, en su artículo 2° N°s 7 y 9, respectivamente.

Con relación al domicilio, el artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a la Renta agrega que los funcionarios públicos, municipales y universitarios, que presten servicios fuera de Chile, se entenderán para los efectos de esta ley que tienen domicilio en Chile.

“Para el cálculo del impuesto, se considerará como renta de los cargos en que sirven la que les correspondería en moneda nacional si desempeñaren una función equivalente en el país”. Por el contrario, los funcionarios de naciones extranjeras que como representantes diplomáticos, consulares u oficiales presten servicios en Chile, se consideran domiciliados en sus respectivos países y, por lo mismo, no se les aplica la Ley de la Renta chilena a las rentas procedentes del país que los acredite, “a condición de que en los países que representan se concedan iguales o análogas exenciones a los representantes diplomáticos, consulares u oficiales del Gobierno de Chile” (artículo 9º). Esta disposición es aplicable también, con la misma condición de reciprocidad, a las remuneraciones oficiales que los embajadores y demás funcionarios ya indicados paguen a los empleados de su misma nacionalidad.³

A través de la aplicación del criterio del domicilio o residencia se pretende alcanzar la igualdad en el tratamiento tributario de quienes obtienen o generan rentas dentro o fuera del Estado.

1.3.3. La nacionalidad del contribuyente.

Es el criterio más antiguo utilizado para gravar a una persona, sin importar el lugar donde esa persona viva o trabaje y sin que interese tampoco el lugar donde se genera la riqueza, renta o donde estén situados los bienes, según sea el caso. Este criterio se basa en razones de carácter político, ya que considera que el hecho de que una persona integre una colectividad nacional determinada, justifica una contribución forzosa a esa colectividad, incluso en aquellos casos en que las rentas han sido obtenidas en el extranjero.

³ Figueroa Velasco, Patricio. Manual de Derecho Tributario. Editorial Jurídica de Chile, 1981.

Nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta contempla este factor de jurisdicción en su artículo 3°, inciso segundo, al señalar que “el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero”.

Tal como aparece en la norma antes citada, queda de manifiesto que se produce una discriminación favorable al extranjero durante los primeros tres años de su ingreso a nuestro país. Como consecuencia de lo anterior, el chileno domiciliado o residente en el país debe pagar impuesto sobre sus rentas, sean de fuente chilena o extranjera, mientras que el extranjero, durante los tres primeros años de su domicilio o residencia en Chile, sólo paga impuesto sobre sus rentas de fuente chilena, sin que queden gravadas las de origen externo.

La nacionalidad no es un criterio muy utilizado por gran número de Estados; sin embargo, resulta interesante destacar que Estados Unidos de Norteamérica lo considera como criterio de imposición.

1.3.4. El criterio de la sede de negocios.

La doctrina lo conoce también como “domicilio de negocios” para distinguirlo del domicilio civil, por cuanto se grava con la ley tributaria del Estado donde se desarrolla la actividad económica de la persona individual o colectiva y que no es el lugar

donde tiene su domicilio o residencia el contribuyente, exigiéndose eso si cierta permanencia.

1.3.5. El lugar de pago.

Se discute acerca de si se trata realmente de un verdadero criterio de vinculación de la potestad tributaria, ya que más parece una consecuencia de la inaplicabilidad de los otros criterios ya estudiados, como son la fuente, el domicilio, la residencia y la nacionalidad. Las normas contenidas en nuestra legislación tributaria que a continuación pasaremos a estudiar, han sido muy cuestionadas, porque entrarían la suscripción de tratados internacionales sobre materias tributarias.

Este criterio de vinculación es aplicado por nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta en su artículo 59 N° 2, que grava las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero a personas sin domicilio o residencia en el país, estableciendo en la misma disposición legal una serie de exenciones relacionadas con el comercio exterior, referidas a cantidades pagadas por concepto de fletes, gastos de embarque y desembarque, por almacenaje, por pesaje, muestreo y análisis de los productos, por seguros y por operaciones de reaseguros que no sean aquellos gravados en el número 3 de este artículo, comisiones, por telecomunicaciones internacionales, y por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales.

A su vez, el artículo 59 N° 3 contempla este mismo sistema para las primas de seguros contratados en compañías no establecidas en nuestro país que cubran riesgos ubicados en Chile.

En ambos casos el impuesto se aplica sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país.

En ambos casos el impuesto se aplica sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país.

CAPÍTULO II: LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

2.1. Concepto.

A pesar de que el solo nombre nos indica la situación a la que nos referimos, aparentando ser un término claro, no existe consenso en la doctrina acerca de un concepto.

La doble tributación internacional se produce cuando una misma renta es gravada por las leyes tributarias de dos países diferentes, siendo posible también que exista múltiple tributación internacional en el evento de que intervengan más de dos potestades fiscales.

También se ha señalado que existe cuando dos o más Estados aplican impuestos o gravámenes de similar naturaleza, en forma simultánea y coactiva, respecto de un mismo hecho económico que afecta u obliga a un mismo contribuyente.

Así, en aquellos casos en que una misma renta sea gravada tanto en el país que le sirve de fuente como también en el de residencia o domicilio del beneficiario final, estamos en presencia del fenómeno de la doble tributación internacional, cuya existencia afecta de manera significativa las inversiones internacionales de las empresas como veremos más adelante.

Para el autor Teodoro Rinsche Núñez, hay doble tributación internacional cuando dos entes con personalidad jurídica en el orden interestatal establecen simultánea y coactivamente un mismo impuesto, sobre un mismo hecho, tributo que soporta una misma y única persona natural o jurídica.

A su vez, Héctor B. Villegas define la doble (o múltiple) tributación internacional cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos distintos con poder tributario. De lo señalado recientemente se desprende que para que haya doble (o múltiple) tributación internacional deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1.- Identidad del sujeto gravado, es decir el impuesto debe ser soportado por un mismo sujeto pasivo o destinatario legal del tributo.
- 2.- Identidad del hecho gravado. El gravamen debe derivar del mismo hecho generador, sin importar la nomenclatura utilizada por los diferentes países para referirse a sus impuestos.
- 3.- Identidad temporal. La doble o múltiple imposición debe ser simultánea o coetánea respecto de un período de tiempo, pero no sucesiva de modo tal que abarque distintos períodos tributarios.
- 4.- Diversidad de sujetos fiscales, es decir, la doble o múltiple imposición debe provenir de dos o más autoridades fiscales de distintos países.

2.2. Elementos.

De las definiciones dadas anteriormente podemos señalar que la doble tributación internacional se compone de los siguientes elementos:

- 1.- Ambos impuestos deben ser de la misma naturaleza. En caso de que los tributos sean de diferente naturaleza habrá superposición de impuestos, pero no doble tributación.

- 2.- Los impuestos que se aplican doblemente deben recaer sobre una misma fuente impositiva, por lo que no podría ser, por ejemplo, uno de los impuestos real y el otro personal.
- 3.- El fenómeno de la doble tributación se produce únicamente respecto de impuestos directos, es decir, aquellos que pasan a incrementar las arcas fiscales de los diversos países mediante una relación económica directa e inmediata entre el sujeto económico que paga el impuesto y la soberanía fiscal que lo cobra.
- 4.- Los gravámenes deben obedecer a un mismo e idéntico título, por lo tanto, los impuestos deben pertenecer a la misma categoría.
- 5.- Uno de los tributos cobrados debe ser infundado, ya sea porque sólo uno de los países que impone un gravámen tenga derecho a cobrar o porque cualquiera de ellos cobre más de lo que corresponde.
- 6.- La doble tributación debe ser soportada por un mismo contribuyente, sea persona natural o jurídica.

2.3. Causas de la doble imposición internacional.

Sobre este punto la Sociedad de las Naciones ha señalado que las causas de la doble tributación internacional son:

- a) Coexistencia de imposición personal por parte de un Estado con imposición real por parte de otro.
- b) Países aplican criterios dispares para calificar los elementos determinantes de la conexión personal de un contribuyente a un Estado determinado.

- c) Criterios distintos entre los países en materia de imposición real.
- d) Diferencias entre los países respecto de la calificación de la circunstancia que hace que un sujeto pasivo esté gravado en un país.⁴

Desde otra perspectiva, podemos resumir como causas que dan origen al fenómeno de la doble imposición internacional las siguientes:

- a) Discrepancia en los países en cuanto al criterio atributivo de potestad fiscal que aplican.

Hay casos en que dos países aplican el criterio de la "renta mundial". Este principio llamado de la renta mundial, tiene su fundamento en la neutralidad de la exportación de capitales, de tal forma que en la inversión de recursos no sea de importancia la consideración del aspecto fiscal, sino únicamente la rentabilidad que esa inversión puede generar en este o aquel país. Para que se pueda aplicar el criterio de la renta mundial, en el sentido ya explicado, es necesario que el inversionista esté sometido a impuesto donde realice la inversión, ya sea en su país o en el exterior.

Sobre el particular es necesario dejar claramente establecido que todos los países aplican el principio de la fuente territorial para gravar las rentas de fuente nacional, ya sea que hayan sido obtenidas por personas residentes o no en el país. Asimismo, varios países aplican igualmente el principio del domicilio para gravar las rentas obtenidas por personas residentes en el país pero generadas en el extranjero, y por ésto se considera que estos países aplican el criterio de la renta mundial. Una de las maneras en que se origina el problema se produce cuando dos o más países aplican simultáneamente el criterio de la renta mundial.

⁴ Yrarrázaval Covarrubias, Arturo. "La doble tributación internacional en el proceso de integración", 1970.

Este principio tiene sus fundamentos, por una parte, en lo obvio que resulta gravar las rentas provenientes del lugar donde son producidas y, por la otra, en el principio de la igualdad, en virtud del cual no se considera justo discriminar entre quienes obtengan renta dentro de su país y quienes la obtengan del exterior. A su vez, existe una explicación de índole social, ya que impone al contribuyente domiciliado en un país la obligación de ayudar a financiar los servicios públicos que ese país le ofrece a través de impuestos que consideran los ingresos obtenidos dentro del país como también aquellos obtenidos fuera de él. Y finalmente, la aplicación de este criterio de la renta mundial tiene una razón netamente económica, puesto que permite que aquellos países que lo aplican obtengan una mayor recaudación fiscal tanto de los contribuyentes nacionales que invierten fuera del país, produciéndose un éxodo de capitales, como de aquellos contribuyentes foráneos que invierten en él.

También puede producirse una colisión de criterios jurisdiccionales. Esta situación es la más frecuente y se presenta cuando dos países aplican simultáneamente diferentes criterios.

Por ejemplo, un contribuyente que se encuentra sometido a un Estado por la aplicación de criterios personales como la nacionalidad, residencia o domicilio, y en otro Estado se encuentra sometido a imposición real, como sería si se aplica el principio de la fuente o del lugar en que se encuentran situados los bienes.

Puede darse la situación de que dos países utilicen criterios personales diferentes, lo que ocurre si un Estado aplica impuestos en base al domicilio y el otro en base a la nacionalidad del contribuyente.

El mismo conflicto se produce si dos países emplean diferentes criterios de imposición real, hipótesis que se presenta si un país grava con impuesto la celebración de un contrato dentro de su territorio y otro país grava en base a la existencia de un establecimiento permanente también en su territorio.

b) Diferencia conceptual existente entre las distintas legislaciones respecto de una misma circunstancia para determinar el Estado competente.

Esto ocurre cuando las legislaciones de dos países se basan en el mismo criterio personal, pero una de ellas entiende, por ejemplo, por domicilio la residencia permanente o habitual y la otra entiende por domicilio el establecimiento principal o el centro de negocios e intereses de un sujeto determinado.

2.4. Consecuencias de la doble imposición internacional.

Existe consenso en cuanto a que el fenómeno de la doble tributación internacional tiene efectos negativos en la transferencia de capitales, bienes y personas para las diferentes economías de los países, constituyendo una carga fiscal excesiva e injusta para el contribuyente que en algunos casos no puede soportar, puesto que una renta puede estar gravada con un impuesto del 50 % en el país en que se genera y con el 50 % en el país de residencia o nacionalidad del contribuyente, resultando tras la aplicación de ambos impuestos que la renta desaparece por completo.

A su vez, podemos señalar como ejemplo de fomento a la inversión exterior en Chile el D.L. N° 600, de 1977, Estatuto a la Inversión Extranjera, que establece el marco jurídico para que empresarios extranjeros inviertan en Chile, lo cual constituye un

instrumento de fomento y promoción para atraer capitales externos hacia nuestro país. No obstante, la estabilidad política del país donde se pretende invertir, la barata mano de obra, la disponibilidad de materia prima, la buena rentabilidad y el régimen jurídico, entre otros factores, no son los únicos elementos que consideran los potenciales inversionistas, sino que también el hecho de que se deba tributar doblemente constituye un freno al desarrollo económico de ese país, normalmente en desarrollo, haciendo más difícil el flujo de inversiones, porque los costos de la inversión aumentan, todo lo cual hace improbable finalmente que esa inversión se lleve a efecto. Lo anterior tiende a inhibir o desalentar a las empresas al momento de tomar una decisión comercial en cuanto al lugar destinatario de una futura inversión.

Otra consecuencia negativa que se deriva de la doble imposición internacional es el aumento de la evasión fiscal, porque frente a excesivos tributos se elaboran verdaderas fórmulas orientadas a lograr la evasión de impuestos en uno o más países simultáneamente, siendo mundialmente famosos los llamados "paraísos tributarios", donde se invierte para no pagar impuestos en otros países. De esta manera han proliferado quienes buscan y ofrecen asesorías en procedimientos destinados a obtener provecho de las legislaciones en materia tributaria de los distintos países y así eludir el pago de impuestos, lo cual se produce cuando nos encontramos frente a sistemas tributarios contradictorios o ambiguos. Esta consecuencia proviene de la natural forma de reaccionar del contribuyente que se ve obligado a un tributo que siente injusto y desmedido.

Por último, por la importancia que tienen las inversiones extranjeras como instrumentos para que los países en vías de desarrollo puedan crecer a una tasa superior a la

que les sería posible con su solo nivel de ahorro interno y sin este financiamiento externo, la doble imposición internacional constituye un freno al desarrollo económico, particularmente a las inversiones extranjeras. De este modo, el financiamiento externo tiene gran relevancia a nivel mundial en materia económica, ya que junto a la inversión que realiza un país extranjero en otro, se transfiere a este último país menos desarrollado, además de riquezas, tecnología. Son diversos los factores que determinan en mayor o menor medida la decisión de invertir en el exterior. Entre estos factores condicionantes a la hora de realizar una inversión extranjera, normalmente se señalan la estabilidad política, la mano de obra barata, lo mismo respecto de las materias primas y su disponibilidad, un ordenamiento jurídico general que favorezca este tipo de inversión y la libre circulación de capitales.

Desde la perspectiva de los sujetos a quienes afecta, podemos señalar que el fenómeno de la doble tributación internacional acarrea perniciosas consecuencias tanto para los individuos como para los Estados.

Así, respecto de los individuos la doble imposición internacional lo que hace es inhibir las iniciativas comerciales de los particulares en cuanto a dónde invertir, produciendo un estancamiento de la industria y del comercio y, en definitiva, restringe las relaciones comerciales internacionales y deprime la producción nacional.

En relación con los Estados, dentro de los efectos que se distinguen encontramos que se produce un éxodo o migración de capitales y el desinterés por invertir en el extranjero, todo lo cual afecta en gran medida el crecimiento general de la economía de un país.

De este modo, el factor fiscal no debiera determinar la decisión final de invertir en el exterior. Pero ésto no siempre es así, por cuanto a veces, producto de la aplicación de excesivos impuestos por parte de ambos países, el inversionista interesado puede desistirse de invertir en aquel y finalmente decide invertir en un tercer país donde le resulta más conveniente tributariamente.

En el caso particular de Chile la inversión extranjera se encuentra regulada, por lo que el factor fiscal es definitivamente un elemento que debe considerarse al momento de promover o estimular la llegada de esa inversión. Así, en el evento de producirse esta inversión, la existencia cierta o posible de la doble tributación internacional dificulta o entorpece el flujo de inversiones, incrementa el costo de la inversión y produce inseguridad para el inversionista, todo lo cual trae como consecuencia la reducción de las posibilidades de que ella se concrete, aún cuando el país haya decidido que tal inversión resulta útil y necesaria, y haya adoptado los demás instrumentos jurídicos destinados para fomentarla. En países en vías de desarrollo, la consecuencia más profunda y última de este problema es la disminución de las reales posibilidades de crecimiento y desarrollo.

CAPÍTULO III: MEDIDAS UNILATERALES TENDIENTES A REDUCIR O
ATENUAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y MEDIDAS
TENDIENTES A EVITARLA O ELIMINARLA

Debido al avance del comercio internacional y antes de pasar a explicar los diversos mecanismos ideados por los Estados como parte de su política fiscal para cooperar en el plano internacional en materia de impuestos, debemos señalar que las primeras medidas enunciadas propenden fundamentalmente a reducir o atenuar la doble tributación y no la impiden o evitan como si ocurre con las otras. Además, debemos señalar que se pueden adoptar simultáneamente dos o más medidas sin que la aplicación de una de ellas excluya a las otras.

3.1. Medidas unilaterales tendientes a reducir o atenuar la doble imposición internacional.

3.1.1. Método de deducción o tax deduction.

Esta medida se traduce en considerar como un gasto deducible de la base de renta imponible en el país de residencia el impuesto pagado en el extranjero. De este modo, permite a los contribuyentes de un país deducir de la renta bruta obtenida de fuentes extranjeras los gastos incurridos en el exterior, entre ellos, el impuesto pagado en el país de donde proviene la renta.

Este método de deducción es considerado por algunos autores como una forma del método de imputación débil en relación al método de imputación o crédito propiamente tal que consideran un método de imputación fuerte.

Se ha señalado que el método de deducción o tax deduction, más que una medida unilateral que persigue atenuar la doble imposición internacional, parece una norma utilizada para la determinación de la renta por algunos países como parte de la técnica de liquidación del impuesto.

3.1.2. Método de reducción del impuesto o tax reduction.

El método de reducción es conocido a su vez como de tipo impositivo reducido o especial. Consiste básicamente en gravar las rentas de fuente extranjera con una tasa de impuesto inferior a la que se aplica a las rentas obtenidas de fuente nacional. Por consiguiente, se aplica un tipo de gravamen a las rentas de fuente extranjera, con una tasa normalmente uniforme o proporcional, sin importar cuánto ha sido el impuesto que ha debido pagar en el extranjero.

Por aplicación de este método lo normal es que se atenúe la doble imposición internacional, ya que el tipo reducido no llega a permitir que las rentas tributen al nivel de la tasa nacional. No obstante se puede llegar a evitar en ciertos casos la doble imposición internacional, dependiendo de la tasa que se aplique, lo que se daría en el caso de que el tipo o tasa reducida más el impuesto pagado en el extranjero (país de la fuente, por ejemplo) es igual al impuesto nacional, igualándose la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero a las rentas obtenidas a nivel nacional.

Este método de la reducción, al igual que el método de la deducción, no incentiva a invertir en países en desarrollo, por cuanto el inversionista extranjero no se beneficia normalmente de las exoneraciones concedidas en el país de la fuente, razón por la que no le resulta favorable invertir.

3.1.3. Método de diferimiento del impuesto o tax deferral.

Este método se traduce en que se suspende el pago del impuesto obtenido de rentas generadas en el exterior hasta el momento en que se produzca la transferencia o remisión de esas rentas al país de residencia o domicilio del contribuyente, es decir, hasta que la sociedad o contribuyente filial transfiera, gire, remita o distribuya efectivamente esas rentas o utilidades en forma de dividendo hacia la casa matriz en el país de residencia.

Una de las principales limitaciones que presenta este método de diferimiento del impuesto es que normalmente no comprende las filiales o agencias ubicadas en los llamados paraísos tributarios. Un argumento en su favor dado por autores de países desarrollados que estiman que el país de la fuente por regla general será un país en desarrollo, lo constituye el hecho de fomentar el mantenimiento y reinversión de utilidades en el país de la fuente.

3.1.4. Método de crédito por inversión o investment credit.

Este método tiene características más propias de un régimen de incentivos tributarios a empresas que de una medida para atenuar o reducir la doble imposición, y consiste en que se autorice dentro de ciertos límites los importes que una empresa ha reinvertido en activos fijos o equipos.

Debemos hacer presente que este régimen está reservado normalmente para las empresas que realizan inversiones dentro de su propio país, no aceptándose la deducción de la renta o del impuesto de las reinversiones realizadas en el extranjero, por lo cual reduce la doble imposición interna pero no la internacional. Sin embargo, si se aumentara su alcance podría acercarse al método del crédito exonerado o tax sparing que pasaremos a estudiar, siempre que se dedujera directamente del impuesto a pagar y también al método de deducción recientemente analizado si se permitiera la deducción de la renta.

3.2. Medidas unilaterales tendientes a evitar o eliminar la doble imposición internacional.

3.2.1. Método de la exención o exoneración.

El método de la exención o exoneración consiste en considerar renta exenta en el país del domicilio o residencia del contribuyente a aquellas rentas que éste obtuviera en el extranjero, es decir en el país de la fuente, gravando el Estado del domicilio o residencia del contribuyente en definitiva sólo las rentas de fuente interna, ya que las externas están exentas y no se incluyen en el cálculo de la base imponible.

Un ejemplo de la aplicación general que ha recibido este método lo encontramos en lo que dice relación con la exoneración del impuesto sobre la renta de los funcionarios diplomáticos extranjeros, contemplada normalmente en las legislaciones tributarias internas, y que opera sobre la base de la reciprocidad. Como medida unilateral la situación antes mencionada es la única modalidad bajo la cual opera este método, ya que en los demás casos se produce la exención por aplicación de una medida de carácter bilateral.

Para algunos autores este método de la exención o exoneración logra la igualdad de los contribuyentes en el país de la fuente, pero no en el país de residencia del inversionista. Así, para los países desarrollados al adoptarse este método unilateralmente se contraviene el principio de la neutralidad tributaria en cuanto al lugar de la inversión, principio en virtud del cual la decisión de invertir o no en un país determinado no debe depender de los incentivos u otros factores tributarios, sino que lo importante son las posibilidades que ofrecen los mercados.

El método de la exención o exoneración es una de las fórmulas propuestas por la OCDE para ser incorporada en los tratados de sus países miembros, siendo considerado este método por los países en desarrollo como la mejor solución para estimular las inversiones extranjeras, por ser la menos onerosa para los inversionistas.

Dentro de este método es posible distinguir dos clases o formas de aplicarlo:

- a) Exención o exoneración integral.
- b) Exención o exoneración con progresividad.

La exención integral se produce cuando el Estado del domicilio o residencia prescinde absolutamente de las rentas generadas en el país de la fuente, no aplicándose en el monto imponible del país del domicilio o residencia del inversionista.

La exención con progresividad sí considera las rentas provenientes del país de la fuente, pero únicamente para calcular luego la cuota o tasa impositiva aplicable a las demás rentas. Esto es, se eximen las rentas de fuente externa para determinar el impuesto directo en el país del domicilio o residencia, pero se consideran para determinar la base

imponible de los impuestos personales del empresario, socio o accionista gravándose con global complementario en el país del domicilio o residencia.

Este método de exención con progresividad se ajusta más al caso del impuesto sobre la renta de personas naturales que de personas jurídicas, porque normalmente se calcula sobre la base de una escala de tasas progresivas. Por lo anterior, como usualmente el impuesto a las personas jurídicas se aplica en base a una tasa única o proporcional, se aplica el método de exención integral y no el progresivo.

Dentro de las ventajas de este método se encuentra su simplicidad desde el punto de vista de la administración del impuesto, por cuanto al contribuyente residente sólo se le exige acreditar el monto de las rentas obtenidas en el extranjero. Asimismo, resulta conveniente la exención con progresividad para el contribuyente cuando el tipo de impuesto aplicado en el país de la fuente es menor que el que aplica el país de residencia, como a su vez le resulta perjudicial si el tipo de impuesto exigido en el país de la fuente es mayor que el aplicado en el país de residencia, conveniéndole en este último caso el método de exención integral.

3.2.2. Método de crédito o imputación de impuesto o tax credit.

En virtud de este método el país exportador de capital afecta con impuesto tanto las rentas de origen nacional como extranjero, pero abona, imputa o acredita los impuestos pagados en el país extranjero donde se hizo la inversión.

Para su aplicación este método de crédito exige que el impuesto pagado en el extranjero que se quiere computar como crédito, debe participar de la naturaleza del impuesto nacional sobre el que ha de operar y, además, que el crédito por impuesto pagado

en el exterior no debe sobrepasar la magnitud del monto del impuesto que correspondería tributar a esas mismas rentas de acuerdo al régimen impositivo vigente en el país que otorga el tax credit, desestimándose el saldo de impuesto exterior que pudiera exceder ese monto.

La doctrina distingue dos formas de aplicación del método de crédito o imputación de impuesto, una vez que se han determinado los respectivos impuestos:

a) Crédito o imputación integral. De acuerdo a esta forma de aplicación se permite la imputación del impuesto extranjero sin limitación alguna, de tal manera que si resulta superior al impuesto nacional se puede pedir la devolución en el país de residencia.

Esta forma de aplicar el método de imputación normalmente sólo puede ser concebida a través de disposiciones contenidas en tratados internacionales.

b) Crédito o imputación ordinaria. En conformidad a esta modalidad de aplicación del método de crédito, se imputa el impuesto extranjero pero hasta el límite o tope equivalente al impuesto vigente del país de residencia.

Este sistema es el que sugiere el modelo OCDE y es el que tiene mayor aplicación a nivel mundial, ya sea a través de medidas unilaterales o bilaterales en materia de tributación.

Esta forma de aplicar el método de crédito no es automático y se establecen ciertos requisitos que deben cumplir los contribuyentes, como lo constituye el hecho de que se trate de un impuesto de similar naturaleza al vigente en el país del inversionista, y se encuentra limitado en cuanto al monto, porque si el impuesto pagado en el extranjero es superior al que se hubiere pagado en el país del inversionista, no se otorga crédito por la diferencia que excede de dicha suma.

Dentro del método de crédito podemos encontrar algunas modalidades especiales, como las siguientes:

a) Crédito indirecto: es una modalidad especial del método de crédito de impuesto y es aplicado por países como Estados Unidos, Japón , México y el Reino Unido.

Para comprender esta modalidad hay que recordar que a través del método de crédito directo el país de la residencia por ejemplo, permite la deducción únicamente del impuesto pagado por la sociedad en el país de la fuente sobre los dividendos distribuidos.

Por su parte, el método de crédito indirecto permite a los accionistas a deducir el impuesto pagado cuando sociedades operan en el extranjero a través de subsidiarias o filiales, con el objeto de equilibrar la situación tributaria respecto de sociedades que operan en el extranjero directamente a través de sucursales. De este modo, por ejemplo, si una sociedad estadounidense actúa en el exterior a través de una sucursal, la sociedad matriz paga el impuesto y se le permite un crédito directo. Mientras que si opera en el extranjero a través de una subsidiaria independiente, es la subsidiaria extranjera la que paga el impuesto y no la sociedad matriz.

Se distinguen dos grandes diferencias entre el crédito directo y el crédito indirecto por los impuestos pagados en el exterior. Una diferencia radica en que el crédito directo opera el año en que se pagan los impuestos extranjeros, contabilizados o acreditados por la sociedad nacional, mientras que el crédito indirecto opera sólo cuando la renta extranjera sobre la cual los impuestos extranjeros son pagados, se distribuye por la empresa extranjera a los accionistas nacionales o se convierte en gravable por el Estado de residencia.

Otra diferencia es que el crédito directo puede ser reclamado por un contribuyente individual o por una sociedad, mientras que el crédito indirecto únicamente puede ser reclamado por la sociedad.

b) Crédito presumido o matching credit: consiste en la atribución en el país de residencia de un crédito calculado con base en una alícuota o tasa prefijada, superior a la aplicada en el país de la fuente. Se estima, en general, que este tipo de medidas sólo puede adoptarse convencionalmente y no en forma unilateral, ya que se trata de un verdadero crédito ficticio.

c) Crédito por impuestos no pagados en el extranjero, debido a exenciones tributarias o tax sparing: establece que el crédito de impuestos admitidos en el país de residencia se aplica no sólo a los impuestos efectivamente pagados en el país de la fuente, sino también a los que la empresa dejó de pagar en dicho país en razón de exenciones tributarias establecidas en el país de la fuente. La no aplicación de este método hace inoperantes las exoneraciones otorgadas cuando se trata de empresas extranjeras, significando en definitiva un sacrificio fiscal en beneficio del fisco del país del inversionista. Es por ésto que muchas legislaciones de países americanos en desarrollo establecen expresamente que las exoneraciones impositivas concebidas no tendrán vigencia si el beneficiario no puede hacer uso de las mismas en su país de residencia.

3.3. Situación en Chile.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 3° de nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta, toda persona domiciliada o residente en Chile debe pagar impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de ingreso esté situada dentro o fuera del país.

Lo anterior implica que queden gravados tanto los ingresos que se generen en Chile como en el extranjero, por un mismo sujeto pasivo, domiciliado o residente en nuestro país, quedando una misma renta sujeta a la tributación de dos o más países.

Previendo la situación descrita anteriormente, la Ley sobre Impuesto a la Renta contempla en el párrafo sexto normas relativas a la doble tributación internacional, párrafo conformado únicamente por los artículos 41 A, 41 B y el recientemente introducido artículo 41 C.

Así, nuestra legislación tributaria distingue varias situaciones que pasaremos a analizar a continuación.

Normas permanentes introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta relativas a la doble tributación internacional:

El actual párrafo sexto de nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta, denominado "De las normas relativas a la doble tributación internacional", fue introducido por la Ley N° 19.247, sobre Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial de 15 de septiembre de 1993, estableciendo su entrada en vigencia a contar del 1° de enero de 1994.

En virtud de esta ley se agregó a continuación del artículo 41 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta el mencionado nuevo párrafo sexto, compuesto de los artículos 41 A y 41 B, que buscan reducir los efectos que la doble tributación produce en las inversiones directas en el exterior, realizadas por personas o empresas domiciliadas o residentes en Chile.

Esta modificación no contempla a aquellas personas, naturales o jurídicas, que realizan inversiones en Chile y que tienen domicilio o residencia en el extranjero, y que por aplicación de los distintos factores de vinculación deben tributar dos veces.

Asimismo, la Ley N° 19.506, publicada en el Diario Oficial de 30 de julio de 1997, agregó un nuevo N° 3 a la letra A) del artículo 41 A, de modo tal que los números 3 y 4 pasaron a ser 4 y 5, respectivamente. Este texto legal agregó también el artículo 41 C, que beneficia a los contribuyentes domiciliados o residentes en el país y que obtengan rentas afectas al impuesto de Primera Categoría provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que estén vigentes en el país, haciendo aplicable las normas de los artículos 41 A y 41 B, con las excepciones que señala.

Todas estas modificaciones persiguen ampliar las normas sobre el crédito por los impuestos soportados en el exterior por inversiones realizadas en el extranjero.

El sistema utilizado en estas normas es del tipo conocido como medidas unilaterales, lo que significa, en términos generales, el otorgamiento de un crédito en contra del impuesto de Primera Categoría que el contribuyente domiciliado o residente en Chile debe pagar en nuestro país por las rentas obtenidas en el exterior.

Las normas contenidas en este nuevo párrafo sexto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, reconocen como crédito en Chile los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, con un límite equivalente a la tasa de impuesto de Primera Categoría que debe pagarse en Chile, que corresponde actualmente al 15 %, y este crédito puede llegar hasta el 30 % de los impuestos a pagar en Chile en el evento de rentas provenientes de

países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, conforme lo dispone el artículo 41 C.

Respecto a este último punto, es decir, tratándose de un país contraparte de Chile en un tratado de doble tributación, en cuyo caso el crédito puede ascender hasta un 30 % de las rentas, en el caso de Argentina la situación es diferente, porque el tratado actualmente vigente con ese país utiliza el método exencionista y no el de crédito, de tal forma que las rentas obtenidas en un país sólo pueden ser gravadas en dicho país, considerándose rentas exentas en el otro país. Así, de acuerdo a lo dispuesto por el tratado, los dividendos o retiros obtenidos por una sociedad chilena provenientes de una sociedad domiciliada en la República Argentina, por ejemplo, sólo serán gravados en este último país con el impuesto a las Ganancias, con tasa actual del 35 %, debiendo incorporarse al FUT de la empresa chilena en carácter de rentas exentas, y por lo tanto, sujetas al régimen de distribución para esta clase de rentas que previene nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta. La exención de esta rentas se entenderá hasta su distribución a los beneficiarios finales, contribuyentes de los impuestos de Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Con todo, la exención de las rentas provenientes de Argentina no excluye la obligación general de incorporarlas en la determinación de la renta bruta global, únicamente con el objeto de afectar la tasa progresiva del impuesto Global Complementario, sin perjuicio de ser deducidas en el cálculo del impuesto final, bajo la denominación de impuesto proporcional por rentas exentas.

A continuación pasaremos a desarrollar los puntos más importantes de las normas específicas contenidas en el párrafo sexto tantas veces mencionado, que regulan el crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior para los contribuyentes que hagan uso de este beneficio tributario.

a) Contribuyentes beneficiados.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 41 A, resultan beneficiados con este sistema los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, cualquiera sea su naturaleza jurídica, estén o no obligados a llevar contabilidad en el país, que obtengan rentas del exterior por concepto de dividendos, retiros de utilidades, uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares o de agencias o de establecimientos permanentes en el exterior, por las cuales estén obligados a declarar y pagar en Chile el impuesto de Primera Categoría. Este crédito procederá, conforme lo dispone el N° 3 de la letra C, del artículo 41 A, sólo si tales rentas o utilidades hayan sido gravadas en el extranjero con impuestos a la renta equivalentes o similares al impuesto a la renta de la ley chilena.

Para que estos contribuyentes puedan acogerse al beneficio tributario establecido en el nuevo párrafo sexto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe cumplir con los siguientes requisitos copulativos, establecidos en el artículo 41 A, letra C, N°s 1 y 2, respectivamente:

1.- La correspondiente inversión debe haberse materializado en el extranjero a través del mercado cambiario formal, cumpliendo con las condiciones impuestas en el Compendio de

Normas de Cambios Internacionales del Banco Central de Chile, especialmente aquellas contenidas en su Capítulo II, Título I.

2.- Se deben inscribir previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero, que para estos efectos lleva el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo a las formalidades y requisitos que determine al respecto. Así, la información que deberá consignarse en el Registro de Inversiones en el Extranjero, se extraerá de la Declaración Jurada Simple que presentará el contribuyente a más tardar dentro del mes calendario siguiente de efectuada cada inversión en el exterior.

b) Rentas provenientes del exterior que dan derecho a la rebaja por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, según corresponda.

El artículo 41 A, en sus letras A) y B), dispone que las rentas provenientes del exterior que dan derecho a rebajar como crédito los impuestos, son aquellas que provienen de las siguientes inversiones, operaciones o prestaciones, respecto de las cuales el contribuyente se encuentra obligado a declarar y pagar el impuesto de Primera Categoría en Chile:

- 1.- Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero, sólo por el impuesto a la renta que grave directamente la remesa o la percepción del dividendo;
- 2.- Retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero, sólo por el impuesto a la renta que grave directamente la remesa o el retiro de utilidad;

3.- Rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, sólo por el impuesto a la renta que grave directamente la remesa o el pago de la renta. Respecto de las asesorías técnicas y otras prestaciones similares, cabe hacer presente que las que deban clasificarse en la Segunda Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta se excluyen de este beneficio tributario, puesto que claramente se refiere a las que se encuentren afectas al impuesto de Primera Categoría;

4.- Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, sólo por los impuestos a la renta que las grave directamente como empresa.

De acuerdo a lo recién expuesto, cualquier otra renta del exterior que no se enmarque dentro de las señaladas anteriormente, no da derecho al beneficio tributario en análisis.

c) Formas de determinar el crédito a rebajar.

Para determinar el crédito a rebajar por impuestos externos, debemos agrupar las rentas provenientes del exterior en dos grupos:

c.1.- Rentas provenientes del exterior por concepto de dividendos distribuidos por sociedades anónimas, retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero y rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares:

Respecto de estas rentas, el crédito considera el impuesto a la remesa pagado en el extranjero.

1.- A la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría se le debe agregar una cantidad equivalente a los impuestos a la renta pagados o retenidos en el exterior, respecto de las rentas señaladas. Las rentas percibidas desde el exterior se incluyen en la renta líquida imponible de Primera Categoría.

2.- Se deben convertir a moneda nacional tanto las rentas como los impuestos pagados o retenidos, según el tipo de cambio establecido en el número 6 del Título I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, o el que el Banco Central de Chile establezca en su reemplazo, a la fecha de la percepción de la renta, del pago o de la retención del impuesto.

3.- Deben reajustarse las rentas percibidas desde el exterior y los impuestos a la renta pagados o retenidos en el exterior, según la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de su percepción, pago o retención y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio respectivo.

4.- Se multiplica la renta líquida percibida desde el extranjero por el factor 0,17647 o la renta bruta por la tasa del 15 % del impuesto de Primera Categoría.

El resultado que se obtenga constituye la cantidad máxima que, por una parte, debe agregarse a la renta líquida imponible de Primera Categoría y, por la otra, deducirse del monto del impuesto general de Primera Categoría determinado.

5.- El monto del crédito calculado no puede ser superior al impuesto a la renta efectivamente pagado o retenido en el extranjero, ajustado en la misma forma al cierre del ejercicio desde la fecha de su pago o retención.

6.- El crédito se deduce del impuesto de Primera Categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio en el que percibió las rentas de fuente extranjera. En cuanto a su imputación,

se aplica a continuación de los otros créditos existentes contra el impuesto de Primera Categoría que no den derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

7.- En el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, si queda excedente de este crédito se imputará en la misma forma al impuesto de Primera Categoría del ejercicio siguiente y posteriores, debidamente reajustado.

En ningún caso el remanente de este crédito podrá imputarse a otras obligaciones tributarias ni dará derecho a su devolución.

c.2.- Rentas obtenidas de agencias y otros establecimientos permanentes en el exterior:

Para los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, los cuales deben declarar en Chile, tanto sus rentas percibidas como devengadas, el crédito equivale al impuesto pagado o adeudado por la agencia sobre dichas rentas en el exterior.

1.- A la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría debe agregarse una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado, en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha renta líquida imponible, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyen y sólo deben considerarse los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste.

2.- Se deben convertir a moneda nacional los impuestos anteriormente señalados, según el tipo de cambio vigente al término del ejercicio, fijado por el Banco Central de Chile.

3.- Se multiplica la renta líquida imponible de la agencia o establecimiento permanente por el factor 0,17647 o la renta bruta por la tasa del 15 % del impuesto de Primera Categoría.

El resultado que se obtenga, por una parte, debe agregarse a la renta líquida imponible de Primera Categoría y, por la otra, debe deducirse del monto de dicho impuesto que corresponda pagar por el ejercicio correspondiente.

4.- El crédito calculado no podrá ser superior al impuesto adeudado hasta el ejercicio siguiente ni al pagado en el extranjero, relativo a la renta líquida imponible de la agencia o establecimiento permanente.

5.- Este crédito se aplica a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que si lo permiten.

6.- El excedente de este crédito se imputa en la misma forma al impuesto de Primera Categoría del ejercicio siguiente y posteriores, debidamente reajustado según la variación del índice de precios al consumidor, entre el último día del mes anterior al del término del ejercicio en que se genera el remanente y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio siguiente o subsiguiente.

7.- El remanente de crédito no podrá imputarse en ningún caso a otras obligaciones tributarias ni dará derecho a su devolución.

d) Monto del crédito.

Para los contribuyentes que obtienen rentas no provenientes de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, el monto del crédito será igual al que resulte de aplicar la tasa de impuesto de Primera Categoría, es decir 15 %, sobre una cantidad tal que,

al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma líquida de las rentas percibidas del exterior. Para el cálculo del mencionado crédito, las rentas líquidas percibidas del exterior por concepto de dividendos, retiros o por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, deberán reajustarse previamente por la variación del índice de precios al consumidor existente entre el último día del mes anterior al de su percepción y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo.

Respecto de contribuyentes que obtengan rentas de agencias y otros establecimientos permanentes en el exterior, conforme lo dispone el artículo 41 A, letra B), N° 2, el citado crédito será igual a la suma que resulte de aplicar la tasa del impuesto de Primera Categoría sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito de esa cantidad, arroje como resultado un monto equivalente a la renta líquida imponible de la respectiva agencia o establecimiento permanente en el exterior.

e) Impuesto del cual deben deducirse en Chile los impuestos pagados, retenidos o adeudados, según corresponda, en el exterior.

El crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, determinado de la forma señalada anteriormente, se deducirán del impuesto de Primera Categoría que deben declarar y pagar de conformidad con las normas del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en concordancia con los artículos 65 y 69 de la citada ley, incluyendo el impuesto que proceda por las rentas nacionales.

CAPÍTULO IV: PRINCIPALES MODELOS DE CONVENIOS

INTERNACIONALES SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN

Con el objeto de evitar la doble tributación internacional, no sólo es suficiente adherir determinados principios en materia de potestad tributaria, sino que además es necesario incorporar esos principios a modelos de convenios para de este modo lograr un tratamiento sistemático y coherente sobre este tema.

Es así que, en materia de convenios para impedir la doble tributación internacional, los Estados se han organizado para estudiar este fenómeno supranacional, y producto de este esfuerzo se han elaborado los siguientes modelos de convenio a destacar:

- 1.- Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), denominado “Tratado de doble tributación entre los países desarrollados y en desarrollo”.
- 2.- Convenio Modelo para evitar la doble tributación entre los países del Pacto Andino, aprobado mediante la Decisión N° 40 de la Comisión de Acuerdo de Cartagena.
- 3.- Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la doble imposición internacional.

A continuación analizaremos brevemente estos modelos de convenio, los cuales han sido ordenados cronológicamente.

1.- Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), denominado “Tratado de doble tributación entre los países desarrollados y en desarrollo”.

El modelo de convenio de la ONU tiene su origen en la resolución N° 1273 (XLIII), de 4 de agosto de 1967, que encomendó al Secretario General de la ONU la constitución de un grupo de expertos que estudien el tema.

La elaboración de este modelo tuvo por objeto fomentar el desarrollo de los países menos favorecidos, para lograr a través del traspaso de bienes y tecnología, entre otras cosas, mitigar las diferencias entre los países desarrollados y los en vía de desarrollo.

Cabe destacar que este modelo, si bien considera el principio de la fuente como un elemento determinante al momento de celebrar convenios, también es cierto que contempla una serie de atenuaciones al alcance que le dieron los países latinoamericanos al mencionado principio de la fuente.

En cuanto a los métodos para evitar la doble tributación, este modelo incorpora el sistema de crédito, reproduciendo en general lo señalado en los artículos 23 A y 23 B del modelo de la OCDE, de 1963. De esta forma conjuga favorablemente los intereses de los países latinoamericanos de aplicar el principio de la fuente, con los intereses de los países industrializados que pueden recuperar el impuesto pagado en el exterior por considerarse un crédito contra los impuestos a pagar en el lugar de la fuente.

En este modelo predomina un exhaustivo tratamiento de los conceptos, lo que pretende evitar problemas de interpretación. Por ejemplo, incorpora el concepto de establecimiento permanente, tomado del modelo de la OCDE, no obstante, se discute la amplitud de dicho concepto.

2.- Convenio Modelo para evitar la doble tributación entre los países del Pacto Andino, aprobado mediante la Decisión N° 40 de la Comisión de Acuerdo de Cartagena.

Este modelo de convenio para evitar la doble tributación internacional lo constituye la llamada Decisión N° 40, la cual fue aprobada a fines del año 1970, pero que sólo entró en vigencia luego de depositar Perú el último instrumento de aprobación con fecha 18 de junio de 1980.

La principal finalidad de este modelo de convenio fue fomentar la integración comercial de los países que integraban el Pacto Andino.

Este modelo recoge como elemento esencial el principio de la fuente sin reconocer, en general, una serie de atenuaciones a este principio, como si lo hacen los otros modelos de convenio.

La anteriormente descrita falta de flexibilidad en la aplicación del principio de la fuente y el marcado interés en aumentar la recaudación fiscal se traduce en una aplicación limitada de este modelo. De acuerdo a lo señalado en el Informe Latinoamericano para el Seminario de la International Fiscal Association, "más que un modelo de convenio, constituye una declaración de principios que no será aceptada por los países que adhieren a los principios de residencia y nacionalidad, y sólo tendrá valor como base para iniciar las negociaciones bilaterales".⁵

En el tratamiento de los impuestos a la renta predomina en forma casi absoluta el método de la exención de impuesto, conforme lo consignan, entre otros, el

⁵ Valdés Costa, Ramón. Estudios de Derecho Tributario Internacional, Editorial y Librería Jurídica A.M.F. S.R.L., Montevideo, 1978.

artículo 11, relativo a los dividendos, el artículo 13, sobre prestación de servicios personales, y el artículo 14, referente a asistencia técnica.

Las soluciones para evitar la doble tributación propuestas por la Decisión N° 40 son diametralmente opuestas a las sugeridas por los otros modelos, ya que considera casi únicamente la aplicación del método de la exención de impuesto. El método exencionista no está consagrado en forma expresa en este modelo, sino que se desprende de la utilización del vocablo “solo serán gravables”, entendiendo que queda excluido el método de crédito.

3.- Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la doble imposición internacional.

La creciente interdependencia económica y cooperación entre los países miembros de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) en el período de posguerra fueron los indicadores de la necesidad de establecer un proyecto de convenio que resolviera en forma eficaz los problemas de doble tributación entre los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

El objeto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico era aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes de los países miembros que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países miembros, mediante la aplicación por todos los países miembros de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición.

En el año 1956 comenzó a trabajar el Comité Fiscal de la OCDE, presentando en 1963 su informe final, titulado "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio".

Cabe destacar que el Comité Fiscal de la OCDE había previsto ya el año 1963, al presentar su informe, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado posteriormente.

Se consideró dicha revisión posterior como necesaria para tener en cuenta la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, los cambios en los sistemas fiscales de los países miembros, el incremento de las relaciones fiscales internacionales y el surgimiento de nuevas formas de organización de las empresas a nivel internacional. Es así que el Comité de Asuntos Fiscales, que a partir de 1971 realiza la labor inicial correspondiente al Comité Fiscal, se concentró en la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los comentarios del mismo, publicando el año 1977 un nuevo Convenio Modelo, que constituyó una versión revisada, junto a los comentarios correspondientes.

Como resultado de situaciones económicas cambiantes, reconociendo la necesidad de revisar continuamente el Convenio Modelo y considerando la influencia que éste tiene sobre países incluso que no son miembros de la Organización, el Comité de Asuntos Fiscales decidió adoptar la tarea continua de actualizar el Convenio Modelo, lo que llevó a la publicación en 1992 de su versión actualizada.

Es por ésto que, siguiendo lo manifestado anteriormente, en torno al orden cronológico a seguir en el análisis de los principales modelos de convenio en la materia, el Convenio Modelo de la OCDE es el último de los tres modelos mencionados.

A diferencia del Proyecto de Convenio de 1963 y del Convenio Modelo de 1977, el Convenio Modelo revisado de 1992 deja en claro que no constituye una revisión general final, sino una manifestación de una permanente y continua revisión del Convenio Modelo, con el objeto de que represente los intereses de los países miembros y así tenga aplicación práctica a través de la suscripción de convenios bilaterales que se inspiran en este Convenio Modelo, siguiendo su misma estructura y adoptando varias de sus disposiciones.

El modelo aplicado por los países de la OCDE, que se encuentra bastante estandarizado a nivel mundial, propicia que los impuestos se pagan en el país de residencia del inversionista cuando se trata de inversiones entre países desarrollados. En cambio, cuando el tratado se negocia entre un país desarrollado y otro en vías de desarrollo, la carga tributaria se distribuye en forma equitativa.

Es necesario destacar que Canadá pertenece desde sus inicios a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y México se incorporó posteriormente, lo cual resulta importante atendido que Chile ha suscrito con ambos países tratados de carácter general para evitar la doble tributación internacional.

CAPÍTULO V: TRATADOS CELEBRADOS POR CHILE

EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

La doble tributación internacional y los problemas que este fenómeno conlleva no pueden ser solucionados por los Estados únicamente a través de medidas unilaterales, sino que es necesaria la adopción de tratados bilaterales o plurilaterales, los cuales constituyen fórmulas de cooperación internacional que persiguen terminar o al menos paliar los negativos efectos generados por la doble imposición internacional.

Los objetivos más importantes de los tratados en materia tributaria son:

a) Eliminación de la doble tributación internacional.

Generalmente los países tienen en su legislación interna normas sobre esta materia; sin embargo es a través de los tratados tributarios que se logra materializar este objetivo y se alcanza una mayor integración con las leyes del otro Estado parte en el tratado.

b) Prevención de la evasión y elusión tributaria.

Este es uno de los aspectos de gran relevancia para los Estados y se traduce en la entrega de información sobre las legislaciones tributarias de ambos países.

c) Incentivo al desarrollo económico de un país.

Ya hemos señalado que este es un importante móvil que impulsa a los países en desarrollo, fomenta la inversión y se produce mayor intercambio de bienes, servicios y transferencia tecnológica, porque otorga seguridad a los contribuyentes. El contribuyente

siempre se verá beneficiado con la existencia de un tratado tributario que unifica los criterios sobre competencia impositiva.

d) Estabilidad.

Este objetivo de los tratados tributarios resulta relevante a la hora de decidir en cuál país invertir, puesto que, como ya hemos señalado, uno de los principales elementos para la adopción de una decisión de invertir en éste o aquél país lo constituye la estabilidad, es decir, reglas claramente establecidas y precisas, no sujetas a imprevistos que provoquen trastornos en la economía, como pudiera ser un cambio de gobierno, por ejemplo.

e) Fines políticos.

No hay duda acerca de que la política económica de los países los impulsan a celebrar tratados en materia tributaria que convenga a sus intereses, pudiendo ser estos intereses muy diversos si se está en presencia de países con diferencias en cuanto a su desarrollo económico, pero que en definitiva beneficia a ambos.

Todos estos objetivos brevemente analizados no deben ser considerados aisladamente para la celebración de tratados tributarios, sino por el contrario, deben coexistir en ellos.

Nuestra legislación no contemplaba normas tributarias generales tendientes a combatir los problemas que acarrea la doble tributación internacional hasta el 15 de septiembre de 1993, fecha en que se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 19.247, que introdujo el párrafo 6°, del Título II de la Ley sobre Impuesto a la Renta, denominado "De las Normas Relativas a la Doble Tributación Internacional" (artículos 41 A y 41 B).

Hasta esa fecha, únicamente existían en nuestro ordenamiento jurídico dos tipos de normas; unas de carácter unilateral contenidas en el artículo 3º, inciso segundo, y en el artículo 12º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y varias de carácter bilateral, contenidas en distintos tratados internacionales, suscritos por nuestro país con otros Estados.

Respecto de la norma de carácter unilateral, contenida en el artículo tercero, inciso segundo, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en ella se señala que el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años, contados desde su ingreso a Chile, sólo quedará afecto con impuesto a la renta respecto de las rentas de fuente chilena. En virtud de lo anterior, nuestra legislación posterga la aplicación del "principio mundial" en materia de impuesto a la renta, respecto de los extranjeros, durante un período determinado, el cual puede ser prorrogado por la autoridad administrativa, atendiendo a las características de cada caso concreto.

En cuanto a las normas bilaterales, en Chile existen en la actualidad convenios en materia de doble tributación de carácter específico, que versan sobre ciertas categorías de rentas y que se relacionan principalmente con el transporte aéreo y marítimo. Para la celebración de este tipo de convenios específicos no se exigen mayores requisitos que la reciprocidad en las mutuas concesiones que se concedan los Estados partes, lo que se traduce en general, en que un Estado exime del impuesto a la renta por los ingresos que obtengan de su actividad las empresas de transporte del otro Estado contratante, en la medida que ese otro Estado contratante haga lo mismo con las empresas del primero.

Nuestro país ha suscrito los siguientes convenios específicos relativos al transporte aéreo o marítimo:

- Con Brasil: Acuerdo sobre doble tributación de transporte marítimo y de aviación comercial. D.S. N° 501, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 19 de julio de 1976.
- Con Estados Unidos: Convenio por el cual se exime de los impuestos en base a reciprocidad a los ingresos brutos derivados por los residentes del otro país de las operaciones internacionales de aeronaves. D.S. N° 1.380, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 4 de febrero de 1994.
- Con España: Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta en cuanto se refiere al gravamen del ejercicio de la navegación aérea. D.S. N° 824, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1976.
- Con Colombia: Acuerdo sobre exención de doble tributación para las empresas de navegación aérea y marítima. D.S. N° 833, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 8 de febrero de 1978.
- Con Francia: Acuerdo sobre exención del pago de doble tributación en la explotación de aeronaves en tráfico aéreo internacional. D.S. N° 815, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 21 de julio de 1978.
- Con la República Federal de Alemania: Tratado comercial que incluye norma que evita la doble imposición de las empresas de transporte marítimo. D.S. N° 203, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 26 de junio de 1953.

Acuerdo de exención de la doble tributación sobre ingresos derivados de la operación de aeronaves. D.S. N° 466, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 11 de septiembre de 1978.

- Con Singapur: Convenio sobre exención de impuesto a la renta por los ingresos obtenidos por las empresas navieras del otro país, derivados de la operación internacional de buques. D.S. N° 906, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 25 de noviembre de 1993.

- Con Venezuela: Convenio para evitar la doble tributación internacional en relación con el transporte internacional marítimo y aéreo. D.S. N° 238, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 18 de abril de 1994.

- Con Uruguay: Convención para evitar la doble tributación por los ingresos que perciban las empresas de navegación aérea de Chile y del Uruguay que operen en ambos países. D.S. N° 1.770, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 27 de febrero de 1995.

- Con Paraguay: Convenio para evitar la doble tributación en relación con el transporte internacional aéreo y terrestre. D.S. N° 1.593, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 6 de enero de 1996.

- Con Canadá: Convenio para evitar la doble tributación de ingresos provenientes de la operación de naves y aeronaves. D.S. N° 1.594, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 6 de enero de 1996.

El método utilizado por la generalidad de estos tratados específicos es el método de exención simple de las rentas.

Ahora bien, en cuanto a convenios de carácter general, es decir, aquellos que se refieren a todos los impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y su patrimonio, el convenio vigente más importante ha sido el suscrito con Argentina el 13 de noviembre de 1976, que entró en vigor el 19 de diciembre de 1985, fecha de su ratificación, con aplicación a partir del 1° de enero de 1986, según lo establece el artículo 24, letras a) y b).

Conforme a lo acordado en este tratado, por regla general, las rentas se gravan donde se ubica su fuente productora, sin tomar en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia de las partes que intervengan en la operación o el lugar de la celebración del contrato. En el evento de que la persona que recibe la renta de fuente argentina tenga su domicilio o residencia en Chile, dicha renta se considera exenta de impuestos en nuestro país. Al respecto, es importante destacar que las rentas exentas se consideran en Chile, para la progresividad del impuesto Global Complementario. Por lo anteriormente expuesto, queda claro que el método empleado es el de la exención de las rentas, con reserva progresiva.

Actualmente, Chile se encuentra en un proceso de incorporación a la red de tratados de doble tributación que existe a nivel mundial y ha suscrito importantes convenios con Canadá, firmado en Santiago el 21 de enero de 1998 y con México el 17 de abril de 1998, ambos basados en el modelo de la OCDE, de uso más generalizado, los cuales se encuentran pendientes de ratificación por el Congreso Nacional, debiendo luego publicarse en el Diario Oficial, entrando en vigencia ambos tratados el 1° de enero del año siguiente a la

publicación de cada uno de ellos. En ambos convenios el método empleado es el del crédito por impuestos soportados en Canadá o México, según corresponda. Así, estos tratados coinciden en el número del artículo que se refiere al método para evitar la doble tributación a aplicar, puesto que ambos artículos 23° disponen que las personas residentes en Chile que obtengan rentas que de acuerdo con las disposiciones del presente convenio pueden someterse a imposición en Canadá o México, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos aplicados en Canadá o México, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena.

En efecto, queda de manifiesto, como una forma más eficiente de solucionar el problema de la doble tributación internacional, que los países suscriben tratados normalmente basados en modelos preestablecidos que contemplan soluciones estandarizadas, uniformándose de este modo el mecanismo de solución de los conflictos de la doble imposición entre los diferentes países suscriptores de un mismo modelo.

COMENTARIOS FINALES

Después de analizar los efectos negativos que produce la doble tributación internacional y de encontrar distintas alternativas de solución, como las constituidas por la legislación interna de nuestro país o la suscripción de convenios internacionales, podemos señalar que, a nuestro juicio, la solución más conveniente en esta materia para Chile es la suscripción de tratados internacionales con otros Estados.

A través de medidas unilaterales tendientes a evitar o reducir el problema de la doble imposición internacional establecidas en la propia legislación interna del país, sólo se obtienen soluciones parciales y que, de una u otra forma, presentan inconvenientes.

Dentro de estos inconvenientes podemos señalar, por ejemplo, que el otorgamiento de crédito o exenciones favorecen e incentivan la inversión en el extranjero, pero no sucede lo mismo respecto de la inversión extranjera en el nuestro país, lo cual se encuentra condicionado a si ese Estado de donde proviene la inversión adopta medidas similares que le permitan rebajar el impuesto pagado acá como crédito en su país o considerarlo exento, lo cual no siempre ocurre, ya que las distintas legislaciones contemplan a su vez diferentes métodos.

En conformidad con la legislación tributaria chilena, por regla general las utilidades que obtienen las empresas locales correspondientes a los retiros o dividendos provenientes de sus inversiones en el exterior constituyen rentas gravadas con el impuesto de Primera Categoría, pudiendo abonarse contra éste el impuesto a la renta pagado en el

extranjero, cumplidas determinadas exigencias previas de tipo formal. Sin embargo, dicho crédito contra el impuesto local tiene como límite este último, actualmente con una tasa de 15 %, lo que en muchos casos resulta insuficiente, atendido el hecho de que las legislaciones extranjeras poseen cargas tributarias sobre las utilidades que oscilan entre el 30 % y el 35 % de la renta.

Aunque el mayor impuesto extranjero no aprovechable como crédito puede ser deducido como gasto necesario contra el impuesto de Primera Categoría, cuando las empresas chilenas distribuyen sus utilidades a los beneficiarios finales contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional (artículo 12° en concordancia con el artículo 31° de la Ley de la Renta), la deducibilidad como gasto no resulta eficaz para eliminar completamente el efecto de la doble tributación de estas utilidades.

De este modo, con motivo de la suscripción de los nuevos tratados de doble tributación, y considerando la insuficiencia de la legislación interna para reducir los efectos de la doble imposición, la ley N° 19.506, publicada en el Diario Oficial de 30 de julio de 1997, introdujo dentro del párrafo sexto el nuevo artículo 41 C a la Ley sobre Impuesto a la Renta, que estableció un nuevo régimen de acreditación de los impuestos a la renta pagados en el extranjero cuando se trate de utilidades provenientes de países con los cuales Chile hubiere suscrito un tratado de doble tributación.

En virtud de esta modificación, quienes deban incorporar a su renta líquida imponible las utilidades que provengan directamente de un país contraparte de Chile en un tratado de doble tributación -con excepción de Argentina- dispondrán de un crédito global por impuesto extranjero hasta por un monto ascendente al 30 % de las rentas. Dicho crédito

podrá imputarse contra el impuesto de Primera Categoría y, en el exceso, contra los impuestos finales, es decir, Global Complementario o Adicional, según corresponda.

En el caso de Argentina la situación es diferente, lo cual ya fue analizado oportunamente en la sección dedicada al estudio de las normas permanentes introducidas a nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta.

Como podemos ver, las medidas unilaterales no resuelven de forma integral el problema, por lo que, consecuentemente con ello, los países tienden cada vez más a suscribir tratados de carácter general con el objeto de evitar la doble imposición internacional a la renta y al patrimonio, para lo cual los distintos Estados utilizan muchas veces alguno de los modelos de convenio existentes sobre la materia, analizados en el Capítulo IV de este trabajo.

Por lo tanto, podemos mencionar las siguientes razones que se esgrimen en favor de la suscripción de tratados internacionales:

- 1.- En primer término, ellos permiten una mayor liberalización para las inversiones en el exterior y significan, además, una mayor certeza y transparencia para los contribuyentes.
- 2.- El principio de reciprocidad. En Chile se reconoce un mayor porcentaje de los impuestos pagados en el exterior, si a los extranjeros que invierten aquí también les reconocen, en sus respectivos países, al menos parte de los tributos pagados acá.
- 3.- Además, si bien hay países que aplican importantes beneficios en forma unilateral, como es el caso de Estados Unidos, éstos no abarcan todos los impuestos, sino que se aplican principalmente a las utilidades de inversiones o aportes de capital sujetos a impuesto a la renta. Es decir, el beneficio tributario establecido unilateralmente no incluye por ejemplo

otras rentas, como son aquellas provenientes de operaciones de seguros internacionales, asesorías técnicas, de profesionales que prestan servicios no estandarizados y royalties, entre otros, debiendo negociarse los beneficios tributarios a través de tratados bilaterales para poder rebajar como crédito hasta el 30 % los impuestos pagados en el exterior, conforme lo establece actualmente el artículo 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

4.- La fiscalización y la confiabilidad de la información. Es importante también el intercambio de información que los tratados establecen entre las autoridades fiscales, lo cual favorece a evitar la evasión en el pago de impuestos. De este modo, la fiscalización del origen y monto de las rentas provenientes del exterior se hace más fácil por la disponibilidad e intercambio de información entre los Estados. Es en los tratados de doble tributación donde se establecen los mecanismos a seguir y la información que se requerirá para operar, con el objeto de verificar la información que entrega el contribuyente. La idea es crear condiciones para que los chilenos puedan invertir en el extranjero en forma conveniente y viceversa, y que no se vean en la necesidad de hacer planificaciones tributarias especiales para evitar una alta carga impositiva, recurriendo en estas planificaciones a los llamados paraísos tributarios, lo cual constituye una realidad.

5.- En la suscripción de tratados bilaterales resulta conveniente aplicar alguno de los modelos, ya que estos se encuentran bastante estandarizados a nivel mundial. Así, por ejemplo, el modelo de convenio de la OCDE propicia que los impuestos se pagan en el país de residencia del inversionista cuando se trata de inversiones entre países desarrollados. En cambio, cuando el tratado se negocia entre un país desarrollado y otro en vías de desarrollo, la carga tributaria se distribuye en forma equitativa. La aplicación de este modelo permite

negociar más rápidamente con otro Estado y su estandarización facilita la administración de los tratados.

6.- Finalmente, otra razón para sostener que la suscripción de tratados tributarios son la mejor herramienta para solucionar el problema de la doble tributación es aquella que versa sobre la seguridad que reviste para el inversionista, por una parte, poder determinar los impuestos y, por la otra, sentir que su inversión a largo plazo efectuada en el exterior cuenta con la protección de un tratado bilateral de por medio, que debe ser respetado, con lo cual se siente más seguro y confiado respecto de su decisión de invertir.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- Figueroa Velasco, Patricio. "Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte General". Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1997.
- 2.- Giuliani Fonrouge, Carlos. "Derecho Financiero". Editorial Depalma. Volumen 1. Buenos Aires, 1982.
- 3.- Illanes Diez, Jimena. "Tratado de doble tributación entre Chile y Argentina". Memoria de Prueba, Universidad Católica, 1996.
- 4.- Illanes Laso, Sergio. "La decisión 40 y su incorporación al Derecho Tributario Chileno". Memoria de Prueba, Universidad de Chile, 1983.
- 5.- Yrarrázaval Covarrubias, Arturo. "La doble tributación internacional en el proceso de integración". Memoria de Prueba, Universidad Católica, 1970.
- 6.- Mallea Álvarez, María Isabel. "La doble imposición internacional". Memoria de Prueba, Universidad de Chile, 1995.
- 7.- Massone Parodi, Pedro. "Principios de Derecho Tributario". Editorial Edeval. Colección Temas. Valparaíso, 1997.
- 8.- Porte Munizaga, Rodolfo Fernando. "La doble tributación internacional: problemas y soluciones desde la perspectiva del Derecho Internacional". Memoria de Prueba, Universidad de Chile, 1994.
- 9.- Rinsche Núñez, Teodoro y Vicente Molina, Hernán. "De la doble imposición internacional". Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1970.

- 10.- Ruiz Ortiz, Eliseo. "Chile y la doble tributación internacional". Memoria de Prueba, Universidad Católica, 1993.
- 11.- Salinas Delgado, Viviana Isabel. "La doble tributación internacional en Chile". Memoria de Prueba, Universidad Central, 1996.
- 12.- Tellería Longhi, hernán. "Problemas de la doble tributación internacional". Memoria de Prueba, Universidad Católica, 1996.

OTROS DOCUMENTOS:

- Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancia o beneficio y sobre el capital y el patrimonio.
- Convenio entre la República de Chile y Canadá para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.
- Convenio entre la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y al patrimonio.
- Modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio, elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, actualizado a 1994.
- Código Tributario. Editora Jurídica Manuel Montt S.A., Ediciones Publibey, 1996.
- D.L. N° 824, de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta, Edición 1998.
- Apuntes del Magister en Derecho de la Empresa de la Universidad Católica, de los profesores Sres. Jorge Espinosa y Pablo González, sobre Tributación Internacional, 1998.

- Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos. "Manual de Consultas Tributarias N° 193. Ediciones Técnicas Tributarias S.A. Santiago, enero de 1994.
- Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos. "Manual de Consultas Tributarias N° 256. Ediciones Técnicas Tributarias S.A. Santiago, abril de 1999.
- Contabilidad, Auditoría e Impuestos. "Revista mensual de información y control para la gestión de empresas N° 84". Editorial Jurídica ConoSur Ltda., marzo de 1999.
- Impuestos. "Revista mensual de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Administrativa y Judicial N° 40". Editorial Jurídica ConoSur Ltda., marzo de 1994.