



UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES  
FACULTAD DE DERECHO  
ESCUELA DE DERECHO

**LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y LOS MÉTODOS PARA SU  
ELIMINACIÓN EN EL CASO DE LAS INVERSIONES REALIZADAS POR  
EMPRESAS CHILENAS EN EL EXTERIOR**  
**El Crédito por impuestos pagados en el extranjero**

**PATRICIA ANDREA CAMPOS VERGARA**

Seminario

Profesor guía: Sergio Alburquenque Lillo

Santiago, Chile  
2014

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>2</b>
<b>CAPÍTULO I: DE LAS INVERSIONES EN EL EXTERIOR DE EMPRESAS CON DOMICILIO O RESIDENCIA EN CHILE Y EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL</b> .....	<b>6</b>
1. ECONOMÍA E INVERSIONES EN EL EXTRANJERO. ....	7
2. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL .....	12
<b>CAPÍTULO II: MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL</b> .....	<b>15</b>
2.1. Medidas para evitar la doble imposición internacional .....	15
2.1.1. Método de la Exención .....	16
2.1.2. Método del crédito tributario (Tax Credit) .....	17
2.1.3. Método de la deducción .....	19
2.1.4. Método del underlying tax credit .....	19
2.1.5. Método del tax sparing (TS) .....	19
2.1.6. Método del matching credit (MtC) .....	20
2.2. Medidas para evitar la doble imposición internacional consagradas en el Ordenamiento Jurídico Chileno .....	21
2.2.1. Factores Jurisdiccionales de aplicación de la Ley de Impuesto a la Renta Chilena .....	21
2.2.2. Medidas Bilaterales adoptadas por Chile .....	23
2.2.3. Medidas unilaterales adoptadas por Chile .....	24
2.2.4. Historia de la Ley .....	26
<b>CAPITULO III: SISTEMA CHILENO DE CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO</b> .....	<b>29</b>
3.1. Crédito .....	29
3.2. Requisitos que debe cumplir el contribuyente que desea utilizar el crédito .....	30
3.3. Características que ha de poseer el impuesto extranjero .....	30
3.4 Crédito por impuestos soportados en el extranjero en un país con el cual Chile no posee un CDI vigente .....	32
3.5 Evolución de la Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos respecto al Crédito por Impuestos Pagados en el Extranjero .....	32
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>44</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>47</b>
<b>ANEXO 1</b> .....	<b>57</b>
<b>ANEXO 2</b> .....	<b>58</b>
<b>ANEXO 3</b> .....	<b>59</b>

## INTRODUCCIÓN

La doble tributación o doble imposición internacional es una consecuencia de la globalización e internacionalización de las relaciones económicas, y de diversos factores asociados con este fenómeno económico, que tiene como consecuencia que una misma renta, entendida en términos amplios, sea gravada por dos o más Estados, dentro de un mismo período de tiempo.

Respecto a este fenómeno y para efectos de este trabajo, me centraré en el hecho de las crecientes economías de escala que han ido aumentando en los últimos años, en las expansiones de los diversos mercados, y el gran volumen de inversiones que se realizan hoy en día por personas tanto naturales como jurídicas, lo cual da lugar al desplazamiento de las bases imponibles de los contribuyentes.

Chile no ha estado ajeno a los cambios que ha sufrido el escenario económico internacional, así lo demuestra el estudio de la Presencia de Inversiones Directas de Capitales chilenos en el mundo entre los años 1990 y Junio de 2013, realizado por la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales (DIRECON), el cual señala que para el período mencionado, la inversión chilena directa materializada en el exterior alcanzó la suma de US\$ 86.058 millones, distribuidos en más de 70 países de América, Europa, Asia, Oceanía y África<sup>1</sup>. Cabe mencionar que la información más reciente del estudio de marras señala que durante el primer semestre del año 2013, las inversiones chilenas en el exterior alcanzaron la suma récord de US\$ 10.379 millones, cifra que prácticamente triplicó la materializada en similar período del año 2012, cuando esta inversión alcanzó a US\$ 3.337 millones<sup>2</sup>. Todos estos flujos de dineros e inversiones han permitido que un importante número de empresas chilenas se posicionen en el mercado mundial como verdaderos Global Players. Así, hoy las empresas chilenas se cuentan entre los 10 principales productores de madera aserrada en el mundo, son el tercer operador de retail en América Latina, entre otros<sup>3</sup>, todo lo cual ejemplifica de forma clara que las empresas nacionales han reaccionado ante los cambios de la economía internacional ya mencionados, incrementando año a año sus flujos de dinero, sus producciones e intercambios de bienes y servicios, esto con el fin

---

<sup>1</sup> DIRECCIÓN GENERAL DE RELACIONES ECONÓMICAS INTERNACIONALES (DIRECON) (2013), “*Presencia de inversiones directas de capitales chilenos en el mundo: 1990- junio 2013*”, p. 3, pdf, (fecha de consulta: 01 julio 2014). Disponible en: [http://www.direcon.gob.cl/wp-content/uploads/2013/12/001\\_Presencia-ID-Cl-en-mundo-1990-junio2013\\_dic.pdf](http://www.direcon.gob.cl/wp-content/uploads/2013/12/001_Presencia-ID-Cl-en-mundo-1990-junio2013_dic.pdf)

<sup>2</sup> Ibid., p. 5.

<sup>3</sup> Ibid., p. 13.

de poder competir dentro de las economías de escala que existen a nivel mundial y poder expandir sus horizontes no sólo dentro del mercado nacional, sino también a nivel internacional.<sup>4</sup>

La globalización ha ido en expansión en las últimas décadas, lo cual ha expuesto de forma más evidente el problema de la doble tributación internacional, y ha generado una preocupación cada vez mayor por parte de los distintos Estados de regular las posibles situaciones que dan lugar a este efecto, con la finalidad de eliminarlo. Dentro de las regulaciones que pueden efectuar los Estados, se encuentran medidas tanto unilaterales como bilaterales. Las unilaterales son disposiciones normativas que los Estados adoptan dentro de su legislación interna. Y las bilaterales se refieren a los Convenios Internacionales que pueden suscribir los Estados a fin de evitar la doble tributación en materia de los impuestos aplicables por uno u otro Estado.

A la vez se pueden señalar diversos métodos para eliminar la doble imposición, entre ellos se encuentran los métodos de la exención y el método del crédito, entre otros más que se mencionarán en este trabajo.

Chile ha visualizado esta problemática y en base a ella ha adoptado tanto medidas unilaterales como bilaterales para evitar la doble tributación internacional. Para efectos de esta investigación me centraré en las medidas unilaterales adoptadas por nuestro país en la materia. Cabe mencionar que tales normas tienen por objeto regular diversas situaciones en las que se produce una doble imposición respecto de un mismo hecho gravado. Las principales disposiciones en esta materia se encuentran contenidas en la Ley de la Renta<sup>5</sup>, esencialmente en los artículos 41A, 41B, 41C, 41D y 41E, en las cuales se señala el método adoptado por Chile para eliminar la doble tributación, el cual es el método del crédito por impuestos pagados en el extranjero.

El artículo 41A de la Ley de la Renta se refiere específicamente a los retiros de dividendos y utilidades por un contribuyente con domicilio o residencia en Chile, y señala la forma de imputación del crédito por impuesto soportado en el extranjero respecto de las inversiones que ese contribuyente ha realizado en el exterior.

Por ende, la pregunta que surge es la siguiente: ¿Es adecuada la solución consagrada en nuestro ordenamiento jurídico que busca eliminar los problemas que genera la doble tributación internacional en las inversiones realizadas en el exterior por empresas chilenas?

---

<sup>4</sup> Ver Anexo 1.

<sup>5</sup> D.L. N° 824, de 1974. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368>

En este trabajo se busca comprender y analizar el sistema de crédito por impuesto soportado en el extranjero específicamente respecto de las inversiones realizadas en otros países por empresas chilenas y comprobar si en la práctica la regulación chilena en dicha materia elimina la doble tributación internacional.

Es importante el estudio de estos aspectos normativos, y como los mismos se adecuan a la realidad de nuestro país, ya que cada día es más evidente que producto de la globalización, las inversiones ya no se limitan al espacio geográfico de un territorio jurisdiccional de un país determinado, sino que traspasan las fronteras de los países de los contribuyentes que las realizan, y un país con el cual no se produce doble tributación resulta más atractivo para invertir que uno que si produce tal efecto y por lo mismo los Estados buscan evitarlo, como por ejemplo nuestro país, el cual constantemente busca el atraer nuevas inversiones, o servir de plataforma para las mismas.

La pregunta planteada genera dudas, respecto del punto de vista desde el cual se debe abordar, si el encargado de responder a esto es el Estado mismo, el cual requiere ingresos para satisfacer sus metas, objetivos y fines, o la autoridad misma, la cual en Chile es el Servicio de Impuestos Internos, quien posee la misión de fiscalización de que los contribuyentes cumplan con su obligación de declaración y pago de impuestos en la forma correcta señalada por la ley, otra posición es que la respuesta a ello emane del poder legislativo, o por último, que esto sea algo que los propios contribuyentes de alguna forma puedan responder. El tema no está exento de problemas de este tipo, y de intereses que en la mayoría de las veces son contrapuestos.

El tema de la doble imposición internacional y las medidas unilaterales que Chile ha adoptado han sido temas poco estudiados y discutidos por la doctrina nacional, así lo señalan diversos trabajos relacionados, señalando la limitante de la nula información práctica sobre el tema<sup>6</sup>. El SII ha desarrollado el tema a raíz de las modificaciones normativas recientes de estas normas, y la complejidad que involucran para quienes pueden cumplir los requisitos necesarios para ser titular de los créditos tributarios aplicables en la materia.

El crédito que las empresas chilenas pueden deducir por los impuestos que soportan en el extranjero es un beneficio tributario, que se le otorga al contribuyente chileno (la empresa), quien pagó un impuesto en un país extranjero por una ganancia obtenida

---

<sup>6</sup> DURÁN ET AL (2012), Informe sobre efectos tributarios producidos por la aplicación de la Ley N° 20.171 que otorga franquicias tributarias a las inversiones en el extranjero que realizan inversionistas nacionales, p. 23.

producto de sus inversiones, que posteriormente se remesa a Chile y entra al patrimonio de la empresa chilena a título de ingreso y por ende igualmente debería tributar en Chile en virtud de la definición de renta adoptada por la Ley de Impuesto a la Renta<sup>7</sup>, la cual señala que la renta comprende todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación. Los factores jurisdiccionales consagrados en el Ordenamiento Jurídico Chileno son tres<sup>8</sup>: el principio de territorialidad<sup>9</sup>, el principio del domicilio o residencia<sup>10</sup> y el factor de la nacionalidad<sup>11</sup>. La elección de los factores de jurisdicción de la aplicación de las normas tributarias es un tema que le corresponde a cada país por separado discutir y analizar respecto de cuál factor es el más adecuado para su propia recaudación impositiva, la elección de distintos factores de jurisdicción es una de las causas que genera la doble tributación internacional, ya que si cada país adoptara los mismos factores de jurisdicción no se producirían conflictos de soberanía impositiva y las rentas no tributarían más de una vez. Esto lo veremos con mayor profundidad en el tercer capítulo de esta investigación.

En el fondo este crédito por los impuestos soportados en el extranjero busca la no aplicación de las normas que obligan al contribuyente a pagar el impuesto en Chile, y su regulación permite una determinación exacta del beneficio que se ha de aplicar a la renta que ya tributó en el extranjero, permite un cálculo objetivo del mismo y en algunos casos el crédito cumple su objetivo y efectivamente evita la doble tributación. A pesar de esto, en no pocos casos se sigue produciendo el efecto de la doble imposición internacional, es algo que se da caso a caso, y lo cual da cuenta de que la regulación actual, si bien ha sido objeto de constantes modificaciones y avances, está lejos de poder alcanzar sus objetivos en la mayoría de los casos.

A esto hay que agregar, que el futuro de estas normas es algo incierto, en virtud del panorama actual, y de los proyectos que actualmente se están tramitando en el Congreso, como por ejemplo el proyecto de Ley de la nueva Reforma Tributaria<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> D.L. N° 824, Artículo 2°, de 1974.

<sup>8</sup> FIGUEROA y ENDRESS (2010), *La Renta y los Ingresos no Renta* p. 102.

<sup>9</sup> D.L. N° 824, Artículo 10°, de 1974.

<sup>10</sup> D.L. N° 824, Artículos 3° y 4°, de 1974.

<sup>11</sup> D.L. N° 824, Artículo 3° inciso segundo, de 1974.

<sup>12</sup> MENSAJE N° 24-362, Mensaje de S.E. la Presidenta de la República con el que inicia un proyecto de ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, Santiago, 01 Abril 2014.

Resulta necesario un estudio acerca de la idoneidad de estas normas, aun cuando sea un tema que no ha sido tratado en profundidad por la doctrina, para saber que tan efectivo es en la práctica este beneficio tributario, si sus constantes modificaciones han ayudado a la comprensión, o han propiciado el aumento de su aplicación por parte de los contribuyentes.

Los objetivos principales que busca lograr esta investigación, se relacionan con el análisis, comprensión y exposición de las características más relevantes del crédito tributario que consagra el artículo N° 41 A de la Ley de Impuesto a la Renta.

En el presente estudio se estudiarán las diferentes soluciones propuestas por los Estados para evitar la doble imposición internacional, para luego dar paso al análisis de las normas relativas a la tributación internacional. Para efectos de este seminario, sólo se estudiará en profundidad la situación que concierne a las inversiones que realizan las empresas chilenas en el exterior, y a la posterior repatriación de ganancias de capital que remesan a Chile, y las eventuales situaciones en que estos hechos producen los efectos negativos de la doble tributación internacional.

La metodología que se utilizará para la presente investigación, se basará en la recopilación de antecedentes a partir de diversas fuentes. Para ello, se utilizará información documental, contenida en libros, documentos electrónicos, normas legales, resoluciones administrativas (a modo de ejemplo, las circulares y oficios del Servicio de Impuestos Internos), informes y documentos oficiales de instituciones públicas, revistas tanto impresas como electrónicas, tesis, jurisprudencia, artículos (impresos y digitales), información publicada por medios de prensa, estudios y estadísticas emitidas por centros de estudios privados y públicos de asuntos relacionados con la investigación. Además, se utilizará la historia legislativa relacionada con el tema, ya sea respecto de introducciones de nuevas normas o modificaciones de las mismas.

# **CAPÍTULO I: DE LAS INVERSIONES EN EL EXTERIOR DE EMPRESAS CON DOMICILIO O RESIDENCIA EN CHILE Y EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL**

## **1. ECONOMÍA E INVERSIONES EN EL EXTRANJERO.**

La realidad económica chilena ha sufrido drásticos cambios en las últimas décadas, esto en virtud de diversos factores que han influido y han potenciado e incluso provocado tales consecuencias. Dentro de estos factores, los más influyentes son la globalización, el desarrollo y expansión de nuevas tecnologías, comúnmente denominadas las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación (TIC), la competencia global, el intercambio de bienes y servicios, las técnicas que facilitan los negocios internacionales, entre otros.<sup>13</sup>

Estos factores han traído como consecuencia a nivel global una expansión de las economías de los diversos países sin precedentes, el cual afecta a todas las estructuras sociales imperantes a nivel global, hoy en día la economía y competencia global afecta a casi todas las empresas e inversionistas, ya sean grandes, medianas o pequeñas, esto en virtud de las largas cadenas de intercambio de bienes y servicios, los cuales son resultado de la realidad económica actual.

Este escenario, que día a día se vuelve más dinámico y que se encuentra caracterizado por los factores mencionados, especialmente por la globalización, y las nuevas tecnologías, hacen necesaria una visión que ya no se enmarca dentro de los límites de la soberanía del propio país en el cual reside una empresa, sino que esta compleja convergencia de factores exige una visión de las estrategias de negocios de una empresa centrada en un punto de vista internacional.<sup>14</sup>

En este sentido, la globalización económica “*representa el fin de la creencia que consideraba al Estado como el principal regulador de la actividad económica y del mismo mercado. Esto fue producto de la crisis del Estado de bienestar en los países desarrollados que dejó de garantizar el crecimiento económico y el pleno empleo. Y, en los países del Tercer Mundo, el modelo de intervención estatal, basado en políticas proteccionistas, se agotó*”<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> DANIELS ET AL. (2010), *Negocios Internacionales: Ambientes y operaciones*, p. 9.

<sup>14</sup> Ibid., p. 7.

<sup>15</sup> VITE PÉREZ (2000), “La Globalización Económica: ¿Una nueva fase de la mercantilización de la vida social?”, en: *Frontera Norte*, Vol. 12, No. 23, pp. 153-164.



Estos cambios mencionados no han pasado desapercibidos, y han influido en todas las estructuras sociales existentes actualmente a nivel global, especialmente en cuanto a la expansión de las empresas presentes en cada Estado, las cuales como hemos visto, producto del crecimiento sostenido de ciertas economías, y la consecuente concentración económica que ello ha significado, han tenido que recurrir a la internacionalización de sus producciones e inversiones.

En opinión de la CEPAL, se ha realizado el protagonismo de grandes empresas o conglomerados empresariales a nivel internacional. Para esta entidad *“existe una estrecha relación entre el surgimiento de los sistemas integrados de producción, el aumento de las corrientes de comercio y de inversión extranjera directa, y el creciente protagonismo de las empresas transnacionales. El factor esencial ha sido indudablemente la liberalización del comercio, de los flujos financieros y de las inversiones en los países en desarrollo, que se ha acelerado en las dos últimas décadas. Estos fenómenos contribuyen a explicar la gran oleada de inversión extranjera y la notable concentración de la producción a escala mundial, que caracterizó al último decenio del siglo XX”*<sup>16</sup>.

Chile no ha estado indiferente ante estos cambios económicos, los cuales influyen directamente en su economía y en los diversos aspectos relacionados con ella, como por ejemplo la generación de nuevos empleos, el crecimiento económico que impacta en la mejora de vida de las personas para poder desarrollar nuevos proyectos, en las remuneraciones de los trabajadores, en las cadenas de producción de las empresas, entre otros, todo lo cual va generando un conjunto de factores que en conjunto forman parte de los aspectos sociales, económicos y culturales de nuestra sociedad, lo cual influye de forma determinante en los inversionistas extranjeros a la hora de decidir si invertir o no en Chile.

En este aspecto, Chile posee un ambiente propicio para la inversión extranjera, la regulación normativa de nuestro país en este sentido se ha enfocado en facilitar las condiciones para la inversión, en el fondo la intención del legislador se ha centrado en potenciar a Chile como un país que sea una plataforma de inversiones, con el fin de atraer recursos, no sólo de índole económica. Un aspecto fundamental para objeto de esta investigación respecto de la inversión extranjera es que ello tiene una fuerte repercusión en las posibilidades de las empresas chilenas de obtener acceso a nuevas

---

<sup>16</sup> CEPAL (2002), “El carácter histórico y multidimensional de la Globalización”, pdf, (fecha de consulta: 30 mayo 2014). Disponible en [http:// www.cepal.org/publicaciones/xml/6/10026/Globa-c1.pdf](http://www.cepal.org/publicaciones/xml/6/10026/Globa-c1.pdf)

tecnologías y mercados, lo cual favorece su labor productiva<sup>17</sup>. Igualmente produce efectos respecto de las inversiones que realizan las empresas chilenas hacia el exterior del país, con lo cual se integran en otros mercados, en donde compiten con empresas extranjeras, y fomentando así la competencia internacional, y maximizando su producción.

Así lo demuestra la Síntesis Estadística de Chile entre los años 2008 a 2012<sup>18</sup>, estadísticas en las cuales se puede evidenciar el aumento de la inversión que se ha producido dentro del país en el período de los años 2008 a 2012:

<b>Transacciones en activos no financieros en millones de dólares (ANF)</b>					
	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>Adquisición neta de ANF</b>	3.367.141	4.232.874	4.347.931	4.939.273	5.126.163
<b>Venta de activos físicos</b>	24.151	52.336	27.808	21.415	34.142
<b>Inversión</b>	2.015.922	2.476.937	2.345.483	2.604.511	2.675.314
<b>Transferencias de Capital</b>	1.375.370	1.808.273	2.030.256	2.356.177	2.484.990
<b>Total Ingresos</b>	22.734.214	18.368.878	23.907.472	27.562.092	28.770.158
<b>Total Gastos</b>	19.087.191	22.565.747	24.414.620	26.002.667	28.042.491

Fuente: *Banco Central de Chile*.

Es importante destacar que las empresas chilenas poseen un papel relevante en cuanto a inversiones internacionales, en los últimos tres años (2011-2013) el monto destinado ha sido 53.505 millones de dólares, cifra que lo posiciona como adalid por encima de México, Brasil o Colombia, todos con un PIB superior al chileno, según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

<sup>17</sup> COMITÉ DE INVERSIONES EXTRANJERAS (CIEChile) (Julio 2013), “Medición del Impacto de la Inversión Extranjera Directa en la Economía Chilena: perspectivas macro y microeconómicas”, pdf, (fecha de consulta: 26 mayo 2014). Disponible en: <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2010/10/estudio%20impacto%20de%20la%20ied%20en%20la%20economia%20chilena.pdf>

<sup>18</sup> BANCO CENTRAL DE CHILE (Febrero 2014), “Síntesis Estadística de Chile 2008-2012”, pdf, (fecha de consulta: 26 mayo 2014). Disponible en: <http://www.bcentral.cl/publicaciones/estadisticas/informacion-integrada/iei05.htm>

El flujo más significativo se produjo en 2012 hacia filiales en las que las chilenas poseen al menos el 10% del capital: totalizó 20.330 millones de dólares. En 2013, coincidiendo con el inicio de la desaceleración económica observada en Latinoamérica, las salidas al exterior sumaron 10.923 millones, cantidad que equivale a un tercio de los valores absolutos de la región. Esta actividad inversora en el exterior se ha visto favorecida por las buenas condiciones de financiamiento internacional, tasas de interés que como ya sabemos están próximas a cero y por las limitaciones del propio mercado del que proceden, que las empuja a salir<sup>19</sup>. En los últimos años, Chile se ha consolidado como el mayor inversor extranjero de la región.

Se cree que las razones fundamentales de la alta actividad inversionista son dos<sup>20</sup>. La primera radica en las favorables condiciones de financiamiento para las empresas en los mercados internacionales producto de la política monetaria ultra expansiva de la Reserva Federal de Estados Unidos (Fed), que mantiene las tasas de interés a niveles cercanos a cero y desplegó un agresivo plan de compra de bonos para inyectar liquidez, el cual llegó hasta los US\$ 85 mil millones mensuales.

La segunda razón se explica por las limitaciones del mercado doméstico para seguir creciendo. La secretaria ejecutiva de la CEPAL, Alicia Bárcena, señaló que “el crecimiento de las inversiones de empresas “translatinas” va a continuar y tenemos indicios de ello. Hay condiciones que lo pueden determinar, viendo el avance de empresas de comercio como la chilena Cencosud, beneficiada del incremento en la capacidad de consumo de la región. Eso se mantendrá”.

Otros factores que han influido en la internacionalización de empresas chilenas, son las propias características de la realidad chilena, como por ejemplo su estabilidad macroeconómica, su clima de inversión que favorece el desarrollo de las empresas tanto nacionales como internacionales y el sostenido crecimiento económico que ha ayudado a Chile a consagrarse como una economía estable. Todo esto ha favorecido el crecimiento de las empresas chilenas, las cuales han podido generar más ingresos, y a la vez buscar más fuentes de financiamiento ya no sólo en el ámbito local.

---

<sup>19</sup> EL ECONOMISTA, *Chile logra el bronce en captación de inversión extranjera en América Latina*, 02 de junio de 2014 (fecha de consulta: 03 de junio de 2014). Disponible en: <http://www.eleconomistaamerica.cl/economia-eAm-chile/noticias/5827408/06/14/Chile-logra-el-bronce-en-captacion-de-inversion-extranjera-en-America-Latina.html>

<sup>20</sup> ECONOMÍA Y NEGOCIOS, *Empresas Chilenas son líderes de A. Latina en inversión hacia el exterior entre 2011 y 2013*, 30 de mayo de 2014 (fecha de consulta: 02 de junio de 2014). Disponible en: <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=120128>

Una razón importante por la cual han aumentado las inversiones hacia el exterior es que el mercado chileno posee un tamaño reducido, lo cual combinado con la presencia de muchas empresas extranjeras, ha generado la necesidad para las empresas chilenas de buscar nuevos horizontes para su producción e inversión, las ha forzado a especializarse mucho más en determinadas actividades y a buscar expandirse fuera de los límites estatales<sup>21</sup>.

Es dentro de este escenario que surge un reto para los Estados y más específicamente para Chile, ya que las características esbozadas no se condicen con los tradicionales conceptos de soberanía y territorio, conceptos con una marcada connotación jurídica, que en el fondo se establecen para determinar el área geográfica en la cual nuestro país ejerce el control y regulación de su propia realidad.

Más evidente resulta esta situación en el ámbito tributario, en el cual la potestad tributaria del Estado se encuentra sujeta a su territorio geográfico, en un ambiente en el cual los Estados buscan ejercer su facultad impositiva según sus propios factores jurisdiccionales sobre las relaciones económicas internacionales, las cuales son en su esencia descentralizadas y no se limitan a un espacio geográfico determinado.

Incluso más, como señala Francisco Núñez: *“la revolución de las tecnologías de la información y de la comunicación ha venido a complicar este proceso, generando una cierta alarma entre las administraciones tributarias de los distintos estados y organizaciones territoriales y creando comisiones y grupos de trabajo dedicados exclusivamente a analizar los efectos de esta nueva realidad sobre sus sistemas tributarios y proponer diferentes alternativas a ellos. Un estudio detallado de los resultados de dichos informes y trabajos, liderados en su mayor parte por la OCDE y por la Unión Europea, pone de manifiesto que, aunque a corto plazo es posible una aplicación de los principios vigentes del sistema tributario internacional a esta nueva realidad, con pequeñas adaptaciones de las normas o de la interpretación que se hace de ellas, a largo plazo se hace necesario una auténtica reforma del sistema en su conjunto para adaptarlo a una realidad que es cada vez más diferente de la que dio pie al sistema actualmente vigente”*<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> LA GRAN ÉPOCA, CEPAL: *Inversión extranjera en Chile genera alta rentabilidad y pocos puestos de trabajo*, 30 de mayo de 2014 (fecha de consulta: 02 de junio de 2014). Disponible en: <http://www.lagranepoca.com/32022-cepal-inversion-extranjera-chile-genera-alta-rentabilidad-pocos-puestos-trabajo>

<sup>22</sup> NÚÑEZ (2005), “Nueva Economía y Tributación Internacional”, pdf, (fecha de consulta: 27 mayo 2014). Disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1104478>

Es dentro de este nuevo escenario y complejas estructuras que se enmarcan nuevos desafíos para el Derecho Tributario Chileno, el cual debe irse adecuando constantemente a los cambios de índole socio-económico, y a la vez, ir solucionando los conflictos que van surgiendo tanto respecto de las normas previstas por el Ordenamiento Jurídico para adecuarlas a la realidad chilena imperante, y a la vez ir solucionando los conflictos propios de la aplicación de las normas tributarias, para que cumplan a cabalidad los fines para las cuales fueron previstas por el legislador.

## 2. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

La doble tributación internacional ha estado presente durante toda la evolución económica descrita anteriormente, la cual día a día va en aumento, y este concepto está lejos de poseer una definición unívoca, y una solución pacífica respecto de sus efectos negativos.

La doble tributación internacional, según el Servicio de Impuestos Internos es entendida como: *“el efecto que se produce con motivo de la aplicación, en un mismo período, de impuestos idénticos o similares por dos o más Estados respecto de la misma renta gravable, sea que se trate o no del mismo contribuyente.”*<sup>23</sup>

Por otro lado, Patricio Figueroa Velasco no define con precisión el término, pero sí lo califica desde el principio como un problema existente y que produce que una renta sea afectada por las leyes tributarias de dos países diferentes<sup>24</sup>.

Pedro Massone tampoco elabora una definición propia, sino más bien ejemplifica las situaciones en las que se produce la doble tributación internacional, luego de tomar distintas definiciones y clasificaciones de otros autores, como por ejemplo cuando señala que: *“Existe doble imposición en sentido amplio- o económico- cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Cuando se añade “de la misma persona” (identidad de sujeto), se obtiene el concepto en sentido estricto”*<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2008), Circular N°25 del 25 de Abril de 2008. Materia: Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los artículos 41<sup>a</sup>, 41B, 41C, 41D, 69 n° 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por la ley N° 20.171, de 2007 y otras normas relativas a la doble tributación internacional, pdf, (fecha de consulta: 08 mayo 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu25.zip>

<sup>24</sup> FIGUEROA (1997), *Manual de Derecho Tributario: El impuesto a la Renta Parte General*, p. 112.

<sup>25</sup> MASSONE (1998), *La Doble Tributación Internacional*, p. 13.

También se ha sostenido que la doble imposición internacional es “aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determina el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por el mismo, o análogo concepto, y por el mismo periodo<sup>26</sup>”.

La doble tributación internacional, señalan otros autores es: “*el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente respecto de la misma renta y por el mismo período de tiempo*”<sup>27</sup>. Otra definición entregada por los mismos autores es que la doble tributación también se puede definir como: “*el fenómeno que se produce cada vez que los Estados aplican impuestos de similar naturaleza, respecto de un mismo hecho económico*”<sup>28</sup>.

Dentro de la doble tributación internacional, se puede distinguir por un lado la doble imposición jurídica, la cual se produce cuando un mismo contribuyente resulta gravado más de una vez por la misma renta y por el mismo periodo, y por otro lado, la doble imposición económica, la cual se produce cuando dos personas distintas resultan gravadas en virtud de una misma renta<sup>29</sup>. Para efectos de esta investigación nos interesa el concepto de la doble imposición jurídica, y las soluciones que ha entregado nuestro Ordenamiento Jurídico a los contribuyentes, ya sean personas naturales o jurídicas.

Se entiende que para que exista este fenómeno deben concurrir simultáneamente cuatro elementos<sup>30</sup>, sin los cuales no podría existir una doble imposición, estos son:

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

Respecto a las causas principales que dan origen al fenómeno de la doble tributación internacional<sup>31</sup>, se encuentran las causas económicas, de descentralización de los flujos de ingresos de los contribuyentes, y por ende de sus bases imponibles, la multiplicidad de criterios de sujeción previstos por los diversos Estados<sup>32</sup>, dentro de los cuales se distinguen dos principalmente, uno objetivo, que es representado por el principio de la

---

<sup>26</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2004), *Manual de Fiscalidad Internacional*, p. 66.

<sup>27</sup> SALORT (Eds) (2004), *Manual Operativo Tributario: La Doble Tributación Internacional*, p. 27.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 27.

<sup>29</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *ob. cit.*, p. 66.

<sup>30</sup> SALORT, *ob. cit.*, p. 27.

<sup>31</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *ob. cit.*, p. 66.

<sup>32</sup> SALORT, *ob. cit.*, p. 15.

fuente territorial o simplemente el principio de la fuente en contraposición a otro criterio subjetivo que considera tributos personales del contribuyente, que es el principio del domicilio o residencia, el principio de la nacionalidad, entre otros. Junto a esta diversidad de criterios, se encuentra la situación en la cual un país adopta más de uno de ellos, y de esta forma propicia el fenómeno de la doble tributación, ejemplo de esto es Chile precisamente, ya que adopta el criterio del domicilio o residencia, el de la renta de fuente mundial, establece una norma específica para la nacionalidad, e igualmente normas respecto de la fuente de la renta. La intención del legislador en este sentido ha sido la de privilegiar el fin recaudatorio que posee el Derecho Tributario. Otro factor que influye son las múltiples definiciones de los conceptos involucrados en los criterios de sujeción, como por ejemplo que se entiende por domicilio, residencia, fuente de la renta, nacionalidad, etc., definiciones que varían de una cultura a otra.

Uno de los efectos de la doble imposición se encuentra el hecho que perjudica gravemente el intercambio de bienes y servicios entre los diferentes países<sup>33</sup>.

A efectos de eliminar o disminuir la doble tributación internacional, los sistemas legales de los Estados contemplan disposiciones especiales sobre la materia, ya sea adoptando medidas a través de su propia legislación interna las cuales son conocidas como medidas unilaterales, o bien, en Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) las cuales se conocen como medidas bilaterales<sup>34</sup>.

Cabe mencionar desde ya que Chile ha adoptado tanto medidas unilaterales (legislación interna<sup>35</sup>) como bilaterales (Convenios para evitar la Doble Imposición<sup>36</sup>) en su Ordenamiento Jurídico, con la finalidad de evitar que los contribuyentes, ya sean personas naturales o jurídicas, se encuentren o no domiciliados en Chile, tengan que sufrir los efectos negativos que derivan de la doble imposición internacional, lo cual cumple una doble función, la anteriormente descrita y también, por otro lado, facilitar los flujos económicos del país, y ayudar a que el escenario económico de las inversiones tanto extranjeras como las que se realizan desde Chile hacia el exterior sea atrayente para nuevos inversionistas.

---

<sup>33</sup> FIGUEROA, ob. cit., p. 112.

<sup>34</sup> FIGUEROA Y ENDRESS (2010), *La Renta y los Ingresos no Renta*, p. 182.

<sup>35</sup> D.L. N° 824, de 1974. Título II, Párrafo 6: “*De las normas relativas a la tributación internacional*”, Artículos 41A, 41B, 41C, 41D y 41E.

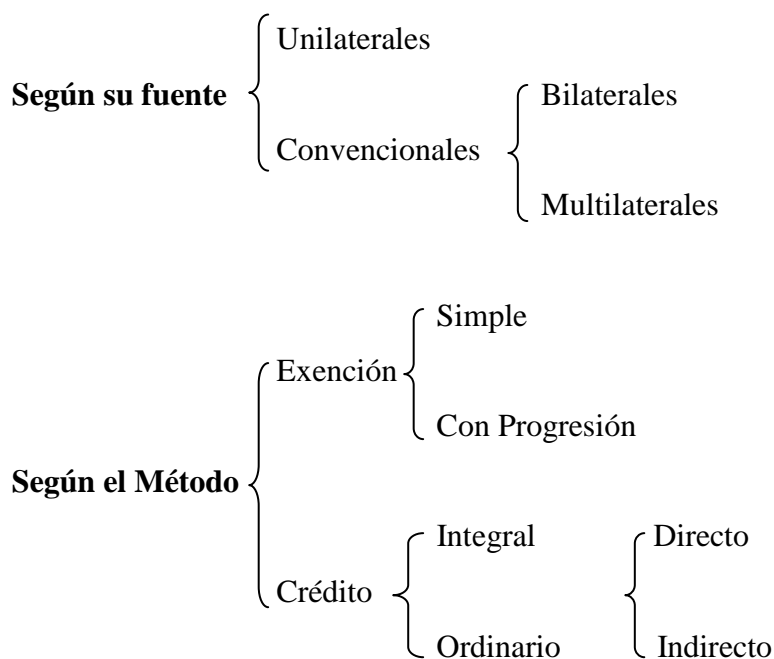
<sup>36</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Convenios Tributarios Internacionales suscritos por Chile*, pdf, (fecha de consulta 02 julio 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>

## CAPÍTULO II: MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En esta sección se expondrán básicamente las medidas propuestas por la doctrina y las que se han consagrado en los distintos ordenamientos jurídicos de los países y las medidas que existen en el ordenamiento jurídico chileno y que poseen el fin de eliminar o atenuar las consecuencias que derivan de la doble imposición internacional.

### **2.1. Medidas para evitar la doble imposición internacional aplicadas por los Estados**

Estas medidas a su vez se pueden clasificar considerando su fuente o naturaleza (método), para efectos de esta investigación utilizaremos la clasificación que esboza Pedro Massone<sup>37</sup>:



Las medidas unilaterales son aquellas que cada Estado consagra en su legislación interna, son normas jurídicas que los Estados adoptan, con el fin de que los contribuyentes que se encuentran afectos a los impuestos de ese Estado y a su soberanía impositiva no tengan que tributar más de una vez por un mismo hecho gravado en un mismo período de tiempo, siendo que tal hecho gravado tributó con anterioridad en un

<sup>37</sup> MASSONE (1998), ob. cit., p. 16.



Estado extranjero. Estas medidas, pueden revestir la forma de exenciones o de créditos<sup>38</sup>.

Por otro lado, las medidas bilaterales son aquellas que se establecen mediante convenios internacionales, los cuales pueden ser bilaterales o multilaterales<sup>39</sup>, dentro de ellos se encuentran los denominados Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI). Estos Convenios persiguen dos objetivos fundamentales, el primero es que buscan evitar que una misma renta sea gravada dos veces cuando existen dos Estados que se atribuyen potestad tributaria sobre la misma y el segundo objetivo es el intercambio de información entre los Estados, con el objeto de prevenir la evasión de impuestos y el fraude fiscal<sup>40</sup>.

Los convenios para evitar la Doble Imposición se basan en ciertos modelos de Convenios para estos fines, hoy en día existen dos modelos de convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, estos son el Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y el Convenio Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU.)<sup>41</sup>. El modelo de la OCDE ha sido utilizado por países miembros y países no miembros, sin embargo éste fue trabajo de países industrializados que exportan capital, por lo cual la ONU propuso su propio modelo pensando no sólo en los intereses de estos países, sino también en aquellos países en vías de desarrollo<sup>42</sup>.

### **2.1.1. Método de la Exención**

La exención viene a ser: *“la renuncia por parte de un Estado a la percepción de su impuesto cuando éste recae sobre contribuyentes que mantienen determinados lazos con otros Estados”*<sup>43</sup>.

Es decir en un conflicto ante dos Estados, uno renuncia a su facultad de ejercer su potestad tributaria sobre un contribuyente, esto para que la renta se grave exclusivamente en el otro Estado con el cual el contribuyente mantiene lazos, es decir en el país que renuncia la renta queda exenta. La renta entonces pueden quedar exenta

---

<sup>38</sup> Ibid., p. 17.

<sup>39</sup> Ibid.

<sup>40</sup> BLANCHE (2011), “Diez años de Reformas Tributarias”, *Anuario de Derecho Tributario Universidad Diego Portales*, N° 3, Noviembre 2011, p. 289.

<sup>41</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, ob. cit., p. 98.

<sup>42</sup> MASSONE (1998), ob. cit., p. 73.

<sup>43</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, ob. cit., p. 68.

en el país de origen de la renta (fuente productora de la renta) (exención en origen), o en el país de domicilio o residencia del contribuyente (exención en destino)<sup>44</sup>.

En general, la exención se aplica en el país de domicilio o residencia del contribuyente, en beneficio del país fuente de la renta. La exención como se señala en la clasificación que se hizo al principio, puede ser simple o con progresión. La **exención simple** se refiere a que es **íntegra**, y que la exención corresponde al 100% del impuesto pagado en el otro Estado por la renta producida.

La **exención con progresividad**, se entiende que se aplica cuando se da la exención en destino, significa que si bien la renta queda exenta en un 100% en el país de residencia del contribuyente, no obstante esto se debe agregar al resto de la renta del contribuyente, es decir a la base imponible del mismo, con el fin de determinar los tipos de gravamen aplicables al resto de la renta<sup>45</sup>, es decir, el país de origen se abstiene de aplicar su potestad tributaria sobre la renta que debería gravarse en un 100% del impuesto soportado en el extranjero, pero la renta se debe agregar igualmente a la base imponible del contribuyente, con lo cual hace subir la tasa de impuesto a aplicar, por ejemplo en el ordenamiento jurídico chileno, en el caso de ser una persona natural, la base imponible y la tasa que se le aplica de impuesto es de carácter progresivo (Impuesto Global Complementario<sup>46</sup>), este tipo de exención se ajusta mejor a los impuestos sobre la renta de personas naturales. Respecto a las personas jurídicas el método de exención aplicable es el integral<sup>47</sup>.

La exención sin embargo ha presentado algunos inconvenientes, es un método favorable a la repatriación de los beneficios derivados de la inversión, produce problemas cuando hay pérdidas, ya que los países involucrados deben evitar que el contribuyente deduzca dos veces la misma pérdida, entre otros<sup>48</sup>.

### 2.1.2. Método del crédito tributario (Tax Credit)

El método del crédito tributario es definido como: *“el método por el cual el Estado de residencia, por ejemplo, afecta con impuesto la totalidad de la renta mundial, esto*

---

<sup>44</sup> Ibid., p. 68.

<sup>45</sup> Ibid., p. 69.

<sup>46</sup> D.L. N° 824, Artículo 52°, de 1974.

<sup>47</sup> SALORT, ob. cit., p. 17.

<sup>48</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, ob. cit., p. 69.

*es, tanto la de origen nacional como la extranjera, pero imputa, deduce o acredita los tributos pagados en el extranjero sobre la renta de fuente computable*”<sup>49</sup>.

Este método supone la concesión a los residentes de un país que obtienen rentas en otro país, la posibilidad de compensar en los impuestos que corresponde pagar en el país de residencia el importe íntegro de los impuestos satisfechos en el país de la fuente<sup>50</sup>.

El crédito tributario, a diferencia de la exención no ha de ser del 100% del impuesto soportado, ya que los Estados poseen hechos gravados distintos, lo cual no obsta a que sean similares, al igual que las tasas de impuesto aplicables a tales rentas son distintas, lo cual hace necesario poner un límite a la deducción del crédito (imputación limitada), según lo cual el importe de la deducción no puede exceder de la parte del impuesto del país de residencia. Se entiende que en aquellos casos que el país de la fuente aplica un impuesto superior al soportado en el país de residencia del contribuyente, el exceso no es objeto de compensación, ni por la vía de la deducción ni por la vía de la devolución<sup>51</sup>.

Existen dos formas de aplicación de este método<sup>52</sup>:

- **Imputación Integral**, según la cual se permite la imputación del impuesto extranjero sin limitación alguna, de tal manera que si resulta superior al impuesto del país de residencia, se puede solicitar la devolución del exceso en el país de residencia<sup>53</sup>.

- **Imputación Ordinaria**, la cual consiste en la imputación del impuesto extranjero pero hasta el límite del impuesto del país de residencia sobre las rentas obtenidas en el país fuente de la renta.<sup>54</sup>

También hay que distinguir entre la imputación directa e indirecta del crédito. La imputación directa es el derecho que posee el inversionista residente en un país determinado de deducir de su impuesto a la renta el impuesto que se le retuvo en el país fuente de la renta y que le corresponde inmediatamente. En cambio, la imputación indirecta es la facultad que posee el mismo inversionista para deducir no sólo el impuesto retenido por los dividendos, sino también la parte del impuesto incidente sobre las utilidades sociales de donde provienen tales dividendos<sup>55</sup>.

---

<sup>49</sup> SALORT, ob. cit., p. 17.

<sup>50</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, ob. cit., p. 70.

<sup>51</sup> Ibid.

<sup>52</sup> SALORT, ob. cit., p. 17.

<sup>53</sup> Ibid.

<sup>54</sup> Ibid.

<sup>55</sup> MASSONE (1998), ob. cit., p.18.

### 2.1.3. Método de la deducción

En el método de la deducción *“el impuesto extranjero tiene la consideración de gasto deducible de la renta sometida a gravamen en el país de destino o de residencia”*<sup>56</sup>.

En este caso el impuesto soportado en el extranjero se deduce de la base imponible del contribuyente del impuesto que éste debe pagar en su país de residencia. Es decir se considera como un gasto deducible de la renta imponible del Estado de residencia del contribuyente<sup>57</sup>. Este método limita el alivio de la doble tributación ya que la doble tributación jurídica no se elimina totalmente<sup>58</sup>.

### 2.1.4. Método del underlying tax credit

El método del underlying tax credit, o crédito por impuesto subyacente busca que en la compensación que realizan los Estados de los impuestos extranjeros, se consideren no sólo los que se soportan desde un punto de vista jurídico, sino que también se consideren los soportados desde un punto de vista económico<sup>59</sup>.

Esto busca que el contribuyente no sólo pueda deducir el crédito que le corresponde por la doble imposición jurídica en su país de residencia, sino también por ejemplo que se beneficie del crédito que le corresponde a la sociedad extranjera en la cual posee participación, en proporción a la misma. Así se evita la doble imposición económica que sufren los dividendos a nivel internacional<sup>60</sup>.

### 2.1.5. Método del tax sparing (TS)

El método del tax sparing, o del también llamado crédito por impuesto no pagado, *“es un beneficio fiscal que consiste en el reconocimiento, por parte de un país, de la deducibilidad en su cuota impositiva de unos impuestos extranjeros que, por razón de unas medidas de política económica o de otro tipo, no hubieran sido pagados efectivamente en el otro país, bien por declararse exentos o bien por disfrutar de algún tipo de bonificación”*<sup>61</sup>.

---

<sup>56</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, ob. cit., p. 72.

<sup>57</sup> SALORT, ob. cit., p. 15.

<sup>58</sup> ROHATGI, ROY (2008), Principios Básicos de Tributación Internacional (Traducc. Juan Manuel IDROVO), p. 491.

<sup>59</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, ob. cit., p. 71.

<sup>60</sup> Ibid., p. 72.

<sup>61</sup> Ibid., p. 72.

Es un crédito hipotético de impuestos que otorga el Estado de residencia, y permite descontar el impuesto que se hubiera devengado en el Estado de la fuente sobre las rentas exentas, de no existir el beneficio que otorgó la exención<sup>62</sup>.

Busca que los incentivos que eximen ese ingreso del impuesto en el Estado de la fuente se puedan considerar para efectos de un crédito tributario en el Estado de la residencia, así finalmente quien se beneficia del tax sparing es el sujeto pasivo (contribuyente) y no el Estado de residencia mismo.

Este método conlleva una serie de críticas, como por ejemplo acelera la repatriación de los beneficios, puede provocar problemas de competencia fiscal entre los países interesados en atraer capital extranjero, discriminación a favor de países que aplican altos tipos impositivos y que en consecuencia imputan mayor cantidad, entre otros<sup>63</sup>.

#### **2.1.6. Método del matching credit (MtC)**

Al igual que el tax sparing es un crédito tributario hipotético, el cual consiste en que el Estado de residencia en vez de considerar el impuesto que deberá haber sido pagado sin el beneficio fiscal, incluye la renta en la base imponible global, pero renuncia a la fracción del impuesto que correspondería a aquella renta<sup>64</sup>.

Es un crédito tributario hipotético un porcentaje previamente establecido de la renta se considera como crédito tributario, mayor que el tipo tributario efectivo al cual se hubiera sometido esa renta en el Estado de la fuente, y el Estado de la residencia renuncia a gravar un determinado porcentaje del ingreso que proviene del Estado de la fuente.

Tanto el tax sparing como el matching credit, si bien los Estados los pueden adoptar como medidas unilaterales, sólo se han desarrollado en los Convenios de Doble Imposición (CDI), por este motivo la doctrina los ha señalado como medidas de carácter bilaterales<sup>65</sup>. Incluso se sostiene por la doctrina que los países industrializados se oponen al tax sparing credit y que solo lo conceden a través de convenios bilaterales<sup>66</sup>.

---

<sup>62</sup> BARBOSA-MARIÑO (2009), *El crédito tributario por impuestos pagados en el exterior. Un análisis desde la perspectiva del derecho comparado de una medida unilateral para evitar la doble tributación*. Instituto de Estudios Fiscales, documento N° 5/2009, pdf, (fecha de consulta 26 mayo 2014). Disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3628181.pdf>

<sup>63</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, ob. cit., p. 72.

<sup>64</sup> BARBOSA-MARIÑO, ob. cit., p. 303.

<sup>65</sup> BARBOSA-MARIÑO, ob. cit., p. 304.

<sup>66</sup> MASSONE (1998), ob. cit., p.19.

## **2.2. Medidas para evitar la doble imposición internacional consagradas en el Ordenamiento Jurídico Chileno**

El ordenamiento jurídico chileno consagra medidas bilaterales y medidas unilaterales para eliminar o aminorar los efectos de la doble imposición internacional.

Tomando en cuenta que en esta sección nos referiremos exclusivamente a lo que sucede en Chile, creo necesario mencionar los factores jurisdiccionales que consagra el ordenamiento jurídico chileno para aplicar su potestad tributaria sobre un contribuyente o una renta determinada.

### **2.2.1. Factores Jurisdiccionales de aplicación de la Ley de Impuesto a la Renta Chilena**

Chile consagra diversos factores jurisdiccionales, entre ellos se encuentran el del domicilio o residencia, el factor de la territorialidad o fuente generadora de la renta, el principio de la fuente pagadora de la renta y el factor de la nacionalidad.

Según el **principio del domicilio o residencia**<sup>67</sup>, toda persona que se encuentre domiciliada o tenga residencia en Chile, debe pagar impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de la renta esté situada en el país o fuera de éste, y también señala que las personas que no poseen ni domicilio ni residencia en Chile deberán pagar impuesto en Chile por las rentas cuya fuente se encuentre dentro del país. La Ley de Impuesto a la Renta<sup>68</sup> no define lo que ha de entenderse por domicilio ni por residencia. Respecto al domicilio, se entiende que la definición que se debe considerar es la consagrada en el Código Civil Chileno, que señala que el domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella<sup>69</sup>. En cuanto a la residencia, se toma el concepto definido en el Código Tributario Chileno, el cual señala que se entiende por residente “a toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos”<sup>70</sup>.

Según el **principio de la territorialidad o fuente generadora de la renta**, se señala que se consideran rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados en el país (Chile), o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o

---

<sup>67</sup> D.L. N° 824, Artículos 3° y 4°, de 1974.

<sup>68</sup> D.L. N° 824, de 1974.

<sup>69</sup> DFL N° 1, Artículo 59°, de 2000.

<sup>70</sup> D.L. N° 830, Artículo 8° número 8, de 1974.

residencia del contribuyente<sup>71</sup>. Es decir, supone que el impuesto se exige en la medida que el hecho gravado tenga alguna conexión con el territorio del Estado o alguna relación con la persona que tiene conexión con dicho territorio con prescindencia de su nacionalidad, o de sus características subjetivas, apunta más bien a un criterio objetivo, es decir, extiende su eficacia a las personas y cosas que se encuentran en el territorio nacional.<sup>72</sup>

El **principio de la fuente pagadora de la renta** consiste en gravar según el lugar en el cual la riqueza se genera, se sitúa, se coloca o se utiliza económicamente, todo esto con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes y del lugar de celebración de los contratos.<sup>73</sup>

En Chile se entiende como excepción al principio de la territorialidad, ya que en este caso el contribuyente no se encuentra domiciliado ni es residente en el país, tampoco la actividad o hecho gravado se produce en Chile, pero la fuente pagadora de la renta si se encuentra domiciliada o es residente en Chile<sup>74</sup>. Este se consagra por los países como una respuesta al hecho de que la fuente pagadora de la renta deduce estos pagos como un gasto necesario para producir la renta de su base imponible al momento de pagar el impuesto en su país de domicilio y residencia, lo cual ocasiona un perjuicio al Estado, ya que además no recaudar por tal situación, debe aceptar que el contribuyente deduzca como un gasto lo que pagó por el servicio en un Estado extranjero, por lo cual los Estados adoptan la decisión de que quien recibe el pago (persona natural o jurídica extranjera) debe tributar en el país de la fuente pagadora de la renta en cuestión.

Y por último el **principio de la nacionalidad** se entiende que el sujeto pasivo del impuesto al nacional del país, sin tener en cuenta el lugar de producción o de ubicación de su riqueza y aunque ello tenga lugar fuera del país del cual es nacional.<sup>75</sup>. En el ordenamiento jurídico chileno no tiene mayor desarrollo, sino que es otra de las excepciones al principio de la territorialidad, que se refiere a la situación de los extranjeros en Chile que constituyen domicilio o residencia en el país<sup>76</sup>, los cuales durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estarán afectos a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas, a diferencia del contribuyente con domicilio o residencia en Chile que debe tributar tanto por sus rentas

---

<sup>71</sup> D.L. N° 824, Artículo 10°, de 1974.

<sup>72</sup> FIGUEROA y ENDRESS (2010), ob. cit. p.102.

<sup>73</sup> GARCÍA (1996), Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas, p. 204.

<sup>74</sup> D.L. N° 824, Artículo 59° numero 2 inciso cuarto, de 1974.

<sup>75</sup> GLOGAUER (1981), Elementos de la Tributación, p. 134.

<sup>76</sup> D.L. N° 824, Artículo 3° inciso segundo, de 1974.

cuya fuente se encuentre en Chile, como por aquellas cuya fuente no se encuentre en el país.

Es evidente que estos factores además de encontrarse consagrados en Chile, se encuentran en los ordenamientos jurídicos de otros países, por ejemplo en Paraguay se contempla el principio de la fuente, ya que no resulta de interés considerar los otros criterios atributivos de potestad tributaria, como la nacionalidad o el domicilio de los contribuyentes, ni el lugar de celebración de los contratos.<sup>77</sup>

### **2.2.2. Medidas Bilaterales adoptadas por Chile**

Ahora bien, en cuanto a las medidas bilaterales adoptadas por Chile para evitar la doble imposición internacional, el Artículo 64 de la Ley de Impuesto a la Renta autoriza al Presidente de la República “*para dictar normas que con conformidad a los convenios internacionales suscritos y a la legislación interna eviten la doble tributación internacional o aminoren sus efectos*”<sup>78</sup>. A propósito de esta misma facultad, similar norma se encuentra en el artículo 5° del Código Tributario, que señala que se faculta al Presidente de la República para dictar normas que eviten la doble tributación internacional o que eliminen o disminuyan sus efectos<sup>79</sup>.

Desde la década de los 90’ Chile comenzó a firmar tratados de libre comercio con diversos países y comenzó a abrir su economía a nivel internacional, producto de los cambios que ya se han mencionado a nivel económico, todo lo cual aumentó exponencialmente el flujo de intercambio de bienes y servicios y los flujos de dinero del país. Todo esto hizo necesario una regulación de las cuotas impositivas de tales flujos de dinero y una mayor regulación de las normas tributarias aplicables a tales situaciones, lo cual a la vez produjo una mayor especialización en cuanto a las situaciones que se debían regular, respecto de cada país con el cual Chile suscribía estos acuerdos y a la vez tomar en cuenta los bienes y servicios que se comercializaban con ellos, todo lo cual llevó a Chile a suscribir diversos tratados para evitar la doble tributación<sup>80</sup>.

---

<sup>77</sup> MERSAN (1992), Derecho Tributario, p. 201.

<sup>78</sup> ARAYA (2011), *Impuesto Adicional*, p. 24.

<sup>79</sup> Ibid.

<sup>80</sup> BLANCHE (2011), “Diez años de Reformas Tributarias”, *Anuario de Derecho Tributario Universidad Diego Portales*, N° 3, Noviembre 2011 p. 288.



En esta materia, Chile sigue el modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que establece un crédito tributario<sup>81</sup>, que en fue creado por sus Estados miembros para ser utilizado por los mismos, por tener sistemas y objetivos fiscales similares, en especial respecto de que quien debe recaudar los impuestos es el Estado de residencia del contribuyente<sup>82</sup>. Se basaba básicamente en dos premisas: (i) el país de residencia eliminaría la doble tributación a través del método del descuento o de la exención y, (ii) el país de la fuente, a su vez, restringiría considerablemente el alcance de su jurisdicción para gravar en la fuente y reducir las tasas de impuestos donde se retuviera la jurisdicción<sup>83</sup>.

Existe un modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), el cual no es parte de esta investigación, pero lo que diferencia a ese modelo del de la OCDE son sus propósitos. El propósito de la OCDE es promover, a través de la eliminación de la doble tributación internacional el intercambio de bienes y servicios y el movimiento de capitales y personas, en cambio el modelo de la ONU es más amplio y considera estos acuerdos como un medio para promover el flujo de inversión extranjera hacia los países en desarrollo. En el fondo el modelo OCDE está pensado para países con bases fiscales y sistemas tributarios similares, en cambio el modelo de la ONU está pensado para países con un nivel económico desigual.<sup>84</sup>

Chile ha suscrito numerosos Convenios para evitar la doble imposición<sup>85</sup> con diversos países respecto a los que se encuentran vigentes son: Australia, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rusia, Suecia, Suiza y Tailandia.

Así como también ha suscrito tratados sobre tributación con Estados Unidos, Austria y Sudáfrica<sup>86</sup>, los cuales no se encuentran vigentes. Y Argentina denunció el Protocolo Modificador N° 1 y 2 en el año 2012<sup>87</sup>.

### **2.2.3. Medidas unilaterales adoptadas por Chile**

---

<sup>81</sup> Ibid., p. 289.

<sup>82</sup> ROHATGI, ROY (2008), ob. cit. p. 117.

<sup>83</sup> Ibid.

<sup>84</sup> Ibid., p. 133.

<sup>85</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Convenios Tributarios Internacionales suscritos por Chile, pdf, (fecha de consulta 02 julio 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>

<sup>86</sup> Ibid.

<sup>87</sup> Ibid.

Ahora en cuanto a las medidas unilaterales adoptadas por Chile para evitar la doble imposición internacional considero necesario señalar que el tema ha sido objeto de estudio desde mucho antes de la introducción de normas que regulen estos temas en nuestra legislación, ya en el año 1951<sup>88</sup> se evidenciaba los problemas que la normativa impositiva generaba en torno a la doble imposición, normas basadas en los principios de domicilio y origen de la renta que provocaban continuamente que los contribuyentes tributaran más de una vez por sus rentas obtenidas del exterior.<sup>89</sup>

Respecto a las medidas unilaterales<sup>90</sup>, se encuentran en la Ley de Impuesto a la Renta, específicamente en el Título II, en el párrafo 6°, con el título “*De las normas relativas a la tributación internacional*”. Estos artículos establecen que respecto de los contribuyentes que efectúen inversiones en el exterior, están obligadas a declarar en Chile las rentas o utilidades provenientes de dichas inversiones en el exterior, con el fin de afectarlas con los impuestos que correspondan si es que se trata de una persona jurídica (Impuesto de Primera Categoría o Impuesto Adicional), o si se trata de una persona natural (Impuesto Global Complementario o Adicional), sin perjuicio de los gravámenes que deben soportar en el exterior por esas mismas rentas. Lo que consagran estas normas en la Ley de Impuesto a la Renta Chilena es un crédito, que los contribuyentes podrán deducir o descontar como crédito en su totalidad o en una parte de ellos o como gasto, según corresponda<sup>91</sup>.

Estas normas se refieren a distintos hechos gravados, en primer lugar se refiere a los dividendos, retiros de utilidades y otras rentas<sup>92</sup>, como son el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, en segundo lugar se refiere a las rentas de agencias y otros establecimientos permanentes<sup>93</sup> que las sociedades chilenas poseen en el exterior. También señala normas específicas para el caso de los contribuyentes que obtengan rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría provenientes de países con los cuales Chile ha suscrito convenios para evitar la doble tributación<sup>94</sup> y que se encuentren vigentes en el país y que den derecho a crédito por los impuestos ya pagados en el exterior, así como también establece normas respecto de un

---

<sup>88</sup> CASTRO (1951), *La Doble Imposición Internacional*. Memoria de prueba para optar al grado de Licenciado (Santiago de Chile, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile) p. 347.

<sup>89</sup> Ibid.

<sup>90</sup> D.L. N° 824, de 1974. Título II, Párrafo 6: “*De las normas relativas a la tributación internacional*”, Artículos 41A, 41B, 41C, 41D y 41E.

<sup>91</sup> SALORT, ob. cit., p. 45.

<sup>92</sup> D.L. N° 824, Artículo 41A, de 1974.

<sup>93</sup> D.L. N° 824, Artículo 41A, de 1974.

<sup>94</sup> D.L. N° 824, Artículo 41C, de 1974.

crédito en el caso de servicios personales, el cual opera como crédito en contra del Impuesto del Art. 43 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), o respecto del Impuesto Global Complementario.

También establece beneficios respecto de sociedades anónimas abiertas y de sociedades anónimas cerradas que se constituyan en Chile con capital extranjero, con requisitos específicos señalados en la norma correspondiente a tales hechos gravados<sup>95</sup>.

Y finalmente, el ordenamiento jurídico chileno consagra normas respecto de precios de transferencia, señala que se entiende por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables, y faculta al Servicio de Impuestos Internos a fiscalizar e impugnar tales precios si no se efectúan a los valores de mercado<sup>96</sup>.

#### **2.2.4. Historia de la Ley**

Se hace necesario esbozar a grandes rasgos las reformas que han sufrido estas normas a lo largo del tiempo, desde su incorporación en la Ley de Impuesto a la Renta, hasta el día de hoy, considerando la situación jurídica tributaria actual, en la cual existe un proyecto de reforma tributaria en tramitación en el Congreso.

Estas normas fueron incorporadas mediante la Ley 19.247 del año 1993<sup>97</sup>, en la cual se incorporó el Párrafo 6°, del Título II en la Ley de Impuesto a la Renta, luego del artículo 41 bis, que consagra sólo los artículos 41A y 41B, con el fin de disminuir los efectos de la doble tributación internacional por las inversiones que realizan contribuyentes domiciliados o residentes en Chile en el exterior. Según la forma de cálculo del crédito en esta ley, se asegura que el impuesto que se soportó en el exterior nunca será superior al que resulte de la aplicación del impuesto de Primera Categoría (que a la fecha de dictación de esta ley tenía una tasa de un 15%) sobre la base bruta de la renta extranjera. El tope de aplicación del crédito es de este 15%, por lo que sólo hasta este monto cubre el crédito por impuesto soportado en el extranjero.

Luego en el año 1997 se dictó la Ley N° 19.506<sup>98</sup>, que consagró diversas modificaciones, dentro de ella la más importante fue el nuevo Artículo 41C, que incorporó un crédito para contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, y que posean inversiones y generen rentas en países con los cuales Chile ha suscrito un

---

<sup>95</sup> D.L. N° 824, Artículo 41D, de 1974.

<sup>96</sup> D.L. N° 824, Artículo 41E, de 1974.

<sup>97</sup> Ley N° 19.247, de 1993. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=30614&r=1>

<sup>98</sup> Ley N° 19.506, de 1997. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=74557&r=1>

Convenio para evitar la Doble Imposición. Además de esto amplía el tope máximo para el Impuesto de Primera Categoría que existía para la recuperación del crédito por el impuesto soportado, a un 30%, y si existía un excedente respecto al monto del crédito, éste se podía imputar al Impuesto Global Complementario o Adicional. Este 30% sólo era aplicable a los países con los cuales Chile había suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición, ya que respecto de los países con los cuales Chile no había suscrito un convenio, sólo se podía aplicar el tope señalado en el artículo 41 A del 15%, que era la tasa del Impuesto de Primera Categoría aplicable.

Finalmente, en el año 2007 se dicta la Ley N° 20.171<sup>99</sup>, la cual modifica esencialmente el artículo 41A de la Ley de Impuesto a la Renta, ello se desprende del mismo título de la Ley que señala expresamente: “Incrementa el crédito por impuestos pagados en el exterior disponible para las inversiones en sociedades extranjeras”. El fin que se perseguía con la dictación de esta Ley se encuentra plasmado dentro de la historia de la misma, en el Mensaje Presidencial el cual señala que los fundamentos de la misma son:

1. Aumentar la capacidad de Chile como plataforma de inversiones<sup>100</sup>, en el sentido de posicionar a nuestro país como un destino atractivo para situar un sede regional o base de inversiones desde la cual en base a los recursos y capital humano que se poseen, se pueda liderar la conquista de nuevos mercados, tanto en la región como en nuevas áreas de influencia relacionados con los acuerdos de integración que Chile ha suscrito<sup>101</sup>.
2. Existe una necesidad de crear Convenios para evitar la Doble Tributación<sup>102</sup>, ya que de un estudio anterior a la creación de esta ley como menciona el Mensaje Presidencial, se da cuenta de un patrón de preferencia por países con los que Chile ha suscrito Convenios para evitar la doble tributación a la hora de definir objetivos de inversión por parte de los inversionistas, esto porque al obtener rentas de fuente extranjera acceden a normas más favorables y así los impuestos que pagaron en el extranjero los pueden deducir como un crédito contra los impuestos chilenos. La conclusión que se rescató de ello es que hay una necesidad de concretar Convenios de esta índole con tantos países

---

<sup>99</sup> Ley N° 20.171, de 2007. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=258378>

<sup>100</sup> BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE (2007), Historia de la Ley N° 20.171, p. 7., pdf, (fecha de consulta: 19 Agosto 2014). Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar/scripts/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/586/1/HL20171.pdf>

<sup>101</sup> Ibid.

<sup>102</sup> Ibid., p. 8.

como sea, a pesar de que se presentan dificultades diversas a la hora de negociar, respecto de objetivos o fines de política impositiva<sup>103</sup>.

3. Necesidad de normas unilaterales que mitiguen la doble tributación<sup>104</sup>, para cumplir con el objetivo de que Chile se convierta en una plataforma de inversiones. Esta ley buscaba elevar el estándar de las normas que benefician a los contribuyentes que obtienen rentas desde el extranjero, esto busca ser una ayuda respecto de los contribuyentes que poseen inversiones en países con los cuales Chile no ha suscrito un Convenio aún<sup>105</sup>. Se reconoce en el fondo que sigue siendo más beneficioso el invertir en un país con el cual existe un Convenio ya vigente, pero a la vez con la introducción de estas normas ya no habrá un desincentivo para realizar inversiones en países con los cuales no exista un Convenio<sup>106</sup>.

Esta Ley aumenta el crédito total disponible por los impuestos pagados en el exterior de rentas de dividendos y retiros de utilidades, y señala que tal crédito será la cantidad menor entre: **a)** el o los impuestos pagados al Estado extranjero sobre la respectiva renta según lo establecido en el N° 1, de la letra A) del artículo 41 A, donde se establece que serán considerados como créditos disponibles el impuesto pagado o retenido en el extranjero por dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados en las sociedades, convertidos y reajustados según lo que establece la letra D) del artículo 41° A, o **b)** el 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho 30% la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito<sup>107</sup>. Esta modificación de la determinación del crédito total disponible sólo es aplicable a la letra A) del artículo 41 A de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que los otros hechos gravados consagrados en las otras normas sobre tributación internacional han de seguir tributando con el tope de la tasa del Impuesto de Primera Categoría.

Hasta antes de esta reforma se distinguía entre las rentas que provenían de países con los cuales Chile no ha suscrito un Convenio de Doble Tributación, de aquellos con los que sí existe uno vigente<sup>108</sup>.

---

<sup>103</sup> Ibid.

<sup>104</sup> Ibid.

<sup>105</sup> Ibid.

<sup>106</sup> Ibid.

<sup>107</sup> Ley N° 20.171, de 2007. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=258378>

<sup>108</sup> ECONOMÍA Y NEGOCIOS, Crédito por Impuestos pagados en el Exterior, 30 de abril de 2007 (fecha de consulta: 28 de abril de 2014). Disponible en: <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=25864>

## CAPITULO III: SISTEMA CHILENO DE CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO

### **3.1. Crédito**

Respecto al sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero, la Ley de Impuesto a la Renta distingue entre aquellos casos en que existe un Convenio para evitar la Doble Tributación (Crédito bilateral - Artículo 41 C), de aquellos casos en los cuales no existe un Convenio para evitar la Doble Tributación (Crédito unilateral - Artículo 41 A)<sup>109</sup>. No está demás mencionar que la situación que nos atañe a efectos de esta investigación es la del crédito unilateral y que el marco teórico de este capítulo se basa esencialmente en la Circular N° 25 del año 2008 del Servicio de Impuestos Internos, al ser una de las pocas fuentes que explica en detalle el sistema del crédito unilateral.

La Ley señala un orden de imputación en el cual se debe ir determinando el crédito que se podrá deducir de la base imponible del contribuyente.

En primer lugar se deben considerar cada una de las rentas de fuente extranjera del contribuyente por separado, ya sean percibidas o devengadas. Una vez hecho esto, se debe determinar el crédito que posee el contribuyente por cada una de esas rentas y que es susceptible de ser utilizado en Chile. En segundo lugar, una vez determinados los créditos que se tienen por las distintas rentas de fuentes extranjeras, estos créditos se deben sumar.

El crédito en términos generales puede ser imputado contra los distintos impuestos consagrados en la legislación chilena, ya sea el Impuesto de Primera Categoría, el Único de Segunda Categoría, el Impuesto Global Complementario o el Impuesto Adicional, según sea el caso, dependiendo del contribuyente y su país de domicilio o residencia.

Como este trabajo sólo se basa en el Artículo 41 A, el crédito que nos interesa es el unilateral, introducido por la Ley N° 20.171, ya mencionada, y que sólo puede ser imputado respecto de los Impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, específicamente respecto del Impuesto de Primera Categoría, ya que nos

---

<sup>109</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2008), Circular N°25 del 25 de Abril de 2008. Materia: Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los artículos 41<sup>a</sup>, 41B, 41C, 41D, 69 n° 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por la ley N° 20.171, de 2007 y otras normas relativas a la doble tributación internacional, pdf, (fecha de consulta: 08 mayo 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu25.zip>

interesa el tratamiento tributario de estas materias respecto a las empresas chilenas (personas jurídicas) que realizan inversiones fuera de Chile.

Se estableció un límite respecto de la deducción general de este crédito en el caso del impuesto que se soporta en el exterior, consagrado en el artículo 41 A, letra D), N° 6 LIR, el cual asciende a un 30% de la Renta Neta de la Fuente Extranjera.

Este crédito se ha de agregar a la base imponible del contribuyente con domicilio o residencia en Chile, hasta el límite señalado por la LIR. Si en la aplicación de estos créditos, existiese un remanente se podrá utilizar por el contribuyente en los ejercicios siguientes, hasta su total extinción.

### **3.2. Requisitos que debe cumplir el contribuyente que desea utilizar el crédito**

La empresa chilena tiene derecho al crédito ya sea que efectuó la inversión a través del mercado cambiario formal o a través del mercado cambiario informal.

Se exige que cuando las ganancias se remesan a Chile se deben convertir las cantidades que el contribuyente remesa desde el exterior a pesos chilenos, cumpliendo las normas bancarias y la normativa del Banco Central que existe para tal efecto.

Igualmente para que el contribuyente pueda hacer uso de este crédito se le exige, que se inscriba previamente<sup>110</sup> en el Registro de Inversiones en el Extranjero<sup>111</sup> que el Servicio de Impuestos Internos (SII) lleva para tales efectos. Para esto, los contribuyentes deberán presentar una Declaración Jurada Simple al SII, proporcionando toda la información respecto de la inversión, para ello el SII ha señalado un modelo de formulario de solicitud de Inscripción en el Registro de Inversiones en el Extranjero<sup>112</sup>. No existe plazo para presentar esta declaración y cada vez que se realice una inversión en el extranjero, el contribuyente deberá solicitar tal inscripción.

### **3.3. Características que ha de poseer el impuesto extranjero**

Para que el impuesto otorgue derecho a crédito, según la LIR, deben ser equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la ley chilena<sup>113</sup>, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas o rentas presuntas.

---

<sup>110</sup> D.L. N° 824, Artículo 41A, letra D N° 2, de 1974.

<sup>111</sup> Ver Anexo 2.

<sup>112</sup> Ver Anexo 3.

<sup>113</sup> D.L. N° 824, Artículo 41A, letra D N° 3, de 1974.

Es necesario que el impuesto extranjero se trate efectivamente de un impuesto, es decir, que emane de la potestad tributaria del Estado, de su soberanía tributaria, que haya sido exigido en la oportunidad correspondiente por una autoridad competente para tal efecto (como ocurre en nuestra legislación, donde el SII posee la misión de fiscalizar que el contribuyente pague el impuesto que efectivamente le corresponde, y por otro lado, la Tesorería General de la República posee la misión de recaudar los impuestos que el contribuyente declara que debe pagar).

Estos impuestos extranjeros deben ser impuestos obligatorios a la renta, que son efectivamente pagados en el exterior.

La circular del SII mencionada va más allá de estos requisitos y señala que deben ser impuestos que la legislación extranjera obliga a pagar y que han de ser no susceptibles de devolución en el país extranjero, ni tampoco de aquellos que puedan ser dejados sin efecto o reembolsados al contribuyente, además de que éste debe agotar todas las instancias y procedimiento contemplados en el país extranjero con el fin de obtener un crédito, devolución, exención o disminución del impuesto extranjero. Señala a su vez que se debe entender por impuesto susceptible de devolución<sup>114</sup>.

Otra característica del crédito, que más bien viene a ser un requisito del mismo, es que éste se debe acreditar mediante el correspondiente comprobante de pago del impuesto extranjero<sup>115</sup>. Esto puede ser mediante el correspondiente comprobante ya mencionado, o con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, que se encuentre debidamente legalizado y traducido<sup>116</sup>.

El SII señala que también posee la misión de verificar la autenticidad o veracidad de los antecedentes que acompaña el contribuyente, aunque sean documentos que no hayan sido legalizados o traducidos.

---

<sup>114</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2008), Circular N°25 del 25 de Abril de 2008. Materia: Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los artículos 41<sup>a</sup>, 41B, 41C, 41D, 69 n° 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por la ley N° 20.171, de 2007 y otras normas relativas a la doble tributación internacional, pdf, (fecha de consulta: 15 junio 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu25.zip>

<sup>115</sup> D.L. N° 824, Artículo 41A, letra D N° 4, de 1974.

<sup>116</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2008), Circular N°25 del 25 de Abril de 2008, ob. cit. p. 19. Disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu25.zip>



### **3.4 Crédito por impuestos soportados en el extranjero en un país con el cual Chile no posee un CDI vigente**

Los contribuyentes que tienen derecho a este crédito son aquellos domiciliados o residentes en Chile. Para que las rentas otorguen un derecho a crédito, deben ser declaradas en Chile, en la declaración de Impuesto Anual a la Renta, en la base imponible de primera categoría. Las rentas que otorgan derecho a crédito son las señaladas en las letras A), B) y C) del artículo 41 A y que se refieren a los dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero, retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero, rentas que provienen de agencias o establecimientos permanentes en el exterior y rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

En cuanto a la imputación del crédito respecto del Impuesto de Primera Categoría, primero se debe agregar el crédito a la renta líquida imponible del impuesto. Y luego se puede proceder a su deducción.

### **3.5 Evolución de la Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos respecto al Crédito por Impuestos Pagados en el Extranjero**

Respecto a la jurisprudencia administrativa emitida por el Servicio de Impuestos Internos (SII), he de mencionar que se refiere a una diversidad de aspectos y de normas relacionadas al Artículo 41A de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), entre los temas a los cuales se refiere están las condiciones y requisitos para la aplicación del crédito por impuestos pagados en el extranjero, los requisitos que ha de cumplir un contribuyente para registrarse en el Registro de Inversiones en el Exterior del SII y a la oportunidad en la cual debe hacerlo, a la forma de cómputo de las rentas y del crédito total disponible, a los casos en que existe de por medio un Convenio para evitar la Doble Imposición, a la situación relativa a las devoluciones de capital desde el extranjero, señala lo que ocurre cuando hay un cambio de titular de la inversión en el extranjero, todo lo relativo a las agencias y establecimientos permanentes, a la situación a la que queda afecta el crédito cuando una sociedad arrastra pérdidas tributarias, cómo se computa el crédito en los casos de fusión o división de una sociedad y quien tiene el derecho a deducir tal beneficio.

El primer oficio sobre la materia data del año 1987<sup>117</sup>, el cual versa sobre una petición realizada por un contribuyente ante el SII para que en virtud de la aplicación de ciertas normas, (artículo 12 LIR y artículo 5° Código Tributario) se elimine el efecto de la doble tributación en el caso de las inversiones en el extranjero. El SII declaró que ante esta situación no era posible aplicar el artículo 12 de la LIR, el cual versaba sobre la facultad que posee el SII para interpretar por la vía administrativa, circulares, consultas de contribuyentes, las disposiciones aplicables a las rentas provenientes de inversiones de capital en el extranjero, debidamente autorizadas por el Banco Central, ya que esta facultad es aplicable al cómo deben computarse las rentas de fuente extranjera, y no al cuando corresponde computarlas<sup>118</sup>. Tampoco consideró aplicable el artículo 5° del Código Tributario, el cual faculta al Presidente de la República a “otorgar el derecho a deducir de los tributos aplicables en el país, el impuesto que hubiere gravado en el exterior la utilidad percibida”<sup>119</sup>, ya que la creación, modificación o extinción de un tributo es materia de ley<sup>120</sup>. Asimismo, este oficio da cuenta de la situación imperante en la legislación chilena en el año 1987, época en la cual no existían normas sustantivas que tratasen sobre el problema de la doble imposición, con un solo Convenio para evitar la doble tributación internacional de carácter general, el cual era con la República Argentina, publicado en el Diario Oficial el 7 de marzo de ese mismo año, e incluso, siendo que en el momento de la dictación del oficio mencionado no se encontraban en estudio ningún acuerdo general bilateral sobre doble imposición, y aunque existían propuestas en torno a la problemática, estas no habían sido resueltas por la complejidad del tema<sup>121</sup>.

Este oficio no sólo describe el escenario en el cual se encontraba nuestra legislación al momento de diagnosticar el problema de la doble imposición, sino también da cuenta del problema de fondo al señalar que, por un lado, el poder Ejecutivo no puede ejercer la facultad ya mencionada, en virtud de que la Constitución Política señala expresamente que la creación, modificación y extinción de un tributo es materia de ley, por ende tal facultad le corresponde al legislador. Por otra parte, el SII tampoco se encuentra facultado a crear normas respecto a la tributación internacional de los

---

<sup>117</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2507 del 03 de Julio de 1987. Materia: Doble tributación en cuanto a inversiones extranjeras, pdf, (fecha de consulta: 08 agosto 2014).

<sup>118</sup> Ibid.

<sup>119</sup> Ibid.

<sup>120</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE CHILE, Artículos 63 N° 14 y 65 N° 1, de 1980. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>

<sup>121</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2507 del 03 de Julio de 1987, ob. cit.

contribuyentes, ya que ésa no es su misión, sino que tiene por fin el fiscalizar y proveer servicios para la correcta aplicación de los impuestos de carácter interno, a fin de disminuir la evasión<sup>122</sup>. Por lo que no sería posible entregarle a este organismo una potestad normativa, a fin de buscar una solución al problema de la doble tributación internacional, siendo que le corresponde la obligación por ley de aplicar y fiscalizar todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por ley a una autoridad diferente<sup>123</sup>.

Finalmente, el oficio de marras concluye que para resolver el asunto se debe realizar un “proceso lento motivado por la necesidad de compatibilizar los distintos criterios de imposición que aplican los países, como ocurrió en el caso del Convenio suscrito con la República Argentina”<sup>124</sup>.

Luego de este oficio, en el año 1993, se dictó la Ley 19.247<sup>125</sup>, publicada en el Diario Oficial el 15 de Septiembre de 1993, la cual incorporó por primera vez en nuestra legislación los artículos 41A y 41B en la Ley de Impuesto a la Renta, con el fin de disminuir y eliminar los efectos de la doble tributación internacional por las inversiones que realizan contribuyentes domiciliados o residentes en Chile en el exterior. Por otro lado, el SII emitió la circular N° 52 de 1993<sup>126</sup>, la cual entrega las instrucciones sobre cómo computar estas rentas extranjeras y cuál es la forma en la cual se deben invocar como crédito, en definitiva, entrega los lineamientos generales respecto de las condiciones y requisitos que exigen las normas de la LIR para acogerse a estos beneficios tributarios.

A fin de complementar la información relativa a esto último, el SII en su oficio N° 53 del 6 de Enero de 1994<sup>127</sup> distingue las normas aplicables a las inversiones que se realizan a través del mercado cambiario formal de las que se realizan a través el mercado cambiario informal.

---

<sup>122</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Misión, Objetivos y Lineamientos del SII, (fecha de consulta 09 Agosto 2014). Disponible en: [http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/acerca/mision.htm](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/mision.htm)

<sup>123</sup> D.F.L. N° 7, Artículo N° 1, de 1980. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=3747>

<sup>124</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2507 del 03 de Julio de 1987, ob. cit.

<sup>125</sup> Ley N° 19.247, de 1993. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=30614&r=1>

<sup>126</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (1993), Circular N°52 del 08 de Noviembre de 1993. Materia: Instrucciones sobre la forma en que deben computarse en el país las rentas de fuente extranjera e invocarse como crédito los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior, (fecha de consulta: 08 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1993/circu52.htm>

<sup>127</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 53 del 06 de Enero de 1994. Materia: Tratamiento tributario de la inversión en acciones en sociedad anónima extranjera, efectuada por sociedad anónima chilena, (fecha de consulta: 08 agosto 2014).

Respecto al mercado cambiario informal, se señala que las inversiones que se realicen en el exterior bajo las normas de la letra B) del Capítulo XII del Título I del Compendio de normas de cambios internacionales del Banco Central de Chile<sup>128</sup> (mercado cambiario informal), que pueden acogerse al artículo 41A LIR son aquellas efectuadas a la fecha de publicación en el Diario Oficial de la ley N° 19.247, es decir al 15 de Septiembre de 1993, siempre que los contribuyentes lo soliciten al SII y se inscriban en el Registro de Inversiones en el Extranjero, antes del 1 de Enero de 1994, todo esto según el artículo 3° transitorio de la mencionada ley, en relación con la Circular N° 52 de 1993 del SII.

En cambio, las inversiones efectuadas en el extranjero a partir de la fecha de publicación en el Diario Oficial de la ley N° 19.247, sólo podrán acogerse a las normas del artículo 41A LIR, es decir sólo aquellas materializadas a través del mercado cambiario formal, esto según el mismo artículo 41A N° 1 letra C) LIR.

Esta distinción entre las inversiones efectuadas a través del mercado cambiario formal o el informal y los criterios del SII para la aplicación de las normas sobre doble imposición se ven reafirmadas por el Oficio N° 844 del 24 de Marzo de 1995<sup>129</sup>, que señala que los contribuyentes que efectúen inversiones a través del mercado cambiario informal se encuentran exentos de la obligación de inscribir sus inversiones en el Registro de Inversiones en el Extranjero, lo cual genera como consecuencia que: a) tales contribuyentes no tienen derecho a la recuperación como crédito de los impuestos adeudados, pagados o retenidos en el exterior, con la excepción ya mencionada en el oficio N° 53 de las inversiones realizadas hasta la fecha de publicación de la Ley N° 19.247 y siempre y cuando esas inversiones se hayan inscrito en el Registro ya señalado, antes del 1 de Enero de 1994<sup>130</sup>, y; b) Respecto del retorno del capital de la inversión al país no es aplicable el artículo 17 N° 7 LIR<sup>131</sup>, es decir la devolución del capital de la inversión no será considerado un Ingreso no Renta, a menos que el

---

<sup>128</sup> BANCO CENTRAL DE CHILE, Compendio de normas de cambios internacionales del Banco Central de Chile. Disponible en: <http://www.bcentral.cl/normativa/cambio-internacional/compendio-normas/pdf/CapXII.pdf>

<sup>129</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 844 del 24 de Marzo de 1995. Materia: Contribuyentes que deben inscribirse en el Registro de Inversiones en el extranjero y situación tributaria de las devoluciones de capital por inversiones en el exterior. Los contribuyentes que no hayan efectuado sus inversiones en el exterior mediante el mercado cambiario formal no deben inscribirse en el citado registro. Consecuencias tributarias, (fecha de consulta: 08 agosto 2014).

<sup>130</sup> Ibid.

<sup>131</sup> Ibid.

contribuyente acredite al SII fehacientemente, el origen y salida de los fondos como las inversiones efectuadas con ellos y sus respectivas devoluciones.

El Artículo 41A letra C) LIR postula que los contribuyentes de primera categoría que perciben rentas desde el extranjero por el uso de marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares<sup>132</sup>. Ante esta norma, un contribuyente plantea la interrogante de si puede recuperar como crédito en Chile el impuesto que pagó en el exterior en virtud de la cesión del uso temporal de licencias de programas de computación<sup>133</sup>, situación que la norma ya mencionada no señala expresamente, ante lo cual El SII en su oficio estima que las rentas del contribuyente se asimilan a las provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras similares, y que efectivamente el contribuyente tiene derecho a invocar como crédito el impuesto soportado en el extranjero<sup>134</sup>.

En cuanto a las condiciones y requisitos que deben cumplir los contribuyentes en torno a las devoluciones de capital de sus inversiones en el extranjero, en el oficio N° 3180 del año 1995<sup>135</sup> señala un contribuyente el vacío que poseía la Circular N° 52 de 1993 ya que no precisa los documentos necesarios para acreditar la venta en Chile o en el exterior de las acciones adquiridas mediante las inversiones en el extranjero y que constituyen inversiones inscritas en el SII, señala además, que tales enajenaciones habitualmente se plasman en instrumentos privados, y que la Circular tampoco se refiere a si se deben informar al SII las devoluciones de capital y si ése fuera el caso, tampoco se señala en qué plazo se ha de informar<sup>136</sup>.

Este oficio es relevante ya que la norma del Artículo 41 letra B) LIR respecto de agencias y establecimientos permanentes señala que: “...*estos contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de esta ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada en el Servicio de Impuestos Internos en la forma establecida en*

---

<sup>132</sup> D.L. N° 824, Artículo 41A letra C, de 1974. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368>

<sup>133</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2490 del 11 de Agosto de 1995. Materia: Posibilidad de recuperar como crédito en el país los impuestos pagados en el exterior conforme a las normas del artículo 41 A de la Ley de la Renta, respecto de la cesión del uso temporal de licencias de programas computacionales, pdf, (fecha de consulta: 09 agosto 2014).

<sup>134</sup> Ibid.

<sup>135</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 3180 del 23 de Octubre de 1995. Materia: Forma de acreditar las devoluciones de capital por inversiones en el exterior y determinación del mayor valor obtenido en la enajenación de las inversiones. Registro de Inversiones en el Extranjero, (fecha de consulta: 10 agosto 2014).

<sup>136</sup> Ibid.

*el número 2 de la letra D del artículo 41 A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados. En los casos en que no se haya efectuado oportunamente el registro o no se pueda contar con la referida documentación, la disminución o retiro de capital deberá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticada, cuando corresponda, de la forma y en el plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución”*<sup>137</sup>. En virtud que la norma expresa que cuando no se cuenta con instrumento público para acreditar la enajenación, y que si ese fuese el caso, el SII determinará la forma y el plazo para ello, en este oficio el SII fija la forma de acreditar el costo de la enajenación, esto es a través de la contabilidad donde figura registrada la inversión, en los términos señalados en el Artículo 41 letra B) N° 4 LIR, todo lo cual debe ser respaldado con la correspondiente inscripción en el Registro de Inversiones en el Exterior del SII<sup>138</sup>. Respecto al precio de la enajenación el SII exige que deben acreditarse con los instrumentos públicos en el caso que se emitan de esta forma, o con instrumentos privados<sup>139</sup> que se emitan en el extranjero y que den cuenta de las enajenaciones, los cuales deben ser traducidos al español en el caso de que sean emitidos en un idioma distinto y deben ser legalizados o autenticados de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 345 del Código de Procedimiento Civil (CPC)<sup>140</sup>, norma que refiere a los requisitos que deben cumplir los instrumentos públicos otorgados fuera de Chile para ser válidos en juicio. Esta forma de acreditación de los instrumentos privados generó dudas, las cuales fueron resueltas por el Oficio N° 357 del año 1996<sup>141</sup>, donde el SII coincide con el contribuyente en que el Artículo 345 CPC procede sólo respecto de los instrumentos públicos otorgados fuera de Chile, pero que sin perjuicio de ello, los instrumentos privados en los cuales las firmas hayan sido autorizadas ante Notario, pueden someterse a un procedimiento de autenticación semejante al de legalización, el cual consiste en que un Cónsul da testimonio del carácter de público del funcionario que autorizó la firma, es decir del notario y de la autenticidad de la firma misma de éste<sup>142</sup>.

---

<sup>137</sup> D.L. N° 824, Artículo 41A letra B, de 1974. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368>

<sup>138</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 3180 del 23 de Octubre de 1995, ob.cit.

<sup>139</sup> Ibid.

<sup>140</sup> Ley 1.552, de 1902. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=22740>

<sup>141</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 357 del 02 de Febrero de 1993. Materia: Forma de acreditar en Chile las devoluciones de capital por inversiones en el extranjero, cuando la enajenación de las acciones conste en instrumentos privados, pdf, (fecha de consulta: 11 agosto 2014).

<sup>142</sup> Ibid.

Por último, el Oficio N° 3.180 señala que no existe obligación de informar al SII la repatriación del capital invertido en el extranjero, sólo existe la obligación de inscribirse en el Registro de Inversiones en el Extranjero del SII, lo cual es uno de los requisitos para acreditar la devolución de capital misma<sup>143</sup>, al igual que tampoco existe obligación de informar al SII la capitalización de utilidades retenidas en la sociedad extranjera que se ha realizado la inversión, ya que en tal caso no existe un desembolso de dinero desde Chile hacia el exterior.<sup>144</sup>

Dentro de los Oficios sobre los requisitos o condiciones que se deben cumplir para hacer efectiva la imputación del crédito en Chile se encuentra el Oficio N° 2.568 del año 1996<sup>145</sup>, el cual señala los requisitos y condiciones más importantes que deben cumplir los contribuyentes<sup>146</sup>, que han de ser:

- Que la persona natural o jurídica que desea acceder al crédito debe ser contribuyente del impuesto de Primera Categoría, con domicilio o residencia en Chile, esté o no obligado a llevar contabilidad y que posea rentas provenientes del exterior que se encuentren afectas al impuesto de Primera Categoría en Chile.
- Que las rentas que provienen del exterior sean dividendos derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título, de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero, o retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero, o rentas generadas por agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, o por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.
- Que los impuestos que se reconocen como crédito en Chile son los que gravan las rentas ya mencionadas, y solo se pueden deducir hasta el monto del Impuesto de Primera Categoría que se paga en Chile. Dentro de esta obligación existen

---

<sup>143</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 3.180 del 23 de Octubre de 1995, ob. cit.

<sup>144</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1.955 del 25 de Agosto de 2011. Materia: Para efectos de utilizar el crédito a que se refiere la letra A del artículo 41 A de la LIR, por el impuesto que se haya debido pagar o que se hubiese retenido en el extranjero por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de sociedades constituidas en el exterior, es requisito que el contribuyente se haya inscrito previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero (RIE), dando cuenta de las inversiones de las cuales provienen dichas rentas. La capitalización de utilidades retenidas en la sociedad en la cual se ha efectuado dicha inversión, no requiere cumplir con dicho trámite, pues en tal caso no existe una inversión desde Chile al exterior, (fecha de consulta: 16 agosto 2014).

<sup>145</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2.568 del 09 de Septiembre de 1996. Materia: Requisitos que deben cumplirse para acceder al crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados por inversiones en el exterior, (fecha de consulta: 11 agosto 2014).

<sup>146</sup> Ibid.

igualmente características determinadas que deben poseer los impuestos extranjeros<sup>147</sup>: (i) debe tratarse de impuestos obligatorios y definitivos; (ii) debe tratarse de impuestos a la renta; (iii) debe tratarse de impuestos equivalentes o similares y, (iv) tales impuestos deben ser acreditados mediante el correspondiente recibo o certificado autenticado por las autoridades competentes del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos si fuere el caso.

- Que tales contribuyentes poseen la obligación de inscribirse en el Registro de Inversiones en el Extranjero del SII.

Estos requisitos se deben entender complementados con lo expuesto por el SII en el Oficio 2.678 del año 1997<sup>148</sup>, el cual confirma los requisitos ya mencionados y agrega los siguientes:

- Que a los contribuyentes que obtienen rentas desde el exterior desde países con los cuales Chile ha suscrito un Convenio para evitar la doble tributación, que se encuentren vigentes en el país y en los cuales se haya pactado el otorgamiento de un crédito por los impuestos pagados en el exterior se les aplicarán los Artículos 41A y 41B LIR, con las excepciones que se señalan en el nuevo Artículo 41C LIR, introducido mediante la Ley N° 19.506<sup>149</sup>, publicada en el Diario Oficial el 30 de Julio de 1997, que introdujo modificaciones a las normas sobre tributación internacional.<sup>150</sup>
- También se señala un requisito que el Oficio N° 2.568 señala de forma indirecta, pero el Oficio N° 2.678 señala enumera expresamente, el cual es que la inversión se haya materializado a través del mercado cambiario formal, según las normas ya mencionadas del Compendio de Normas del Banco Central.<sup>151</sup> Este es un requisito que se relaciona a su vez con el de inscripción en el Registro de Inversiones en el Exterior del SII, ya que para poder inscribir la inversión se exige que ésta se haya materializado con anterioridad a través del mercado

---

<sup>147</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1.264 del 29 de Junio de 2010. Materia: Forma en que deben computarse en Chile como crédito los impuestos pagados en el extranjero sobre las utilidades generadas en el exterior por una sociedad sin domicilio ni residencia en el país, en caso de que tales tributos sean cancelados en el extranjero por la sociedad chilena socia de la entidad extranjera sobre las utilidades devengadas que le corresponden, (fecha de consulta: 18 agosto 2014).

<sup>148</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2.678 del 07 de Noviembre de 1997. Materia: Requisitos que se deben cumplir para acceder al crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados por inversiones en el exterior, (fecha de consulta: 11 agosto 2014).

<sup>149</sup> Ley N° 19.506 de 1997. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=74557>

<sup>150</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2.678 del 07 de Noviembre de 1997, ob. cit.

<sup>151</sup> Ibid.



cambiario formal. Si no se realizó de esta forma, no existe obligación de inscripción<sup>152</sup> y por ende no opera el crédito por impuestos pagados en el extranjero. El SII ha señalado al respecto que *“al no canalizarse la inversión en cuestión mediante el mercado cambiario formal, ella no debe ser inscrita en el Registro de Inversiones en el Extranjero indicado anteriormente y, consecuentemente, no se puede acceder a los beneficios tributarios que establece la disposición legal aludida en el número precedente”*.<sup>153</sup>

Otro requisito que podemos mencionar, consagrado en el Oficio N° 4.123 del año 2000<sup>154</sup> es que los impuestos que las empresas han de pagar en el extranjero deben haber sido efectivamente pagados o retenidos en el exterior, siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos de la LIR, si no se cumple con esto a la fecha de declaración de los impuestos en Chile no se tiene derecho al crédito por el impuesto pagado en el exterior.<sup>155</sup> Distinto tratamiento supone la inversión cuando fue realizada en un país con el cual Chile ha suscrito un Convenio para evitar la doble tributación, en donde se debe analizar caso a caso la situación, atendidas las normas de la LIR en conjunto con lo señalado por el Convenio específico, así lo demuestra el Oficio N° 76 del año 2013<sup>156</sup>, donde se expone la situación referente a una sociedad chilena accionista de una sociedad en Perú, donde la sociedad peruana se acogió a un régimen especial de determinación de la renta, contemplado en el artículo 63 del Texto Único

---

<sup>152</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 180 del 21 de Enero de 2000. Materia: Forma de acreditar la utilidad obtenida en la enajenación de acciones en el exterior y casos en que existe obligación de inscribir las inversiones en el exterior en el Registro de Inversiones en el Extranjero, (fecha de consulta: 12 agosto 2014).

<sup>153</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 3.157 del 10 de Agosto de 2000. Materia: Contribuyentes obligados a inscribirse en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el SII. Las inversiones que no se canalizan mediante el mercado cambiario formal no deben inscribirse en el citado registro (fecha de consulta: 13 agosto 2014).

<sup>154</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 4.123 del 24 de Octubre de 2000. Materia: Improcedencia del crédito en contra del impuesto de Primera Categoría por rentas provenientes de inversiones efectuadas en el exterior, en el caso que el impuesto que procede aplicar en país extranjero, no haya sido retenido ni pagado por la empresa extranjera, a la fecha de la declaración del impuesto a la renta en Chile, pdf, (fecha de consulta: 13 agosto 2014).

<sup>155</sup> Ibid.

<sup>156</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 76 del 15 de Enero de 2013. Materia: Considerando que el Convenio para evitar la doble tributación suscrito con Perú permite acreditar en Chile los impuestos aplicados en dicho país, se estima que bajo esa expresión se comprende el caso en que tales impuestos se encuentran determinados, devengados y declarados, faltando sólo su pago por haberse diferido el mismo, conforme a la legislación peruana. No obstante lo anterior, debe tenerse presente que en la situación descrita, será la instancia de fiscalización respectiva quién deberá determinar si los impuestos que pretenden ser acreditados en el país se encuentran efectivamente aplicados. De igual forma dicha instancia deberá verificar que el pago de tales impuestos se efectúe en los plazos legales que corresponda y por los montos determinados, devengados y declarados, circunstancia que, de no ocurrir, podría originar el rechazo del crédito, (fecha de consulta: 13 agosto 2014).

Ordenado de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>157</sup> que permite que las empresas de construcción que ejecuten contratos de obra puedan utilizar un método de diferimiento del pago del impuesto hasta la total terminación de las obras, cuando éstas deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de tres años, el impuesto se debe pagar cuando se devenga sobre la ganancia determinada, en el ejercicio comercial en que se concluyan las obras o se recepcionen oficialmente<sup>158</sup>. Aquí el SII señala que la frase utilizada en el Convenio respecto de los impuestos acreditables en Chile es “impuestos aplicados”, y que esta expresión posee un sentido más amplio que la de impuestos pagados<sup>159</sup>, (término utilizado en el Artículo 41C LIR), además, tomando en cuenta que en nuestro país un Convenio Internacional posee el rango de una ley, primando sobre leyes vigentes que pudieran ser incompatible con lo acordado en el Convenio mientras éste se encuentre vigente, la conclusión es que *“como el Convenio establece que podrán acreditarse en Chile los impuestos aplicados en Perú, incluye el caso en que tales impuestos se encuentran determinados, devengados y declarados, faltando sólo su pago por haberse diferido el mismo, conforme a la legislación peruana”*.<sup>160</sup>

Respecto a los contribuyentes en situación de pérdida tributaria, el SII ha sostenido un criterio invariable, al señalar que en el caso de que exista una diferencia entre el crédito total disponible y el monto del crédito aplicable al Impuesto de Primera Categoría, si en el año en que se generó dicho crédito el contribuyente se encuentra en una situación de pérdida tributaria, dicha diferencia se extingue totalmente, según el Artículo 41C N° 1 letra c) LIR, esto relacionado con los Oficios N° 4.334 del año 2005<sup>161</sup>, N° 207 del año 2012<sup>162</sup> y N° 2838 del año 2001.<sup>163</sup>

---

<sup>157</sup> Decreto Supremo N° 179-2004-EF Artículo 63, Publicado el 08 de Diciembre de 2004. Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>

<sup>158</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 76 del 15 de Enero de 2013, ob. cit.

<sup>159</sup> Ibid.

<sup>160</sup> Ibid.

<sup>161</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 4.334 del 07 de Noviembre de 2005. Materia: Recuperación de impuestos soportados en el exterior, conforme a las normas de los artículos 41 A y 41 C de la Ley de la Renta en relación con el convenio de doble tributación celebrado entre las Repúblicas de Chile y México. Formas de cálculo, (fecha de consulta: 15 agosto 2014).

<sup>162</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 207 del 27 de Enero de 2012. Materia: El “tax credit” imputable en Chile, tiene como límite el 30% de una cantidad tal que al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida en Chile y como límite máximo el equivalente al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del ejercicio respectivo. En caso que la sociedad chilena receptora de las rentas de fuente extranjera genere pérdida tributaria al término del ejercicio respectivo, tales créditos se extinguen, en conformidad a las normas legales vigentes, sin que dicha sociedad chilena en este caso se afecte con impuesto alguno respecto de las rentas recibidas del exterior. Tipos de impuestos que resultan acreditables en el país y norma tributaria que regula en Chile a las sociedades plataformas de negocios, (fecha de consulta: 15 agosto 2014).

El SII además de resolver las solicitudes particulares de los contribuyentes, e incluso dentro de las mismas respuestas que éste les otorga, este organismo ha asumido la labor de informar respecto de las formas y procedimientos para cumplir con los requisitos y condiciones que fija la Ley, es el encargado de llevar el Registro de Inversiones en el Extranjero, de señalar cuándo se ha de computar y deducir el crédito para los efectos de entender en que año tributario es correcto deducirlo, así como también por ejemplo ha informado sobre las modificaciones que él mismo ha realizado a tales procedimientos, como por ejemplo en el Oficio N° 2319 del año 2005, en el cual señala que se encuentra trabajando en un proyecto de modificación de la inscripción en el Registro mencionado, y mediante el cual los contribuyentes podrán inscribir y actualizar sus inversiones en el extranjero a través de una Declaración Jurada que se realiza vía internet en el sitio web del SII.

Ahora bien, en cuanto a las reorganizaciones empresariales de sociedades chilenas con inversiones en el exterior, el SII ha sido categórico en afirmar que los créditos tributarios por impuestos pagados en el extranjero sólo pueden ser aprovechados o recuperados por los contribuyentes que generan y perciben los dividendos o utilidades, ya que así los concibe la ley y no pueden ser transferidos o transmitidos a un contribuyente distinto, como se señala referente a un caso de una división<sup>164</sup>, así como tampoco en una fusión por incorporación la sociedad absorbente puede reconocer tributariamente como suyas las pérdidas tributarias de la sociedad absorbida.<sup>165</sup>

De todo lo mencionado respecto a la evolución de la jurisprudencia administrativa, se puede evidenciar un crecimiento de jurisprudencia que va de forma paralela a las evoluciones normativas de las normas sobre tributación internacional consagradas en la LIR, las cuales son normas complejas y bastante amplias a interpretación, tanto por parte de los contribuyentes como por parte del SII, esto se ve reflejado en torno a las

---

<sup>163</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2.838 del 28 de Junio de 2001. Materia: Tratamiento tributario de las pérdidas generadas por inversiones efectuadas en Argentina (fecha de consulta: 15 agosto 2014).

<sup>164</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 283 del 14 de Febrero de 2013. Materia: En caso división de una sociedad el crédito por impuestos pagados en el extranjero, sólo puede ser aprovechado por el contribuyente que percibió las rentas del exterior, y en ningún caso, por la nueva sociedad resultante de la división, ya que en la especie se trata de un crédito intransferible e intransmisible (fecha de consulta: 18 agosto 2014).

<sup>165</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 3528 del 15 de Septiembre de 2005. Materia: Situación tributaria que se produce con motivo de la fusión de sociedades chilenas con agencias en el exterior, conforme a las normas de los artículos 41 A y 41B de la Ley de la Renta. La recuperación de las pérdidas de arraste está concebida como un derecho en favor de la empresa que generó dicho detrimento patrimonial, y no en beneficio de personas jurídicamente distinta, como ocurre en el caso de la fusión de empresas (fecha de consulta: 18 agosto 2014).

situaciones específicas que se van generando en la práctica, a las solicitudes y consultas señaladas anteriormente realizadas por los contribuyentes y a las resoluciones de las mismas que ha emitido el SII a lo largo del tiempo. Todo esto sumado a los cambios legislativos que se han producido en las últimas décadas, además de los cambios globales que se han generado, como por ejemplo los Tratados de Libre Comercio que Chile ha suscrito, el crecimiento sostenido y estable de la economía chilena, entre otros, generan situaciones de incertidumbre para los contribuyentes a efectos de si son o no beneficiarios del crédito por impuestos pagados en el extranjero, o si el monto que creen que es deducible es efectivamente el correcto, lo cual hace necesaria la intervención por parte del SII en tales materias para tener un procedimiento claro por el cual los contribuyentes se pueden guiar así como un control efectivo por parte del ente fiscalizador respecto de los impuestos que se les deben aplicar a los contribuyentes que poseen inversiones en el extranjero.

## CONCLUSIONES

El nuevo escenario económico a nivel global ha internacionalizado y diversificado las relaciones económicas y junto con ello, ha creado economías de escala que han incrementado el intercambio de bienes y servicios y fomentado el crecimiento de las empresas a nivel mundial, todo lo cual ha creado condiciones en las cuales también han aumentado los problemas que derivan de la doble tributación internacional.

Chile no ha estado ajeno a todos estos cambios, su economía ha sido estable dentro de la región y se encuentra posicionado como un país que mueve grandes flujos de dinero a nivel Latinoamericano, todo ello producto de sus favorables condiciones como país plataforma de negocios, lo cual también ha traído consigo mayores inversiones en el país, lo cual ha ayudado enormemente a incrementar el volumen y patrimonio de las empresas chilenas, para quienes ya no es suficiente competir en el mercado nacional, sino que requieren internacionalizarse y competir en otros mercados a nivel global.

Dentro de este escenario es que los países deben enmarcar sus propias políticas tributarias, de acuerdo a sus propios intereses y características socio-culturales.

La solución que Chile ha adoptado en su legislación interna respecto de las inversiones que las empresas chilenas realizan en el exterior ha sido objeto de constantes cambios y modificaciones en las últimas décadas. Es más, podemos afirmar que sólo en los últimos 20 años aproximadamente se le ha dado importancia por parte del legislador, quien ha adoptado medidas tanto de carácter unilateral como bilateral.

Sumado a esto, el tema ha sido objeto de poco estudio por parte de la doctrina nacional, los autores no desarrollan a fondo las medidas unilaterales que se adoptan respecto de las problemáticas de la doble imposición, sino que más bien se avocan a explicar los Convenios para evitar la Doble Imposición que se han suscrito entre Chile y otros Estados, como por ejemplo Pedro Massone en su libro Doble Tributación Internacional dedica un capítulo a las normas chilenas de tributación internacional (medidas unilaterales), y por otro lado dedica cuatro capítulos extensos en torno a los Convenios Internacional y los diversos Modelos de base para la creación de los mismos.

Que respecto a la pregunta esbozada al principio de esta investigación sobre si la solución consagrada en el Ordenamiento Jurídico Chileno es adecuada para solucionar los problemas que surgen de la doble tributación internacional en el caso de las inversiones realizadas en el exterior por empresas chilenas se puede concluir que no es

una solución adecuada, esto en virtud del poco desarrollo normativo de las normas mencionadas en este trabajo de investigación, las cuales se han modificado pocas veces dentro de más de 20 años, del poco desarrollo y discusión que existe al respecto a nivel doctrinal, ya que los autores en general se avocan al estudio de las medidas bilaterales por sobre las unilaterales.

No es adecuada ya que se siguen generando problemas de doble tributación internacional en la práctica, esto porque los Estados en general consagran distintos factores jurisdiccionales en sus legislaciones tributarias, lo cual hace prácticamente imposible la idea de eliminar del todo el problema de la doble imposición de un ordenamiento jurídico determinado.

El sistema de créditos por impuestos soportados en el extranjero es un tema complejo, y que no se encuentra exento de problemas que van más allá de las normas tributarias, como por ejemplo respecto a quien ha de ser la autoridad o el órgano más adecuado que ha de buscar la solución a estos problemas, puede ser el legislador (entendido como el poder legislativo), a través de mociones, o el Presidente de la República a través de las facultades que ya se expusieron, o el Servicio de Impuestos Internos, al tener un conocimiento más especializado y técnico sobre el tema, o asociaciones o grupos intermedios con conocimientos específicos sobre tales materias, a quienes podemos considerar como contribuyentes. Todos estos sujetos poseen intereses distintos, que en no pocas ocasiones se contraponen.

Además de la complejidad en torno a los intereses contrapuestos es un tema complejo del punto de vista de su comprensión, ya que tanto para un contribuyente común, como para un contribuyente con conocimientos en el tema esto genera problemas. La ley no es clara en precisar la forma en la cual se puede imputar este crédito, ni su orden efectivo de imputación, ni sus características, ni sus requisitos, sino que es el Servicio de Impuestos Internos quien ha venido a llenar estos vacíos normativos a través de sus circulares y oficios sobre la materia, como ya lo vimos en la jurisprudencia administrativa, lo cual genera un problema de intereses, ya que la misma institución que tiene como misión fiscalizar que el contribuyente declare y pague su impuesto, es la encargada de interpretar las normas, y que en muchos casos ha ido más allá de la misma y ha exigido como requisitos para deducir el crédito cosas que traspasan el límite de sus facultades, como por ejemplo exigirle al contribuyente que agote todos los procedimientos y acciones en el país extranjero para obtener una

devolución o exención por el impuesto soportado. Hace falta una mayor regulación del tema a nivel normativo, a nivel de la Ley de Impuesto a la Renta y quizás también se hace necesario un Reglamento que pudiese clarificar de mejor forma el sistema del crédito por impuestos pagados en el extranjero en cuanto a sus requisitos, características, límites, y forma y orden de imputación.

Aunque a pesar del conflicto de interés que puede suponer la intervención del SII, se debe destacar su gran esfuerzo para aclarar las normas sobre tributación internacional de la LIR, que son de carácter amplio a través de los Oficios investigados en este Seminario, ya que otorga mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en torno a las normas aplicables y a los requisitos y condiciones, y la forma en la cual se han de cumplir y el momento oportuno para hacerlo. En este sentido el SII ha asumido una labor importante en la materia, a efectos de informar a los contribuyentes y mantener una jurisprudencia consistente en el tiempo en torno a la problemática que se genera con el crédito por impuestos pagados en el extranjero.

Pareciera ser que la solución más adecuada en la actualidad es la de suscribir acuerdos para evitar la Doble Imposición (CDI) con los Estados extranjeros, en razón de que cada país posee sus características propias en cuanto a legislación, geografía, productos que manufactura, materias primas, economía, entorno socio-cultural, lo cual hace necesario muchas veces legislar caso a caso a través de estos Convenios, para en definitiva otorgar el ambiente más propicio a las inversiones y operaciones que se realizarán entre Chile y un Estado extranjero determinado.

Finalmente podemos evidenciar que nuestra legislación no es la más idónea para fomentar las inversiones en el exterior, que nuestro sistema de crédito es de carácter moderado en virtud de las múltiples opciones que se poseen respecto a las soluciones doctrinales y que consagran otros Estados, como los métodos de exención, o deducción como gasto, entre otros ya mencionados.

Todo lo señalado da cuenta que es necesario estudiar las normas y el sistema chileno en profundidad y la realidad de las empresas en Chile, para dar una solución más adecuada al problema de la doble tributación de la que actualmente se encuentra consagrada en el ordenamiento jurídico.

## BIBLIOGRAFÍA

### BIBLIOGRAFÍA CITADA

- ARAYA IBÁÑEZ, Gonzalo (2011), *Impuesto Adicional* (Santiago, LegalPublishing) 341 pp.
- BANCO CENTRAL DE CHILE (Febrero 2014), “Síntesis Estadística de Chile 2008-2012”, pdf, (fecha de consulta: 26 mayo 2014). Disponible en: <http://www.bcentral.cl/publicaciones/estadisticas/informacion-integrada/iei05.htm>
- BARBOSA-MARIÑO, Juan David (2009), *El crédito tributario por impuestos pagados en el exterior. Un análisis desde la perspectiva del derecho comparado de una medida unilateral para evitar la doble tributación*. Instituto de Estudios Fiscales, documento N° 5/2009, pdf, (fecha de consulta 26 mayo 2014). Disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3628181.pdf>
- BLANCHE, Christian (2009), “Diez años de reformas tributarias”, en: *Actualidad Jurídica*, N° 20, Tomo I, Julio 2009, pp. 237-296.
- CASTRO (1951), *La Doble Imposición Internacional*. Memoria de prueba para optar al grado de Licenciado (Santiago de Chile, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile) 348 pp.
- COMITÉ DE INVERSIONES EXTRANJERAS (CIEChile) (Julio 2013), “Medición del Impacto de la Inversión Extranjera Directa en la Economía Chilena: perspectivas macro y microeconómicas”, pdf, (fecha de consulta: 26 mayo 2014). Disponible en: <http://www.ciechile.gob.cl/wp-content/uploads/2010/10/estudio%20impacto%20de%20la%20ied%20en%20la%20economia%20chilena.pdf>
- CEPAL (2002), “El carácter histórico y multidimensional de la Globalización”, pdf, (fecha de consulta: 30 mayo 2014). Disponible en <http://www.cepal.org/publicaciones/xml/6/10026/Globa-c1.pdf>
- DANIELS, John, RADEBAUGH, Lee y SULLIVAN, Daniel (2010), *Negocios Internacionales: Ambientes y operaciones* (México, Editorial Prentice Hall), 861 pp.
- DIRECCIÓN GENERAL DE RELACIONES ECONÓMICAS INTERNACIONALES (DIRECON) (2013), “Presencia de inversiones directas de capitales chilenos en



el mundo: 1990- junio 2013”, pdf, (fecha de consulta: 01 julio 2014). Disponible en: [http://www.direcon.gob.cl/wp-content/uploads/2013/12/001\\_Presencia-ID-CI-en-mundo-1990-junio2013\\_dic.pdf](http://www.direcon.gob.cl/wp-content/uploads/2013/12/001_Presencia-ID-CI-en-mundo-1990-junio2013_dic.pdf)

- DURÁN Pablo, GONZÁLEZ Gelo y GUERRA Leslie (2012), *Informe sobre efectos tributarios producidos por la aplicación de la Ley N° 20.171 que otorga franquicias tributarias a las inversiones en el extranjero que realizan inversionistas nacionales*. Seminario para optar al título de Contador Público y Auditor (Santiago de Chile, Universidad Diego Portales) 125 pp.
- FIGUEROA, Patricio y ENDRESS Sergio (2010), *La Renta y los Ingresos no Renta*, (Santiago de Chile, Editorial Jurídica) 205 pp.
- FIGUEROA VELASCO, Patricio (1997), *Manual de Derecho Tributario: El impuesto a la Renta Parte General* (Santiago de Chile, Editorial Jurídica) 208 pp.
- GARCÍA (1996), *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, (Buenos Aires, Ediciones Depalma) 396 pp.
- GLOGAUER GÜNTER JOAQUÍN (1981), *Elementos de la Tributación* (Buenos Aires, Editorial de Belgrano), 367 pp.
- HURTADO, Hugo (Eds) (2011), *Anuario de Derecho Tributario Universidad Diego Portales, N° 3, Noviembre 2011* (Santiago, Producciones Gráficas Ltda.), 192 pp.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2004), *Manual de Fiscalidad Internacional*, (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales), 1444 pp.
- MASSONE PARODI, Pedro (1998), *La Doble Tributación Internacional* (Santiago de Chile, Editorial Jurídica ConoSur Ltda.) 211 pp.
- MERSAN, Carlos (1992), *Derecho Tributario* (Asunción, Editora Litocolor) 411 pp.
- NÚÑEZ, Francisco (2005), “Nueva Economía y Tributación Internacional”, pdf, (fecha de consulta: 27 mayo 2014). Disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1104478>
- ROHATGI, ROY (2008), *Principios Básicos de Tributación Internacional* (Traducc. Juan Manuel IDROVO, Colombia, Legis Editores S.A.) 699 pp..

- SALORT, Vicente (Eds) (2004), *Manual Operativo Tributario: La Doble Tributación Internacional*, (Santiago, Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A., Edimatri), 675 pp.
- VITE PÉREZ, Miguel (2000), “La Globalización Económica: ¿Una nueva fase de la mercantilización de la vida social?”, en: *Frontera Norte*, Vol. 12, No. 23, pp. 153-164.

### **PRENSA CITADA**

- ECONOMÍA Y NEGOCIOS, “Crédito por Impuestos pagados en el Exterior”, 30 de abril de 2007 (fecha de consulta: 28 de abril de 2014). Disponible en: <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=25864>
- ECONOMÍA Y NEGOCIOS, *Empresas Chilenas son líderes de A. Latina en inversión hacia el exterior entre 2011 y 2013*, 30 de mayo de 2014 (fecha de consulta: 02 de junio de 2014). Disponible en: <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=120128>
- EL ECONOMISTA, *Chile logra el bronce en captación de inversión extranjera en América Latina*, 02 de junio de 2014 (fecha de consulta: 03 de junio de 2014). Disponible en: <http://www.economistaamerica.cl/economia-eAm-chile/noticias/5827408/06/14/Chile-logra-el-bronce-en-captacion-de-inversion-extranjera-en-America-Latina.html>
- LA GRAN ÉPOCA, *CEPAL: Inversión extranjera en Chile genera alta rentabilidad y pocos puestos de trabajo*, 30 de mayo de 2014 (fecha de consulta: 02 de junio de 2014). Disponible en: <http://www.lagranepoca.com/32022-cepal-inversion-extranjera-chile-genera-alta-rentabilidad-pocos-puestos-trabajo>

### **NORMAS CITADAS**

#### **Normativa Nacional**

- DECRETO N° 100 de 2005, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile, *Diario Oficial*, 22 de Septiembre de 2005. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>

- DFL N° 1, de 2000, del Ministerio de Justicia. Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil; de la Ley N° 4.808, sobre Registro Civil, de la Ley N° 17.344, que autoriza cambio de nombres y apellidos, de la Ley N° 16.618, Ley de Menores, de la Ley N° 14.908, sobre Abandono de Familia y Pago de Pensiones Alimenticias, y de la Ley 16.271, de Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, *Diario Oficial*, 30 de mayo de 2000. Disponible en: [www.leychile.cl/Navegar?idNorma=17298](http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=17298)
- D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda. Fija texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecúa disposiciones que señala, *Diario Oficial*, 15 de Octubre de 1980. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=3747>
- D.L. N° 824, de 1974, del Ministerio de Hacienda. Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta, *Diario Oficial*, 31 diciembre de 1974. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368>
- D.L. N° 830, de 1974, del Ministerio de Hacienda. Aprueba texto que señala del Código Tributario, *Diario Oficial*, 31 diciembre de 1974. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374&>
- Ley 1.552 de 1902, del Ministerio de Justicia. Código de Procedimiento Civil, *Diario Oficial*, 30 de Agosto de 1902. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=22740>
- Ley N° 19.247 de 1993, del Ministerio de Hacienda. Introduce Modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta; modifica tasa del Impuesto al Valor Agregado; Establece beneficio a las Donaciones con fines educacionales y modifica otros textos legales que indica, *Diario Oficial*, 15 de Septiembre de 1993. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=30614&r=1>
- Ley N° 19.506, de 1997, del Ministerio de Hacienda. Modifica el Decreto Ley N° 824, sobre Impuesto a la Renta; el Decreto Ley N° 825; sobre impuestos a las Ventas y Servicios, de 1974 el Código Tributario, la Ley Orgánica de Servicios de Impuestos Internos y otras normas legales, *Diario Oficial*, 30 Julio 1997. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=74557&r=1>
- Ley N° 20.171, de 2007, del Ministerio de Hacienda. Incrementa el Crédito por Impuestos pagados en el exterior disponible para las Inversiones en Sociedades Extranjeras y aumenta transitoriamente el Crédito Tributario a la Inversión en

activo fijo, *Diario Oficial*, 16 Febrero 2007. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=258378>

- Mensaje N° 24-362, Mensaje de S.E. la Presidenta de la República con el que inicia un proyecto de ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, Santiago, 01 Abril 2014.

### **Normativa Internacional**

- DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF de 2004, del Presidente de la República del Perú. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Publicado el 08 de Diciembre de 2004. Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>

### **OTRAS FUENTES CITADAS**

- BANCO CENTRAL DE CHILE, Compendio de normas de cambios internacionales del Banco Central de Chile. Disponible en: <http://www.bcentral.cl/normativa/cambio-internacional/compendio-normas/pdf/CapXII.pdf>
- BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE, Historia de la Ley N° 20.171. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar/scripts/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/586/1/HL20171.pdf>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2008), Circular N°25 del 25 de Abril de 2008. Materia: Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los artículos 41A, 41B, 41C, 41D, 69 n° 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por la ley N° 20.171, de 2007 y otras normas relativas a la doble tributación internacional, pdf, (fecha de consulta: 08 mayo 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu25.zip>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (1993), Circular N°52 del 08 de Noviembre de 1993. Materia: Instrucciones sobre la forma en que deben computarse en el país las rentas de fuente extranjera e invocarse como crédito los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior, (fecha de consulta: 08 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1993/circu52.htm>

- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Convenios Tributarios Internacionales suscritos por Chile, pdf, (fecha de consulta 02 julio 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Misión, Objetivos y Lineamientos del SII, (fecha de consulta 09 Agosto 2014). Disponible en: [http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/acerca/mision.htm](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/mision.htm)
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (1987), Oficio N° 2507 del 03 de Julio de 1987. Materia: Doble tributación en cuanto a inversiones extranjeras, pdf, (fecha de consulta: 08 agosto 2014). Disponible en: <http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA0024.pdf>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (1993), Oficio N° 357 del 02 de Febrero de 1993. Materia: Forma de acreditar en Chile las devoluciones de capital por inversiones en el extranjero, cuando la enajenación de las acciones conste en instrumentos privados, pdf, (fecha de consulta: 11 agosto 2014). Disponible en: <http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA0324.pdf>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (1994), Oficio N° 53 del 06 de Enero de 1994. Materia: Tratamiento tributario de la inversión en acciones en sociedad anónima extranjera, efectuada por sociedad anónima chilena, (fecha de consulta: 08 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/renta/ene1.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (1995), Oficio N° 844 del 24 de Marzo de 1995. Materia: Contribuyentes que deben inscribirse en el Registro de Inversiones en el extranjero y situación tributaria de las devoluciones de capital por inversiones en el exterior. Los contribuyentes que no hayan efectuado sus inversiones en el exterior mediante el mercado cambiario formal no deben inscribirse en el citado registro. Consecuencias tributarias (fecha de consulta: 08 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/renta/abr102.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (1995), Oficio N° 2490 del 11 de Agosto de 1995. Materia: Posibilidad de recuperar como crédito en el país los impuestos pagados en el exterior conforme a las normas del artículo 41 A de la Ley de la Renta, respecto de la cesión del uso temporal de licencias de programas

computacionales, pdf, (fecha de consulta: 09 agosto 2014). Disponible en: <http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA2140.pdf>

- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (1995), Oficio N° 3180 del 23 de Octubre de 1995. Materia: Forma de acreditar las devoluciones de capital por inversiones en el exterior y determinación del mayor valor obtenido en la enajenación de las inversiones. Registro de Inversiones en el Extranjero (fecha de consulta: 10 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/renta/oct147.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (1996), Oficio N° 2.568 del 09 de Septiembre de 1996. Materia: Requisitos que deben cumplirse para acceder al crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados por inversiones en el exterior, (fecha de consulta: 11 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/sep79.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (1997), Oficio N° 2.678 del 07 de Noviembre de 1997. Materia: Requisitos que se deben cumplir para acceder al crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados por inversiones en el exterior, (fecha de consulta: 11 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/nov05.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2000), Oficio N° 180 del 21 de Enero de 2000. Materia: Forma de acreditar la utilidad obtenida en la enajenación de acciones en el exterior y casos en que existe obligación de inscribir las inversiones en el exterior en el Registro de Inversiones en el Extranjero, (fecha de consulta: 12 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/enero09.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2000), Oficio N° 3.157 del 10 de Agosto de 2000. Materia: Contribuyentes obligados a inscribirse en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el SII. Las inversiones que no se canalizan mediante el mercado cambiario formal no deben inscribirse en el citado registro, (fecha de consulta: 13 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/septiembre03.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2000), Oficio N° 4.123 del 24 de Octubre de 2000. Materia: Improcedencia del crédito en contra del impuesto de Primera Categoría por rentas provenientes de inversiones efectuadas en el exterior, en el

caso que el impuesto que procede aplicar en país extranjero, no haya sido retenido ni pagado por la empresa extranjera, a la fecha de la declaración del impuesto a la renta en Chile, pdf, (fecha de consulta: 13 agosto 2014). Disponible en: <http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA1914.pdf>

- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2001), Oficio N° 2.838 del 28 de Junio de 2001. Materia: Tratamiento tributario de las pérdidas generadas por inversiones efectuadas en Argentina (fecha de consulta: 15 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja1040.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 3528 del 15 de Septiembre de 2005. Materia: Situación tributaria que se produce con motivo de la fusión de sociedades chilenas con agencias en el exterior, conforme a las normas de los artículos 41 A y 41B de la Ley de la Renta. La recuperación de las pérdidas de arraste está concebida como un derecho en favor de la empresa que generó dicho detrimento patrimonial, y no en beneficio de personas jurídicamente distinta, como ocurre en el caso de la fusión de empresas, pdf, (fecha de consulta: 18 agosto 2014). Disponible en: <http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA2280.pdf>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2005), Oficio N° 4.334 del 07 de Noviembre de 2005. Materia: Recuperación de impuestos soportados en el exterior, conforme a las normas de los artículos 41 A y 41 C de la Ley de la Renta en relación con el convenio de doble tributación celebrado entre las Repúblicas de Chile y México. Formas de cálculo, (fecha de consulta: 15 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja1040.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1.264 del 29 de Junio de 2010. Materia: Forma en que deben computarse en Chile como crédito los impuestos pagados en el extranjero sobre las utilidades generadas en el exterior por una sociedad sin domicilio ni residencia en el país, en caso de que tales tributos sean cancelados en el extranjero por la sociedad chilena socia de la entidad extranjera sobre las utilidades devengadas que le corresponden, (fecha de consulta: 18 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja1264.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1.955 del 25 de Agosto de 2011. Materia: Para efectos de utilizar el crédito a que se refiere la letra A del artículo

41 A de la LIR, por el impuesto que se haya debido pagar o que se hubiese retenido en el extranjero por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de sociedades constituidas en el exterior, es requisito que el contribuyente se haya inscrito previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero (RIE), dando cuenta de las inversiones de las cuales provienen dichas rentas. La capitalización de utilidades retenidas en la sociedad en la cual se ha efectuado dicha inversión, no requiere cumplir con dicho trámite, pues en tal caso no existe una inversión desde Chile al exterior, (fecha de consulta: 16 agosto 2014). Disponible en:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1955.htm>

- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2012), Oficio N° 207 del 27 de Enero de 2012. Materia: El “tax credit” imputable en Chile, tiene como límite el 30% de una cantidad tal que al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida en Chile y como límite máximo el equivalente al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del ejercicio respectivo. En caso que la sociedad chilena receptora de las rentas de fuente extranjera genere pérdida tributaria al término del ejercicio respectivo, tales créditos se extinguen, en conformidad a las normas legales vigentes, sin que dicha sociedad chilena en este caso se afecte con impuesto alguno respecto de las rentas recibidas del exterior. Tipos de impuestos que resultan acreditables en el país y norma tributaria que regula en Chile a las sociedades plataformas de negocios, (fecha de consulta: 15 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja0207.htm>
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2013), Oficio N° 76 del 15 de Enero de 2013. Materia: Considerando que el Convenio para evitar la doble tributación suscrito con Perú permite acreditar en Chile los impuestos aplicados en dicho país, se estima que bajo esa expresión se comprende el caso en que tales impuestos se encuentran determinados, devengados y declarados, faltando sólo su pago por haberse diferido el mismo, conforme a la legislación peruana. No obstante lo anterior, debe tenerse presente que en la situación descrita, será la instancia de fiscalización respectiva quién deberá determinar si los impuestos que pretenden ser acreditados en el país se encuentran efectivamente aplicados. De igual forma dicha instancia deberá verificar que el pago de tales impuestos se efectúe en los plazos legales que corresponda y por los montos determinados,



devengados y declarados, circunstancia que, de no ocurrir, podría originar el rechazo del crédito, (fecha de consulta: 13 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/renta/ja76.htm>

- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 283 del 14 de Febrero de 2013. Materia: En caso división de una sociedad el crédito por impuestos pagados en el extranjero, sólo puede ser aprovechado por el contribuyente que percibió las rentas del exterior, y en ningún caso, por la nueva sociedad resultante de la división, ya que en la especie se trata de un crédito intransferible e intransmisible (fecha de consulta: 18 agosto 2014). Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/renta/ja283.htm>

## ANEXO 1

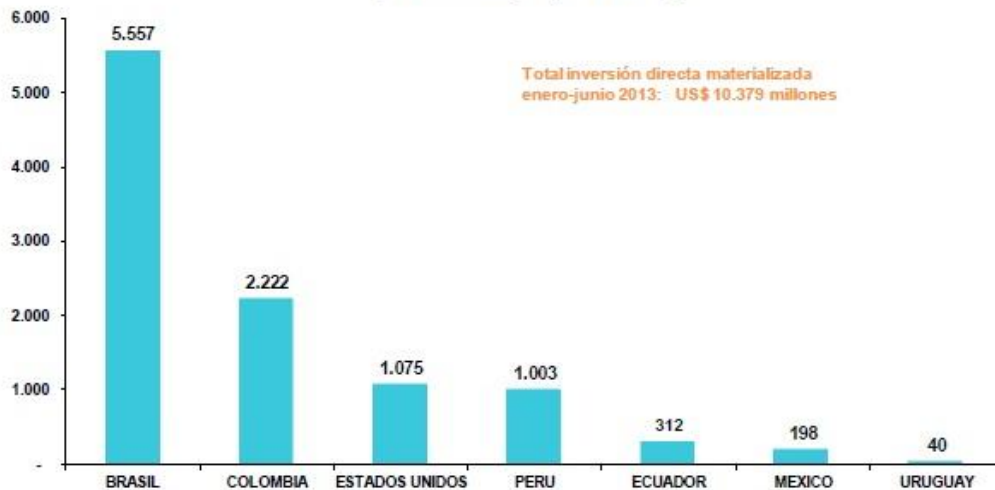
Inversiones de Chile en el Exterior.

**PRESENCIA DE INVERSIONES DIRECTAS DE CAPITALES CHILENOS EN EL MUNDO.**  
1990 - junio 2013  
Flujos anuales (US\$ millones)



Fuente: DIRECON. Asesoría para el Monitoreo de las Inversiones en el Extranjero

**PRESENCIA DE INVERSIONES DIRECTAS DE CAPITALES CHILENOS EN EL MUNDO.**  
PRINCIPALES DESTINOS  
(Año 2013 enero-junio, US\$ millones)



Fuente: DIRECON. Asesoría para el Monitoreo de las Inversiones en el Extranjero.

## ANEXO 2

**Formulario de Declaración Jurada** – Registro de una nueva inversión en el extranjero. Disponible en: [www.sii.cl](http://www.sii.cl) (Acceso con Clave)

### REGISTRO DE INVERSIÓN EN EL EXTRANJERO

En esta página usted puede registrar la nueva inversión materializada en el exterior

Contribuyente  
Rut

Antecedentes de la Empresa, Entidad o Sociedad Receptora de la Inversión		
Razón Social	Domicilio	Tax-Id
Giro o Actividad Económica	País donde radica la inversión	
ACTIVIDADES NO ESPECIFICADAS	AFGANISTAN	
Antecedentes de la Inversión		
Tipo de Operación	Fecha Inversión (DD/MM/AAAA)	Mercado Cambiario
Inversión Directa		ABN AMRO Bank(Chile)
Tipo Inversión	Rut Cedente	Tax Id Cedente
Acciones de no residentes		
Inversión Materializada en el Exterior		
Tipo Moneda	Monto Invertido con disponibilidad en el Exterior	Monto Invertido desde Chile
BAHT, TAILANDIA		

Enviar Volver

### ANEXO 3

#### **Declaración Jurada Simple**

Declaración Jurada Simple. Disponible en: <http://www.sii.cl> (Acceso con clave)

#### **DECLARACION JURADA SIMPLE**

Lugar y fecha.....

Sr. Director de la Dirección Regional.....del Servicio de  
Impuestos Internos

#### **PRESENTE**

Por la presente comunicación se informa a Ud. que en la(s) fecha(s) que se indica(n) se ha(n) efectuado en el exterior la(s) siguiente(s) inversión(es), cuyo detalle se presenta a continuación:

#### **ANTECEDENTES DEL INVERSIONISTA:**

\* Nombre del inversionista:.....

\* No. RUT del Inversionista:.....

\* Nombre del representante legal, (cuando corresponda).....

\* No. RUT del representante legal:.....

\* Domicilio del inversionista:.....

\* Giro o actividad económica del inversionista:.....

#### **ANTECEDENTES DE LA EMPRESA RECEPTORA DE LA INVERSION EN EL EXTERIOR:**

\* Nombre de la empresa receptora de la inversión en el exterior:

(Soc. de personas, S.A. o agencia).....

\* Domicilio:.....

\* Giro o actividad económica:.....

\* Nombre de los socios o principales accionistas: .....

**ANTECEDENTES DE LA INVERSION EN EL EXTERIOR:**

1. Objeto de la inversión:

\* Constitución de sociedad, (Indicar % de participación y nombre de socios)

.....

\* Adquisición de derechos sociales (indicar % de participación y nombre socio de quién adquirió los derechos) .....

\* Adquisición de acciones: (No. de acciones, serie, nombre S.A. emisora de las acciones, y nombre del accionista de quien adquirió las acciones, etc.)

.....

\* Apertura de agencia o establecimiento permanente:

(Nombre de la agencia).....

\* Otro tipo de inversión(indicar) .....

2. Monto de la inversión: (indicar monto en la moneda extranjera de que se trate):

.....

3. Fecha en que se efectúa la inversión:.....

4. País destino de la inversión:.....

La presente declaración se efectúa para los efectos de lo dispuesto en el No. 2 de la Letra D) del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Declaro bajo juramento que la información contenida en este documento es la expresión fiel de la verdad, por lo que asumo la responsabilidad correspondiente.

-----

Nombre y Firma del Inversionista o de su representante legal, cuando corresponda.