

**EFFECTOS DE LOS TRATADOS DE
DOBLE TRIBUTACION
SUSCRITOS POR CHILE CON
MEXICO Y CANADA**

MEMORIA DE PRUEBA PARA OBTENER EL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE

Memorista: FELIPE BLANCO CLARO

Profesor Guía: RICARDO ESCOBAR CALDERON

Santiago, diciembre 2001

INDICE

- INTRODUCCION	1
1- BREVE RESEÑA ACERCA DEL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y LOS TRATADOS SUSCRITOS POR CHILE PARA SOLUCIONARLO	3
1.1 Elementos de la doble tributación	3
1.2 Los criterios de atribución	5
1.2.2 El criterio de la fuente	6
1.2.3 El criterio de la residencia	7
1.3 Métodos para eliminar la doble tributación	10
1.3.1 Aquellas destinadas a reducir o atenuar la Doble Imposición más que a eliminarla por completo	11
1.3.2 Aquellas destinadas a evitar o eliminar la Doble Imposición	12
1.3.3 Medidas adoptadas en Chile para enfrentar la doble tributación	13
1.4 Los tratados de doble tributación	14
1.4.1 Historia del modelo de tratado propuesto por la OCDE	14
1.4.2 Los tratados de doble tributación suscritos por Chile con Canadá y México	16
1.4.3 Otros tratados de doble tributación suscritos por Chile	20
2- LA FUENTE Y LA RESIDENCIA EN EL TRATADO CON MEXICO	21
2.1 La Residencia	21
2.1.1 Aspectos que envuelve el tema de la residencia	21
2.1.2 Tratamiento en el tratado	22
2.1.3 Ambito subjetivo de aplicación del convenio	23
2.1.4 Conflictos de doble residencia	28
2.2 La Fuente	31
2.3 El establecimiento permanente	33

2.3.1 Concepto de establecimiento permanente	33
2.3.2 A que se le considera establecimiento permanente	34
2.3.3 A que no se le considera establecimiento permanente	36
2.3.4 Importancia del concepto de establecimiento permanente	39
2.4 Conflictos entre fuente y residencia	40
2.4.1 Rentas y Capital que pueden ser gravadas sin limitación alguna en el Estado de la fuente	40
2.4.2 Rentas que pueden ser gravadas en el Estado de la fuente, pero sujetas a ciertas restricciones	46
2.4.3 Rentas o capital que bajo ninguna circunstancia pueden ser gravadas en el Estado de la fuente	47
3- EL TRATADO CON MEXICO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTRIBUYENTE	49
3.1 Normas que regulan el crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior	50
3.1.1 Aspectos Generales	50
3.1.2 Regla General: Crédito contra impuestos pagados en un Estado extranjero con el que Chile no tiene tratado de doble tributación.	52
3.1.3 Nuevo beneficio: Crédito por impuestos soportados en un Estado extranjero con el que Chile si tiene tratado de doble tributación.	67
3.2 Crédito por impuestos extranjeros en México	77
3.2.1 Requisitos genéricos para poder acceder a este tipo de créditos	78
3.2.2 Limite a los créditos por impuestos extranjeros	78
3.2.3 Plazo para hacer uso del crédito	80
3.2.4 Documentación comprobatoria	81
3.2.5 Tratados de doble tributación	81
3.2.6 Otras materias reguladas a propósito de los créditos por impuestos soportados en el exterior	81
3.3 Análisis de algunas rentas reguladas específicamente en el tratado que consideradas relevantes para los efectos de conocer las consecuencias que éste producirá en los contribuyentes	84
3.3.1 Dividendos	84
3.3.2 Intereses	90

3.3.3 Regalías	102
3.3.4 Ganancias de capital	107
4- EL TRATADO CON CANADA	114
4.1 La Fuente y la Residencia en el Tratado con Canadá	114
4.1.1 La residencia en el tratado y en Canadá	114
4.1.2 Conflictos de doble residencia	115
4.1.3 La fuente de la renta, los establecimientos permanentes y los conflictos entre la fuente y la residencia	115
4.2 Eliminación de la doble tributación conforme a la legislación canadiense	117
4.2.1 Exención de rentas de fuente externa en Canadá	117
4.2.2 Deducción de los impuestos pagados en Chile del impuesto a pagar en Canadá sobre los beneficios, rentas o ganancias generados en Chile (método del “tax credit” o crédito por impuestos extranjeros)	118
4.2.3 Impuestos provenientes de rentas de una fuente distinta a un negocio llevado a cabo en el extranjero (foreign non business income tax)	119
4.2.4 Rentas exentas en Canadá	120
4.2.5 Otras cuestiones de interés	121
4.3 Efectos que producirá la aplicación del tratado sobre aquellas rentas consideradas más relevantes para los contribuyentes	122
4.3.1 Dividendos	122
4.3.2 Intereses	127
4.3.3 Regalías	130
4.3.4 Ganancias de capital	134
5- CUADRO SINOPTICO	138
6- OTRAS CUESTIONES DE INTERES PARA LOS CONTRIBUYENTES	145
6.1 Precios de Transferencia o “Transfer Pricing Issues”	145
6.1.1 Aspectos Generales	145
6.1.2 Transacciones que pueden dar origen a la transferencia de precios	146
6.1.3 Tratamiento de los precios de transferencia en la legislación Chilena	148
6.1.4 Tratamiento de los precios de transferencia en los tratados con México y con Canadá	150

6.2 No discriminación	152
6.2.1 Prevenir cualquier tipo de discriminación proveniente de uno de los Estados Contratantes al establecerse gravámenes a los residentes del otro Estado Contratante, ya sean estas personas naturales o jurídicas	152
6.2.2 Prevenir la discriminación de un Estado Contratante en relación a los residentes del otro Estado Contratante en tres casos específicos, todos relacionados con beneficios de carácter empresarial	153
6.3 Procedimientos de acuerdo mutuo	154
7- CONCLUSIONES	155
APENDICE	158
- APÉNDICE 1: PÁRRAFO 6°, LEY DE LA RENTA: DE LAS NORMAS RELATIVAS A LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	159
- APÉNDICE 2: CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA SOBRE IMPUESTOS A LA RENTA Y EL PATRIMONIO	172
- APÉNDICE 3: CONVENIO ENTRE LA LA REPÚBLICA DE CHILE Y CANADÁ PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA SOBRE IMPUESTOS A LA RENTA Y EL PATRIMONIO	202
- BIBLIOGRAFIA	226

INTRODUCCION

Al iniciar este trabajo Chile había suscrito sólo tres tratados de doble tributación: con Argentina vigente desde 1985, Canadá y México. Al poco tiempo y luego de haber desarrollado gran parte de este estudio, se encuentran suscritos por nuestro país tratados de la misma naturaleza con Polonia, Ecuador, Perú, Brasil, Venezuela y Noruega, sin perjuicio del hecho que los tratados con México y Canadá ya fueron ratificados por el Congreso Nacional y un gran número de otros países que se encuentran en plena etapa de negociación con Chile buscando el mismo objetivo.

La circunstancia descrita en el párrafo anterior no hace más que hacernos presente la importancia que han adquirido y el respaldo político que se le ha dado a los acuerdos de esta naturaleza por los gobiernos recientes, y lo relevante que será dada su proliferación futura, conocer los efectos que ellos producirán en los negocios que se lleven a cabo entre sujetos residentes en cualquiera de los Estados Contratantes.

Por otra parte, la circunstancia que, con la excepción del tratado suscrito con Argentina, todos los demás acuerdos suscritos por Chile hayan seguido el modelo dado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE) nos permite suponer que el estar familiarizado con el modelo o uno de éstos tratado será de enorme utilidad para conocer los demás y los efectos que generarán en los contribuyentes. En efecto, la circunstancia de adscribirse a un modelo común hace que exista una enorme similitud entre los diferentes convenios, con pequeñas diferencias en normas específicas que no desvirtúan de ninguna manera la estructura central de éstos.

En el mismo sentido, en lo que respecta a la legislación chilena, todos los tratados que siguen el modelo OCDE terminan remitiéndose a las normas del Párrafo 6° del Libro II de La Ley de la Renta para los efectos de determinar la forma de eliminar la doble tributación, normas cuya lectura complicada las hacen aparecer como más engorrosas y complicadas que lo que en definitiva son, por lo

que una explicación de ellas a la luz de un tratado vigente no deja de ser útil para quien se inserta por primera vez en el tema.

El presente trabajo apunta en esa dirección, por cuanto al enfocarse directamente en los tratados con Canadá y México (los primeros suscritos por Chile de acuerdo al modelo OCDE) y en las consecuencias y efectos que generarán en los contribuyentes pretende ser una herramienta útil en el estudio de los referidos convenios y de los demás que entren a regir en el futuro. De la misma manera pretendo ayudar a quienes se involucran por primera vez en la materia a la comprensión de las normas internas de la legislación chilena relativas a la eliminación de la doble tributación.

1- BREVE RESEÑA ACERCA DEL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y DE LOS TRATADOS SUSCRITOS POR CHILE PARA SOLUCIONARLO.

El auge que ha experimentado el comercio mundial durante el presente siglo, se ha visto incrementado en las últimas décadas a través del fenómeno de la globalización lo cual ha traído consigo la apertura de los mercados internacionales ya sea en de manera unilateral (como lo hizo Chile desde finales de la década de los 70), o en forma conjunta a través de la creación de los llamados “Mercados Comunes” (Unión Europea, NAFTA, MERCOSUR, etc.). Todo esto a ayudado evidentemente al desarrollo económico de muchos países del orbe, sin embargo, los beneficios que este nuevo orden económico mundial ha traído a países como el nuestro podrían haber sido mucho mayores de no existir una serie de barreras que atentan contra la circulación libre de la riqueza desde un país a otro, limitaciones al comercio mundial vinculadas en su mayoría a la falta de adecuación de las legislaciones a la nueva realidad existente. Dentro de estas limitaciones o barreras podemos encontrar al fenómeno de la Doble Tributación Internacional.

1.1- Elementos del problema de la doble tributación.

El problema de la doble tributación internacional tiene relación con el ámbito de aplicación territorial de la ley tributaria. En efecto, en teoría cualquier Estado podría gravar hechos ocurridos en cualquier lugar del mundo, sin embargo, dadas las ineficiencias y dificultades que presenta una política en tal sentido, en la práctica los distintos países tratan de establecer ciertos criterios de conexión entre la legislación nacional y los distintos hechos y situaciones, respecto de las cuales se podrían generar consecuencias jurídicas en un Estado determinado. En el caso de Chile lo anterior nos lleva a determinar los hechos respecto de los que puede el

Estado de Chile ejercer su poder tributario y respecto de los que no puede hacerlo. Para solucionar este problema el sistema se basa en los llamados “criterios de atribución”, los cuales están llamados a vincular el poder tributario del Estado con un hecho específico respecto del cual puede nacer para el contribuyente la obligación de pagar impuestos.

Ahora bien, ocurre muchas veces que un mismo hecho es atribuido por legislaciones de distintos países como perteneciente a su ámbito de aplicación territorial y por lo tanto gravado por cada una de ellas. Lo anterior genera el problema de la doble tributación internacional, circunstancia que no es deseada por ninguna de las partes dados los perjuicios económicos que genera al contribuyente, redundando en un encarecimiento injustificado de las posibles inversiones que puedan llegar a materializarse.

En términos doctrinarios existen variados autores que han tratado de dar una definición que explique en que consiste la Doble Tributación (Seligman, Griziotti, Fonrouge, etc), definiciones que no obstante ser algunas más completas que otras, todas tienden a coincidir en ciertos elementos fundamentales que configuran el problema en estudio:

1.1.1- La existencia de un Poder Tributario, poder que emana de la soberanía de los Estados, en virtud del cual se establece la obligación de los particulares de pagar impuestos al titular de dicho poder;

1.1.2- Dicho Poder Tributario es ejercido sobre un mismo sujeto por dos Estados Soberanos;

1.1.3- El presupuesto de hecho (hecho gravado) que motiva la aplicación de un determinado tributo por parte de ambos Estados es el mismo;

1.1.4- Existe una similitud en cuanto a los impuestos aplicados (de igual naturaleza);

1.1.5- El período de tiempo contemplado para la determinación del impuesto (período tributario) también es el mismo.

De esta forma podríamos concluir que existe doble imposición internacional cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho, para un mismo período de tiempo¹ y respecto de la misma persona.

El problema reseñado en los párrafos anteriores no es menor, por cuanto genera importantes distorsiones al comercio internacional que no son en absoluto deseables, lo que incentiva a los Estados a tomar medidas que permitan reducir los efectos de las distorsiones generadas y así hacer más expedito el movimiento de inversiones a través de las fronteras.

1.2- El problema de los criterios de atribución.

El origen del problema de la doble tributación internacional se encuentra en la aplicación por parte de los titulares del Poder Tributario de criterios de atribución distintos, criterios definidores de su propio Poder Tributario que son contradictorios entre sí. Estos criterios son los que determinan el alcance tanto nacional como internacional de la potestad de gravar de un Estado, por lo que la aplicación de criterios distintos entre dos Estados Soberanos podría ocasionar que un mismo sujeto sea gravado dos veces respecto del mismo hecho.

Así, por ejemplo, se podría dar que un país utilice criterios de atribución de orden absolutamente personales (v.gr. nacionalidad, residencia, etc) y otro no tome en cuenta el estatuto personal del sujeto que soporta el impuesto sino que se preocupe solamente del estatuto real, es decir, si la renta que da motivo al gravamen fue percibida o devengada dentro de su territorio.

Otro caso podría ser aquel en que ambos países utilizan criterios de índole personal para determinar el alcance de su Poder Tributario, pero uno de ellos

ocupa el elemento nacionalidad, mientras que el otro el elemento domicilio o residencia, por lo que el nacional del primer país domiciliado en el segundo podría verse gravado dos veces respecto de un mismo hecho.

Aunque los criterios de atribución pueden ser muchos y muy variados, para los efectos de este estudio distinguiremos, al igual como lo hacen la mayoría de los tratados de doble tributación simplemente entre el criterio de la fuente de la renta y el de la residencia del contribuyente con el objeto de establecer el alcance del respectivo Poder Tributario de un determinado Estado.

1.2.1- El criterio de la Fuente:

Este criterio le otorga al Estado donde se encuentra la fuente productora de la renta, la potestad de gravar al sujeto beneficiado ella, de manera tal que existe una vinculación entre la potestad tributaria y la soberanía territorial del Estado en cuyos límites territoriales se devengan los ingresos sobre los cuales se radica la obligación de pagar impuestos.

En principio parece bastante claro el concepto de fuente de la renta como criterio atributivo de la potestad tributaria, sin embargo interpretaciones diversas de él han generado más de algún problema entre Estados en su aplicación, especialmente entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.

Así, por ejemplo, los dividendos que distribuye una sociedad anónima se entienden provenientes del país donde se encuentra el domicilio de dicha sociedad. Sin embargo, hay países que consideran en sus legislaciones como fuente de los ingresos provenientes de dividendos aquel país de donde proviene el capital de la sociedad que paga los dividendos.

Otro ejemplo es aquel de los servicios personales, cuya remuneración se entiende devengada en aquel país donde efectivamente se prestó el servicio, sin embargo hay legislaciones que consideran que la fuente de tales ingresos se encuentra en el Estado donde el servicio es utilizado, independientemente del lugar en que físicamente se llevó a cabo.

¹ Pedro Massone Parodi, “La Doble Tributación Internacional y los Convenios para Evitarla”, Valparaíso,

Respecto de este tema, la legislación chilena es bastante clara en sus artículos 3º inciso primero, 10º inciso primero y 11º incisos segundo y tercero de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, indistintamente “Ley de la Renta” o “L.R.”), que prescribe que las personas no domiciliadas en Chile solo serán gravadas por rentas de fuente chilena, y que se entiende por renta de tal origen a aquella que proviene de bienes situados en Chile, o de actividades desarrolladas dentro de él. Posteriormente aclara posibles dudas que pudiesen existir respecto de rendimiento de acciones de sociedades anónimas, de derechos en sociedades de personas y de intereses provenientes de créditos.²

1.2.2- El criterio de la Residencia:

Es el otro criterio comunmente usado para determinar la potestad tributaria entre dos o más Estados. En virtud de este criterio existe una conexión personal entre un Estado y un contribuyente originada en el hecho que este último ha establecido su domicilio o residencia en aquel. Esta vinculación personal hace que nazca el derecho a que el Estado en cuestión ejerza su potestad tributaria sobre los ingresos del contribuyente, no obstante estos ingresos tengan su fuente en el territorio de otro país.

El problema de la residencia surge al aplicarse criterios distintos para determinar la residencia entre los distintos Estados, de manera tal que en un determinado momento una persona puede ser vista a los ojos de dos legislaciones como residente de sus respectivos países de origen. La circunstancia en comento se puede dar por diversos motivos: de partida existe la posibilidad que se apliquen criterios contradictorios entre dos naciones para determinar la residencia de una

1997, pag. 19.

² Art. 3º: “Salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de las entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.”

Art. 10º: “Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.”

Art. 11º: “Para los efectos del artículo anterior, se entenderán que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en los derechos en sociedad de personas,”

“En el caso de los créditos la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor.”

persona; por otra parte, existe la posibilidad de que exista una presunción de residencia de una persona en la cual, a partir de su estancia por un cierto tiempo dentro de él, se presume, de hecho o de derecho su residencia en el respectivo país, situación que puede ser difícil de fiscalizar especialmente en países como los europeos, donde trasladarse de un Estado a otro se hace con inmensa facilidad.

Por lo pronto hay que señalar que la legislación tributaria chilena no especificó concepto alguno de residente, de manera que para hacerlo hay que remitirse al art. 59 del Código Civil el cual prescribe que *“el domicilio consiste en la residencia, acompañada real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella”*; en relación con el citado artículo 3° de la Ley de la Renta, el cual establece que los domiciliados o residentes en el país deberán pagar impuestos por rentas cuya fuente esté situada dentro o fuera del territorio nacional. Sin perjuicio de lo anterior, hay que tomar también en cuenta la presunción de residencia que establece el artículo 8° N° 8 del Código Tributario, que establece una presunción en virtud del cual se le considera residente en Chile a toda persona natural que haya permanecido por más de 6 meses dentro del país en un año calendario o en 2 años tributarios consecutivos.

A partir de lo explicado en los párrafos precedentes se podría plantear una situación en la que se encuentra un sujeto residente en un país, pero que recibe rentas provenientes de otro Estado. En efecto, él podría ser gravado, aplicándose el criterio de la residencia del contribuyente, sobre las rentas percibidas en el país donde reside, y al mismo tiempo podría ser gravado en el país de donde provienen sus rentas por aplicarse en éste el criterio de la fuente.

La situación planteada no debería generar un problema mayor en el contribuyente si la suma de las cargas tributarias a que esta afecto en ambos países no es demasiado elevada, pero en el evento que esta si lo fuera, uno podría imaginarse lo poco atractivo que se presenta el panorama para un sujeto que quiere realizar inversiones en otro país al ver que las utilidades que de ellas se obtengan serían gravadas, en definitiva, con tasas impositivas muy altas, reduciéndose las utilidades provenientes éstas en forma sustancial. Este

escenario podría, por un lado mermar cualquier entusiasmo inicial existente sobre un proyecto determinado y, por otro, genera incentivos a los particulares a buscar fórmulas que les permitiesen evitar dichos impuestos.

Desde otro punto de vista, se podría pensar que la posibilidad que se le presenta un Estado de recaudar más impuestos por medio de altas tasas impositivas es muy tentadora, pero dejarse cegar con una tentación de esa naturaleza puede ocasionar en países como el nuestro, países que se encuentran en vías de desarrollo y eminentemente importadores de capital, una huida de toda inversión extranjera hacia lugares donde el exceso en la carga impositiva derivada del problema de la doble tributación haya desaparecido o se encuentre lo más atenuado posible. Por otro lado, el mayor volumen de inversión extranjera que traería consigo haber reducido al mínimo los efectos de la doble imposición haría eventualmente que no obstante la menor proporción de recaudación que obtendría el Estado, el monto total de lo recaudado sea mayor.

El profesor Ricardo Escobar C., en un artículo relativo al tema publicado a propósito de un simposium organizado por la OCDE en París, en 1990³, discrepa de esta posición argumentando que no es posible determinar el real aporte de las reformas en materia tributaria en la inversión extranjera materializada en Chile. Argumenta que, aunque las cifras demuestran que durante los años 80, y específicamente a partir de 1984, la inversión extranjera, fue incrementándose de manera constante, no se distingue entre la inversión materializada que estaba proyectada desde hace algún tiempo y aquella que ingresó debido a incentivos tributarios creados a los extranjeros durante dicha época. Señala además, que dado el pequeño tamaño de nuestra economía, los antecedentes con que se puede contar en Chile son muy equívocos, por cuanto un proyecto minero o de celulosa de 400 o 500 millones de dólares tiene la capacidad para distorsionar completamente los datos sobre inversión extranjera que haya ingresado al país en un año determinado. De esta forma, no sabemos si tales montos de inversión

³ Ricardo Escobar Calderón, "The Experience of Chile", artículo publicado en el texto resumen del Simposium organizado por la OCDE: "Taxation and International Flows: A simposium of OCDE and non OCDE Countries", Junio, 1990.

fueron objeto de reformas de carácter tributario o si se hubiesen sido materializados de cualquier manera.

En mi opinión, aunque efectivamente no es cuantificable en términos exactos el real aporte que las reformas en materia tributaria pueden tener el ingreso de inversión extranjera al país, considero que son a lo menos muy importantes para generar, junto a otras medidas, un ambiente saludable para aquel que quiera ingresar nuevos capitales a nuestro país.

En efecto, un país que tenga estabilidad en materia política, leyes laborales claras que incentiven la generación de empleos, junto a otras normas que protejan el derecho de propiedad, y que además lidere una política en materia tributaria que incentive la inversión en él, será mucho mejor evaluado por los capitalistas de otros países que aquel país que no cuente con tales características. De otra manera no me explico por que la OCDE y la Naciones Unidas se han preocupado tanto de difundir sus respectivos modelos de convenio para evitar la doble tributación, y por que tantos países han suscrito tratados de dicha naturaleza.

A mayor abundamiento, aquellos megaproyectos de inversión llevados a cabo por grandes transnacionales generalmente tienen la capacidad suficiente para establecer vías a través de terceros países que tienen el carácter de paraísos tributarios (vgr. Islas Caymán) por medio de las cuales remesar sus utilidades al país de origen de las rentas atenuando en el intertanto los efectos de la doble tributación lo más posible. Es por ello que los eventuales beneficios tributarios establecidos en un determinado país a través de un tratado de doble tributación, aunque son importantes, en general deberían incidir más en las inversiones de menor envergadura que las señaladas.

1.3 - Métodos para eliminar la doble imposición.

Es por las circunstancias descritas que los diferentes Estados han adoptado medidas de diversa índole destinadas a controlar el exceso de carga tributaria

derivada del problema en estudio. Dentro de las soluciones propuestas podemos encontrar las siguientes:

1.3.1- Aquellas destinadas a reducir o atenuar la Doble Imposición más que a eliminarla por completo:

a) *Método de la Deducción (Tax Deduction)*: Consiste en considerar el impuesto pagado en el extranjero como un gasto deducible de la renta imponible de su residente.⁴

Este método fue el primero en utilizarse con el objetivo de enfrentar el problema de la doble tributación internacional. Fue considerado razonable mientras las tasas impositivas eran bajas, pero en la medida que estas subieron considerablemente, especialmente después de la Segunda Guerra Mundial, la mayoría de los Estados buscó otros medios para solucionar el problema, sin desechar del todo este sistema.

b) *Método de la Reducción del Impuesto (Tax Reduction)*: Por medio de este método se gravan las rentas de fuente extranjera con una tasa o tipo impositivo inferior al que se aplica a las rentas de fuente nacional o interna.⁵

Se critica este sistema porque establece una discriminación a favor del inversionista que invierte en el exterior y en contra de aquel que realiza sus inversiones dentro del propio país.

c) *Método del Diferimiento del Impuesto (Tax Deferral)*: Los impuestos debidos en el país de residencia por los contribuyentes que obtienen rentas generadas en el extranjero no se hacen exigibles hasta tanto no se produzca la transferencia de esas rentas.⁶

La ventaja que produce este sistema es que simplemente se suspende el pago del impuesto incentivando a los inversionistas a no repatriar las utilidades del

⁴ María Isabel Mallea Alvares, La Doble Imposición Internacional, Memoria de Prueba Facultad de Derecho Universidad de Chile año 1995, pag. 108.

⁵ María Isabel Mallea Alvares, ob. cit. pag 109.

exterior ya que de esa manera se evita que paguen impuestos en el país de la residencia.

1.3.2- Aquellas destinadas a evitar o eliminar la Doble Imposición:

a) *Desgravamen de las rentas provenientes del extranjero (Método del Crédito o Imputación de Impuesto o Tax Credit)*: Por medio de él, el país del domicilio del contribuyente le otorga un crédito por los impuestos pagados en el extranjero, el cual se puede hacer valer para reducir el monto de los impuestos que se deben cancelar en el Estado de la residencia del contribuyente. Este método admite a su vez dos posibilidades para su aplicación:

- i. Imputación Integral: No hay limitación alguna a la imputación del impuesto extranjero;
- ii. Imputación Ordinaria: El impuesto extranjero imputado tiene un límite que consiste en el límite del impuesto nacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero.⁷

Se argumenta en favor de este sistema del crédito que él protege el principio de la neutralidad de los impuestos en el sentido que la carga impositiva en los países involucrados no afectará las decisiones de inversión y además desincentiva la formación de “paraísos tributarios”.

En contra de este sistema se argumenta que aquel trae consigo una serie de problemas de administración.

b) *Método de la Exención o Exoneración*: Es el método por el cual el Estado del domicilio o residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, o sea, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen

⁶ María Isabel Mallea Alvares, ob. cit., pag. 110.

⁷ María Isabel Mallea Alvares, ob. cit. pag. 115.

⁸ María Isabel Mallea Alvares, ob. cit., pag 119.

en el extranjero. Al igual que el método de la imputación, esta fórmula también admite dos modalidades:

- i. *Exención o exoneración integral:* El Estado de residencia prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen o sea que las mismas se excluyen de una vez del monto imponible en el país de residencia;
- ii. *Exención o exoneración con progresividad:* El Estado de residencia toma en cuenta las rentas provenientes del país de la fuente, pero únicamente para calcular la alícuota o cuota impositiva aplicable a las demás rentas, y una vez calculada dicha cuota, ella es aplicada exclusivamente sobre el monto de la renta gravable, prescindiendo de las rentas provenientes del extranjero.^{8 9}

Al revés del método del crédito, a éste se lo critica porque incentiva la creación de “paraísos tributarios” y además configura un gravámen para el inversionista que invierte dentro del país en beneficio de aquel que lo hace en el extranjero.

A favor de este sistema se argumenta su fácil administración para las autoridades tributarias.

1.3.3 Medidas adoptadas en Chile para enfrentar la doble tributación

En el caso chileno, la legislación nacional contempla medidas tanto unilaterales como bilaterales para solucionar el problema de la doble tributación. Dentro de las normas de las normas más relevantes establecidas en este sentido cabe destacar:

a) Artículo 5 del Código Tributario y 64 de la Ley de la Renta: facultan al Presidente de la República a dictar normas que eliminen o aminoren la doble tributación internacional.

⁹ Este método es aplicable solo respecto de aquellos impuestos progresivos, como son los que suelen gravar a las personas naturales (v.gr. impuesto de Primera Categoría).

b) Artículo 12, 41 A y 41 B de la Ley de la Renta: Normas unilaterales destinadas a eliminar la doble tributación internacional: se deducen como gasto o como crédito los impuestos pagados en el extranjero.

c) Artículo 41 C de la Ley de la Renta: Se vincula con las soluciones bilaterales al conflicto por cuanto su aplicación está supeditada a la existencia de un tratado de doble tributación, aumentando el crédito disponible en el caso que un acuerdo de esta naturaleza entre en vigencia.

d) Artículo 59 N° 4 inciso final de la Ley de la Renta: al tratar los fletes marítimos utiliza el criterio de la reciprocidad para eximir de la aplicación del tributo respectivo a naves extranjeras.

1.4- Los tratados de doble tributación.

Las medidas precedentemente descritas pueden ser tanto de naturaleza unilateral como bilateral, es decir, pueden ser adoptadas por un país independientemente de lo dispuesto en las legislaciones de naciones extranjeras, como puede ser establecidas en virtud de un tratado o convención celebrado entre dos o más estados que tenga por objeto evitar o atenuar lo más posible los problemas derivados de la doble tributación internacional.

1.4.1- Historia del modelo de tratado propuesto por la OCDE.

Es en el contexto de este tipo de tratados internacionales que el Comité Fiscal de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE), institución creada el año 1960 por miembros de la Organización Europea de Cooperación Económica y por Canadá y Estados Unidos con el objeto de expandir la economía y el empleo de sus países miembros además de contribuir a la expansión del comercio mundial, presentó en 1963 un Proyecto de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional de la Renta y el Patrimonio (Draft Double Taxation Convention on Income and Capital). El referido proyecto fue aprobado el 30 de Junio de ese mismo año y trajo como consecuencia una

recomendación de la OCDE a sus Estados miembros para que, al revisar o concluir acuerdos bilaterales sobre el tema en cuestión, se preocupen de adecuarlos conforme a lo dispuesto en el proyecto aprobado.

Este proyecto de convenio presentado a la OCDE fue fruto del trabajo a que se abocó el Comité Fiscal de esta organización a partir del año 1956. En esa época el señalado comité dependía de la llamada Organización Europea de Cooperación Económica (OECE). Esta organización, al observar la creciente interdependencia y cooperación económica existente durante la postguerra entre los países europeos que la conformaban, determinó que era imperativo establecer medidas eficaces que, por un lado previnieran la doble tributación internacional, y por otro otorgasen a los Estados miembros de la OECE un instrumento que les permitiese la armonización de los tratados de doble tributación existentes. De esta manera se encomendó a su Comité Fiscal a que estableciera principios, definiciones, reglas, métodos y criterios de interpretación comunes para todos los casos.

El Comité Fiscal concibió el proyecto de convenio de tal forma que este debería ser revisado tiempo después de su aprobación con el objeto de tomar en cuenta las experiencias obtenidas por los Estados miembros de la OCDE a partir de la aplicación práctica de dichas recomendaciones y del futuro aumento de sus relaciones económicas internacionales, lo que posiblemente traería a la luz nuevos inconvenientes que no habían sido contemplados en su oportunidad. Consecuencia de lo anterior es que el Comité Fiscal y posteriormente su sucesor, el Comité de Asuntos Fiscales se abocaron a partir de 1971 a la revisión del proyecto de convenio de 1963, lo que dio origen al Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la Renta y el Patrimonio de 1977.

Con posterioridad a ello, las razones que motivaron a hacer la revisión del convenio de 1963 seguían vigentes durante la década de los 80, lo que motivó al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE a plantear a través de numerosos documentos la posibilidad de revisar nuevamente el Modelo de Convenio de 1977, adecuándolo a las nuevas realidades existentes. Es así como surgieron las

revisiones de los años 1992, 1994, 1995 y 1998 al Modelo de Convenio, llegando a lo que hoy en día comprende dicho documento.

La importancia adquirida por el Proyecto de Convenio de 1963, por el Modelo de Convenio de 1977 y sus revisiones y modificaciones posteriores ha ido mucho más allá que el ámbito de las relaciones económico comerciales de los países miembros de lo OCDE, contribuyendo a la suscripción de convenios para evitar la doble tributación entre países miembros y no miembros de la OCDE e incluso entre países que no son miembros de tal organización, lo que le ha dado al documento señalado una importancia mucho mayor que la originalmente supuesta por sus mentores.

Es en ese contexto que un grupo de expertos de las Naciones Unidas advirtiendo la importancia del modelo para la suscripción de tratados posteriores, introdujo en 1979 una serie de modificaciones aquel, con el objeto de adecuarlo a tratados de doble tributación que pudiesen celebrar países desarrollados con países en vías de desarrollo. Dicho modelo creado por los expertos de la ONU enfatizó la idea de gravar a los contribuyentes en el Estado de la fuente de la renta más que en el Estado de la residencia del contribuyente, con el objeto que los países en desarrollo e importadores de capital tengan mayores posibilidades de recaudar impuestos. Sin embargo, en la práctica, al negociarse los tratados de doble tributación, el objetivo propuesto por el modelo de la ONU se ha visto muy desmedrado por la mayor capacidad negociadora de los países desarrollados.

1.4.2- Los tratados de doble tributación suscritos por Chile con Canadá y con México.

En el contexto del modelo de convenio elaborado por la OCDE que Chile en su calidad de país observador de la referida organización celebró en 1998 con Canadá y México, países miembros de aquella, dos tratados de doble tributación con el objeto de ahondar más en las relaciones comerciales entre nuestro país y los referidos Estados.

Los tratados en cuestión, para solucionar el problema de la doble imposición, siguiendo el esquema dado por la OCDE han adoptado la siguiente estructura:

a) Primero armonizan los conceptos de fuente y de residencia con lo que se busca evitar los conflictos entre las legislaciones de ambos países que aplican para un determinado caso, distintos criterios sobre lo que se considera Estado de la fuente o Estado de la residencia generándose, así, la obligación para el contribuyente de tributar en los dos Estados en cuestión.

El concepto de residencia es tratado extensamente en el artículo 4° de ambos convenios, primero determinando a quien se le considera residente de uno u otro Estado Contratante y posteriormente estableciendo un procedimiento para solucionar el eventual conflicto que surgiría en el caso que al aplicarse las normas de determinación de la residencia, un sujeto sea considerado residente de ambos Estados Contratantes.

Respecto del concepto de Estado de la fuente, no hay un tratamiento general de éste, sino que solo se determina que se considera como tal cuando se regula el tratamiento de los intereses y las regalías en los artículos 11 y 12 de ambos convenios, prescribiéndose en el párrafo 5 de ambos artículos los criterios para determinar si los intereses provienen de uno u otro Estado Contratante.

b) En segundo lugar los tratados clasifican las rentas con el objeto de armonizar y coordinar los conceptos que se tiene en cada Estado de cada una de ellas. Posteriormente se establece el tratamiento tributario que se le dará a cada tipo de renta de manera que éstas puedan ser gravadas exclusivamente en el Estado de la fuente, en el Estado de la residencia, o en ambos Estados con limitación o sin limitación en los montos y/o porcentajes (arts. 6° a 21° de los convenios).

Esta parte corresponde al capítulo III de los tratados en cuestión, donde se tratan las rentas provenientes de fuentes tales como Beneficios Empresariales (art. 7°), Dividendos (art. 10°), Intereses (art. 11), Regalías (art. 12), Ganacias de

Capital (art. 13), Servicios Profesionales Dependientes e Independientes (arts 14 y 15), etc. El capítulo indicado termina tratando en forma genérica a las rentas no consideradas especialmente en él.

Posteriormente, en el capítulo IV, que consta de un artículo único (art. 22), se regula el tratamiento de los impuestos al patrimonio, distinguiéndose si dicho patrimonio está compuesto por bienes muebles o inmuebles.

c) Con posterioridad a ello se establecen medios para resolver el problema de la doble tributación, ya sea a través del método de la exención o del crédito para el caso en que una determinada renta pueda ser gravable por ambos Estados Contratantes. Al respecto hay que señalar que ambos tratados dejaron que la cuestión particular sobre el sistema a utilizar sea resuelta por la legislación interna de cada Estado Contratante.

En el caso chileno la norma que trata este tema es el artículo 41 C L.R., el cual, remitiéndose a los artículos 41 A y 41 B de la misma ley, establece un crédito imputable contra el impuesto de Primera Categoría pagado en Chile, crédito que como regla general no puede ser superior al 15% (equivalente al monto del impuesto de Primera Categoría)¹⁰, pero que al existir un tratado de doble imposición eleva su límite al 30% de la renta líquida percibida o devengada, sin que en ninguno de los dos casos se pueda conceder un crédito por un monto superior al efectivamente pagado en el Estado de la fuente de la renta. Por otro lado, la norma en cuestión (art. 41 C) permite, además, que el crédito concedido al contribuyente pueda imputarse también contra los impuestos finales (Global Complementario y Adicional), situación que no está permitida en el caso del crédito general contra los impuestos extranjeros de los artículos 41 A y 41 B de la Ley de la Renta, debiendo en tales casos imputarse el exceso del crédito contra el impuesto de Primera Categoría del ejercicio siguiente y posteriores.

¹⁰ La Ley 19.753, publicada en el Diario Oficial el 28 de septiembre de 2001 modificó sustancialmente las tasas impositivas aplicables a los tramos del Impuesto Global Complementario y conjuntamente incrementó la tasa del impuesto de Primera Categoría gradualmente hasta un 17%. De esta manera el citado tributo será gravado con una tasa del 16% el año 2002, 16,5% el 2003 y finalmente un 17% el año 2004. Lo anterior modificará el monto del crédito por impuesto de impuestos extranjeros ya que, al remitirse el artículo 41 A de la Ley de la Renta a la tasa del impuesto de Primera Categoría supedita el monto de dicho crédito a las variaciones que pueda experimentar aquel.

Las normas en comento forman parte de las leyes 19.247, publicada el 15 de Septiembre de 1993 y 19.506 del 30 de Julio de 1997, que establecieron los métodos para atenuar o eliminar la doble tributación en términos generales. Respecto de esta ley, la forma en que se imputan en el país e invocan como crédito las rentas de fuente extranjera, las circulares N° 52 del 8 de Noviembre de 1993 y N° 5 del 19 de Enero de 1999, del Servicio de Impuestos Internos han dado ciertas instrucciones acerca de como interpretar las referidas normas.

d) Finalmente, y siguiendo la estructura de los convenios de la OCDE y de las Naciones Unidas, los tratados en cuestión se refieren a una serie de temas con el objetivo de facilitar la aplicación de sus normas. Es así como se establecen reglas en relación a :

- i. Empresas asociadas: Su objetivo es que para los efectos tributarios los contratos celebrados entre empresas que estén relacionadas o asociadas tengan los mismos efectos que contratos celebrados entre empresas independientes unas de otras, es decir, deben ser tratadas como si no existiese relación alguna entre ellas;
- ii. No discriminación: El objetivo es que los nacionales de un Estado Contratante no sean sometidos a ningún tipo de condición, ni obligaciones más gravosas que los nacionales del otro Estado Contratante;
- iii. Procedimientos de acuerdo mutuo: Su objetivo es tender a resolver los problemas que se susciten en la interpretación de los convenios, otorgándole a los particulares la posibilidad de recurrir ante la autoridad competente en el caso que estime que por medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes, se le han hecho imposiciones que atentan contra las disposiciones del tratado. Para solucionar el problema se exhorta a la autoridad competente que recibió el reclamo a llegar a un acuerdo a la brevedad posible respecto del tema con la autoridad competente del otro Estado

Contratante y en caso de ello no ser posible, se autoriza a éstas a someter el asunto a un arbitraje.

- iv. Intercambio de Información: Aquí se busca una fluida cooperación entre los Estados Contratantes con el objetivo de informarse mutuamente acerca de los contribuyentes, su tributación, etc.

En capítulos posteriores de este trabajo me abocaré a explicar más detalladamente cada uno de estos aspectos de los tratados.

1.4.3- Otros tratados de doble tributación suscritos por Chile:

Para finalizar hay que señalar que aparte de los tratados de doble imposición celebrado con México y Canadá, Chile también ha suscrito un convenio de la misma naturaleza con Polonia, Ecuador, Brasil, Perú, Venezuela y Noruega, además del tratado con Argentina, el cual fue suscrito por ambos países en 1976, pero que no fue ratificado por Chile sino que hasta 1985, fecha en que este comienza a regir como tal. Dicho tratado se tiene como base el modelo del Pacto Andino, el cual tiene una casi total preferencia por el criterio de la fuente de la renta para determinar el país que debe gravar al contribuyente, lo que ha generado más de algún problema en su aplicación.

Sin embargo, no obstante los eventuales defectos que podríamos encontrar el en convenio referido, su existencia en un momento histórico sin precedentes entre los dos países ha por un lado facilitado enormemente el desarrollo de inversiones de chilenos en Argentina y viceversa, con su innegable contribución al progreso económico de ambas naciones y por otro probado la conveniencia de este tipo de convenios en un mundo donde cada vez los mercados son mas interdependientes unos de otros.

2- LA FUENTE Y LA RESIDENCIA EN EL TRATADO CON MÉXICO.

Como sostuvimos en capítulo 1 del presente trabajo, dentro de la metodología seguida por el tratado con México para solucionar el problema de la doble tributación se encontraba la armonización de los conceptos de Fuente de la Renta y de Residencia del Contribuyente, de manera que al interpretarse los respectivos convenios no existiesen dudas acerca de cual es el país que tiene derecho a gravar a un individuo. Gran importancia tiene el tema por cuanto la determinación de la residencia es fundamental para establecer el vínculo entre el poder tributario de un Estado y un contribuyente, así como para ver casos en los que un mismo sujeto se le considera residente en ambos países, o una renta se considera proveniente de ambos Estados Contratantes, configurándose un caso de doble tributación internacional.

2.1- La Residencia:

2.1.1- Aspectos que envuelve el tema de la residencia:

En términos generales, en relación con la residencia hay a lo menos tres cuestiones que se deben tomar en cuenta por un individuo al analizar el tema a su respecto:

a) Evitar ser considerado residente en un Estado determinado por error: Un individuo que, por ejemplo, tiene su domicilio en Chile, pero que tiene un negocio en México, el cual le demanda cada vez más tiempo, lo que le obliga a permanecer por ciertos períodos en aquel país, en algún momento deberá asegurarse que los períodos que permanece en él no le traigan consigo el riesgo de ser considerado por el país norteamericano como residente suyo para efectos tributarios. Lo anterior podría implicarle verse envuelto en una situación de doble

residencia por cuanto la adquisición de residencia en México no necesariamente implica la pérdida de la residencia para efectos tributarios en Chile.

b) Cambio de residencia: El segundo tema que hay que tomar en cuenta al hablar de la residencia para efectos fiscales es la posibilidad de cambiar la residencia que se tiene en un país determinado, por ejemplo Chile, hacia otro para aprovechar beneficios tributarios específicos que redunden en una menor carga impositiva.

c) Emigración temporal como instrumento de planificación fiscal: Me refiero aquí a un cambio de residencia que no es necesariamente permanente. En algunos casos un individuo puede cosechar beneficios fiscales no menores por cambiarse de residencia por un período limitado de tiempo. Durante este período de tiempo esa persona podría percibir ingresos, ganancias de capital, hacer donaciones u otra forma de disposición de sus activos que en el país de su original residencia hubiesen sido objeto de una carga fiscal superior que en aquel donde reside temporalmente.

2.1.2- Tratamiento en el tratado:

El artículo 4° del convenio con México trata el tema de la residencia con el objeto de solucionar cuestiones importantes en relación con él, las cuales están en cierta medida relacionadas con los aspectos generales de la residencia tratados en el punto 2.1.1 anterior. Es así como el tratado pretende:

a) Determinar el ámbito subjetivo de aplicación del convenio: El artículo 1° del convenio establece:

“El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes”.

Por lo tanto es necesario determinar que se considera residente en México y que se considera residente en Chile para saber a quién se le aplica el tratado (punto 2.1.3).

b) Resolver los casos de doble tributación que surjan del hecho de existir doble residencia(punto 2.1.4).

c) Resolver los casos en que la doble tributación se produzca como consecuencia de ser gravado en el Estado de la residencia del contribuyente y en el Estado de la fuente de la renta (esta materia será desarrollada sólo en el punto 2.4, ya que para ello es importante aclarar primero los conceptos de fuente de la renta y de establecimiento permanente).

2.1.3- Ambito subjetivo de aplicación del convenio:

Al analizarse el artículo 4° del tratado con México se puede apreciar que se distinguió entre la residencia de las personas naturales y la residencia de las personas jurídicas, partiendo en ambos casos de la misma premisa:

“...residentes de un Estado Contratante significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye al Estado. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedentes de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en él. ” (art.4° párrafo 1 Tratado con México).

Siguiendo lo prescrito por esta norma, podríamos decir que el Estado donde una persona tiene su residencia fiscal para estos efectos estaría constituido por aquel que grava al sujeto por sus rentas de fuente mundial (rentas nacionales y extranjeras) y no por sus rentas provenientes solo de bienes situados o actividades realizadas dentro de su territorio.

a) Residencia de las personas naturales:

- i. Chile: En Chile es el domicilio el elemento fundamental para determinar la residencia de un contribuyente para efectos tributarios, por cuanto, al igual que muchas otras legislaciones, la chilena prevé una sujeción completa al impuesto (ilimitada) en razón de este vínculo personal entre el contribuyente y el Estado del domicilio. Es así como la Ley de la Renta establece específicamente en su artículo 3^o¹¹ que un elemento fundamental para quedar sujeto a los impuestos que dicha ley regula es el tener el domicilio o la residencia dentro del país, norma que debe ser relacionada artículo 59 del Código Civil, el cual define el concepto de domicilio de las personas naturales, prescribiendo que:

“El domicilio consiste en la residencia acompañada real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.”

Esta norma considera dos elementos fundamentales para constituir el domicilio:

- Un elemento material u objetivo: que consiste en la residencia, permanencia física de un individuo en una morada.
- Un elemento subjetivo: consistente en la intención del sujeto de permanecer en dicho lugar.

En relación al último de estos dos elementos el artículo 4^o de la Ley de la Renta¹² establece que la sola falta de permanencia en el país no es causal de pérdida del domicilio.

¹¹ Art. 3^o Ley de la Renta: “ Salvo disposición en contrario de la presente ley toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de las rentas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile solo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas de fuentes chilenas. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará en todo caso lo dispuesto en el inciso primero”

¹² Art. 4^o Ley de la Renta: “La sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley. Esta norma se aplicará, asimismo, respecto de las personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas.”

Ahora bien, respecto de la residencia propiamente tal, es el artículo 8° N° 8 del Código Tributario¹³ el que prescribe la norma cardinal respecto del tema, por cuanto a partir de él se puede afirmar que en Chile se considera residente a todo aquel que permanezca dentro del territorio de la república durante 6 meses dentro de 1 año o el mismo espacio de tiempo dentro de 2 años tributarios consecutivos.

- ii. México: En el caso mexicano el Código Fiscal de la Federación establece que los individuos que establecen su domicilio en México son considerados residentes en México para efectos tributarios, a menos que dichos mismos individuos tengan presencia en otro país por más de 183 días y no prueben que han adquirido residencia en aquel otro país solo para efectos fiscales. Por otro lado, la norma establece una presunción en virtud de la cual todas aquellas personas que tengan nacionalidad mexicana se les considera residentes en México para efectos fiscales, a menos que se pruebe lo contrario.

- Adquisición de residencia para efectos fiscales: Un individuo que establece su domicilio en México se convierte en residente en México para efectos fiscales a menos que durante el mismo año no incurra en algunas de las excepciones previstas en la misma ley mexicana.

De la misma manera, un individuo que no es residente en México y que se encuentra en la situación de un inmigrante con la intención de adquirir la residencia mexicana para efectos tributarios, adquiriría tal categoría simplemente a partir del hecho de establecer su domicilio permanente dentro de México. Asumiendo que dicho individuo obtiene rentas desde México, bajo la Ley de la Renta Mexicana él pagaría

¹³ Art. 8 N° 8 Código Tributario: “Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá:

impuestos sobre la base de sus ingresos de fuentes mundiales desde el día en que establece su domicilio dentro del referido país. De la misma manera, los ingresos obtenidos desde el exterior antes de adquirir a residencia mexicana no deberían ser tomados en cuenta para calcular el impuesto a la renta adeudado.

- Pérdida de la residencia para efectos fiscales: Un residente en México que abandona dicho país por un período indefinido de tiempo, incluso estableciendo su domicilio permanente en otro país, y no desea ser tratado como un residente en México, tendrá más dificultades en perder su residencia que las que tuvo en adquirirla.

Para explicar lo anterior hay que tomar en cuenta lo que establece el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación¹⁴ en cuanto a que a para perder la residencia mexicana para fines fiscales es necesario:

8°.-Por <residente>, 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.”

¹⁴ Art 9 Código Fiscal de la Federación : “Se consideran residentes en territorio nacional:

- I. A las siguientes personas físicas:
 - a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
 - b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.
- II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del estado del cual son residentes.”

- Que la persona permanezca en otro país durante un año calendario por más de 183 días consecutivos o no;
- Que pruebe la adquisición de residencia para efectos tributarios en aquel otro país por medio de un certificado de residencia emitido por la autoridad competente del referido Estado.

En opinión de los profesores Ramiro Gonzalez Luna y Eduardo Revilla¹⁵, de acuerdo a los tratados de doble tributación firmados por México, dentro de los cuales se encuentra aquel suscrito con Chile, lo que se prevé respecto de los artículos relativos a la residencia es que aquel individuo que establece su hogar en el otro Estado Contratante se verá sujeto a los impuestos de ese otro Estado Contratante. Sin embargo, la aplicación del artículo 9° del CFF puede llevar a un resultado diferente: En algunos casos el domicilio permanente en México, de acuerdo al artículo 9° del CFF permanece aun cuando se haya establecido un nuevo domicilio en otro país. Como lo señalamos antes, es necesario que aquel individuo este presente en aquel otro país por a lo menos 183 días, consecutivos o no consecutivos, para ser considerado no residente en México. De lo anterior se desprende que un sujeto que quiera transferir su domicilio a otro país deberá hacerlo antes del 1° de Julio de cualquier año calendario, de lo contrario no podrá cumplir con el requisito de permanencia en aquel otro país por más de 183 días. Si aquella persona establece su domicilio permanente en otro país después del 1° de Julio, se mantendrá como residente en México hasta por lo menos el 30 de Junio del año siguiente, fecha en la que el requisito de estar 183 días dentro del mismo año calendario sería cumplido.

b) Residencia de las personas jurídicas:

Tanto Chile como México, tienen criterios similares para determinar la nacionalidad de las personas jurídicas, por cuanto ambas legislaciones consideran nacional de su país a aquella sociedad que fue constituida o registrada dentro de él.

En el caso mexicano, esta postura es consecuencia de la reforma que sufrió el Código Fiscal de la Federación en 1996, en virtud del cual, entre otras cosas, se cambió el criterio de la sede de dirección efectiva por el del lugar de constitución o registro.

Lo anterior nos permitiría en cierta manera entender por que se cambió fundamentalmente las disposiciones relativas a las personas jurídicas en relación con las normas existentes en los modelos hechos por la OCDE. En efecto, en el caso del tratado estudiado ante la existencia de una sociedad que pudiese ser considerada residente de ambos Estados Contratantes, se la considera residente de aquel Estado del cual ella es nacional (artículo 4º, párrafo 3º tratado con México), en vez de considerarla residente de aquel donde se encuentre su sede de dirección efectiva como lo establecían los modelos de convenios de la OCDE y de las Naciones Unidas. De esta manera se armonizan plenamente las normas internas de ambos Estados Contratantes con las del convenio, haciéndose mucho más clara la determinación de la residencia de las personas jurídicas.

2.1.4- Conflictos de doble residencia:

El tratado regula en el párrafo 2 de su artículo 4 la forma de solucionar el conflicto generado por la doble residencia, es decir, un sujeto es considerado, aplicando las normas legales vigentes en Chile y México como residente en ambos Estados Contratantes. Para ello se establecen una serie de criterios de preferencia que dirimen que país es el titular de la residencia del sujeto en cuestión. Estos criterios establecidos en los tratados para dirimir los conflictos de

¹⁵ Ramiro Gonzalez Luna y Eduardo Revilla: “Practical Issues in the application of double tax conventions”,

residencia no deben dejar lugar a dudas en cuanto a que la persona a la que se le aplican solo puede ser residente de uno de los Estados en cuestión. Asimismo, la vinculación que se establece con el Estado respectivo debe ser de tal naturaleza que se aprecie como natural el derecho de éste para gravar al respectivo contribuyente. De esta manera, se establecen los siguientes criterios:

a) Primero, en la letra a) del citado párrafo 2 del artículo 4 del tratado se toma en cuenta al país donde el sujeto tiene su vivienda permanente, o en aquel en que tenga relaciones personales económicas más estrechas: de esta manera un chileno que ha pasado más de 6 meses en México atendiendo uno de sus negocios en ese país será considerado residente en Chile si logra probar que su vivienda permanente, su familia o la mayoría de sus negocios se encuentran dentro de nuestro país.

Elemento central de este criterio es el hecho que la residencia invocada sea realmente permanente y no se trate de un lugar respecto del cual se pretenda permanecer durante un período limitado de tiempo para luego ir a otro lugar. El concepto de residencia implica la existencia de cualquier tipo de vivienda (casa o departamento, arrendada o de propiedad del residente) que esté siempre a disposición de él en forma continua y no tenga por objeto un uso ocasional (por ejemplo para vacaciones).

En el caso que un individuo tenga una residencia en ambos Estados se preferirá aquel Estado con el cual él tenga relaciones económicas y personales más estrechas, concepto conocido como "*centro de intereses vitales*". Como se puede apreciar, esta idea del centro de intereses vitales, se refiere a una cuestión de hecho que deberá analizarse en cada caso particular para determinar la residencia de un determinado sujeto en uno u otro país.

- b) La letra b) propone 2 alternativas:
- i. Aquella donde un sujeto tiene residencia en ambos Estados Contratantes y no se tiene claro en cual de ellos se encuentra su centro de intereses vitales;
 - ii. Aquella donde el individuo no tiene residencia en ninguno de los Estados Contratantes, por lo que tampoco se sabe de que país se le puede considerar residente.

Dadas estas circunstancias, el tratado establece que se tendrá como país de la residencia del contribuyente aquel Estado donde éste viva habitualmente. Al respecto no existe un parámetro fijo para determinar que se considera por “vivir habitualmente”, por lo que se debe comparar la permanencia en un país con respecto a otro durante un lapso de tiempo respecto del cual se pueda desprender que existe una residencia en alguno de los citados Estados.

c) En tercer lugar se opta por aquel Estado del cual el contribuyente sea nacional: para ello habría que remitirse a la ley interna para determinar de que país es nacional el contribuyente. Aunque no existe convenio que permita la doble nacionalidad entre chilenos y mexicanos en la práctica se puede dar que un sujeto sea considerado nacional de ambos Estados, situación que podría ser resuelta optando el contribuyente por uno ellos.

Este criterio al tratarse de sociedades tiene bastante relevancia, por cuanto, es considerado por el párrafo 3° del artículo 4° como el criterio fundamental para determinar la residencia de éstas cuando haya conflicto de doble residencia.¹⁶

d) Finalmente se alude al procedimiento de acuerdo mutuo entre los Estados para dirimir aquellos casos que no puedan ser solucionados por las disposiciones antes enunciadas. El mismo artículo, en su párrafo 4° establece al procedimiento de acuerdo mutuo como el elemento a utilizar para dirimir casos de

¹⁶ Ver letra b) del punto 2.1.3, donde se explica este punto más detalladamente.

doble residencia en relación a sociedades. Estos procedimientos están regulados en el artículo 25 del tratado el cual en su oportunidad analizaremos con más detención.¹⁷

2.2- La Fuente:

Remitiéndonos a lo sostenido en el punto 1.2.1 del presente trabajo, se entiende por el criterio de la fuente de la renta a aquel que le permite al Estado donde se encuentra la fuente productora de la ésta la potestad de gravar al sujeto beneficiado con ella.

Ahora bien, en vista de la definición anterior, lo que nos interesaría establecer es a que se le considera renta proveniente de fuente chilena y a que se le considera renta de fuente mexicana, para así saber cual es el Estado con la facultad de gravar a un determinado contribuyente.

A diferencia de la residencia, el tratado con México no trata el tema de la fuente de la renta como tal sino que solo se remite directamente a él al regular el régimen impositivo de los intereses y las regalías, indicando donde se entiende ubicada la fuente de la respectiva renta.

De esta manera, el párrafo 5 del artículo 11 del tratado señala que el elemento fundamental para determinar la fuente de los intereses es la residencia del deudor de estos, ya sea el respectivo deudor una persona natural o jurídica.

Excepción a la norma expuesta se plantea cuando el deudor de los intereses es un establecimiento permanente o base fija que tiene una persona natural o jurídica que puede ser o no ser residente de uno de los Estados Contratantes. En dicho caso la fuente de los intereses se entiende ubicada en aquel Estado donde efectivamente se encuentre el referido establecimiento permanente o base fija. Respecto de esta norma, la OCDE, en sus comentarios al modelo de 1998 sostiene que para ser aplicable la excepción descrita es necesario que exista un vínculo económico entre el préstamo que da origen a los intereses y el establecimiento permanente al cual se le quieren imputar estos. La

¹⁷ Ver punto 6.3

intensidad de aquel vínculo puede ir desde un préstamo que solicitan los propios directivos del establecimiento permanente para satisfacer sus necesidades propias, hasta aquel préstamo que negocia la oficina central de la empresa o sociedad a la que pertenece el establecimiento permanente con el objetivo de ser usado por todos los establecimientos permanentes que ella tenga en el mundo entero. La extensión que se le dé a la norma debe ser determinada por los Estados Contratantes en cada caso particular¹⁸ o en la aplicación misma del tratado.

Por otro lado, al tratarse las regalías el tratado acude a un criterio similar al de los intereses para determinar de donde provienen aquellas, considerando como el Estado de la fuente de ellas aquel donde se encuentre el deudor obligado a pagarlas.

De la misma manera, el tratado establece como excepción a la regla general el hecho de que exista un establecimiento permanente o base fija que sea el que soporte la carga de pagar dichas regalías, en cuyo caso se entiende que la fuente de estas se encuentra en el Estado donde tenga su sede el referido establecimiento permanente o base fija.

En los demás casos de rentas que regula el convenio éste es bastante claro en cuanto a determinar que Estado tiene la facultad de gravar al contribuyente, sin señalar expresamente si tal Estado es el de la fuente de la renta o el de la residencia del contribuyente. Para resolver esa duda podemos remitirnos a la legislación interna de los países, de manera de extraer de ellas un concepto de fuente de la renta.

Al respecto, el artículo 10 de la Ley de la Renta da una definición de lo que se considera fuente de la renta en Chile, prescribiendo que:

“Se considerarán rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”.

Al mismo tiempo, la ley mexicana en los artículos 145 a 158 de la LISR, sin dar un concepto general de fuente de la renta en México utiliza el mismo criterio

¹⁸ OCDE: “Model Tax Convention on Income and Capital, 1998”, página 144.

de la ley chilena para determinar el origen de las riquezas, por lo que a la luz de esas normas no deberían existir mayores problemas para determinar si el tratado siguió en un caso el criterio de la fuente o no lo hizo.

Así, por ejemplo, en el caso de la participación de consejeros (artículo 16), el tratado en estudio sigue claramente el criterio de la fuente de la renta, otorgándole al Estado donde resida la sociedad donde el respectivo administrador, director, comisario o miembro de un consejo de administración prestó sus servicios, la facultad de gravarlo o no, negándole toda posibilidad de establecer ningún tipo de impuestos al respecto al Estado de la residencia de éste. Podemos ver en este caso que claramente la actividad llevada a cabo por este sujeto fue realizada en el Estado de la residencia de la sociedad donde presto sus servicios y no en el Estado de la residencia del contribuyente, es ahí mismo donde se generó el pago por aquellos, y es ahí mismo también donde se pagarán los impuestos que correspondan.

2.3- El Establecimiento Permanente:

Aunque en estricto rigor no corresponde al tema del presente capítulo, dada la importancia que tiene el concepto para los efectos del tratado en estudio y especialmente para la solución de aquellos conflictos que surjan entre el Estado de la fuente y el de la residencia, desarrollaré un análisis del término establecimiento permanente y su relevancia para determinar el Estado con la facultad de gravar al contribuyente.

2.3.1- Concepto de establecimiento permanente:

El tratado de doble tributación con México define en el párrafo 1 de su artículo 5 el establecimiento permanente como:

“...un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”

La definición señalada no tiene nada de novedosa por cuanto es la misma existente en el modelo original de la OCDE y en el modelo de las Naciones Unidas. De la definición dada por el tratado en cuestión podemos extraer los siguientes elementos:

a) El establecimiento permanente consiste en una instalación de negocios;

b) Esta instalación de negocios ha de ser fija, es decir, debe estar en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia para ser considerado como establecimiento permanente;

c) Las actividades de la empresa deben desarrollarse en esa instalación de negocios;

d) La actividad a desarrollar por la instalación fija de negocios no tiene por que ser necesariamente productiva, es decir, que contribuya a la obtención de beneficios por la empresa.

2.3.2- A que se le considera establecimiento permanente:

a) Ejemplos propuestos por el tratado mismo: El párrafo 2 del tratado hace una enumeración ejemplar de lo que se considera establecimiento permanente, incluyendo dentro del concepto a una sede de dirección, una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar en relación a la exploración, explotación o extracción de recursos naturales. Es en esta última parte de la enumeración donde el tratado se aparta un tanto del convenio de la OCDE que le sirve de base por cuanto incorporó a las instalaciones de exploración de recursos naturales, cosa que el citado modelo no hacía. Respecto de esta norma, los comentarios al modelo de la OCDE de 1998 indican que debe ser interpretada de la forma más amplia posible, tomando en cuenta eso si que aquellas instalaciones consideradas

establecimiento permanente por el párrafo en comento, para tener el carácter de tales deben cumplir con los requisitos del párrafo 2.3.1 anterior.

b) Obras de construcción, instalación o montaje: En el párrafo 3 del tratado se incluye dentro del término establecimiento permanente a una obra, proyecto de construcción montaje o instalación, o a la prestación de servicios por parte de una empresa de un Estado contratante por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas para ese fin siempre y cuando dichas obras o servicios prestados tengan una duración superior a 6 meses. En esta parte del tratado, los Estados Contratantes se apartaron del modelo de la OCDE por cuanto éste se refería solo a una obra, proyecto de construcción montaje o instalación que durara más de 12 meses. Esta norma debe ser interpretada en forma amplia de manera tal que, por ejemplo, al referirnos a una obra o proyecto de construcción no nos referimos sólo a la construcción de edificios, sino que también a la de caminos, puentes, canales, oleoductos, nivelación de terrenos, dragado e incluso la supervigilancia de trabajos del tipo de los anteriores. Además, se considera que la instalación, obra, montaje o como se le designe se encuentra establecida desde el momento en que se inician los trabajos por parte del contratista, incluyéndose aquí los trabajos preliminares en el país donde deban realizarse y dura hasta que los trabajos se encuentren concluidos o hasta que estos se hayan abandonado definitivamente.

c) Agentes con estatuto dependiente: El párrafo 5 del artículo 5 del tratado establece otro caso de establecimiento permanente: aquel caso donde una empresa, no disponiendo de un lugar fijo de negocios, o aún disponiendo de él, actúe por medio de un agente dependiente. El tratado considera que existe establecimiento permanente cuando una empresa tiene agentes, es decir, personas facultadas para concluir contratos, lo que quiere decir que dichas personas disponen de poderes suficientes para vincular a la empresa en las actividades comerciales en que intervienen en el otro Estado. Sin embargo, estos

poderes que facultan para concluir contratos en nombre de la empresa deben cumplir con ciertos requisitos:

- i. Deben estar dirigidos a las operaciones que constituyen las actividades propias de la empresa y no tan solo hacia aspectos anexos o tangenciales como puede ser, por ejemplo la contratación de personal o cualquier otro contrato que se relacione con las operaciones internas de ésta;
- ii. Deben ser ejercidos con habitualidad en el otro Estado. Al respecto hay que atender a la situación comercial real de la empresa para determinar si tal es o no es el caso. Así, por ejemplo el plazo que podríamos considerar para determinar la habitualidad de la actividad de un agente dependiente que vende automóviles a nombre una empresa no es el mismo que aquel agente que vende aviones de última generación a nombre de otra;
- iii. El agente que cumple con estas funciones no debe ser de aquellos contemplados en el párrafo 7 del mismo tratado (agentes con estatuto independiente).

Finalmente quiero hacer presente respecto de este tema que el agente dependiente puede ser tanto una persona natural como una persona jurídica, no siendo necesario tampoco que los contratos que celebre sean hechos bajo el nombre de la empresa que él representa, sino que lo fundamental es que ésta sea obligada por aquellos.

2.3.3- A que no se le considera establecimiento permanente:

Así como los párrafos 1, 2, 3, 5 y 6 del artículo 5 del tratado con México incluyen la definición del concepto de establecimiento permanente e indican una serie de ejemplos y realidades que bajo ciertas circunstancias forman parte de estos, los párrafos 4, 7 y 8 del mismo artículo señalan excepciones al concepto general indicado, no obstante el hecho que éstas se lleven a cabo en un lugar fijo de negocios vinculado a la empresa:

a) Actividades de carácter auxiliar o preparatorio:

i. En primer lugar, el párrafo 4 del citado artículo 5 indica una serie de supuestos que, a pesar de constituir instalaciones fijas de negocios, se exceptúan al considerarse que no persiguen de manera directa una rentabilidad determinada en el sentido de obtener unos beneficios económicos concretos. La característica común de todas estas excepciones mencionadas en el párrafo 4 es que todas ellas persiguen un fin de naturaleza preparatoria o auxiliar.

Así, por ejemplo, podemos señalar algunos de los casos de actividades de este tipo a que se refiere el tratado:

- La letra "a" del párrafo 4 se refiere a aquellos casos en que la empresa simplemente adquiere el derecho a usar ciertas instalaciones para el solo objetivo de almacenar, exponer o entregar bienes pertenecientes a la empresa.

- Otro caso podría ser aquel mencionado en la letra "d" del mismo párrafo 4, el cual se refiere al mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.

En el fondo aquí estamos frente a actividades relacionadas con la empresa, pero que no forman parte del objeto principal de ésta. Sin embargo es difícil determinar un criterio absoluto que determine la circunstancia de estar frente a una actividad preparatoria o auxiliar o frente a una de carácter principal debiendo determinarse la real naturaleza de éstas en cada caso particular.

Sin perjuicio de lo anterior, y a modo de ejemplo, podríamos señalar que estaríamos frente a un establecimiento permanente en el caso que una exportadora de frutas chilena tuviera un agente en México encargado de ofrecer y vender sus productos, pero no estaríamos ante un establecimiento permanente si este agente tuviera como

objetivo la compra repuestos para las máquinas destinadas a usarse en las plantaciones de frutas.

Para el profesor Alfredo Gildemeister Ruiz-Huidobro¹⁹ el párrafo 4 del artículo 5 del modelo de la OCDE (que es casi igual al del tratado en estudio, diferenciándose solamente en sus letras e y f por cuanto la primera es más amplia en el tratado que en el modelo y la segunda fue eliminada de aquel) y por lo tanto del tratado, constituye una derogación expresa de lo establecido en los párrafos 1, 2 y 3 de la misma disposición legal. Lo anterior lo deduce de la primera frase del apartado que se comenta y reza así: *“no obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo”*.

- ii. Agentes con Estatuto Independiente: Tampoco se considera como establecimiento permanente en el tratado por el hecho de actuar una empresa en el otro Estado por medio de un agente con estatuto independiente. Para tener el carácter de tal se entiende que este debe cumplir con a lo menos dos requisitos:
- Que el agente sea jurídica y económicamente independiente de la empresa, de manera que de no ser así estaríamos en el caso descrito en la letra c) del punto 2.3.2 anterior (agente dependiente);
 - Que dicho agente actúe en el marco ordinario de su actividad cuando obre por cuenta de la empresa, es decir, debe actuar como profesional intermediario, manteniéndose al margen de las actividades propias de la empresa.

Un caso que podría caer dentro de esta categoría es aquel en donde un fondo de inversiones mexicano compra a través de un corredor de bolsa chileno acciones de una sociedad chilena.

- iii. Las filiales: El párrafo 8 del artículo 5 del tratado se refiere al tema de las filiales señalando expresamente que su existencia no implica que sean establecimientos permanentes de la sociedad controladora. La gran diferencia entre una filial y un establecimiento

permanente es que la primera, constituye una entidad jurídica independiente de la sociedad que la controla y el segundo no, utilizando éste la misma persona jurídica que la matriz.

2.3.4- Importancia del concepto de establecimiento permanente:

En términos muy generales podemos señalar, como también lo indican los comentarios al modelo de convenio para evitar la doble tributación de 1998 elaborado por la OCDE, que el uso principal del término establecimiento permanente es el de otorgar a un Estado determinado la posibilidad de gravar a las rentas de las empresas del otro Estado Contratante. Corrobora lo anterior, por ejemplo, el artículo 7 del tratado con México que establece que los beneficios empresariales son en primer lugar gravables por el Estado de la empresa en cuestión, *“a menos que dicha empresa tenga un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante”*, lo que le permitiría a ese Estado gravar a la referida empresa, pero solo respecto de las utilidades generadas por dicho establecimiento permanente.

De esta manera, aquellos países desarrollados y eminentemente exportadores de capital, normalmente partidarios del criterio de la residencia para determinar el Estado con la facultad de gravar al contribuyente tratan que los convenios que suscriban tengan en sus cláusulas un concepto de establecimiento permanente muy limitado. De esta manera procuran evitar al máximo la imposición en el Estado de la fuente de utilidades que en caso contrario ellos podrían gravar.

A la inversa, aquellos países en vías de desarrollo e importadores de capital buscarán que el concepto de establecimiento permanente sea lo más amplio posible, por cuanto, por razones completamente opuestas a las mencionadas en el párrafo anterior, tienden estos Estados a ser partidarios del criterio de la fuente de la renta, de manera de poder gravar de dicha forma a empresas nacionales del otro Estado Contratante, pero que tienen una base fija o establecimiento permanente dentro de aquellos.

¹⁹ Alfredo Gildemeister Ruíz Huidobro: “Derecho Tributario Internacional: Los establecimientos

2.4- Conflictos entre Fuente y Residencia.

Aquellas situaciones de doble imposición provenientes de un conflicto entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia son resueltas por el tratado con México, tratando las distintas rentas de tres maneras diferentes dependiendo del régimen tributario a que estarán sujetas en cada caso. De esta manera tenemos:

a) Rentas y Capital que pueden ser gravadas sin limitación alguna en el Estado de la fuente (párrafo 2.4.1);

b) Rentas que pueden ser gravadas en el Estado de la fuente, pero sujetas a ciertas restricciones (párrafo 2.4.2);

c) Rentas y Capital que no pueden ser sujetas a gravamen alguno en el Estado de la fuente (párrafo 2.4.3).

A continuación procederé a hacer un breve recorrido por el tratado en base a las categorías recién mencionadas, de manera de conocer en términos muy generales como trata el convenio cada una de las rentas en él reguladas. En capítulos posteriores analizaré con más detención algunas de estas rentas de manera que el lector se pueda hacer una idea más acabada de los efectos que en definitiva el tratado generará respecto de ellas.

2.4.1- Rentas y Capital que pueden ser gravadas sin limitación alguna en el Estado de la fuente:

a) Utilidades de un Establecimiento Permanente (arts. 7, párrafo 4 artículos 11 y 12, y párrafo 2 de artículos 13, 15 y 22): Aquí podemos distinguir:

permanentes”, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 1995, pag 213.

- i. Utilidades obtenidas de la actividad llevada a cabo por ese establecimiento permanente en el Estado donde se encuentre ubicado pueden ser gravadas sin ninguna limitación por éste.
- ii. Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de dicho establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante o bienes muebles que formen parte de la base fija que tiene un particular residente en un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante.

Esto no es más que una reafirmación de lo ya expuesto en el punto 2.3, en cuanto a que el principal efecto que tiene el concepto de establecimiento permanente introducido por el tratado consiste en que le permite a los países importadores de capital gravar a las empresas de los países exportadores de capital cuando en circunstancias normales tal derecho no existiría.

Así, por ejemplo, cabría dentro del caso propuesto la circunstancia que un banco mexicano se instalará en nuestro país por medio de una sucursal, situación prevista expresamente en el párrafo 2 del artículo 4 del tratado. Al respecto es importante hacer incapié en lo dispuesto en el artículo 7 del convenio en cuanto a que los beneficios que se graven deben ser imputables directamente a ese establecimiento permanente, y que para su determinación se tomará a dicho establecimiento permanente como una empresa distinta y separada de la empresa madre.

b) Rentas provenientes de la enajenación de bienes inmuebles propiedad de un residente de un Estado Contratante y que se encuentren ubicados en el otro Estado Contratante (art 6 y párrafo 1 de artículos 13 y 22). Es importante tomar en cuenta aquí que se toma como bienes inmuebles no sólo aquellos considerados tales por su naturaleza, sino que también los inmuebles por destinación, así como los derechos de usufructo sobre inmuebles y los derechos de explotación de

yacimientos mineros. Así mismo el tratado excluye expresamente a las naves y aeronaves del concepto de inmuebles para los efectos del presente trabajo.

c) Rentas que obtiene el residente de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante como consecuencia del ejercicio de su actividad personal como artista o deportista (art.17).

Por ejemplo, en este caso se encontraría aquel tenista chileno que acude a un torneo en México y obtiene premios en dinero derivados de su participación en él. Otro caso podría ser el de un cantante mexicano que acuda a realizar un recital en Chile y perciba en nuestro país una determinada cantidad de dinero por sus servicios.

d) Rentas por servicios personales independientes obtenidas por un residente en un Estado Contratante en el otro Estado Contratante, siempre que dichos ingresos sean atribuidos a una base fija situada en aquel otro Estado, base fija que tenga por objeto la prestación de dichos servicios (art. 14).

En este caso no se usó el término establecimiento permanente porque se estimó que éste debe ser reservado para aquellas actividades de carácter comercial o industrial.²⁰ Es por ello que se usó el término “base fija”, concepto que no es definido propiamente en el tratado, pero respecto del cual la OCDE señala que podría perfectamente ser identificado con la consulta de un médico, o el despacho de un abogado o de un arquitecto.²¹

De esta forma, el caso propuesto podría ser ejemplificado con la situación de un médico chileno, residente en Chile, pero que al mismo tiempo tiene una consulta en México a la que acude cada cierto tiempo y de la cual percibe rentas por los servicios que en ella presta. En este caso, respecto de esas rentas, el profesional señalado deberá pagar tributos en México y no en Chile.

Es importante recalcar la circunstancia que para que pueda ser gravado el contribuyente sin limitación alguna en el Estado de la fuente, los servicios

²⁰ Sin perjuicio de lo anterior, al analizarse el artículo 14 en el Modelo de Convenio de 1998, México como Estado miembro de la OCDE hizo una observación, señalando que esta norma también es aplicable a las compañías que prestaban servicios profesionales y no estaba limitado solo a las personas naturales.

profesionales prestados u otras actividades desarrolladas en dicho Estado Contratante deben ser imputables a una base fija destinada a la prestación de esos servicios, ya que en caso contrario nos encontraríamos frente a una situación completamente distinta frente a la cual existe un límite del 10% como tasa máxima aplicable al monto bruto percibido por dichos servicios o actividades.

Respecto del caso en estudio, hay situaciones que podrían llevar a confusión, por no saber exactamente en cual de los dos países se presta el servicio. Por ejemplo: que pasa si este mismo médico tiene una base fija en México pero nunca acude físicamente a ella, sino que los pacientes se comunican con él por medio de medios escritos o audiovisuales, a partir de los cuales el referido doctor da su opinión profesional remitiendo al país azteca un diagnóstico.

¿El servicio profesional fue prestado en Chile o en México? Por un lado se puede tender a pensar que las rentas provenientes de este tipo de servicios deben ser gravables en México porque es ahí donde se encuentra la base fija, y las rentas que percibidas son atribuibles a dicha base fija. Sin embargo, por otro lado, el profesional médico llevó a cabo su actividad desde Chile, sin necesidad de salir nunca del país, por lo que el servicio fue prestado en Chile y por lo tanto debe ser gravado en nuestro país.

Para resolver este tipo de situaciones las autoridades respectivas cuentan con el procedimiento de acuerdo mutuo al que pueden remitirse cuando un particular sienta que la aplicación de las normas respecto de él no se ha llevado a cabo conforme a lo dispuesto en el convenio.²²

e) Participaciones, dietas, honorarios o cualquier otro tipo de remuneración que obtenga el residente de un Estado Contratante como administrador, director, miembro de consejo de administración, etc, de una sociedad residente en el otro Estado Contratante puede ser gravado por dicho Estado (art.16).

²¹ OCDE: “Model Tax Convention on Income and Capital, 1998”, página 169.

²² Esto es analizado con posterioridad en el punto 6.3

f) Servicios personales dependientes: Sueldos, salarios, y otras remuneraciones obtenidas por un sujeto residente en uno de los Estados Contratantes por razón de empleo prestado en el otro Estado Contratante (art.15). El caso es simple de imaginar. Por ejemplo, un trabajador mexicano es contratado en Chile para contribuir a la construcción de una carretera en nuestro país. En este caso tendría el Estado de Chile derecho a gravar a este sujeto por sus rentas percibidas en función del trabajo realizado en nuestro país. El tratado hace mención al concepto de sueldos, salarios, y otras remuneraciones, para dar a entender que constituyen parte de la renta gravable no solo aquella percibida en forma de dinero, sino que también aquella recibida en forma de especies (v.gr. derecho a usar una residencia, o un automóvil, o el otorgamiento de un seguro de vida.

Excepciones: Sin perjuicio de lo anterior, se mantiene el derecho del Estado de la residencia del contribuyente (que en el ejemplo propuesto sería México) a gravarlo si se dan copulativamente tres condiciones:

- i. Que el sujeto que recibe dicho empleo permanezca en el país donde presta el servicio menos de 183 días en cualquier período de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado;
- ii. Que las remuneraciones se paguen por, o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado;
- iii. Que las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

Es importante recalcar el hecho que para poder aplicarse la excepción y de esta manera poder gravarse la remuneración en el Estado de la residencia del contribuyente, es necesario que las tres condiciones se den en forma conjunta.

Hay sin embargo que tener cuidado con el hecho que simplemente se cumplan las condiciones mencionadas de manera formal con el solo objetivo de caer dentro de la excepción indicada y de esta manera tener derecho a hacer uso de un beneficio tributario particular. De esta manera, por ejemplo, un empleador chileno podría contratar a trabajadores mexicanos por un periodo inferior a 183 días utilizando

para ello a un tercero residente en México quien aparece como empleador para los efectos formales, pero en realidad no lo es. Para prevenir situaciones de esta naturaleza la OCDE, al analizar el artículo 15 de modelo de convenio señala que por empleador se debe entender no solo aquel que formalmente contrata la mano de obra, sino que también más importante que aquello es que él sea quien tenga derechos sobre el trabajo producido por las personas contratadas y además que corra con a lo menos cierta parte de las responsabilidades y riesgos. Dicho en otras palabras, la sustancia debe prevalecer por encima de las formas, debiendo en cada caso determinarse si es el verdadero empleador quien esta contratando al personal o no.

g) Funciones Públicas: Sueldos, salarios, y otras remuneraciones pagadas por un Estado Contratante por razón de servicios prestados a dicho Estado Contratante en el otro Estado Contratante (art.19).

Aunque la redacción parece un poco confusa, nos referimos aquí por ejemplo al caso de un abogado mexicano que presta servicios en México al Estado de Chile. La residencia del contribuyente se encuentra en México, pero la fuente de la renta se encuentra en Chile porque es el Estado chileno el que soporta el pago.

Sin perjuicio de lo anterior, se permite que las rentas obtenidas en virtud de servicios de esta naturaleza sean gravables en el Estado de la residencia del contribuyente (que en el ejemplo señalado sería México) siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- i. El beneficiado con el pago sea residente de dicho Estado;
- ii. El perceptor de los beneficios sea nacional de dicho Estado Contratante;
- iii. No haya adquirido la calidad de residente para el solo efecto de prestar los servicios.

h) El patrimonio de un sujeto residente de un Estado Contratante, constituido por bienes inmuebles que se encuentren en el otro Estado Contratante. Hay aquí que reafirmar conforme a lo sostenido en la letra b) precedente, el hecho que para los efectos del presente tratado, el concepto de bien inmueble es mucho más amplio que aquel comúnmente usado. De la misma manera, el capital representado por bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente o de una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante pueden someterse a la imposición de ese otro Estado Contratante (art. 22).

2.4.2.- Rentas que pueden ser gravadas por el Estado de la fuente, pero sujetas a ciertas restricciones²³:

a) Dividendos (art. 10): En los casos en que se permite que los dividendos pagados por una sociedad residente en un Estado Contratante a un residente en el otro Estado Contratante sean gravados por este último país, se establecen límites máximos a dichos impuestos, los que no pueden exceder:

- i. El 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 20% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;
- ii. El 10% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

b) Intereses (art. 11): En el caso de los intereses, la fuente de ellos se encuentra en el país de la residencia del deudor, a menos que la persona que soporta el pago de aquéllos posea una base fija o establecimiento permanente en el país donde se encuentre el acreedor, y que este relacionado directamente con la deuda. En este caso se considera que el país de la fuente de la renta es aquel donde se encuentra ubicada dicha base fija o establecimiento permanente.

²³ Los dividendos, intereses y regalías son analizados con más profundidad en los apartados 3.3.1, 3.3.2 y 3.3.3 respectivamente del presente trabajo.

El país de la fuente puede gravar al deudor de dichos intereses pero, en este caso debe, en conformidad al tratado en estudio, limitar dicho gravamen a no más del 15% del importe bruto de los intereses.

c) Regalías (art. 12): De la misma manera que los intereses, las regalías se entienden provenientes del Estado donde se encuentre el deudor de ellas. En principio ellas solo pueden ser gravadas por el Estado de la residencia del beneficiario de ellas. Sin embargo, el tratado también contempla la posibilidad que el receptor de las regalías sea su beneficiario efectivo, caso en el cual estas podrán ser gravadas por el Estado de la fuente de ellas, limitándose en todo caso dicho gravamen a no más del 15% del importe bruto de ellas.

d) Servicios Personales independientes (artículo 15): Me refiero aquí al caso descrito en la letra d) del punto 2.4.1 anterior, pero donde los servicios personales no son atribuibles a una base fija, situación en la cual el derecho del Estado de la Fuente a gravar al contribuyente se reduce al 10% del monto percibido en virtud de la actividad independiente o de carácter profesional.

2.4.3.- Rentas o Capital que bajo ninguna circunstancia pueden ser gravados en el Estado de la fuente:

a) Tenemos aquí a aquellas rentas que solo pueden ser gravadas por el Estado de la residencia del contribuyente entre las que encontramos aquellas relacionadas con el patrimonio (art.22): Todo aquel patrimonio representado por bienes que no son inmuebles ni pertenecen a un establecimiento permanente o base fija en el otro Estado Contratante es gravable por el Estado de la residencia del contribuyente. Se incluyen aquí aquellos activos compuestos por naves y aeronaves usadas para el tráfico internacional y por los bienes muebles utilizados en dichas operaciones (art. 8).

b) Beneficios empresariales: Son gravados exclusivamente en el Estado de la Residencia del contribuyente cuando la actividad empresarial no se desarrolla en otro Estado por medio de un establecimiento permanente (art. 7).

c) Servicios personales independientes: Son gravados en el Estado de la residencia del prestador del servicio a menos que éstos se hayan prestado en una base fija en otro Estado y que dichas rentas puedan ser atribuidas a tal base fija.

d) Pensiones: Las pensiones y otras remuneraciones similares sólo pueden ser gravadas en el Estado donde reside el beneficiario de aquellas (art. 18).

3- EL TRATADO CON MEXICO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTRIBUYENTE.

A partir de lo explicado en el capítulo 1, podemos afirmar sin temor a equivocarnos que tratado de doble tributación celebrado con México y en general todos los tratados de doble tributación que siguen un esquema similar a aquel, desde el punto de vista del Estado de Chile en su conjunto apuntan a otorgar un beneficio adicional tanto a la inversión extranjera en nuestro país como a la chilena en el extranjero, además de establecer un método para desincentivar la evasión fiscal. Todo lo anterior redundará finalmente en un más eficiente uso de los recursos con que ambos Estados Contratantes cuentan para realizar inversiones, lo que trae consigo un importante impulso al crecimiento económico y a la mejora en la calidad de vida de los habitantes de los países involucrados.

Sin embargo, desde el punto de vista contribuyente en particular, lo que en la práctica le interesa es conocer la mejor manera de sacar provecho de los beneficios que el convenio específicamente otorga, no tanto como una forma de contribuir al progreso de su nación (al que efectivamente ayuda en definitiva), sino que para pagar los menores impuestos posibles y así satisfacer sus legítimos afanes de lucro, que es en definitiva el motor de una economía abierta y libre como la nuestra.

Es por lo anterior que en el presente capítulo me abocaré a explicar primero la forma en que se puede aprovechar la rebaja tributaria que otorga este convenio, para luego hacer un análisis de aquellos pagos regulados en el tratado con México que se pueden considerar más relevantes y de la efectividad de los beneficios que respecto de ellos deberían generarse.

Para aproximarnos a un análisis del tema hay que remitirse en primer lugar al artículo 23 del convenio con México en estudio, el cual señala explícitamente:

“En Chile la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

a. Las personas residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, puedan someterse a imposición en México, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los

impuestos mexicanos, de acuerdo a las disposiciones aplicables de la legislación chilena...”

La norma recién transcrita establece como método para eliminar la doble tributación el del crédito contra impuestos pagados o adeudados en el extranjero²⁴, remitiéndose luego a la legislación nacional para conocer de manera efectiva la forma de hacer valer aquel crédito a que se refiere el convenio.

3.1- Normas que regulan el crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior:

3.1.1- Aspectos generales²⁵:

a) Objetivos de estas normas: El objetivo de estas normas es el de reducir la doble tributación que se produce a partir de rentas provenientes del exterior que son gravadas tanto en su país de origen como en Chile. Tales rentas pueden provenir tanto de inversiones llevadas a cabo en el extranjero como de utilidades provenientes de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas, y otras prestaciones similares.

b) Método utilizado: El medio elegido por nuestra legislación para reducir los efectos de la doble tributación es el del crédito por impuestos pagados o adeudados en el extranjero, también conocido como “Tax Credit”. A través de él, el sujeto que obtiene rentas provenientes del exterior por las cuales tuvo que pagar impuestos, o estos se encuentran retenidos o adeudados en el país de origen de aquellas, es beneficiado con un crédito que se hace valer contra los impuestos chilenos. El mencionado crédito para la generalidad de los casos no puede ser superior al monto fijado para el impuesto de Primera Categoría, que hoy en día equivale al 15%, a menos que exista tratado de doble tributación entre Chile y el

²⁴ Ver capítulo 1, punto 1.3.

²⁵ Ver dictamen del SII, Oficio N° 2631, del 20 de Septiembre de 1996, boletín N°514, página 79, SII.

Estado de donde provengan las mencionadas rentas, en cuyo caso el referido crédito se amplía hasta un 30%.

c) Beneficiados con el sistema: Los beneficiados con este sistema del crédito son aquellos contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, obligados o no a llevar contabilidad completa, y que obtengan rentas del exterior directamente o a través de una agencia o establecimiento permanente.

d) Requisito de fondo: Se requiere que aquellas rentas sean gravadas en el extranjero con impuestos similares a los establecidos por la legislación chilena, que en este caso sería preferentemente el impuesto de Primera Categoría.

En todo caso, por las particularidades del sistema establecido en Chile para calcular los impuestos sobre la renta, la ley considera el caso donde no exista un impuesto de retención en el extranjero para los dividendos y retiros de utilidades (similar a lo que sería nuestro impuesto de Primera Categoría), considerando el cálculo del crédito que se hará valer contra el impuesto de Primera Categoría a partir de los impuestos pagados directamente en el extranjero por la renta generada. Sobre este punto volveremos más adelante al analizar específicamente el sistema del crédito que opera en nuestro país.

e) Requisitos de forma: En el caso de las inversiones, además es necesario que:

- i. Ellas se hayan materializado a través del Mercado Cambiario Formal, debiendo cumplir, para ello, con las normas del Capítulo XII, título I del Compendio de Normas del Banco Central;
- ii. Deben haber sido inscritas en el registro que para tal efecto llevará el Servicio de Impuestos Internos.

3.1.2- *Regla General: Crédito contra impuestos pagados en un Estado extranjero con el que Chile no tiene tratado de doble tributación:*

Las normas que regulan esta situación son aquellas establecidas principalmente en los artículos 41A y 41B de la Ley de la Renta, las que posteriormente fueron complementadas por el artículo 41C del mismo texto legal²⁶. Los primeros dos artículos mencionados fueron incorporados por la ley 19.247 del 15 de Septiembre de 1993, y modificados posteriormente por la ley 19.506, del 30 de Julio de 1997. La ley 19.247 incorporó un nuevo párrafo 6º al título 2º de la Ley de la Renta agregando los ya mencionados artículos 41A y 41B. La ley 19.506 agregó al artículo 41A, letra A) un nuevo número 3, pasando los originales números 3 y 4 a ser los números 4 y 5. Junto a ello la referida ley incorporó también el mencionado artículo 41C, el que se refiere al tema, pero referido a aquellos países con los que Chile ha celebrado tratados de doble tributación.

a) Rentas Beneficiadas (letras A) y B) del artículo 41A de la Ley de la Renta)²⁷: Las rentas beneficiadas con este sistema son aquellas derivadas de las inversiones o prestaciones realizadas en el exterior que generan rentas por las cuales el contribuyente con domicilio en nuestro país se encuentra obligado a declarar y pagar impuesto de Primera Categoría, y que provengan de algunos los siguientes orígenes:

- i. Dividendos: Se refiere a aquellos dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero;
- ii. Retiros de Utilidades: Aquellas provenientes de derechos sobre sociedades de personas constituidas en el extranjero;
- iii. Uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas, y otras prestaciones similares, solo por el impuesto a la renta que grave directamente la remesa o el pago de la renta: Respecto de las asesorías técnicas hay que tener cuidado, ya que como lo

²⁶ Estos artículos se pueden ver reproducidos en el Apéndice, ubicado al final de este trabajo.

sostuvimos precedentemente, el beneficio se otorgará a aquellas rentas que estén afectas a un impuesto similar a aquel contra el que se hará valer el respectivo crédito, que en este caso es el impuesto de Primera Categoría, de manera que si por la naturaleza de tales asesorías lo que corresponde es gravarlas con el impuesto de Segunda Categoría²⁸, ningún crédito se le otorgará a la remesa de tales rentas;

- iv. Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias o establecimientos permanentes, pero solo por el impuesto a la renta que las grave directamente como empresa.

Las rentas que no se contemplen en la enumeración anterior no tendrán derecho a crédito por los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior.

El beneficio en estudio también procederá respecto de aquellos casos en que una sociedad remese del exterior utilidades provenientes de rentas percibidas en su calidad de socia o accionista de otra sociedad, que hayan sido gravadas en el extranjero, siempre y cuando ambas sociedades tengan domicilio en el mismo país, y la sociedad que remesa las referidas utilidades sea propietaria de a lo menos un 10% de la sociedad generadora de tales rentas.

b) Monto del Crédito Otorgado: Los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que hayan obtenido rentas provenientes del exterior, al calcular el impuesto de Primera Categoría que deban cancelar en nuestro país deberán tomar en consideración las siguientes cuestiones, de manera de poder gozar del crédito que otorga nuestra legislación:

²⁷ Manual de Consultas Tributarias, edición N° 256, Abril, 1999, página 48.

²⁸ Punto importante porque como veremos luego al analizar el caso de los impuestos otorgados por rentas provenientes de países con los que Chile tiene tratado de doble imposición, por medio de una especial disposición de la ley se le permite al contribuyente del impuesto de Segunda Categoría gozar del crédito por impuestos extranjeros.

- i. *Alternativa 1: En el extranjero existe un impuesto de retención a la remesa de los dividendos, retiros de utilidades sociales u otras rentas igual o superior al impuesto de Primera Categoría que se paga en Chile sobre tales rentas:* en tal caso el monto del crédito otorgado por la legislación chilena será equivalente al impuesto de retención a la renta que grave directamente a la remesa, a la percepción del dividendo o al retiro de las utilidades sociales, crédito que se determina de acuerdo a lo dispuesto en la letra A) del artículo 41A L.R..

La citada norma indica que para el cálculo del impuesto de Primera Categoría se agregará a la renta líquida imponible una cantidad determinada equivalente a los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiera retenido en el extranjero por los dividendos percibidos, los retiros de utilidades efectuados, o por las rentas percibidas por concepto de marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas, y otras prestaciones similares. Lo que se pretende aquí es reconstruir la base bruta sobre la cual se calculó el impuesto en el extranjero.

Sin embargo este cálculo está limitado por la ley: La cantidad señalada no podrá ser superior al monto que resulte de aplicar la tasa del impuesto de Primera Categoría sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma líquida de los dividendos o retiros, o rentas por otros conceptos percibidos desde el exterior. En todo caso el crédito en ningún caso podrá ser superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el extranjero.

La explicación del párrafo anterior puede parecer un poco confusa a simple vista, pero en la práctica se puede resumir en que a la renta extranjera percibida en Chile se le divide por el denominador 0,85, de manera de conocer el monto de las rentas de tal fuente que se deben declarar para los efectos del impuesto de Primera Categoría, y

posteriormente el resultado obtenido en la primera operación se le multiplica por 15%, con el objetivo de conocer el monto de dicho impuesto a pagar y el del crédito que se puede hacer valer contra aquel.

Así, si tenemos una renta de 1000, de la que se pagaron impuestos por 300 (30%), y por lo tanto se percibieron 700, con el calculo indicado tenemos que $700 / 0,85 = 823 \times 15\% = 123$.²⁹

Hay que hacer presente que dado el hecho que en estos casos los impuestos soportados en el extranjero son iguales o superiores a la Primera Categoría las dos últimas cifras deben coincidir ($823 - 700 = 123$) = ($823 \times 15\% = 123$) .

- ii. *Alternativa 2: En el extranjero no existe un impuesto de retención a la renta o el que existe es inferior al de Primera Categoría que se paga en Chile sobre los dividendos o retiros de utilidades:* la presente alternativa toma en cuenta las particularidades del sistema impositivo chileno, donde existe un impuesto pagado generalmente a nivel de la empresa (Primera Categoría), y un impuesto final que grava a las personas naturales, el cual está beneficiado con un crédito por los montos pagados previamente al cancelar primer impuesto (Global Complementario o Adicional). Estas características no se dan en todos los países y por lo tanto hace necesario que las normas relativas a los créditos por impuestos externos se adecuen a la realidad existente en el extranjero, de manera tal que no exista la posibilidad que una interpretación muy restringida de las normas del párrafo 6 nos impida gozar del beneficio que ahí se regula.

En este caso el monto del crédito a recuperar en Chile será equivalente al impuesto de retención pagado o que corresponda pagar a la sociedad en el exterior sobre la renta generada por ella a menos que la suma de estos impuestos y los aquellos gravámenes

²⁹ Sobre este tipo de cálculos volveré más adelante para explicarlos detalladamente.

directos soportados en el extranjero sea superior al crédito máximo que se puede hacer valer en Chile (monto del impuesto de Primera Categoría). El cálculo del referido crédito se debe hacer de acuerdo a las normas del número 1 de la letra A) del artículo 41C de la L.R., en todo lo demás se sujeta a las normas del 41A.

El citado artículo 41C señala que tratándose de ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades, para calcular el crédito se considerará también el impuesto a la renta pagado por la renta de las sociedades o empresas en el exterior y, en el caso de la explotación de una agencia o establecimiento permanente, el impuesto que grave la remesa.

Para los efectos del cálculo del crédito se presumirá que el impuesto pagado al otro Estado por las respectivas rentas es aquel que según la naturaleza de la renta corresponda aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago de la renta. Asimismo, el impuesto se considerará proporcionalmente en relación a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades sociales percibidas en Chile. Para estos fines se reconstruirá la base bruta de la renta que proporcionalmente corresponda a tales dividendos o utilidades a nivel de la empresa desde que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta en la empresa respectiva. En el fondo lo que se hace aquí es nuevamente reconstruir la base bruta de los impuestos pagados en el extranjero pero calculando proporcionalmente cuanto incide en este nuevo cálculo el impuesto de retención y el impuesto a la renta propiamente tal, en el caso que éste exista.

Todo lo anterior se resume en dividir el total de la renta líquida percibida desde el exterior por el denominador equivalente al resultado que se obtiene de restar a 1 el porcentaje de impuestos que le fueron aplicadas a las rentas en el extranjero (que debe ser calculado ahora tomando en cuenta tanto el impuesto de retención

como el impuesto a la renta propiamente tal para saber a cuanto asciende su tasa), de manera de conocer el monto de las rentas de fuente extranjera a declarar en Chile (por ejemplo, si se le aplicó a las rentas en el extranjero una tasa del 13% el denominador será 0,87, por cuanto $1 - 0,13$ da como resultado 0,87). La cifra que se obtenga debe ser multiplicada primero por 15% para conocer el monto del impuesto de Primera Categoría que se debe pagar en Chile. Al mismo tiempo debe ser multiplicada por el porcentaje que representa en la cantidad agregada a la renta extranjera sobre el total de ésta declarada en Chile, de manera de saber el monto del crédito que se va a hacer valer contra los impuestos chilenos (así, si la cantidad agregada a la renta de fuente extranjera equivale al 13% de la suma de ambas, se debe multiplicar tal cifra por 15% y por 13%).

En aquellos casos en que en el exterior exista impuesto de retención a la remesa de la renta e impuesto a la empresa directamente, el cálculo que se deberá hacer para conocer el monto de la renta de fuente extranjera a declarar en Chile es exactamente igual al anterior, pero se debe hacer 2 veces: primero para saber cuanto hay que agregar a la base del cálculo de la Primera Categoría por los impuestos de retención soportados, y luego, sobre el monto que se obtenga se debe realizar el cálculo respecto de los impuestos que afectaron directamente a la empresa en el exterior. Así, por ejemplo, si se percibió en Chile una renta de 882, que fue gravada con un impuesto de retención del 2%, debe dividirse tal suma por 0,98, lo que da un total de \$900. Si además se soportó en el exterior un impuesto directo del 10%, debe volver a dividirse aquel monto por 0,90, lo que da como resultado una nueva base bruta de \$1000, la cual es posteriormente multiplicada por 15% para saber el monto del crédito a que se tiene derecho. En este caso el resultado es de \$150,

que es superior a los 118, que se soportaron como impuestos y por lo tanto el crédito solo ascenderá a dicha cantidad.

Los excesos de impuestos pagados en el extranjero y no acreditados en Chile contra los impuestos locales son considerados ingreso no constitutivos de renta por la L.R. , y por lo tanto no incrementan la base de cálculo de los impuestos nacionales.

Todo lo expuesto anteriormente se puede resumir gráficamente en el cuadro 3.1.

Cuadro 3.1

	I	II		III	IV		V	VI	VII	VIII	IX	X
	Renta Líquida extranjera percibida	Impuesto de retención a la remesa de la renta		Renta Extranjera más impuesto de retención	Impuesto que afecta a la empresa en el exterior		Total impuestos pagados antes de llegar a Chile	Cantidad a agregar a la renta neta extranjera con tope del 15% del Imp. de 1a Categoría o del monto del imp. Extranjero	Monto de las rentas de fuente extranjera a declarar en Chile	Imp. De 1a Categoría	Monto del Crédito por imp. Extranjeros	Monto del imp. de 1a categoría a pagar en Chile
		Tasa	Monto		Tasa	Monto						
1	\$ 650,00	35%	\$ 350,00	\$ 1.000,00	0%	\$ -	\$ 350,00	\$ 114,71	\$ 764,71	\$ 114,71	\$ 114,71	\$ -
2	\$ 850,00	15%	\$ 150,00	\$ 1.000,00	0%	\$ -	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 1.000,00	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ -
3	\$ 870,00	13%	\$ 130,00	\$ 1.000,00	0%	\$ -	\$ 130,00	\$ 130,00	\$ 1.000,00	\$ 150,00	\$ 130,00	\$ 20,00
4	\$ 700,00	0%	\$ -	\$ 700,00	30%	\$ 300,00	\$ 300,00	\$ 123,53	\$ 823,53	\$ 123,53	\$ 123,53	\$ -
5	\$ 850,00	0%	\$ -	\$ 850,00	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 1.000,00	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ -
6	\$ 880,00	0%	\$ -	\$ 880,00	12%	\$ 120,00	\$ 120,00	\$ 120,00	\$ 1.000,00	\$ 150,00	\$ 120,00	\$ 30,00
7	\$ 675,00	10%	\$ 75,00	\$ 750,00	25%	\$ 250,00	\$ 325,00	\$ 119,12	\$ 794,12	\$ 119,12	\$ 119,12	\$ -
8	\$ 855,00	5%	\$ 45,00	\$ 900,00	10%	\$ 100,00	\$ 145,00	\$ 145,00	\$ 1.000,00	\$ 150,00	\$ 145,00	\$ 5,00
9	\$ 882,00	2%	\$ 18,00	\$ 900,00	10%	\$ 100,00	\$ 118,00	\$ 118,00	\$ 1.000,00	\$ 150,00	\$ 118,00	\$ 32,00

El cuadro 3.1 esta dividido en 10 columnas y filas que representan 9 casos distintos, pero todos con una particularidad: la renta originalmente percibida en el extranjero para todos ellos era originalmente de \$1000.

- Los primeros tres casos (filas 1, 2 y 3) están compuestos por rentas percibidas del exterior que fueron gravadas unicamente con un impuesto de retención en el Estado de la fuente. De esta manera, si sumamos dicho impuesto al monto percibido en nuestro país el resultado da \$1000 (columna I + columna II = columna III = \$1000)

Dado que no se les aplicó a estas rentas un impuesto a la renta directo, por obvias razones este no será tomado en cuenta para

reconstruir la base bruta que nos servirá para saber el monto de los créditos disponibles (columna IV).

Pues bien, como se puede apreciar en las columnas V, VI y VII en los casos 2 y 3 se logró llegar a los originales \$1000 de la base bruta inicial, pero en el 1 no. La razón de ello es que como se aprecia claramente en el cuadro, en el primer caso, a diferencia de los otros 2, el impuesto de retención era del 35%, que es muy superior al 15% (monto del impuesto de Primera Categoría) fijado por nuestra legislación como límite para la acreditación de impuestos extranjeros. Esto nos lleva a que en lugar de dividir 650 por 0,65 que daría 1000, solo sea dividido por 0,85, lo que hace que la base sea incrementada solo en \$ 114,71, lo que da un total de 764,71. En los otros dos casos la renta se ve incrementada en \$150 y \$130 respectivamente dado que los impuestos extranjeros ascendían a un 15% y 13% también respectivamente.

Con las explicaciones anteriores aclaramos como se llega a las columnas VI y VII. Ahora corresponde calcular el crédito propiamente tal. Para ello se multiplica la nueva base bruta por 15%. El resultado da que el impuesto de Primera Categoría a pagar en nuestro país es completamente acreditable en los dos primeros casos: \$114,71 y \$150 equivalen al valor de dicho impuesto y también al monto agregado a la renta percibida para determinar la nueva base sobre la que se calcula el impuesto. Sin embargo, en el caso 3 \$150, monto a que asciende el impuesto de Primera Categoría es superior a \$130 (monto agregado a la renta percibida en nuestro país), y por lo tanto no es completamente acreditable el impuesto de Primera Categoría, debiendo pagarse en Chile un total de \$20 en este caso.

- El razonamiento seguido en los tres casos siguientes (4,5 y 6) es exactamente el mismo al anterior, pero con una importante diferencia: las rentas percibidas desde el extranjero no fueron gravadas en el Estado de la fuente con un impuesto de retención,

sino que directamente con un impuesto sobre la renta percibida en aquellos.

De esta manera tenemos que en el caso 4 no se pudo acreditar el total de los impuestos pagados en el extranjero, por ser estos superiores al monto del impuesto de Primera Categoría a pagar en Chile, y en el caso 6, se debieron cancelar impuestos en nuestro país debido a que el crédito disponible no cubría el total del impuesto de Primera Categoría.

- Los casos 7, 8 y 9 combinan en el exterior tanto impuestos de retención como impuestos a la renta propiamente tales, de manera tal que para determinar la base bruta sobre la cual calcular el monto de los créditos a que se tiene derecho y el monto del impuesto de Primera Categoría que se debe cancelar, hay que hacer un doble cálculo, primero incorporando a la base percibida aquellos montos pagados por concepto de impuesto de retención y luego los que correspondan por impuestos a la renta directamente pagados en el exterior. Los casos 8 y 9 se puede hacer este cálculo sin problemas y se llega a un resultado tal que en el caso 8 se debe pagar en definitiva \$5 por concepto de Primera Categoría y en el 9 se debe cancelar \$ 32 por el mismo impuesto. El caso 7 es sin embargo distinto, ya que el 10% de impuesto de retención más el 25% de impuesto directo a la empresa sobrepasan por mucho el 15% de la Primera categoría y por lo tanto lo que corresponde es simplemente dividir los \$675 que se percibieron por 0,85, lo que acrecienta la base de cálculo de la Primera Categoría en \$119,12, los que son completamente acreditables contra la Primera Categoría.

Todas las normas acerca del cálculo de la base imponible explicadas precedentemente tienen como único objetivo determinar el crédito con que se beneficiará a un contribuyente determinado por rentas provenientes de exterior, y bajo ninguna circunstancia modifican las reglas relativas a la determinación de la

Renta Líquida imponible de Primera Categoría y del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Por otra parte, la circunstancia de haberse cancelados los impuestos en el exterior por medio de créditos otorgados por la ley extranjera no limita para nada la posibilidad de ser beneficiado en Chile con crédito por dichos impuestos extranjeros.

c) Obligaciones adicionales de los contribuyentes para poder hacer uso del crédito de conformidad al artículo 41 A y 41B de la Ley de la Renta:

- i. Obligación de declarar y acreditar las rentas provenientes del exterior, y de una cantidad equivalente de los impuestos extranjeros: Es un requisito básico para ser beneficiado con los créditos que explicamos en los puntos anteriores, que el organismo que va a otorgar el referido crédito sea informado acerca de las rentas percibidas e impuestos soportados en el exterior por el contribuyente, de manera tal de poder determinar el monto de aquel con el cual éste será beneficiado.

Para cumplir con lo anterior, la ley establece que los impuestos extranjeros que se invoquen como créditos contra los impuestos chilenos pueden ser acreditados por medio de los correspondientes formularios utilizados en el exterior para la declaración y pago de tales gravámenes, en los cuales deben ir a los menos la siguiente información:

- Monto del impuesto pagado, expresado en la moneda extranjera que corresponda;
- Fecha de pago efectivo del impuesto;
- Concepto o naturaleza del impuesto pagado; y
- Timbre de la institución extranjera que recibió los impuestos pagados al fisco en el exterior.

Los documentos señalados pueden, en todo caso ser reemplazados por un certificado oficial extendido expresamente por la autoridad

competente del país extranjero que corresponda, el cual debe contener como mínimo la información señalada precedentemente.

Requisito adicional de estos certificados es que deben estar traducidos al español y, cuando procediere, legalizados conforme a las normas del artículo 345 del Código de Procedimiento Civil.³⁰

- ii. Obligación de materializar la inversión a través del Mercado Cambiario Formal: Para ello se deben realizar las referidas inversiones conforme a las normas del Título I, Capítulos I, II, y XII del Compendio de Normas Internacionales del Banco Central de Chile. Esta obligación no es aplicable en el caso de las rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas, y otras prestaciones similares, por cuanto en estos casos no se puede hablar inversión realizada en el exterior, sino que simplemente de rentas provenientes de ahí.
- iii. Obligación de registrar las inversiones en el exterior: para tales efectos el Servicio de Impuestos Internos lleva un registro especial conocido como “Registro de Inversiones en el Extranjero”. Para los efectos de la inscripción efectiva de una inversión el contribuyente deberá presentar ante la Dirección Regional del SII que corresponda a su domicilio, y en el mes calendario siguiente de efectuada la inversión, una Declaración Jurada simple, proporcionando la información que el mismo servicio especifica en un

³⁰ Artículo 345 del Código de Procedimiento Civil: “Los instrumentos públicos otorgados fuera del país deberán presentarse debidamente legalizados, y se entenderá que lo están cuando en ellos conste el carácter público y la verdad de las firmas de las personas que los han autorizado, atestiguadas ambas circunstancias por los funcionarios que, según las leyes o prácticas de cada país deban acreditarlos.

La autenticidad de las firmas y el carácter de estos funcionarios se comprobará en Chile por alguno de los medios siguientes:

1° El atestado de un agente diplomático o consular chileno, acreditado en el país de donde el instrumento procede, y cuya firma se compruebe con el certificado respectivo del Ministerio de Relaciones Exteriores;

2° El atestado de un agente diplomático o consular de una nación amiga acreditado en el mismo país, a falta de funcionario chileno, certificándose en este caso la firma por conducto del Ministerio de Relaciones Exteriores del país a que pertenezca el agente o del Ministro Diplomático de dicho país en Chile, y además por el Ministerio de Relaciones Exteriores de la república en ambos casos; y

3° El atestado del agente diplomático acreditado en Chile por el gobierno del país en donde se otorgó el instrumento, certificándose su firma por el Ministerio de Relaciones Exteriores de la República.”

formulario creado para tal efecto, en el cual se solicitan antecedentes en relación a:

- El inversionista propiamente tal;
- La empresa receptora de tal inversión en el extranjero;
- El objetivo de la inversión en el exterior.

Aquellos inversionistas que no materialicen sus inversiones en el exterior a través del Mercado Cambiario Formal, que no registren estas ante el SII, o que no declaren sus rentas de fuente extranjera para los efectos de calcular el impuesto de Primera Categoría, no tendrán derecho a hacer uso del crédito fiscal establecido en los artículos 41A y 41B L.R..³¹

d) Impuesto respecto del cual se deduce el crédito: El crédito que se otorga por impuestos pagados o adeudados en el exterior se deduce del impuesto de Primera Categoría establecido en el artículo 20 de la Ley de la Renta.

e) Orden de Prelación de los créditos contra Primera Categoría: El crédito que estamos estudiando se puede hacer valer después de aquellos cuyos exedentes no den derecho a reembolso ni imputación en los ejercicios siguientes y antes de aquellos que si permiten devolución.

A partir del orden de prelación indicado, podemos señalar el orden de aquellos créditos contra el impuesto de Primera Categoría que se pueden hacer valer antes de aquel que se obtuvo por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior:

- i. Créditos cuyos excedentes no dan derecho a devolución ni imputación en los ejercicios siguientes:
 - Contribuciones de bienes raíces;
 - Crédito por bienes de activo inmovilizado;
 - Crédito por rentas de fondos mutuos;
 - Crédito por donaciones destinadas a fines culturales;

- ii. Créditos cuyos excedentes dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes pero no a devolución:
 - Crédito por impuesto de Primera Categoría según art. 1° Ley 18.775;
 - Crédito por donaciones destinadas a las Universidades Institutos Profesionales;
 - Crédito por inversiones Ley Arica;
 - Créditos por impuestos pagados, retenidos o adeudados, según corresponda, en el extranjero (que son los que otorga el párrafo 6 L.R.)*

f) Que ocurre con el remanente del crédito: en este caso hay que distinguir si el contribuyente está obligado o no a llevar contabilidad completa por rentas de fuente chilena:

- i. Contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa: Los excedentes del crédito podrán ser deducidos de la misma forma explicada precedentemente en los ejercicios siguientes y posteriores, hasta su total extinción o utilización, sin que sea posible que dichos remanentes puedan imputarse a otros tributos y menos solicitar su devolución.
 - i. Contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad completa: Solo pueden imputar los crédito por impuestos soportados en el exterior en el mismo ejercicio en que fue gravada la renta extranjera correspondiente, perdiéndose definitivamente el remanente que queda luego de tal operación.

g) Normas de reajustabilidad: La ley regula en forma muy clara la reajustabilidad de las rentas de fuente extranjera para los efectos del cálculo del crédito o de éste mismo cuando exista el derecho de imputarlo a los impuestos de ejercicios siguientes y posteriores. Para tales efectos la ley chilena señala que las

³¹ Ver dictámenes del SII, oficios N°844 del 24 de Marzo de 1995 y 2678 del del 7 de Noviembre de 1997,

rentas de fuente extranjera se reajustarán según la variación del índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a su percepción y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio respectivo. Asimismo, cuando haya que reajustar los remanentes de créditos, estos se reajustarán según la variación del mismo índice entre el último día del mes anterior al término del ejercicio en que se produjo el remanente, y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio siguiente o subsiguientes, según cuando sea el momento en que se aprovechen los referidos créditos.

h) Ejercicio práctico: De manera de ilustrar mejor todo lo explicado en los párrafos anteriores, a continuación desarrollaré un ejercicio donde se simula el caso de una empresa que tiene inversiones en México y remesa utilidades a Chile provenientes de dichas inversiones. Para simplificar el ejercicio no serán tomadas en cuenta ni las normas cambiarias, utilizando en este caso una sola moneda de cambio, ni las relativas a la reajustabilidad de los valores con que trabajamos, asumiendo que se han cumplido además con todos los requisitos formales necesarios para llevar a cabo la acreditación.

Para ello, según el ejercicio que desarrollaremos en el cuadro 2, partiremos de la base que se percibe un dividendo proveniente de una sociedad residente en México (en adelante Smex. 1) por un monto de \$1.000, el cual está afecto a una tasa de impuesto de retención a nivel de la empresa de un 35% en su país de origen (que es la tasa con que se gravan los dividendos a nivel de la empresa en México). Asimismo, suponemos que la sociedad chilena que percibe aquellos dividendos (en adelante Sch 1) distribuye \$10.000 por sobre la renta percibida desde el exterior, distribución que está afectada a una tasa del 15% de impuesto por Primera Categoría.

El conjunto de los datos otorgados en el párrafo anterior y el cálculo del crédito por impuestos extranjeros se pueden ver resumidos en el cuadro 3.2.

Cuadro 3.2

Paso 1	
Dividendos Percibidos por Sch.1	\$ 1,000.00
Impuesto soportado en el Estado de la Fuente (35%)	\$ 350.00
Renta Líquida remesada a Chile por concepto de dividendos	\$ 650.00
Paso 2: tributación en Chile	
Renta de Fuente Chilena	\$ 10,000.00
Dividendos percibidos desde el exterior (1000-350)	\$ 650.00
Impuesto de 1a Cat. A pagarse en Chile sin la existencia de normas de doble tributación (\$10.650 x 15%)	\$ 1,597.50
Paso 3: Nuevo cálculo de la base del impuesto de Primera Categoría	
Nueva base del impuesto de la Categoría (\$650 / 0,85) + \$10,000	\$ 10,764.70
Monto del crédito por impuestos soportados en el extranjero (\$764,70 x 15%)	\$ 114.70
Total a pagar en Chile por 1a Cat. (\$10.764,70 x 15%) - \$114,70	\$ 1,500.00
Beneficio efectivo otorgado por las normas de los artículos 41 A y 41 B L.R. (\$1597,50 - \$1.500)	\$ 97.50

Analizando el cuadro 3.2, se nos muestran 3 momentos importantes en relación a los impuestos y los créditos que se pueden hacer valer contra ellos:

- i. En primer lugar, en el paso 1 se calcula el monto de los impuestos soportados en el exterior a nivel de empresa, en Smex 1 por los dividendos distribuidos. Como se distribuyeron \$1.000, y se le aplicó a tal distribución una tasa del 35% de impuestos, en definitiva se percibieron en Chile solo \$650.
- ii. Luego en el paso 2, se agregan en Sch 1 las rentas provenientes del exterior que se perciban efectivamente en Chile³² (\$650) a aquellas que tuvieron su fuente en nuestro país (\$10.000), y sobre dicha base se calcula el impuesto a la de primera Categoría que se debía pagar en nuestro país cuando no existía norma alguna que impidiera la doble tributación.
- iii. El paso 3 corresponde al caso que describimos en los párrafos precedentes, donde no hay tratado de doble tributación, pero si son aplicables las normas de los artículos 41 A y 41 B de la L.R.. En este caso se debió aumentar la base sobre la cual se calcula en impuesto de Primera Categoría a pagar por Sch. 1 de la forma explicada en el número 2, para luego calcular el referido impuesto sobre la nueva

base de cálculo, restándole al resultado obtenido el crédito que otorga la ley chilena en estos casos.

- iv. Finalmente se compara la carga tributaria con que se grava en Chile a Sch. 1 antes y después de estar vigentes los artículos 41A y 41B de la L.R.. Como se puede apreciar, aunque el beneficio tributario efectivamente existe, este no es realmente significativo, alcanzando solo al 27,9% del total de los impuestos soportados en el exterior (\$97,5 de \$350).

3.1.3- Nuevo beneficio: Crédito por impuestos soportados en un Estado extranjero con el que Chile si tiene tratado de doble tributación:

a) Norma que regula este crédito y beneficios que otorga: La norma que regula este beneficio es el artículo 41C L.R., disposición que como sostuvimos precedentemente fue incorporada a nuestra legislación a través de la ley 19.506 del 30 de Julio de 1997.

Este nuevo crédito que establece la ley chilena es en principio, para el contribuyente que sea beneficiado con él, mucho más atractivo que aquel impuesto en los artículos 41A y 41B L.R., por cuanto:

- i. En primer lugar amplía el monto total del crédito que se puede hacer valer contra impuestos chilenos por gravámenes soportados en el extranjero. Bajo la normativa común aplicable a aquellos impuestos soportados en países con los que Chile no tiene tratado de doble tributación el tope del crédito que se podía hacer valer es equivalente al monto del impuesto de Primera Categoría, es decir 15%. Pues bien, aquellos contribuyentes beneficiados con el crédito otorgado en el artículo 41C de la L.R., tienen ahora un crédito cuyo tope se eleva a un 30%.

³² Hay que tener en cuenta que en virtud del art. 12 L.R. las los impuestos pagados en el extranjero por rentas provenientes precisamente del extranjero se consideran para los efectos tributarios como ingresos no constitutivos de renta en Chile y por lo tanto no incrementan la base imponible de los gravámenes nacionales.

- ii. Además, este nuevo crédito que otorga la ley chilena puede hacerse valer no solamente contra el impuesto de Primera Categoría, sino que se permite que la parte del crédito que excede el impuesto indicado pueda recuperarse contra los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, también conocidos como impuestos finales.
- iii. Un tercer beneficio que otorga el artículo 41C L.R. es que permite a aquellos contribuyentes clasificados en la Segunda Categoría beneficiarse con un crédito por los impuestos soportados en el extranjero hasta un tope del 30% de las rentas declaradas en los impuestos Unico de Segunda Categoría.

b) Rentas que tienen derecho a este nuevo crédito: Según lo dispuesto en la circular N° 5 del Servicio de Impuestos Internos del 19 de Enero de 1999, de conformidad al artículo 41C letra A, N° 1, las rentas del exterior que dan derecho a crédito por impuestos externos son las siguientes:

- i. Ganancias de Capital percibidas por la transferencia en el exterior de un activo representativo de una inversión, por los impuestos que graven la remesa o la percepción de ella y también el impuesto pagado que corresponda a la sociedad o empresa en el exterior sobre la renta percibida o devengada;
- ii. Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el exterior, por los montos de impuestos que grave directamente la remesa de la renta al país o la percepción de ella, y también el impuesto pagado que corresponda a la sociedad o empresa en el exterior sobre la renta percibida o devengada;
- iii. Retiros de utilidades sociales provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el exterior, por el monto del impuesto que grave directamente la remesa de la renta y también el

impuesto pagado que corresponda a la sociedad o empresa en el exterior sobre la renta percibida o devengada;

- iv. Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, por el impuesto pagado por la empresa en el exterior, sobre la renta percibida o devengada, y también el impuesto que grave directamente la remesa de la renta al país.

El citado crédito también procederá en aquellos casos en que una sociedad remese del exterior utilidades provenientes de rentas percibidas en su calidad de socia o accionista de otra sociedad, que hayan sido gravadas en el extranjero, siempre y cuando ambas sociedades tengan domicilio en el mismo país extranjero y la sociedad que remesa las referidas utilidades sea propietaria de a lo menos un 10% de la sociedad generadora de tales rentas.

La circular indica a continuación que como consecuencia de lo anterior, cualquier otra renta, ingreso o utilidad extranjera, que no provenga de las inversiones antes señaladas, no dará derecho al crédito por impuestos externos que se comenta, sin perjuicio de la tributación que afecta a las citadas rentas en Chile, conforme a las reglas generales que regulan dicho tributo.

La interpretación dada por el SII me parece a lo menos cuestionable, por cuanto a mi parecer deberían incorporarse a la lista señalada aquellas rentas provenientes de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares por las siguientes razones que paso a detallar:

- i. El citado artículo 41C en su inciso primero señala que *“los contribuyentes domiciliados o residentes en el país que obtengan rentas afectas al impuesto de Primera Categoría provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación , que estén vigentes en el país y en los que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes, se les*

aplicarán las normas contenidas en los artículos 41A y 41B.” Es decir, salvo norma expresa en contrario la normativa que se le debe aplicar a los beneficiados con el presente crédito es exactamente igual a aquella recientemente explicada en el punto 3.1.2 para el caso general de los impuestos soportados en un Estado extranjero con el cual Chile no tiene tratado de doble tributación.

- ii. En el artículo 41C letra A N° 1, corresponde como lo dice el mismo encabezado de la referida norma a una excepción, en virtud de la cual, cuando se trata de ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades sociales, se considerará también el impuesto a la renta pagado directamente en el extranjero por la sociedad o empresa, y en el caso de la agencia o establecimiento permanente, el impuesto que grave la remesa para calcular el crédito que se puede hacer valer en Chile. No veo otra manera de explicarse el término “también” sino en el sentido que en estos casos se tomará en cuenta para calcular el crédito tanto al impuesto de retención soportado en el exterior como al impuesto final que gravó a la empresa o sociedad en el extranjero (en el caso que el referido impuesto de retención sea inferior al crédito otorgado en Chile contra los impuestos que han de pagarse en nuestro país), pero de ninguna manera se puede afirmar que de la citada norma indica que aquellas son las únicas rentas en virtud de las cuales se podrá hacer valer un crédito de la clase que regula el artículo 41C contra los impuestos chilenos.
- iii. En tercer lugar, el artículo 41C L.R. fue incorporado a la ley de la renta por la ley 19.506, la cual también incorporó el nuevo número 3 a la letra A del artículo 41A. Esta norma se remite al N° 1 de la letra A del artículo 41C L.R. para los efectos de calcular el crédito que se puede hacer valer en Chile por impuestos pagados en el extranjero cuando en el extranjero no haya impuesto de retención o este sea inferior al monto del impuesto de Primera Categoría. Para tales efectos se permite en este caso reducir como crédito el impuesto a la

renta pagado por la sociedad en el extranjero utilizando para ello el método establecido en el referido artículo 41C letra A N° 1 L.R.. De lo anteriormente señalado se desprende que si el N° 3 de la letra A, del artículo 41 A tiene como objetivo el cálculo del crédito en base a los impuestos a la renta soportados por la sociedad en el extranjero, no hay ninguna razón para que el artículo 41C letra A N° 1 sea interpretado de manera distinta al 41A letra A N° 3, de forma tal que las rentas señaladas en él sean la únicas a las que se les pueda aplicar el crédito establecido en el artículo 41C L.R..

c) Análisis de los beneficios otorgados por el artículo 41C L.R.: Dada la circunstancia que el artículo 41C L.R. se remite en gran parte a los ya comentados artículos 41A y 41B de la misma ley, me referiré a continuación aquellas diferencias en los créditos otorgados respecto de los primeros, de manera de conocer el real beneficio que otorga la presente norma.

Para de explicar lo anterior de la manera más didáctica posible, a partir del ejercicio desarrollado en la letra h del punto 3.1.2 (cuadro 3.2) compararé los beneficios otorgados a los contribuyentes bajo dos regímenes tributarios distintos: uno general, donde se otorga un crédito por impuestos pagados en el extranjero hasta el valor del impuesto de Primera Categoría; y otro donde la existencia de un tratado de doble tributación permite ampliar el citado crédito hasta un monto total equivalente al 30% del valor de las rentas percibidas desde el exterior.

Los supuestos sobre los que se basará el ejercicio serán los mismos señalados en la letra h del punto 3.1.2 precedente, de manera tal que:

- i. Sch. 1 percibió desde México dividendos por inversiones realizadas en dicho país en la sociedad Smex 1 por un total de \$1.000;
- ii. La tasa de impuesto con que Smex 1 fue gravada en el país fuente de la renta es del 35%;
- iii. Por otra parte, Sch 1 repartió \$10.000 a título de dividendos provenientes de rentas de fuentes chilenas, aparte de la cantidad percibida desde el exterior que también fue repartida.

- iv. Finalmente, supondremos que Sch 1 tiene solo 2 socios: socio A y socio B, dueños por partes iguales de la empresa, y que tienen como únicos ingresos aquellos provenientes de la referida sociedad. Además supondremos uno de ellos tiene residencia en el extranjero, de manera tal que a nivel de impuestos personales el socio A esta gravado con una tasa del impuesto Global Complementario del 45% y el socio B esta gravado con una tasa del impuesto Adicional del 35%. Para los efectos de la comparación entre el ejercicio hecho precedentemente en el punto 3.3.2 y el presente, mantendremos también los criterios de moneda única y no reajustabilidad de los resultados.

De esta manera tenemos que en el caso de no existir tratado de doble tributación los créditos otorgados por la legislación chilena serían aquellos representados en el cuadro 3.2 que vuelvo a reproducir:

Cuadro 3.2

Paso 1	
Dividendos Percibidos por Sch.1	\$ 1,000.00
Impuesto soportado en el Estado de la Fuente (35%)	\$ 350.00
Renta Líquida remesada a Chile por concepto de dividendos	\$ 650.00
Paso 2: tributación en Chile	
Renta de Fuente Chilena	\$ 10,000.00
Dividendos percibidos desde el exterior (1000-350)	\$ 650.00
Impuesto de 1a Cat. A pagarse en Chile sin la existencia de normas de doble tributación ($\$10.650 \times 15\%$)	\$ 1,597.50
Paso 3: Nuevo cálculo de la base del impuesto de Primera Categoría	
Nueva base del impuesto de la Categoría ($\$650 / 0,85$) + \$10,000	\$ 10,764.70
Monto del crédito por impuestos soportados en el extranjero ($\$764,70 \times 15\%$)	\$ 114.70
Total a pagar en Chile por 1a Cat. ($\$10.764,70 \times 15\%$) - \$114,70	\$ 1,500.00
Beneficio efectivo otorgado por las normas de los artículos 41 A y 41 B L.R. ($\$1597,50 - \1.500)	\$ 97.50

Ahora bien pasaremos a realizar el mismo ejercicio anterior, pero aplicando en este caso lo dispuesto en el artículo 41C L.R.:

a) Cálculo del crédito por impuestos extranjeros: Partamos de los datos aportados por el cuadro 3.3:

Cuadro 3.3

Dividendos percibidos por Sch1	\$	1.000,00
Impuestos soportados en el Estado de la Fuente (35%)	\$	350,00
Renta Líquida percibida en Chile por dividendos desde el exterior	\$	650,00

Como se puede apreciar el monto sobre el cual se calcula el crédito por impuestos pagados en el extranjero es exactamente el mismo, sin embargo, en este caso la cantidad a agregar a esta base para conocer el monto de los créditos otorgados en el extranjero es mayor. Esto debido a que igual que en el caso de los artículos 41A y 41B L.R., se debe agregar a la cantidad neta percibida desde el país de la fuente el monto del impuesto retenido en el exterior, aun cuando este supere el 15% que constituye el límite establecido en el artículo 41A. Para estos efectos se establece por la ley un nuevo límite, que se puede elevar del ya señalado 15% a un 30%. En estricto rigor la ley prescribe en el artículo 41A número 2 que *“el crédito para cada renta será la cantidad menor entre:*

- i. El o los impuestos pagados en el exterior sobre la respectiva renta, o*
- ii. El 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida o devengada en el caso de las rentas de agencias o establecimientos permanentes, respecto de la cual se calcula el crédito.”*

Con el objeto de llevar a cabo el cálculo anterior, correspondería dividir \$650 por el denominador 0,70 (en vez de 0,85 porque aquí el crédito otorgado es mayor), y multiplicarlo por 30%, de manera de conocer el monto de los créditos que se podrán hacer valer contra los impuestos chilenos (Cuadro 3.4).

Cuadro 3.4

Utilidad líquida de fuente extranjera	\$	650,00
Total remesa bruta (\$650/0.70)	\$	928,57
Créditos por impuestos soportados en el extranjero	\$	278,57

Como se puede apreciar, el monto total de los créditos que se pueden hacer valer por los impuestos soportados en el extranjero será de \$278,28, lo que es claramente inferior a \$350 que corresponde al monto total de la carga tributaria soportada en el extranjero.

b) Cálculo de los créditos otorgados por la legislación chilena contra impuesto de Primera Categoría y contra impuestos finales: Una vez conocido el total de los créditos a que se tiene derecho por impuestos externos corresponde conocer el monto de los créditos que se tienen contra el impuesto de Primera Categoría y contra los impuestos Global Complementario y Adicional específicamente o, en otras palabras, la distribución que se hará de aquellos créditos entre los dos tipos de impuestos. Para ello corresponde multiplicar la remesa bruta de rentas provenientes del extranjero (que se calculó en el cuadro anterior) por 15%, determinándose así el monto de los créditos contra el impuesto de Primera Categoría, pudiendo el remanente ejercerse contra los impuestos finales (cuadro 3.5).

Cuadro 3.5

Utilidad líquida de fuente extranjera	\$	650.00
Total remesa bruta (\$650/0.70)	\$	928.57
Monto total del crédito por impuestos externos (\$928,57 x 30%)	\$	278.57
Crédito contra impuesto de Primera Categoría (\$928,57 x 15%)	\$	139.28
Crédito contra impuestos Finales (\$928,57 x 15%)	\$	139.28

Hay que hacer presente la circunstancia que de los \$278,57 de crédito con que se cuenta, solo la mitad, es decir, \$139,28 se puede hacer valer contra el impuesto de Primera Categoría, debiendo el remanente acreditarse contra los impuestos finales.

c) Impuesto de Primera Categoría a pagar en Chile por Sch1: El impuesto de Primera Categoría que debe ser pagado por Sch. 1 en nuestro país se determina a partir de la base bruta determinada en el cálculo anterior, que ascendía a \$928,57 a la que hay que sumarle los \$10.000 de rentas generadas en nuestro país, y luego aplicarle una tasa del 15% y restarle el monto de los créditos que se pueden hacer valer contra el referido impuesto (Cuadro 3.6).

Cuadro 6

Base de cálculo del impuesto de Primera Categoría (10.000+928,57)	\$	10.928,57
Impuesto de Primera Categoría a Pagar en Chile (\$10.928,57 x 15%)	\$	1.639,28
Crédito contra Primera Categoría	\$	139,28
Total a pagar por Primera Categoría	\$	1.500,00

Como se puede apreciar, el monto de los impuestos de Primera Categoría a pagar en este caso es exactamente igual que en el evento de no existir tratado de doble tributación. Lo anterior nos lleva a la conclusión que a nivel de empresa da exactamente lo mismo el tener o no tener los beneficios del artículo 41C, por cuanto los derechos y obligaciones respecto a los impuestos de retención para ella no cambian.

Sin embargo, y como veremos a continuación, el gran beneficio otorgado por el artículo 41C de la L.R. se encuentra al nivel de los impuestos personales: ya sea es Global Complementario o el Adicional.

d) Carga impositiva a nivel de los impuestos personales, y créditos contra ellos: Como lo señalamos al principio del presente análisis, el socio A y el socio B son los únicos dueños de Sch 1, por partes iguales, y por lo tanto les correspondería a cada uno la mitad de las utilidades o dividendos repartidos.

Es así como en el evento de no existir tratado de doble imposición, a partir de la renta bruta de \$5.464,29 (50% de 10.928,58), y aplicándose contra el socio A una tasa impositiva del 45% (Impuesto Global Complementario), en principio tendría que pagar \$2.458,92. Sin embargo, por las particulares características del sistema impositivo chileno hay que restar a dicho monto \$750 (\$1500 / 2) a título de créditos por impuestos de Primera Categoría pagados a nivel de la

empresa, por lo que los impuestos que finalmente se debería cancelar el socio A equivaldrían a \$1.708,92.

A su vez, el socio B que tiene derecho a percibir los mismos \$5.464,29, se le grava con un impuesto de solo el 35% (Adicional), por lo que le corresponde pagar un impuesto final equivalente a \$1912,5. Sin embargo, por las mismas razones dadas para el socio A, se le deben rebajar a dicho monto los créditos por impuestos pagados a nivel de la empresa, lo que nos da como resultado una obligación de pagar impuestos por el monto total de \$1162,5 (\$1912,5 - \$750).

Pues bien, en el evento de existir el tratado de doble imposición se le debe restar a los impuestos calculados precedentemente los 139,28 que se adeudan por créditos contra impuestos finales (cuadro 3.6), que es el nuevo beneficio otorgado por el artículo 41C L.R. y que en este caso particular hace que la carga tributaria a nivel de las personas baje para el socio A de \$1.708,92 a \$1639,28 y en el caso del socio B de \$1162,5 a \$1092,86 (a cada uno se le rebajan \$69,64 que corresponde a la mitad de \$139,28).

Si se compara con el beneficio efectivo respectos del caso anterior, donde se aplicaban los artículos 41A y 41B, en el cual se rebajaban los impuestos totales en un monto total de \$97,5 (27,9%), el beneficio que otorga el tratado hace que la rebaja aumente a \$236,78 (67,7%) que equivales a la suma de \$97,5 (beneficio efectivo a nivel de impuesto de Primera Categoría) con 139,28 (beneficio a nivel de impuestos finales).

e) Remanente del crédito: Al tratar el tema del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), el artículo 41C señala que los créditos por impuestos soportados en el extranjero determinados de la forma recién explicada se anotarán separadamente en el FUT correspondiente al año en que obtenido las rentas de fuente extranjera que les dio origen, ajustándose periódicamente según el índice de precios al consumidor.

Pues bien, los créditos antedichos, según la misma norma se entenderán distribuidos a sus accionistas o socios conjuntamente con la distribución de

utilidades tributables del año en que se generaron aquellos, en forma proporcional al porcentaje que represente dicho retiro de utilidades o dividendo del total de utilidades obtenidas en el respectivo año.

En el evento que en el referido año no se hayan producido utilidades tributables, o estas hayan sido absorbidas por pérdidas de años anteriores, los créditos generados por impuestos externos contra impuestos finales (Global Complementario o Adicional) se perderán definitivamente, no pudiendo imputarse a otro tipo de rentas ni a ejercicios posteriores.

Lo anterior no deja de ser importante, por cuanto el eventual beneficio otorgado por el artículo 41C de ampliar el monto del crédito hasta un 30% de la renta percibida desde el exterior, puede pasar a ser totalmente ilusorio en el caso de no existir utilidades durante el período en el cual se generaron esos créditos contra las cuales estos se puedan hacer valer.

f) Crédito contra impuesto de Segunda Categoría: Un beneficio adicional que otorga el artículo 41C y que no estaba contemplado en los artículos 41A y 41B es el de otorgar un crédito contra los contribuyentes afectos al impuesto de Segunda Categoría regulado en el artículo 42 Ley de la Renta y siguientes. Para ello el citado artículo 41C letra D) dedica 4 párrafos a explicar este nuevo beneficio siguiendo básicamente los mismos criterios ya explicados, pero adecuándose a las características propias del impuesto citado como es, por ejemplo, el hecho que aquel se devenga mensualmente y por lo tanto se debe realizar una reliquidación de los impuestos pagados o retenidos al final del período tributario correspondiente, ajustando los valores respectivos según el índice de precios al consumidor.

3.2- Crédito por impuestos extranjeros en México:

El artículo 6 de la "Ley del Impuesto Sobre la Renta" (en adelante LISR) regula extensamente la acreditación de impuestos extranjeros contra los impuestos, que conforme a la referida ley, les corresponda pagar a los residentes

en México. A grandes rasgos, podemos hacer una pequeña síntesis de las disposiciones más importantes relativas al tema señalando en primer lugar que a diferencia de lo que ocurre en Chile, la ley mexicana no distingue entre impuestos pagados en países con los que se ha celebrado un tratado de doble tributación y países con los que no se ha celebrado ese este tipo de convenios para los efectos de determinar los créditos que se pueden hacer valer en dicho país. La diferencia no es menor porque en la práctica eso significa que para poder acceder a los créditos máximos por impuestos extranjeros que otorga la ley mexicana no es necesario que se haya celebrado un tratado de doble tributación entre México y el Estado de donde provienen las rentas objeto de los impuestos que se quiere acreditar. Los efectos de este tipo de tratados consisten en establecer beneficios adicionales a aquellos ya otorgados por la legislación mexicana, los que pueden consistir, por ejemplo en el establecimiento de límites a los gravámenes impuestos a ciertas rentas o facilidades para probar el pago de impuestos en un país determinado.

3.2.1- *Requisitos genéricos para poder acceder a este tipo de créditos:*

Para poder acceder a los créditos en cuestión hay en principio dos requisitos fundamentales que cumplir:

a) Que los ingresos de fuente extranjera por los que se debió pagar el impuesto que queremos deducir sean de aquellos a que se estaría obligado a pagar en México de acuerdo a la LISR.

b) Que el acreditamiento se lleve a cabo siempre que el ingreso acumulado por el contribuyente, percibido o devengado, incluya el impuesto pagado en el extranjero.

3.2.2- Limite a los créditos por impuestos extranjeros:

Se regulan estos límites principalmente en los párrafos 6 y 10 del mismo artículo 6 de la LISR, distinguiéndose entre las Personas Morales (que son equivalentes a lo que nosotros conocemos como personas jurídicas) y las Personas Físicas (que equivalen a lo que conocemos como personas naturales).

a) Personas Morales: Se remite la LISR a su artículo 10, estableciéndose un techo para el acreditamiento de los impuestos extranjeros del 35% sobre el resultado fiscal del ejercicio. Para los efectos de calcular este resultado fiscal (que es en definitiva la Renta Líquida Imponible) se tomarán en cuenta las deducciones respectivas que correspondan pero distinguiendo:

- i. Deducciones atribuibles exclusivamente a rentas provenientes de países extranjeros a México serán tomadas completamente en cuenta;
- ii. Deducciones atribuibles tanto a rentas mexicanas como a rentas extranjeras a México se tomarán en cuenta en la proporción que correspondan a rentas de fuente extranjera;
- iii. Deducciones atribuibles exclusivamente a rentas de fuente Mexicana no serán tomadas en cuenta para los efectos de determinar el resultado fiscal de rentas provenientes del extranjero.
- iv. Finalmente se establece una excepción relativa a las rentas provenientes de dividendos y utilidades sociales provenientes del extranjero, ya sea directamente o a través de otra sociedad que es la que en definitiva hace la distribución de aquellas, disponiéndose que en estos casos se determinará la renta de acuerdo a las normas aplicables en el país de residencia de la sociedad del extranjero que reparte las utilidades o dividendos con cargo a los cuales se determinó el impuesto que se va a acreditar en México.

b) Personas Físicas: En este caso el párrafo 10 del artículo 6 de la LISR se remite al Capítulo XII del Título IV de la misma Ley, artículos 139 a 143, en los cuales se establece la manera de calcular el ingreso anual de las personas físicas,

determinándose un sistema progresivo por tramos de tasas (similar al impuesto Global Complementario) a que se deberán someter los contribuyentes para calcular sus impuestos adeudados. Estas tasas van desde un 3% en su tramo más bajo a un 40% en los casos donde la tasa del impuesto es la más alta. Pues bien, para los efectos del cálculo del límite a los créditos por impuestos extranjeros a que tienen derecho las personas físicas se deberán seguir las mismas normas ahí establecidas, sin perjuicio que para los efectos de las deducciones se seguirán los mismos criterios de distinción explicados en la letra a) respecto de las personas morales.

La ley trata también el caso de las llamadas "Personas Físicas Empresarias", que son aquellas que determinan su renta a partir de actividades empresariales que llevan a cabo, caso en el cual el crédito máximo que se puede hacer valer se determinará en función de lo dispuesto en el ya citado artículo 10 LISR, es decir un 35% del resultado fiscal del ejercicio, aplicándose también en este caso los mismos principios relativos a las deducciones ya señalados, dependiendo si estas pueden ser atribuibles a rentas de fuente mexicana o no.

3.2.3- Plazo para el hacer uso del crédito:

La LISR en el párrafo 13 del artículo 6 prescribe que en aquellos casos donde no se puedan acreditar total o parcialmente los impuestos pagados en el extranjero, éste podrá efectuarse dentro de los 10 ejercicios siguientes a aquel en el cual se generó la renta objeto de los impuestos acreditables. La norma en cuestión es general en cuanto a que se aplica a todos los créditos de esta naturaleza, lo que implica una diferencia no menor respecto a los créditos que otorga la ley chilena. En efecto, según lo comentamos en el punto 3.1.2, letra f), cuando no existe tratado de doble tributación, aquellos contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad completa solo pueden imputar los créditos otorgados en el mismo ejercicio que se generaron las rentas respectivas, perdiéndose definitivamente el remanente de éste. Situación similar ocurre como ya lo sostuvimos en el punto 3.1.3, letra e) en el caso de los créditos contra

impuestos finales (Global Complementario y Adicional), en cuanto a que tampoco pueden imputarse a otros ejercicios más que a aquel en el cual fueron generadas las rentas que les dieron origen, y en el caso que estas fueran absorbidas por pérdidas anteriores también se perderán definitivamente.

3.2.4- *Documentación comprobatoria:*

Al respecto hay que distinguir:

a) Regla general: Para acreditar los impuestos pagados en el exterior se deben acompañar en México documentos que comprueben el pago del impuesto en todos los casos;

b) Excepción: Si existe entre México y el país donde se pagan los impuestos que se quieren acreditar un acuerdo amplio de intercambio de información (como es el caso de Chile en virtud del artículo 26 del tratado de doble tributación), bastará solo la constancia de la retención de aquellos.

3.2.5- *Tratados de doble tributación:*

Una disposición especial se refiere a aquellos casos donde un contribuyente canceló más impuestos que aquellos que le correspondía pagar en virtud de un tratado de doble tributación en vigor. En estos casos se establece que no existe derecho para aquel contribuyente a acreditar el excedente mientras no se hayan agotado los procedimientos de resolución de controversias contenidos en ese mismo tratado.

3.2.6- *Otras materias reguladas a propósito de los créditos por impuestos soportados en el exterior:*

a) Dividendos: EL párrafo 2 del artículo 6 LISR establece que los impuestos pagados por dividendos o utilidades sociales provenientes de una sociedad residente en un país extranjero a una persona moral residente en México se podrán acreditar en un monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido en México. Aquel que efectúe el acreditamiento deberá considerar como ingreso acumulable tanto al dividendo o utilidad social percibido como a los impuestos a la renta pagados por ellos. Finalmente se establece un requisito adicional para poder acceder a los referidos créditos que es el hecho que la persona moral residente en México que quiera acreditar los impuestos pagados en el extranjero deberá ser propietaria de al menos el 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero, durante al menos los 6 meses anteriores a la fecha en que se decreta el reparto de dividendos o utilidades sociales.

El párrafo 3 del mismo artículo regula la forma de calcular el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en un país extranjero por la sociedad residente en otro país correspondiente al ingreso acumulable por residentes en México, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo 2 recién explicado. Para estos efectos se deberá dividir el ingreso que percibió la persona moral desde el extranjero por el total de la utilidad obtenida por la sociedad residente en el extranjero, y posteriormente multiplicar el cociente por el impuesto pagado por la sociedad.

b) Acreditación de impuesto corporativo: El párrafo 4 y 5 del artículo 6 LISR regula la situación en la que se permite acreditar el impuesto sobre la renta pagado a una sociedad residente en el extranjero si esta última, a su vez, distribuye dichos dividendos a la persona moral residente en México. Este acreditamiento se hará en la proporción que le corresponda del dividendo o utilidad percibido en forma indirecta. Dicha proporción se determinará multiplicando la proporción de participación que en forma directa tenga el residente en México en la sociedad residente en el extranjero, por la proporción de participación en forma directa que tenga esta última sociedad en aquella que

participe en forma indirecta el residente en México. Adicionalmente a ello se establecieron algunos requisitos adicionales:

- i. La participación social del residente en México en el capital social de la sociedad que reparte las utilidades debe ser de al menos un 10%.
- ii. La sociedad extranjera respecto de la cual el residente en México tenga participación indirecta debe ser residente de un país con el cual México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información (como es el caso de Chile en virtud del tratado de doble tributación).
- iii. La sociedad residente en el extranjero de la que es propietaria la residente en México y que es la que por un lado percibe los dividendos o utilidades sociales de la otra sociedad residente en el extranjero debe ser propietaria de esta última en un porcentaje superior al 10% del capital social. A su vez, la participación indirecta de la sociedad mexicana en aquella no puede ser inferior al 5% de su capital social. Todos estos porcentajes accionarios deberán haberse mantenido por lo menos durante los 6 meses anteriores a la fecha en que se decreta el dividendo o reparto de utilidad.
- iv. Finalmente y siguiendo la misma línea señalada en la letra a) precedente, la persona residente en México que desee realizar la acreditación, deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibidos en forma indirecta, el monto del impuesto que corresponda a dicha utilidad.

c) División o Escisión de sociedades: En el caso de división de sociedades que tengan derecho a acreditar impuestos pagados en el extranjero, solo mantendrá ese derecho la sociedad que fue originalmente dividida y no aquellas que nazcan fruto de tal división. Estas últimas podrán aprovechar los impuestos pagados en el exterior una vez que la sociedad madre haya sido disuelta, pero solo en la proporción en la que les corresponda el capital social de la sociedad que se dividió (art. 6, párrafo 7 LISR).

3.3- Análisis de algunas rentas reguladas específicamente en el tratado consideradas relevantes para los efectos de conocer las consecuencias que éste producirá en los contribuyentes:

En el presente apartado pretendo explicar los alcances que tendrá para los efectos de las cargas tributarias a que están afectos algunas de las rentas más relevantes que son reguladas por el tratado, de manera que el lector pueda hacerse una idea de los efectos que generará en la práctica el convenio en estudio. Para lograr los fines propuestos, tomaremos en cuenta un caso de rentas provenientes de beneficios empresariales como son los dividendos, veremos rentas provenientes de pagos que se hacen al exterior por otros motivos como son los intereses y las regalías y finalmente analizaremos los efectos del tratado respecto de las ganancias de capital.

3.3.1- Dividendos:

a) Concepto: En el caso mexicano hasta el año 1998 se consideraban dividendos, entre otras cosas las utilidades distribuidas por compañías residentes en México, utilidades traspasadas a los accionistas producto de reembolsos obtenidos en el curso de una liquidación, o una reducción de capital. Por otro lado, se consideraban también dividendos a aquellos préstamos que se le hace a los accionistas, siempre que no correspondan a actividades habituales de la empresa, que tengan un plazo inferior a un año y a una tasa de interés igual o superior a aquella establecida anualmente para los pagos atrasados de impuestos.

Actualmente el concepto de dividendo ha sido ampliado en virtud de una reciente reforma fiscal llevada a cabo en el país en comento, incorporándose a los supuestos mencionados otros nuevos, los cuales, al configurarse se erigen en objeto del impuesto sobre la renta por distribución de utilidades. Los nuevos supuestos en cuestión son:

- i. Erogaciones que benefician a los accionistas: se consideran aquí ingresos por utilidades distribuídas las erogaciones que no habiendo

- sido deducibles para las personas morales, beneficiaron a sus accionistas;
- ii. Omisión de ingresos o compras: este segundo supuesto se refiere a la omisión de ingresos y las compras no realizadas por la persona moral, pero si registrada en su contabilidad;
 - iii. Utilidad fiscal presunta: El Código Fiscal de la Federación (CFF), en su artículo 55 establece una serie de causales, que al materializarse hacen surgir a favor de las autoridades la facultad de calcular de manera presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes;
 - iv. Utilidad fiscal de precios de transferencia: La LISR de México obliga a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas empleando, respecto de tales operaciones los precios y contraprestaciones utilizados por partes independientes en operaciones comparables. El incumplimiento de esta obligación faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a calcular el ingreso o las deducciones con base en los precios independientes. En dicho caso, la modificación a la utilidad fiscal efectuada por las autoridades fiscales deviene objeto del impuesto sobre dividendo, recayendo en el accionista la obligación de pagarlo;
 - v. Distribuciones de ganancias en asociaciones en participación;
 - vi. Régimen simplificado de las personas morales: La LISR establece un régimen alternativo para pagar el Impuesto sobre la Renta, en virtud del cual se considera disminución del capital inicial la diferencia entre el capital contable actualizado al final del ejercicio y el resultado fiscal obtenido cuando aquel sea inferior a éste. Si así sucede, no se paga Impuesto sobre la Renta por el resultado fiscal, pero entonces la disminución del capital deviene utilidad de ejercicios anteriores distribuída respecto de la cual se paga:
 - Impuesto sobre la renta con una tasa del 35%;
 - Impuesto sobre los dividendos a cargo de los accionistas.

De esta manera, la disminución del capital inicial en exceso del resultado fiscal del ejercicio deviene objeto del impuesto sobre los dividendos.

El tratado de doble tributación con México, tiene por su parte su propio concepto de lo que se debería entender por dividendos. Es así como en su artículo 10, párrafo 3°, prescribe que el término “dividendos” empleado en dicho artículo significa:

“ los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos derivados de otros derechos sujeto al mismo régimen impositivo que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuye.”

La norma transcrita va bastante más allá de lo que uno normalmente consideraría en Chile un dividendo, es decir, el rendimiento de las acciones de una sociedad anónima o en comandita por acciones. El tratado incluye además, dentro de la misma categoría a los rendimientos de otros derechos que se tenga en una sociedad, siempre que tales derechos permitan a su titular participar ya sea directa o indirectamente en los beneficios sociales. Es así como estudios del tema han dado algunos ejemplos de lo que “participar en los beneficios sociales” podría implicar, señalándose que el tratado no se refiere solamente a la distribución de dividendos o beneficios sociales propiamente tales, sino que también a aquellos préstamos en que el acreedor participa directamente en el riesgo de la sociedad, como cuando el pago depende del éxito del negocio de la empresa.³³

Este asunto que se consideren como dividendos aquellos intereses por préstamos donde el beneficiario de aquellos participa de los beneficios sociales es tratado también, como lo veremos más adelante, a propósito de los intereses, indicándose en tal caso que “*no se consideran intereses las rentas a que se refiere el artículo 10* ”, es decir aquellas rentas donde el acreedor participa del riesgo del negocio. El problema radica en que no hay un criterio predefinido para

determinar precisamente cuando se considera que el acreedor está participando en el riesgo del negocio. Al respecto la OCDE en su modelo de convenio del año 1998 señala algunas pautas que pueden servir a los intérpretes del tratado para determinar si efectivamente se cumple con el requisito expuesto:³⁴

- i. El préstamo supera largamente a cualquier otra contribución hecha precedentemente al capital de la empresa;*
- ii. El acreedor acuerda compartir cualquier beneficio o utilidad que obtenga la empresa;*
- iii. El reembolso al acreedor esta subordinado al pago a otros acreedores o al pago de dividendos;*
- iv. El monto de los intereses que se paguen depende de las utilidades de la empresa;*
- v. El contrato de préstamo no contiene ninguna disposición que determine una fecha determinada para el reembolso del préstamo.³⁵*

Por otra parte, el concepto del tratado incorpora dentro del término dividendo a aquellos rendimientos derivados de otros derechos sujetos al mismo régimen impositivo que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuye, lo que en el caso chileno permitiría ampliar el término a las distribuciones de utilidades que realizan las sociedades de personas en cuanto son tratados en forma análoga dentro del país a los rendimientos de las acciones de las sociedades anónimas, es decir, en ambos casos se aplica primero un impuesto al nivel de la empresa (Primera Categoría), para luego, al repartir las utilidades gravar a los propietarios con un impuesto final que puede ser el Global Complementario o el Adicional, según cual fuere la residencia del contribuyente, el cual goza de un crédito contra el impuesto de Primera Categoría soportado al nivel de la empresa.

³³ Rodrigo Benítez Córdova, *Perspectiva Internacional de la Tributación*, Memoria de Prueba Facultad de Derecho Universidad de Chile, 1999, pag. 134.

³⁴ OCDE, *Model Tax Convention on Income and Capital*, Junio 1998, pág. 124.

³⁵ Posteriormente al analizar los intereses haré una referencia a estos mismos criterios para determinar cuando estamos frente a una u otra renta.

La idea del tratado con México, siguiendo lo dispuesto por el modelo de la OCDE es la de concebir un término bastante amplio que unifique el concepto que se tiene de dividendo, ya que, como se puede ver al comparar la ley mexicana con la chilena, entre las distintas legislaciones existen ideas muy variadas acerca del mismo término.

b) Tratamiento tributario en México: En México, los impuestos sobre las utilidades de las empresas tienen una carga tributaria general del 35%, los que una vez cancelados permiten formar la llamada Cuenta Unica Fiscal Neta (en adelante CUFIN), cuenta donde se detallan aquellas utilidades que ya pagaron aquel 35% de impuestos por lo que los retiros que se hagan desde ella están exentos de toda tributación posterior.

Hasta aquí la cuestión parece sencilla. Sin embargo, por razones de carácter legal y contable vigentes hoy en México y que no son del caso explicar para el presente trabajo, la CUFIN es una cuenta muy restringida en cuanto a los montos que la componen, por lo que disponer de ella no pagando impuestos al repartir utilidades es muy difícil. En este caso lo que corresponde es aplicar sobre las utilidades repartidas fuera o en exceso de CUFIN una tasa también del 35%, pero sobre una base tal que corresponde al dividendo o utilidad repartidos multiplicados por el factor 1.5385, lo que hace al final que la carga tributaria real sea de un 53,8% sobre las utilidades repartidas fuera de CUFIN, que son en la práctica la mayoría de estas.

c) Tratamiento tributario en Chile: En el caso chileno se les aplica a los dividendos el impuesto Global Complementario con tasas progresivas que pueden llegar a un 45%, según lo dispuesto en los artículos 52 y siguientes de la L.R., o Adicional en el caso de personas que no residen en el territorio nacional con una tasa del 35% de acuerdo a los artículos 58 y siguientes de la L.R., impuestos que en todo caso gozan de un crédito contra los gravámenes soportados a nivel de la empresa consecuencia del impuesto de Primera Categoría.

d) Tratamiento tributario que el tratado le da a los dividendos: El artículo 10 párrafo 1 del tratado señala que en principio pueden gravarse los dividendos en el Estado donde reside el sujeto que los percibe, sin mayores limitaciones para ello. Es decir, se establece como criterio fundamental para saber quien puede gravar los dividendos el de la residencia, remitiéndose en todo caso el tratado a la ley interna de cada país para determinar, en definitiva, si se va a gravar al contribuyente o no (no es una obligación, sino que solo una facultad del Estado de la residencia el poder gravar al contribuyente).

Al mismo tiempo, el párrafo 2 del mismo artículo prescribe que los dividendos pueden verse gravados también en el Estado de la fuente de la renta o lo que es lo mismo, en aquel donde reside la sociedad que los distribuye si la ley interna de aquel así lo dispone. Sin embargo en este caso se ha fijado un límite máximo para dichos tributos, límite fijado en un 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos un 20% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos o un 10% en los demás casos.

Respecto de los dividendos provenientes de Chile hacia México es importante tomar en cuenta lo dispuesto en el párrafo 2, inciso 2° del artículo 10 L.R., el cual prescribe:

"Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos ni tampoco afectan a la imposición aplicable sobre los beneficios con cargo a los cuales se paguen las distribuciones de una persona atribuibles a un establecimiento permanente en ese Estado".

La norma anterior debe ser interpretada a la luz de lo establecido en el párrafo 2 del protocolo del tratado, el cual indica que por "imposición a la sociedad" e "imposición aplicable" se entiende tanto el impuesto de Primera Categoría como el Adicional. En la práctica esto redundará en que dada la particularidad del sistema chileno para gravar los dividendos repartidos por las empresas donde existe un impuesto de Primera Categoría con tasas comparativamente bajas que se paga generalmente a nivel de las empresas y

un impuesto Adicional (para los efectos del residente en el extranjero), con tasas más altas, que se recauda a nivel de las personas que perciben tal dividendo, y respecto del cual existe además un crédito que se hace valer contra los impuestos pagados por la sociedad, ambos impuestos (Primera Categoría y Adicional) para los efectos del tratado se consideran impuestos a la empresa, lo que constituiría un solo gravamen y no dos. Esto trae consigo la circunstancia que los impuestos por los dividendos pagados desde Chile hacia México no se consideran como tales para los efectos del tratado, por lo que a su respecto no se aplican los límites establecidos en el artículo 10 del tratado en estudio.

e) Conclusión: En el caso de los dividendos provenientes desde México hacia un contribuyente domiciliado en Chile, que posea acciones de una sociedad mexicana, la carga tributaria a que está afecta en México se verá reducida de manera sustancial cuando esta sociedad reparta utilidades fuera de CUFIN (que como dijimos en el punto b) precedente corresponde a la regla general), desde un 53,8% a solo un 5 o un 10%, según sea el caso, impuestos que se pueden acreditar en Chile conforme a lo dispuesto en los artículos 41A, 41B y 41C de la L.R. Una vez remesadas las rentas en cuestión a nuestro país pasarán a formar parte de la base imponible del impuesto de Primera Categoría de la referida sociedad, y solo en el evento que se repartan dividendos en la sociedad chilena corresponderá gravar al accionista de dicha sociedad conforme a las reglas del impuesto Global Complementario o Adicional, existiendo siempre la posibilidad de rebajar o acreditar los impuestos pagados en el exterior conforme a las normas ya señaladas.

3.3.2- Intereses

a) Concepto: El tratado de doble tributación celebrado con México en su artículo 11, número 3 establece una definición de Intereses señalando que:
“El término Intereses empleado en el presente artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias, y

especialmente los rendimientos de valores públicos y bonos u obligaciones, así como cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo. Sin embargo, término “intereses” no incluye las rentas a que se refiere el artículo 10 (dividendos).”

La norma recién transcrita fija el concepto de interés para los efectos del tratamiento tributario que en el mismo artículo se le dará. Ella se refiere a créditos de cualquier naturaleza, lo que incluye también a los depósitos en efectivo, garantías en forma de dinero, así como también títulos del Estado, los bonos y obligaciones. En su parte final se refiere a: *“...cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo. El término “intereses” no incluye las rentas a que se refiere el artículo 10”*; entregándole a los Estados Contratantes la facultad de determinar nuevos conceptos a lo que se considerará intereses. Sin embargo, la facultad señalada tiene la limitación de que no se podrán incluir en dicho concepto las partidas consideradas dividendos, según lo dispuesto en el artículo 10 del mismo tratado.

Al respecto, en la letra a) del punto 3.3.1 indicamos que para los efectos del tratado se consideraban dividendos entre otras cosas los beneficios que percibe un sujeto que presta dinero a una sociedad y donde la restitución del capital depende del éxito del negocio de ésta. Respecto de este tema, en ciertas circunstancias puede darse una “área gris”, donde sea difícil determinar la diferencia que para los efectos del tratado existe entre dividendos e intereses. De esta manera, al interpretarse las normas específicas de este tipo de tratados, se debe analizar cada caso particular y determinar en él, el criterio a seguir para conocer frente a que tipo de renta estamos: un dividendo o un interés. Al respecto hago presente nuevamente los criterios que establece para ello la OCDE en el modelo de convenio de 1998, los cuales aunque no cubren todos los casos que se pueden dar, si dan una pauta bastante didáctica acerca de lo que se esta buscando para distinguir entre una y otra renta³⁶

³⁶ Ver punto 3.3.1, letra a) donde se hace mención a estos mismos criterios, enunciándolos específicamente.

En cuanto a la legislación mexicana, el artículo 7-A de la LISR de México prescribe que *“para los efectos de esta Ley, se considerarán Intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de prestamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito.”*

Por otro lado, el artículo 66 de la LISR prescribe una serie de supuestos que de configurarse traerían aparejado el efecto de asignarse a ciertos intereses pagados por los contribuyentes el tratamiento tributario establecido para los dividendos. La disposición tiene por objeto evitar la evasión fiscal, permitiendo a la autoridad fiscal determinar un tratamiento distinto a ciertos créditos, sin que previamente se haya comprobado la real naturaleza de estos.

Esta norma es también fruto de la reforma fiscal llevada a cabo en 1999. De hecho, hasta el año 1998, no existían supuestos objetivos para determinar si se debían considerar o no como dividendos ciertos intereses. En su lugar, la ley le asignaba a la autoridad fiscal la facultad de asignar el régimen fiscal establecido para los dividendos, lo que se prestaba para ciertas arbitrariedades.

En el caso de la ley chilena, hay que señalar que la norma que determina el concepto de Interés para los efectos tributarios es el artículo 41bis, N°2 de la Ley de la Renta, el cual establece lo siguiente:

“En las obligaciones de dinero se considerará interés la cantidad que el acreedor tiene derecho a cobrar al deudor, en virtud de la ley o de una convención, por sobre el capital inicial debidamente reajustado en conformidad a

lo dispuesto en el N°1 de este artículo. No se considerarán intereses, si embargo, las costas procesales y personales, si las hubiese.”

Las normas señaladas tanto de la legislación mexicana como chilena, no son contradictorias con la norma establecida en el tratado de doble tributación para definir los intereses, sino que más bien son una reafirmación de aquella, siendo las tres disposiciones perfectamente compatibles entre sí.

b) Tratamiento Tributario en México: El artículo 125 de la LISR establece una serie de supuestos que se consideran ingresos percibidos por concepto de intereses a los cuales se les aplican como regla general tasas que determina el artículo 126 del mismo cuerpo legal, que pueden ser del 15 o del 24%, pero que en el evento que estos sean pagados a un residente en el extranjero de aquellas disminuyen a un 10% para todos los casos establecidos en la norma señalada (art. 125 en relación con el 126 y el art. 154 de la LISR). Los supuestos prescritos por el artículo 125 de la LISR están establecidos por medio de la siguiente enumeración:

- i. Los (intereses) provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios, certificados amortizables y certificados de participación ordinarios, así como las primas y demás contraprestaciones obtenidas por prestamos de valores, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo (ingresos que provienen de certificados de participación ordinarios que no sean interés), siempre que sean de los que se colocan entre el grán público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (art. 125, N° I LISR).*
- ii. Los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, prestamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito,*

sociedades financieras de objeto limitado o de organizaciones auxiliares del crédito (art. 125 N° II LISR).

- iii. Los obtenidos por la ganancia de bonos, valores y otros títulos de crédito, así como los premios y primas que se deriven de dichos títulos, siempre que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público” (art 125 N° III LISR).*

El impuesto en cuestión se paga por medio de una retención a que está obligado el sujeto que paga el interés, con la sola excepción de aquellos casos señalados en el N° iii de la enumeración precedente, cuando los títulos de crédito ahí mencionados se enajenen a con intervención de instituciones de crédito o a través de la bolsa, caso en el cual la retención debe ser llevada a cabo por dichas instituciones de crédito o casas de bolsa que intervengan.

Por otro lado, el artículo 154 N° I de la LISR establece una tasa del 15% a los intereses pagados a:

- i. Entidades de financiamiento pertenecientes a Estados extranjeros, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los intereses (art. 154 N° I, letra a) LISR).*
- ii. Bancos extranjeros, incluyendo los de inversión, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses (art. 154 ° I, letra b) LISR).*
- iii. Entidades que coloquen o inviertan en el país capital que provenga de títulos de crédito que emitan y sean colocados en el extranjero entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público(art. 154 N° I letra c) LISR).*

Para poder ser objeto de esta tasa la ley mexicana establece además, como requisito adicional que el sujeto que recibe el crédito esté registrado para estos efectos en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión Extranjero y que proporcionen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información que ésta solicite mediante reglas de carácter general sobre financiamientos otorgados a residentes en el país.

Una tercera posibilidad de tasas de impuestos a la que están sometidos los intereses en México es aquella establecida en el art. 154 II N° 1 de la LISR, en virtud de la cual se les aplica un 21% a los intereses en los siguientes casos:

- i. Aquellos pagados por instituciones de crédito a residentes en el extranjero distintos de los señalados presupuestos anteriores (art. 154 N° II, letra a) LISR) .*
- ii. Los pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinarias y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente (art. 154 N° II, letra c) LISR) .*
- iii. Los pagados a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso anterior y en general para la habilitación y avío o comercialización, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato y se trate de sociedades registradas en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión Extranjero, debiéndose renovar anualmente dicho registro (art. 154 N° II, letra d) LISR).*

Por otro lado, el número IV del artículo 154 LISR establece tasas del 15% para los intereses pagados a reaseguradoras (art. 154 N° IV LISR).

Ahora bién, las tasas indicadas precedentemente corresponden a la regla general en materia de intereses; sin embargo, el artículo 6-I de la Ley Miscelanea

(Decreto dictado anualmente que reforma diversas leyes fiscales y otros ordenamientos federales) establece una tasa de gravamen del 4.9% para aquellos casos regulados en el art. 154 I de la LISR en que el beneficiario efectivo de los intereses reside en un país con quien México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación. De la misma manera, y exigiendo los mismos requisitos se establece una tasa de gravamen del 10% en vez del 21 o el 15% para aquellos casos establecidos en el artículo 154 II y IV de la LISR.

Finalmente hay que señalar que para todos aquellos casos en que se paguen intereses a un residente en México o en el extranjero (que es el caso que nos interesa para los efectos de este estudio) y no se encuentre señalado en los números anteriores, se le aplicará en principio a dichos intereses una tasa del 40% (art. 154 N° III LISR).

A continuación, y de manera de tratar de evitar confusiones excesivas al lector con demasiados datos dispersos el cuadro 3.7 expone brevemente todas las tasas a que me referí en los párrafos anteriores:

Cuadro 3.7

CASOS	TASAS		
	Para mexicanos	Para extranjeros en general	Para Chilenos (tratado vigente, por lo que se aplica Ley Miscelanea)
Art. 125 LISR:			
I	24% o 15%	10%	
II	24 % o 15%	10%	
III	24% o 15%	10%	
Art. 154 LISR:			
I			
a)		15%	4.9%
b)		15%	4.9%
c)		15%	4.9%
II			
a)		21%	10%
b)		21%	10%
c)		21%	10%
III	40%	40%	
IV	15%	15%	15%

En resumen podemos afirmar que, sin tomar en cuenta las normas específicas que regulan todas las formas de gravar los intereses, las tasas efectivas con que estos serán gravados en los casos que más nos interesan son:

- i. En aquellos casos regulados por los artículos 125 y 126 LISR (principalmente títulos de crédito) las tasas se verán reducidas a un 10% en el caso que el beneficiario efectivo de los intereses sea un residente en el extranjero;
- ii. En los casos señalados en el artículo 154 I LISR (pagados a entidades financieras, bancos, etc), las tasas se verán reducidas a un 4,9% en el evento que el beneficiario efectivo resida en un país con el que México tenga tratado de doble tributación;
- iii. En los casos regulados en el artículo 154 II y IV, cumpliendo los mismos requisitos que en el caso anterior, las tasas de impuestos se verán reducidas a un 10%;
- iv. En todos los demás casos las tasas originales se mantendrán o serán gravados con una tasa del 40% en virtud de la norma de clausura del artículo 154 III.

De lo explicado precedentemente se puede apreciar el evidente beneficio que a la luz de lo que prescribe la propia legislación mexicana trae consigo la celebración de un tratado de doble tributación, reduciéndose significativamente los impuestos a pagar en virtud de intereses de fuente mexicana que se pagan a un residente en Chile.

c) Tratamiento tributario en Chile: En el caso chileno la norma que establece la carga tributaria a que esta afecta el pago de intereses en el exterior es el artículo 59 N°1 de la Ley de la Renta., en el cual se regula el impuesto adicional, estableciendo una tasa del 35% para los intereses que se abonen a personas sin domicilio ni residencia en el país. Conforme a lo dispuesto en el artículo 74 N° 4 Ley de la Renta el impuesto en cuestión debe ser retenido en la fuente y, por otra parte, tiene normalmente el carácter de impuesto único a la

renta respecto de las cantidades a las cuales se les aplique. Con todo, si las personas que obtienen dichas cantidades tienen en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes o son chilenos, el impuesto retenido se considerará sólo como un anticipo que podrá abonarse a cuenta del impuesto definitivo.

Excepcionalmente están afectos al mismo impuesto, pero con una tasa del 4%, los intereses provenientes de las siguientes operaciones o documentos:

- i. Depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera, efectuados en cualquiera de las instituciones autorizadas por el Banco Central de Chile para recibirlos;
- ii. Créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, siempre que, en el caso de estas últimas, se encuentren autorizadas expresamente por el Banco Central de Chile;
- iii. Saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o con sistema de cobranzas;
- iv. Bonos y debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, cuando la respectiva operación haya sido autorizada por el Banco Central de Chile;
- v. Bonos y debentures y demás títulos emitidos en moneda extranjera por el Estado de Chile o por el Banco Central de Chile; y
- vi. Las Aceptaciones Bancarias Latinoamericanas ALADI (ABLAS) y otros beneficios que generen esos documentos.

La ley 19.738 estableció un límite a la tributación de los dividendos con una tasa del 4%, en cuanto a que conforme a la nueva disposición vigente se aplicará una tasa del 35% sobre el exceso de endeudamiento, cuando se trate de pago o abono en cuenta, de intereses a entidades o personas relacionadas devengados en créditos otorgados en un ejercicio en que existan tales excesos, originados en operaciones que ahí se indican (las señaladas en las letras b), c) y d) del N° 1 del artículo 59 de la Ley de la Renta). Se entiende por la nueva norma que es condición para que exista exceso de endeudamiento que el endeudamiento total

por los conceptos señalados sea superior a tres veces el patrimonio del contribuyente en el ejercicio señalado.³⁷

Sin perjuicio de lo anterior, hay que señalar la circunstancia que el artículo 20 N° 2 L.R.³⁸ incluye a los intereses dentro del impuesto de Primera Categoría, previo a pagar el impuesto Adicional recién explicado en el párrafo anterior. Sin embargo, el artículo 39 N°4 L.R.³⁹ deja exentos del impuesto de Primera Categoría a gran parte de los intereses, por lo que en la práctica se puede decir que como regla general los intereses solo son gravados por las tasas impuestas en el artículo 59 N°1 L.R., es decir con un impuesto de retención en la fuente del 35% o del 4% según corresponda.

d) Tratamiento tributario en el tratado: El tratado de doble tributación con México regula en su artículo 11 el tema de los intereses fijando en su párrafo 1 la regla general en cuanto a que estos pueden ser gravados sin limitación alguna en el Estado de la residencia del contribuyente que los percibe.

³⁷ Inciso 3° y siguientes del N° 1 del artículo 59 de la Ley de la Renta, introducido por la ley 19.738, de 19 de junio de 2001.

³⁸ Artículo 20 L.R.: "Establécese un impuesto del 15% que podrá ser imputado a los impuestos Global Complementario o Adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N°3 y 63. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:

2°- Las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquiera clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, y que no estén expresamente exceptuados..."

³⁹ Artículo 39 L.R.: Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las siguientes rentas:

4°-Los intereses o rentas que provengan de:

a) Los bonos, pagarés y otros títulos de crédito emitidos por cuenta o con garantía del Estado o por las instituciones empresas y organismos autónomos del Estado.

b) Los bonos o letras hipotecarias emitidos por las instituciones autorizadas para hacerlo.

c) Los bonos, debentures, letras, pagarés, o cualquier otro título de crédito emitidos por la caja central de ahorros y préstamos; Asociaciones de ahorro y préstamo; empresas bancarias de cualquier naturaleza; sociedades financieras; institutos de financiamiento cooperativo y cooperativas de ahorro y crédito.

d) Los bonos y debentures emitidos por sociedades anónimas.

e) Las cuotas de ahorro emitidas por cooperativas y los aportes de capital en cooperativas.

f) Los depósitos en cuentas de ahorro para la vivienda.

g) Los depósitos a plazo en moneda nacional o extranjera y los depósitos de cualquiera naturaleza efectuados en alguna de las instituciones mencionadas en la letra c) de este número.

h) Los efectos de comercio emitidos por terceros e intermediados por alguna de las instituciones financieras fiscalizada por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o intermediarios fiscalizados por la Superintendencia de Compañía de Seguros, Sociedades Anónimas y Bolsas de Comercio.

Por otra parte, el párrafo 2 establece la facultad de gravar los intereses en el Estado de la fuente de estos, en la medida que la legislación de ese Estado los grave, pero limitándose esta facultad a un 15%. Sin embargo la misma norma priva de este derecho a los contribuyentes cuando un intermediario, que puede ser un agente o un apoderado del beneficiario efectivo se interpone entre este y el sujeto obligado al pago del impuesto. En otras palabras, para gozar del límite a la carga tributaria de los intereses establecida en el párrafo 2 del artículo 11, el receptor de aquellos debe ser su beneficiario efectivo y además estar domiciliado en aquel Estado Contratante donde no se encuentra la fuente de los intereses.

Por su parte, el párrafo 5 del mismo artículo 11 determina el criterio para conocer el Estado de la fuente de los intereses, señalando que éste es aquel donde reside el sujeto deudor de estos. Por otro lado, respecto del mismo tema, el artículo 154 de la LISR, que regula lo que se considera interés de fuente mexicana, prescribe: *“Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de la riqueza se encuentra en el territorio nacional cuando en el país se coloque o invierta el capital o, cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.”* La norma transcrita es del todo compatible con el artículo 11, párrafo 5 del tratado con México, por cuanto tienen un criterio idéntico para determinar la fuente de los ingresos generados a través de intereses.⁴⁰

e) Conclusiones: De esta manera, tenemos que un sujeto domiciliado en Chile que percibe intereses provenientes de México verá, en virtud del tratado de doble tributación reducida su carga tributaria en México de un 15% a un 4,9% en el caso de intereses pagados a bancos o entidades de financiamiento chilenas y de un 21 o 15% a un 10% en los casos de intereses pagados a financieras, a

Las exenciones contempladas en los números 2 y 4 de este artículo, relativas a operaciones de crédito o financieras no regirán cuando las rentas provenientes de dichas operaciones sean obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los N° 3, 4 y 5 del artículo 20 y declaren renta efectiva."

⁴⁰ Art. 11 párrafo 5 tratado con México: "Los intereses se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado un establecimiento permanente o una base fija que soporte la carga de los mismos, estos se considerarán procedentes del estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente o base fija."

proveedores, a otras instituciones de crédito residentes en el extranjero, o a reaseguradoras.

Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de los artículos 125 y 126 de la LISR se mantiene a los residentes en Chile en la misma categoría que a los residentes en cualquier otro país extranjero a México, siendo gravados en definitiva con una tasa máxima de solo un 10%. La circunstancia de existir o no existir un tratado no altera las consecuencias impositivas respecto de los residentes en Chile.

Una vez cancelados, retenidos o adeudados estos impuestos en México y remesadas a Chile las rentas que por este concepto se perciban, ellas pasarán a formar parte de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría a pagarse por el contribuyente en Chile.

El tratado de doble tributación con México otorga además un beneficio adicional, en cuanto a que nace el derecho de imputar como crédito contra los impuestos de Primera Categoría o finales, conforme a las normas de los artículos 41A , 41B y 41C L.R, aquellos impuestos pagados, retenidos o adeudados en México. Este derecho no existía antes de entrar en vigencia el referido tratado, por cuanto los intereses no habían sido incorporados entre las rentas beneficiadas con el crédito de los artículos 41A y 41 B de la L.R. Es por ello que el convenio, en su artículo 23 N° 1, letra a. indica expresamente que:

“las rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, puedan someterse a imposición en México, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos mexicanos, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena.”

A mi parecer lo anterior debería bastar para que los intereses y cualquier otra renta que no se haya incluido en el párrafo 6 de la L.R. goce del beneficio ahí regulado, ya que al hablar de “disposiciones aplicables de la legislación chilena”, no pueden referirse a otra cosa que no sea el referido párrafo de la L.R.. Sin embargo la norma señalada es a continuación mucho más enfática al agregar:

“Este párrafo también se aplicará a las rentas que se refieren los artículos 6 y 11”(intereses).

De esta manera los intereses pagados desde México a Chile podrán ser acreditados de conformidad a las normas del artículo 41 C , en relación con las disposiciones señaladas en los artículos 41A y 41B L.R., derecho que no existía de ninguna forma antes de entrar a regir el presente convenio, es decir, antes del convenio no era posible aplicarle a los intereses los artículos 41A ni 41 B L.R. El crédito por impuestos extranjeros aumenta en teoría de 0% a 30% una vez vigente el tratado (aunque en realidad, el aumento en el crédito total aplicable solo va del 0% al 15%, por ser ésta la tasa impositiva máxima a que están sujetos los intereses que provienen de México hacia un residente en Chile).

A la inversa, en el caso de los intereses pagados desde Chile a México se permite una rebaja en los impuestos adeudados en Chile, en la medida que se cumpla con los requisitos del párrafo 2 del artículo 11 L.R. (el perceptor de los intereses debe ser el beneficiario efectivo de estos); rebaja que es aplicable solo a la regla general en el caso de impuesto sobre intereses, del 35% al 15%, por cuanto la tasa del 4% fijada en el artículo 59 N°1 L.R. ya se encuentra por debajo del límite máximo fijado en el tratado.

Todos estos intereses generados en Chile y pagados a un residente en México pueden ser gravados sin limitación alguna en ese país, sin perjuicio del derecho que le cabe al residente mexicano de acreditar los impuestos pagados en Chile de conformidad a lo explicado en el punto 3.2 precedente.

3.3.3- *Regalías*

a) Concepto: En el caso chileno, la ley no ha establecido una definición de regalía que abarcara todas las situaciones en las que un pago de tal naturaleza se pueda realizar. Sin embargo, al regular el tema, el artículo 59 L.R. señala una serie de motivos en virtud de los cuales se puede estar obligado al pago de éstas. La L.R. indica en el referido apartado que:

“se aplicará un impuesto del 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna a personas sin domicilio ni residencia en el país por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesoría y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración...”

Esta situación no es de extrañar por cuanto el concepto en si es una derivación del término sajón “royalty” que no necesariamente tiene un significado específico en la lengua castellana ni en nuestra legislación positiva. Sin perjuicio de lo anterior, se asocia el término regalía a los pagos hechos con el objeto de tener la facultad de usar algún derecho de propiedad intelectual perteneciente a otra persona, como son las obras de carácter artístico o literario, o derechos de propiedad industrial donde de forma análoga se autoriza la utilización de la información que permita algún desarrollo científico, comercial o industrial.

En el caso de la ley mexicana, a diferencia de la chilena, el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) si establece una definición del término regalías, haciendo una enumeración bastante larga y amplia de pagos hechos a propósito del uso de derechos de propiedad intelectual o industrial del beneficiario de dichos pagos.⁴¹

Por su parte el tratado de doble tributación con México sigue un criterio similar para definir el concepto de regalía, prescribiendo en el N° 3 del artículo 12 que el término significa:

“las cantidades de cualquier clase pagadas en relación con el uso de, o concesión de uso, de un derecho de autor sobre una obra literaria (“copyright”), patente, marca comercial,”

El tratado continua la definición señalando los objetos que puede haber tenido el pago del derecho de autor. La lista dada en el tratado es bastante amplia por cuanto hoy en día dada la naturaleza del mundo en que vivimos el uso de los

⁴¹ Artículo 15-B C.F.F.: “Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.”

derechos de autor a que se refiere la norma puede provenir de las más diversas formas, ya sea por ejemplo copiando un plano o una obra literaria, o distribuyendo información por medio de los más diversos medios técnicos que existen hoy día (televisión, video, fibra óptica, etc.).

b) Tratamiento tributario en México: En el caso mexicano, es el artículo 156 de la LISR el que regula el tema de las regalías pagadas a un residente en el extranjero, estableciéndose un impuesto del:

- i. 15% como regla general para todas las regalías así como también por la asistencia técnica; y
- ii. 40% en el caso de regalías pagadas por el uso o goce temporal de patentes o certificados de invención, o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad.

Al mismo tiempo LISR de México regula también el criterio para determinar donde se entiende que se encuentra la fuente de las regalías. Para ello fija la referida ley dos criterios básicos:

- i. Se considera que la fuente de la regalía se encuentra en el territorio mexicano cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan esas regalías se aprovechan en México; o
- ii. Cuando se paguen las regalías o la asistencia técnica por un residente en territorio mexicano o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país.

c) Tratamiento Tributario en Chile: En el caso de Chile, la norma que regula el tratamiento tributario que se les aplicará a las regalías es el artículo 59 inciso 1° L.R., el cual prescribe:

“Se aplicará un impuesto del 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesoría y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o en cualquier otra forma de

remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a devoluciones de capitales o préstamos, a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado o a rentas sobre las cuales se hayan pagado impuestos en Chile. En el caso que ciertas regalías y asesorías sean calificadas de improductivas o prescindibles para el desarrollo económico del país, el Presidente de la República, previo informe de la Corporación de Fomento de la Producción y el Comité Ejecutivo del Banco Central de Chile, podrá elevar la tasa de este impuesto hasta el 80%.”

En la práctica la segunda parte de la norma transcrita no tiene mayor importancia por cuanto su aplicación ha sido prácticamente inexistente.

Sin perjuicio de lo anterior, la L.R. estableció, además ciertas tasas especiales para ciertos casos de regalías pagadas al exterior. De esta forma, tenemos que el inciso 2° del artículo 59 L.R. , en relación con el inciso 2° del artículo 60 de la misma ley, fijan una tasa del 20% para las cantidades que se paguen al exterior a productores y/o distribuidores extranjeros por concepto de materiales destinados para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión. Otro caso es el del inciso 3° del mismo artículo 59, el que establece una tasa del 15% respecto de aquellas cantidades que se paguen por el uso de derechos de edición o de autor.

Todas estas normas se encuentran dentro del título IV L.R., el cual trata el tema del impuesto Adicional, por lo que se entiende que la carga tributaria que aquí se establece es para el caso de una regalía pagada desde Chile a un residente en el extranjero, regulándose el impuesto a las regalías pagadas a un residente en Chile por las normas generales del impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario.

Lo anterior debe ser analizado en conjunto con el artículo 32 N°12 L.R., el cual permite a su vez deducir de la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría, hasta por el monto máximo del 4%, los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso 1° del artículo 59 L.R., donde se encuentra la norma transcrita en el párrafo precedente.

Finalmente, cabe señalar que para los efectos de la ley chilena, es el artículo 10 inciso 2° L.R. el que fija las reglas para determinar donde se considera que se encuentra la fuente de las regalías que se paguen al exterior. La norma en comento fija como criterio para determinar la fuente de las regalías en Chile, el hecho que sea en nuestro país donde se lleve a cabo la explotación de una propiedad intelectual o industrial.⁴²

d) Tratamiento tributario en el tratado: Nuevamente en este caso el tratado siguió el mismo esquema establecido para el caso de los dividendos y los intereses, en cuanto a que se le otorga al Estado Contratante donde reside el sujeto beneficiado con el pago de las regalía en derecho a gravar este pago sin límite alguno.

Sin perjuicio de lo anterior Estado de la fuente de las regalías también tiene el derecho a gravar los pagos hechos a título de éstas, pero con un límite del 15% del importe bruto de éstas en el caso que el perceptor de ellas sea el beneficiario efectivo, es decir, que no exista un intermediario como una agencia o establecimiento permanente, entre quien paga y quien finalmente percibe el pago.

Es importante tener en cuenta el párrafo 5 del artículo 12 del tratado que fija el criterio para determinar la fuente de las regalías, en el sentido que en él, éstas se consideran procedentes de aquel país donde se encuentre el deudor de aquellas, ya sea porque es el propio Estado Contratante quien paga por ellas o uno de sus residentes realiza tal pago. Asimismo, en el caso que sea un establecimiento permanente o una base fija quien soporte el pago, la fuente de las regalías se entenderá ubicada en el Estado donde se encuentre situado dicho establecimiento permanente o base fija.

e) Conclusiones: Conforme a lo explicado precedentemente, podemos concluir que, de acuerdo a las normas legales vigentes en Chile y en México, así como a las del tratado en estudio, el residente en México que perciba rentas a

⁴² Artículo 10, inciso 2° L.R.: "Son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad intelectual o industrial."

título de regalías provenientes de Chile tendrá un evidente beneficio por cuanto, aunque estará obligado a pagar íntegramente los impuestos que correspondan en México, respecto de aquellos a que se está obligado a pagar en Chile hay una rebaja sustancial a la mitad, del 30% al 15%, en el evento que como dice el tratado, el perceptor del pago sea el beneficiario efectivo de aquel, impuestos que además son acreditables en México conforme a las normas ya explicadas en el punto 3.2 del presente trabajo.

Un ejemplo del caso propuesto podría ser el de una empresa discográfica mexicana que vende los derechos de reproducción de un disco a una empresa discográfica chilena, debiéndole la empresa chilena pagar una suma determinada a título de derechos de reproducción.

En el caso inverso, es decir, respecto del pago que percibe un residente en Chile proveniente de México a título de regalías, como regla general no se verá beneficiado con una rebaja en el monto del impuesto a pagar en México ya que el límite máximo establecido del 15% coincide con la tasa vigente para ese impuesto hoy en el referido país. Sin embargo, en el caso de regalías pagadas por el uso o goce temporal de patentes o certificados de invención, o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la rebaja es sustancial, en la medida que se cumpla con el requisito de que el perceptor del pago sea su beneficiario efectivo. De esta manera, la carga tributaria a que se verá expuesto el contribuyente en el Estado de la fuente de las regalías (México) será rebajada para estos casos de un 40% a un 15%, impuestos que en todo caso se pueden acreditar en Chile de conformidad a las normas de los artículos 41A, 41B y 41C L.R. de acorde a las explicaciones del punto 3.1 del presente trabajo.

3.3.4- *Ganancias de Capital*

a) Concepto y ciertas cuestiones previas: En términos genéricos podemos señalar que el concepto "ganancias de capital" se refiere a la utilidad que se obtiene de la realización de un bien de capital de cualquier tipo. La ganancia o

utilidad proviene de la diferencia o mayor valor obtenido entre el costo de adquisición de dicho activo y el ingreso obtenido a partir su venta o intercambio.

Al respecto, el tratado de doble tributación suscrito entre Chile y Argentina da una definición de lo que se considera ganancia de capital señalando:

"La expresión ganancias de capital se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere ni produce habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

Por otra parte tenemos que la idea de "impuesto a las ganancias de capital" se refiere a una disposición de la ley tributaria en virtud de la cual las utilidades obtenidas de la venta de bienes de capital son gravadas independientemente de las utilidades obtenidas por otras rentas. Este tratamiento tributario que se les da a las ganancias de capital difiere sustancialmente entre los distintos países, gravándose en ciertas ocasiones a éstas de conformidad a las normas generales de la Ley de la Renta respectiva; en otras no se consideran rentas imponibles, o simplemente son gravadas cuando son percibidas por una empresa y no por una persona natural. En todo caso, cuando se establece un impuesto específico a las ganancias de capital, la tasa con que se gravan estos beneficios es en general inferior a aquella establecida para los demás impuestos a la renta.

Como se puede desprender de los conceptos anteriores, las ganancias de capital pueden tener los más diversos orígenes, tales como la enajenación de bienes inmuebles, así como la de todo tipo de bienes muebles. Al respecto el tratado con México se refiere a bienes inmuebles, bienes muebles y a buques o aeronaves, distinguiéndose al mismo tiempo entre bienes muebles propiamente tales y aquellos que forman parte del activo de un establecimiento permanente o base fija.

Pues bien, para los efectos de analizar las consecuencias que traerá consigo el tratado en los gravámenes impuestos a las ganancias de capital, analizaremos a continuación los casos de las utilidades de este tipo que se obtengan a partir de la enajenación de acciones de una sociedad anónima por ser generalmente estos, en mi opinión, para los efectos de los inversionistas extranjeros los casos más relevantes que se puedan dar.

b) Tratamiento tributario en Chile: En Chile las ganancias de capital también son conocidas como mayores valores derivadas de la disposición de bienes de capital o de inversiones del contribuyente.

A grandes rasgos, podemos distinguir en nuestro país tres formas distintas de tratar las ganancias de capital:

- i. Aquellas ganancias de capital que están afectas a un régimen de tributación normal: aquí tenemos la mayoría de los casos, en donde se les aplica la regla general de un impuesto de Primera Categoría y un impuesto Global Complementario o Adicional;
- ii. Aquellas ganancias de capital afectas a un régimen de tributación especial: se encuentran aquí la mayor parte de las utilidades obtenidas a partir del mayor valor obtenido en la venta de acciones, las que están reguladas en los incisos 2°, 3° y 4° del artículo 17 N°8 de la L.R, aplicándose en este caso el impuesto de Primera Categoría en carácter de único.
- iii. Aquellas ganancias de capital excluidas de toda tributación: están enumeradas en el artículo 17 N°8 de la L.R., norma en virtud de la cual se les considera ingreso no renta. Hay que hacer presente eso si, que al respecto, el artículo 18 de la L.R. prescribe que los numerandos a), b), c), d), i) y j) del art. 17 N° 8 serán gravados según las reglas generales de los impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, cuando estas rentas sean objeto de negociaciones realizadas en forma habitual por el contribuyente. En mi opinión, en este caso no estaríamos frente a una ganancia de capital, sino que más bien frente a una renta obtenida dentro del giro del negocio del contribuyente y por lo tanto la distinción no sería del todo necesaria.

Asimismo, el mismo artículo 18 de la L.R. establece una serie de presunciones de derecho de habitualidad en el caso de la venta de predios urbanos o rústicos o acciones de sociedades anónimas.

Otro caso de ganancias de capital excluidas de toda tributación corresponde a aquellas incluidas en el nuevo artículo 18 bis de la Ley de la Renta⁴³, donde se permite a los inversionistas institucionales extranjeros que cumplan con los requisitos ahí establecidos a eximirse del pago de impuestos por el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y de otros valores mobiliarios.

En el caso del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de una sociedad anónima, en términos generales, para conocer el efecto tributario que este generará en el contribuyente en Chile hay que distinguir:

- i. Sociedades anónimas cerradas y ciertos casos de abiertas: En este caso al mayor valor obtenido en la enajenación de acciones se le aplica el tratamiento tributario general, es decir Primera Categoría y Global Complementario o Adicional. El mismo criterio se aplicará al mayor valor obtenido por "*accionistas de sociedad anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses...*"⁴⁴
- ii. Sociedades Anónimas Abiertas: En el caso de las sociedades anónimas abiertas, el artículo 17, inciso 3° L.R. prescribe que la utilidad obtenida a partir de la venta de acciones está gravada con el impuesto de Primera Categoría como impuesto único, a menos que operen las normas de habitualidad establecidas en el artículo 18 de la misma ley. El referido artículo 18 prescribe, como ya lo explicamos en el punto iii. de la enumeración anterior que en el caso de habitualidad esta venta de acciones será gravada con el impuesto de Primera Categoría y con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.

⁴³ El artículo 18 bis fue agregado a la Ley de la Renta por la ley 19.738, publicada en el Diario Oficial el 19 de junio de 2001.

⁴⁴ Art. 17, inciso 4°, en relación con el N° 8, letra a) de la misma norma legal.

Finalmente está el caso de los inversionistas institucionales extranjeros a los que se les puede aplicar el artículo 18 bis de la Ley de la Renta, quienes no serían gravados por el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones.

c) Tratamiento tributario en México: En el caso mexicano, es el artículo 17 V L.I.S.R.⁴⁵ el que se refiere a las ganancias de capital. La norma en cuestión primero hace una enumeración de las fuentes de las ganancias de capital y ordena que los ingresos que de ella se obtengan se acumulen a los demás ingresos de las personas morales. Luego se les aplicará a la base imponible de las personas morales el impuesto general con que se gravan las empresas en México, las cuales por regla general están gravadas con una tasa del 35%. En otras palabras, el tratamiento que se les da a las ganancias de capital en México no difiere en nada de aquel otorgado a cualquier otro tipo de renta.

d) Tratamiento tributario en el tratado: El tratado con México se aparta bastante del modelo de la OCDE al tratar el tema de las ganancias de capital. En efecto, el modelo señalado regula en su artículo 13, al igual que el tratado en estudio las ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes inmuebles (párrafo 1), de bienes muebles pertenecientes a un establecimiento permanente (párrafo 2) y de naves y aeronaves (párrafo 3), para luego en el párrafo final prescribir que cualquier otro tipo de ganancia de capital, distinto de aquellas reguladas en los párrafos 1, 2 y 3 del convenio será gravado en el Estado de la Residencia del enajenante.

Lo anterior implicaría que salvo el caso de la venta de acciones pertenecientes a un establecimiento permanente de una empresa del otro Estado Contratante, que serían gravadas por el Estado donde se encuentre dicho

⁴⁵ Art. 17 LISR: "Para los efectos de este título se considerarán ingresos acumulables, además de los señalados en los artículos de esta Ley, Los siguientes:

V Ganancias de Capital: La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles de residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista."

establecimiento permanente⁴⁶, en todos los demás, la utilidad generada por el mayor precio obtenido en la venta de acciones sería gravada por el Estado de la residencia del contribuyente, o de la fuente de la renta según como lo prescriba la legislación interna de cada Estado, no siendo esta limitada de manera alguna por el tratado.

En el caso del tratado con México, se mantienen en el artículo 13 básicamente las normas establecidas en los tres primeros párrafos del convenio, con modificaciones muy pequeñas. Sin embargo el párrafo 4 del tratado ya no le otorga al Estado de la residencia del enajenante la facultad de gravar las rentas no comprendidas en los demás párrafos del artículo citado, sino que permite a los Estados Contratantes gravar las ganancias de capital provenientes de la enajenación de dichas rentas de conformidad a su legislación interna sin que ninguna disposición del tratado pueda alterar esto.

Es decir, la gran innovación del tratado en esta manera consiste precisamente en no reglamentar de ninguna manera la imposición aplicable sobre ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones de sociedades anónimas cuando estas no pertenezcan al activo de un establecimiento permanente o de una base fija.

e) Conclusiones: Lo anterior trae consigo en la práctica que las ganancias de capital obtenidas a partir de la enajenación de acciones de sociedades anónimas que no pertenezcan al activo de un establecimiento permanente sean gravadas en México según las reglas generales, aplicándoseles una tasa impositiva del 35% para las personas jurídicas y de un 3 a un 40% a las personas naturales. En la medida que estas acciones hayan pertenecido a una sociedad residente en Chile, la utilidad obtenida también podrá ser gravada en Chile de acuerdo a las reglas señaladas en la letra b) precedente. Sin embargo existe para el residente en Chile la posibilidad de ampliar el crédito que se goza por

⁴⁶ Lo anterior es perfectamente compatible con lo explicado en el punto 2.3.4, en el cual indicamos como la principal importancia del concepto de establecimiento permanente, la circunstancia que este nuevo tipo de entidad creada por el tratado permite gravar en un Estado Contratante rentas de empresas del otro Estado Contratante.

impuestos extranjeros de un 15 a un 30% conforme a las reglas de los artículos 41A, 41B y 41C de la L.R.

En el caso inverso, es decir, en la utilidad obtenida a partir de la enajenación de acciones de una sociedad chilena, y pertenecientes a una sociedad mexicana, el mayor valor obtenido también se grava conforme a lo dispuesto en la letra b) precedente y luego de acuerdo a las normas internas de la legislación mexicana, sin embargo en este caso el contribuyente residente en México no tendrá un beneficio real ya que la ley mexicana no distingue para los efectos del crédito por impuestos pagados o adeudados en el extranjero entre un Estado con el que se ha celebrado un tratado de doble tributación y uno con el que no se ha celebrado uno.⁴⁷

⁴⁷ Ver punto 3.2.

4. EL TRATADO CON CANADÁ

En el presente capítulo haré un análisis del tratado de doble imposición celebrado entre Chile y Canadá. Dada la circunstancia que el convenio en cuestión es, al igual que aquel tratado celebrado con México, de aquellos que siguen el modelo de la OCDE, y con el objeto de no repetir conceptos ya explicados precedentemente, esta parte del trabajo la llevaré a cabo preferentemente a partir de una comparación de ambos tratados, destacando los aspectos más relevantes de ellos y enfatizando aquellos puntos donde se apartan uno del otro.

4.1- La Fuente y la Residencia en el tratado con Canadá:

4.1.1- *La residencia en el tratado y en Canadá:*

En términos generales podemos afirmar que no existen grandes diferencias entre los tratados de Chile con México y con Canadá en cuanto a la forma de tratar el tema la residencia del contribuyente y de la fuente de la renta. En efecto, en ambos existe una remisión a la ley interna para establecer el concepto de residente para efectos tributarios.

Al respecto, la legislación canadiense exige en relación con las personas naturales, que para ser residente en Canadá para efectos fiscales debe existir una relación continua entre el sujeto y Canadá. A mayor abundamiento, se considera residente en Canadá a un individuo que mantiene en dicho país una residencia fija para él y su familia.

Lo anterior puede ser un poco más conflictivo en el caso de las personas jurídicas, por cuanto en el caso canadiense el criterio principal para determinar la residencia de éstas depende del lugar donde se encuentre la sede principal o donde se lleve a cabo la dirección efectiva de la empresa. Ello difiere sustancialmente de la legislación chilena, la que como ya explicamos en el punto 2.1.3, letra b), considera a una persona jurídica residente en Chile en la medida que se haya constituido o

registrado en nuestro país.

Que ocurre; simplemente que, por ejemplo, una sociedad constituida en Canadá y cuya sede de dirección efectiva se encuentre en Chile no será residente ni en Chile ni en Canadá para los efectos fiscales; o a la inversa, una sociedad constituida en Chile y cuya sede principal se encuentre en Canadá puede ser considerada residente en ambos Estados Contratantes.

Las normas del tratado en su artículo 4 párrafo 2, donde se regulan los conflictos de doble residencia, se refieren al caso donde un sujeto es considerado residente en ambos Estados Contratantes, pero a mi parecer podrían aplicarse también a este caso donde un vacío en la legislación determina la circunstancia que no se puede establecer una residencia para los efectos fiscales.

4.1.2- Conflictos de doble residencia:

No existen en el tratado grandes diferencias respecto del celebrado con México, por cuanto me remito respecto de este tema a lo ya explicado en el punto 2.1.4.

4.1.3- La fuente de la renta, los establecimientos permanentes y los conflictos entre la fuente y la residencia:

Los temas de este apartado, de la misma manera que en el anterior, en general no tienen diferencias de importancia que destacar entre uno y otro tratado.

a) La Fuente: En efecto, podemos afirmar que, al igual que en el caso mexicano, no existe en el tratado con Canadá una definición ni tratamiento específico del concepto de fuente de la renta, siendo mencionado como tal solo respecto de los intereses y las regalías, conceptos que en todo caso reafirman lo dispuesto por las legislaciones internas tanto de Chile como de Canadá en cuanto a que se entiende por tal⁴⁸.

⁴⁸ Ver punto 2.2 del presente trabajo.

b) El establecimiento permanente: De acuerdo a su realidad actual, donde están vigentes una gran cantidad de tratados de doble tributación entre Canadá y otros países del mundo (más de 50), la legislación canadiense ha incorporado el concepto de establecimiento permanente dado por el modelo de la OCDE. Consecuente con ello, y al seguir el tratado con México el mismo modelo indicado, no existen entre aquel, el celebrado con Canadá, ni la legislación de este último país, diferencias importantes que destacar. Es por esta razón que lo explicado precedentemente en el punto 2.3 es igualmente válido en este caso.

c) Conflictos entre fuente y residencia: La estructura del tratado para determinar donde, cuando y como se grava una renta sigue siendo la misma que la del modelo de la OCDE y la del tratado con México. Sin embargo, existe en el caso del tratado chileno canadiense un desarrollo distinto del tema que respecto de aquellos cuando analizamos la forma de regular las pensiones: Canadá, consecuente con la reserva efectuada al modelo de convenio de 1998⁴⁹, introdujo dentro del artículo 18 que regula las pensiones, el concepto de anualidad, lo que produjo ciertas diferencias con la norma original del modelo y del tratado con México.

Ahora en lugar de asumir un concepto amplio de pensiones, habría que distinguir entre las pensiones en general y las llamadas anualidades:

- i. Las primeras mantienen la regla general en cuanto a que pueden gravarse sin limitación alguna en el Estado de la fuente de ellas, es decir, en el Estado desde donde se originó el respectivo pago;
- ii. En el caso de las anualidades, primero hay que señalar que de acuerdo a lo dispuesto en el Modelo de Convenio de 1998, se entiende por ellas a los pagos periódicos que tienen como causa la existencia de un empleo anterior.

A mi parecer, conforme a la redacción del tratado y lo dispuesto en el modelo de convenio, este concepto podría implicar, por ejemplo, el pago que se

⁴⁹ Model Tax Convention on Income and Capital, 1998, página 191: Canadá, en el contexto del párrafo 1 del

hace en virtud de la existencia de un seguro de desempleo, aunque ello no aparece como del todo claro, pudiendo también ampliarse a otros casos de pagos periódicos. Estimo que en el futuro serán tanto la jurisprudencia administrativa como la judicial las llamadas a determinar la diferencia entre pensión y anualidad, por cuanto ambos conceptos, y en especial este último permiten ser tomados por el interprete desde perspectivas muy amplias o restringidas. En relación con el tema, y mirándolo en el largo plazo, la circunstancia que Irlanda y el Reino Unido, países con los que eventualmente se celebren tratados de esta naturaleza en el futuro, hayan hecho la misma reserva al modelo de convenio 1998 puede redundar en que la importancia de distinguir entre uno y otro concepto aumente.

Pues bien, en estos casos el Estado con la facultad de gravar los pagos objeto de anualidades sigue siendo, al igual que las pensiones en general, el Estado de la fuente de la renta. Sin embargo, al mismo tiempo se le otorga al Estado de la residencia del contribuyente la facultad de hacerlo, pero con una tasa límite del 15% del monto de aquellas.

4.2- Eliminación de la doble tributación conforme a la legislación canadiense:

El tratado con Canadá regula en su artículo 23 la forma de evitar la doble tributación internacional. Para estos efectos se distingue, sujeto a las normas vigentes hoy en Canadá, entre dos métodos para solucionar el problema:

4.2.1- *Exención de rentas de fuente externa en Canadá:*

El artículo 23 N° 2, letra b)⁵⁰ del tratado, que en esta materia se remite a la legislación interna ("Income Tax Act") vigente en Canada, permite para los efectos del

artículo 18 se reservó incluir en el una referencia explícita a las anualidades.

⁵⁰ Art. 23 párrafo 2 b): "sujeto a las disposiciones vigentes en la legislación de Canadá referidas a la imposición de la renta de una filial extranjera y a cualquier modificación posterior de esas disposiciones (las que no afectarán el principio general aquí establecido) para el cálculo del impuesto canadiense, una sociedad residente en Canadá podrá deducir en el cálculo de su renta imponible todo dividendo percibido por ella que provenga de beneficios exentos de una filial extranjera residente en Chile.."

cálculo del impuesto canadiense a que está sometida una sociedad, la deducción de su base imponible de todo dividendo percibido por ella que provenga del “exempt surplus” de una filial extranjera residente en un país con el cual Canadá hubiese suscrito un Tratado para evitar la Doble Tributación (e.g. Chile).

En términos muy generales, el “exempt surplus” es el Fondo o “Pool” de utilidades empresariales líquidas (después de aplicar los impuestos correspondientes), derivadas de actividades llevadas a cabo en países que han suscrito un tratado de doble tributación con Canadá, por filiales residentes en éstos.

Para ser considerada una empresa extranjera filial (“foreign affiliate”) de un contribuyente en Canadá, la legislación canadiense establece dos requisitos:

a) Que el contribuyente en Canadá posea a lo menos el 10% de cualquier clase de acciones de la sociedad residente en el extranjero;

b) Que el contribuyente, y las personas relacionadas con él posean en común, directa o indirectamente el 10% de la sociedad extranjera.

Todos los demás casos de doble tributación son atenuados por medio del sistema del crédito por impuestos extranjeros.

4.2.2- Deducción de los impuestos pagados en Chile del impuesto a pagar en Canadá sobre los beneficios, rentas o ganancias generados en Chile (método del “tax credit” o crédito por impuestos extranjeros):

El párrafo 2, letra a) del tratado⁵¹ consagra la regla general establecida en

⁵¹ Art. 23, párrafo 2: “El caso de Canadá la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

a) sujeto a las disposiciones vigentes de la legislación de Canadá referidas a la deducción de impuestos pagados en el extranjero del impuesto a pagar en Canadá, y a cualquier modificación posterior de esas disposiciones (que no afecten el principio aquí establecido) y salvo que se disponga una mayor deducción o reducción en la legislación canadiense, el impuesto a pagar en Chile podrá deducirse del impuesto a pagar en Canadá con respecto a esos beneficios, rentas o ganancias;”

Canadá para solucionar el problema de la doble tributación: el crédito contra impuestos soportados en el extranjero respecto de beneficios, rentas, ganancias obtenidas fuera de Canadá (en este caso, en Chile).

Al mismo tiempo, la legislación canadiense fija un límite para este crédito, límite en virtud del cual aquel no puede ser de un monto superior al de los impuestos que se deban pagar en dicho país por rentas del mismo tipo de aquellas que fueron gravadas en el extranjero y que por lo tanto generaron el respectivo crédito.

En los casos donde no se pueda aprovechar contra los impuestos a pagar en Canadá el total del crédito generado por los impuestos pagados en Chile, se permite imputarlo al impuesto pagado o por pagar durante los 7 ejercicios anteriores o durante los 3 ejercicios posteriores a aquel en que se generaron.

Los créditos en Canadá por rentas de fuente chilena sólo pueden utilizarse contra impuestos que hubiesen gravado la misma renta también en dicho país. Esto es importante por dos razones:

Esta norma contempla una importante restricción al crédito por impuestos extranjeros en Canadá, por cuanto éste sólo se concederá en la medida que existan en dicho país impuestos que graven las mismas rentas que han resultado gravadas en Chile, lo que no siempre y necesariamente es así.

4.2.3- Impuestos provenientes de rentas de una fuente distinta a un negocio llevado a cabo en el extranjero (foreign non business income tax):

Las normas señaladas en los puntos anteriores corresponden a la forma de solucionar la doble tributación en Canadá, respecto de los impuestos pagados por aquellas rentas provenientes de un negocio llevado a cabo en el extranjero. Pues bien, la legislación canadiense establece ciertas diferencias en la forma de evitar la doble tributación internacional respecto de aquellas rentas provenientes de fuentes distintas a un negocio llevado a cabo en el extranjero.

Por fuente distinta a un negocio llevado a cabo en el extranjero se adopta un concepto residual, por cuanto esta normativa se aplica a todas aquellas rentas distintas de las que la ley canadiense considera sujetas a impuesto a la renta por la

realización de un negocio.

Así, por ejemplo, se considera renta de este tipo las regalías percibidas por la venta de derechos de autor(¿???)

En cuanto a las normas que regulan estas rentas, hay dos cuestiones de interés que destacar:

a) Crédito contra impuestos extranjeros: Para el cálculo del crédito a que se tiene derecho respecto de estas rentas, al igual que en los casos anteriores, se debe considerar la cantidad inferior entre:

- i. El impuesto a la renta extranjero pagado por las rentas de una fuente distinta a un negocio llevado a cabo en el extranjero; o
- ii. El impuesto federal de Canadá que de otra manera se debería pagar por aquellas rentas durante el respectivo año tributario.

En el caso de las personas naturales que tengan rentas de fuente extranjera derivadas de propiedades distintas de bienes raíces es distinto, por cuanto para ellas el límite al crédito por los impuestos extranjeros generados es del 15% del monto bruto de tales rentas.

b) Remanente del Crédito: La principal diferencia entre este tipo de rentas y aquellas provenientes de un negocio llevado a cabo en el extranjero es que en este caso no está permitida la imputación de aquellos créditos a ejercicios anteriores o posteriores a aquellos donde se generaron. Sin embargo, cuando no se pueda hacer uso de todo el crédito disponible, se permite que el remanente pueda deducirse de la base imponible al calcular el respectivo impuesto en Canadá.

4.2.4- *Rentas exentas en Canadá:*

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, conforme a la letra c) del mismo

artículo 23, párrafo 2⁵², las rentas o capitales remesados desde Chile a un residente en Canadá, que se encuentran exentos de pagar impuestos en Canadá (exempt surplus), deben incorporarse al cálculo del importe de los impuestos sobre las demás rentas o patrimonio de dicho residente.

4.2.5- *Otras cuestiones de interés:*

a) Convertibilidad: En cuanto a las normas de convertibilidad, la ley canadiense prescribe que para los efectos de su acreditamiento, los impuestos pagados en el extranjero se convertirán a Dólares Canadienses a la misma tasa de cambio a la que se convirtió la renta que dio origen a tales impuestos.

b) Normas contables: Tanto las utilidades como las pérdidas provenientes de una sucursal en el extranjero son contabilizadas individualmente para cada Estado donde estas se ubiquen. Además, para los efectos de su contabilización se toman en cuenta las normas contables vigentes hoy día en Canadá.

c) Impuestos contra los que cabe la acreditación: Los impuestos pagados por las rentas provenientes de un negocio llevado a cabo en el extranjero solo pueden ser acreditados en Canadá contra los impuestos federales. La razón de ello es doble: (i) por una parte, las provincias no son parte del Tratado, sino solo el gobierno federal; y (ii) las provincias no gravan las rentas provenientes de entidades o sucursales ubicadas en el extranjero. Como consecuencia de lo anterior, no existe ningún crédito contra los impuestos provinciales de los que pueda disponerse para los efectos del tratado, ya que como lo señalamos en el punto 4.2.1 solo se puede hacer valer el crédito otorgado contra los impuestos que gravan en Canadá las mismas rentas que les dieron origen.

⁵² Art. 23 párrafo 2 c): “cuando de conformidad con cualquier disposición del presente convenio, las rentas obtenidas por un residente de Canadá o el patrimonio que este posea estén exentos de imposición en Canadá, Canadá podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o patrimonio de dicho residente.”

4.3- Efectos que producirá la aplicación del tratado sobre aquellas rentas consideradas más relevantes para los contribuyentes:

Como regla general, los dividendos, intereses, y regalías pagados por un residente en Canadá a un no residente son gravados en dicho país con un impuesto de retención a una tasa del 25%. Sin perjuicio de lo anterior, este impuesto puede ver reducida su tasa en virtud de las normas contenidas en los tratados internacionales suscritos por Canadá, pudiendo también existir un derecho a crédito en el Estado del sujeto receptor del pago, conforme a las normas vigentes de los tratados suscritos, así como de las legislaciones internas de cada país.

4.3.1- Dividendos:

Al hablar de dividendos, nos referimos aquí, al igual que en el caso del tratado con México, en general, al rendimiento de acciones de sociedades anónimas.

a) El tratado con Canadá y los dividendos: El artículo 10 del tratado con Canadá estableció en su párrafo 1 el principio de la residencia como regla general en cuanto a la determinación del Estado con facultad de gravar al contribuyente por los dividendos que perciba desde el otro Estado Contratante. Sin embargo, al mismo tiempo, en el párrafo 2 se le otorgó al Estado de la fuente de la renta el derecho de establecer impuestos a los dividendos, pero a una tasa limitada. La referida tasa debería ser, siguiendo la tendencia de los tratados firmados por Canadá, del:

- i. 10% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente el 25% de las acciones con derecho a voto en la sociedad (letra a) del párrafo 2); o
- ii. del 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos (letra b) del párrafo 2).

La norma anterior, sin embargo solo ha logrado entrar en vigencia en forma

parcial, por cuanto el protocolo relativo al tratado en cuestión, e incorporado al final de éste establece en su punto 1 una cláusula de nación más favorecida que afecta precisamente la letra a) del párrafo 2 recién indicada, por lo que al entrar en vigencia conjuntamente ambos tratados estudiados en el presente trabajo (con México y con Canadá), la norma del con Canadá deja de ser aplicable y rige en su lugar la del tratado con México, por ser esta más favorable al contribuyente.

En efecto, en ella se determina un límite para los gravámenes que se impongan en el Estado de la fuente del 5% del importe bruto de los dividendos, si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 20% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos y 10% en los demás casos. En consecuencia se reduce aquí la tasa máxima con que se puede gravar los dividendos en el Estado de la fuente (de 10 a 5%)⁵³, manteniéndose el requisito de ser propietario del 25% de las acciones con derecho a voto en la sociedad, sin verse afectada la tasa general del 15% para los demás casos.

La limitación indicada, establecida a los impuestos sobre los dividendos pagados desde el Estado de la fuente de aquellos al Estado de la residencia del contribuyente, sólo será aplicable en la medida que el dividendo sea percibido por el beneficiario efectivo de estos, esto es, cuando no existe un intermediario entre la sociedad que los distribuye y quien tiene derecho al pago.

La norma descrita en el párrafo anterior es aplicable especialmente a casos como los “trusts”, institución típicamente sajona donde el perceptor de los dividendos (el “trust”) es una persona completamente distinta a quien será el beneficiario efectivo de estos en definitiva.

Por otra parte, el tratado incluye al final del párrafo 2 del artículo 10 la misma disposición que ya señalamos en su oportunidad respecto del tratado con México (aunque en aquel caso ella fue incluida en el protocolo respectivo), en cuanto a que

⁵³ Protocolo, párrafo 1: “Si luego de la fecha de la firma del presente Convenio, la República de Chile concluye un Acuerdo o Convenio con un Estado que es miembro de la Organización para el Desarrollo Económico, por el que Chile acuerda una tasa de impuesto sobre los dividendos a los que se refiere en el subpárrafo a) del párrafo 2 del artículo 10 que sea menor del 10 por ciento o una tasa de impuestos sobre intereses o regalías que sea menor del 15 por ciento, dicha tasa menor (que en ningún caso será inferior a 5 por ciento en el caso de dividendos y a 10 por ciento en el caso de intereses y regalías) se aplicará para los propósitos del subpárrafo a) del párrafo 2 del Artículo 10, en relación con los dividendos...”

las normas relativas a la imposición en el Estado de la fuente de la renta no se aplican a las normas que se refieren a la imposición a la sociedad, entendiéndose por tales, en el caso chileno, las normas del impuesto de Primera Categoría como del Adicional, siempre que aquel sea deducible contra éste.

La consecuencia de esta norma, al igual que en el caso mexicano es que ninguno de los impuestos antes mencionados (Primera Categoría y Adicional) se verá afectado por los límites respectivos. Sin perjuicio de lo anterior, en caso que la legislación chilena establezca un impuesto específico por los dividendos remesados al exterior, aquel si estaría limitado por las tasas indicadas.

b) Legislación Chilena y los dividendos: Respecto de las normas chilenas relativas a los dividendos en este apartado me remitiré a lo ya explicado en el punto 3.3.1 letra c), anterior.

c) Legislación Canadiense y los dividendos: Los dividendos pagados desde Canadá a un no residente en aquel país están sujetos a un impuesto de retención cuya tasa es del 25% la cual puede, en todo caso, reducirse en el evento que así lo disponga un tratado de doble tributación celebrado con el país de donde reside el sujeto que percibe el pago.

Por su parte, los dividendos pagados desde el extranjero a un residente en Canadá se incorporan a la base de cálculo del impuesto del contribuyente canadiense, ya sea para calcular el impuesto a la empresa respectiva (que tiene una tasa única del 38%) o para calcular el impuesto personal del contribuyente (que tiene una tasa progresiva que parte en el 17% y va subiendo por tramos)⁵⁴.

En el caso de las sociedades residentes en el extranjero, existe sin embargo una distinción que hacer para los efectos de calcular los impuestos provenientes de dividendos repartidos por ellas:

⁵⁴ Hago referencia aquí solo al impuesto federal establecido en Canadá, ya que es aquel el que determina la posibilidad de acreditar los impuestos pagados en el extranjero, por cuanto es el único que grava las rentas provenientes en el extranjero. Hago presente esto debido a que en Canadá existe una serie de otros impuestos a nivel provincial y local que pueden hacer variar sustancialmente las tasas aquí indicadas, pero que no afectan los créditos por impuestos extranjeros, debido a que las provincias no pueden gravar rentas que provengan del extranjero.

- i. Dividendos exentos de pagar impuestos: Son aquellos que provienen del llamado “exempt surplus”⁵⁵, conforme al cual, aquellas rentas líquidas provenientes de una filial residente en un país con el cual Canadá posee tratado de doble tributación vigente, por actividades llevadas a cabo en dicho país no son gravadas de ninguna manera en Canadá. La legislación canadiense parte del supuesto que los primeros dividendos pagados desde el extranjero provengan de esta cuenta y por lo tanto no se incorporan a la renta imponible del contribuyente canadiense.
- ii. Dividendos afectos a los impuestos canadienses: comprenden esta cuenta los dividendos provenientes de filiales en el extranjero de países con los que Canadá no tenga tratado de doble tributación y cualquier otro tipo de renta que se perciba por este concepto que no provenga del “exempt surplus”.

La consecuencia de ser considerados dividendos afectos a impuestos es que éstos gravados según las reglas generales de la legislación vigente en Canadá, pero se permite deducir el impuesto soportado en el extranjero a través del sistema del tax credit.⁵⁶

Se le otorga a su vez al contribuyente en Canadá la opción de elegir si en lugar de repartir primero el dividendo exento, en su lugar se parta con él que está afecto a tributación. Esto sería recomendable en el evento de contar con pérdidas anteriores que permitan hacer desaparecer para los efectos tributarios dichas utilidades, no pagar impuestos y guardarse la parte exenta para un período posterior⁵⁷.

d) Conclusiones: Conforme a las normas explicadas precedentemente, y a las explicaciones dadas en su oportunidad al analizar el mismo tema respecto del tratado

⁵⁵ Ver punto 4.2.1

⁵⁶ Ver punto 4.2.2

⁵⁷ Al igual que en el caso de los remanentes de crédito por impuestos extranjeros, las pérdidas incurridas por una sociedad pueden imputarse solo a los siete años anteriores a su ocurrencia o a los tres posteriores a ella, por lo tanto, mientras antes se puedan aprovechar mejor.

con México, podemos concluir lo siguiente:

- i. Los impuestos de Primera Categoría y Adicional que graven los beneficios con cargo a los cuales se paguen dividendos desde Chile hacia Canadá no son objeto de ninguna clase de limitación en sus tasas por las disposiciones del tratado. A mayor abundamiento, la imposición que se establece sobre esos pagos (Primera Categoría y Adicional) se entiende como gravámenes establecidos contra la sociedad, y no contra los dividendos. Sin perjuicio de lo anterior, en el evento de incorporarse en Chile en el futuro algún impuesto nuevo específicamente sobre los dividendos, este sí estaría limitado por las tasas máximas del párrafo 2 del artículo 10 del tratado, indicados en la letra a), anterior.
- ii. La circunstancia que el concepto de “exempt surplus” existente en Canadá no se encuentre limitado sólo a los dividendos, sino que a cualquier beneficio empresarial proveniente de una filial que resida en un país con el cual Canadá tenga tratado de doble tributación vigente, es que aquellas rentas provenientes de una filial chilena que cumpla con los requisitos que para ello establece la legislación interna de Canadá, podrá ser considerada como renta exenta y no verse gravada de ninguna forma.

Lo dispuesto en el párrafo anterior es sin perjuicio del derecho a acreditar contra los impuestos canadienses aquellos pagados en Chile sobre los dividendos que no forman parte del “exempt surplus”
- iii. Los dividendos pagados desde Canadá hacia Chile verán reducida su carga tributaria desde un 25% (impuesto de retención que debe pagarse en Canadá) hasta un 5% del importe bruto de los dividendos, en el caso de aquel que posea más de un 25% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que realiza el pago, o un 15% en los demás casos. Los impuestos aquí señalados serán en todo caso acreditables en Chile contra los impuestos nacionales conforme a las normas de los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la Ley de la Renta, ya latamente explicadas en este trabajo. En estos casos el aumento en el crédito del 15% al 30%

(por el hecho de existir un tratado) solo tiene un efecto real en los casos en que no se pueda hacer uso de la rebaja antes mencionada, ya que de no ser así, los impuestos canadienses sujetos a las tasas del 15% o 5% podrían perfectamente acreditarse sin los beneficios adicionales del artículo 41 C de la Ley de la Renta.

4.3.2- *Intereses:*

a) El tratado con Canadá y los intereses: Respecto de los intereses hay que señalar en primer lugar que al igual que en el tratado con México, en el caso canadiense, el artículo 11 N° 3 determina un concepto de intereses siguiendo también la misma estructura dada en los modelos de convenios de la OCDE. Con el objeto de no repetir conceptos ya desarrollados precedentemente, hago presente al lector que todo lo sostenido al respecto en el punto 3.3.2 es válido para este caso, en especial en lo que se refiere a la facultad de los Estados Contratantes de fijar nuevos conceptos de intereses y a las normas del modelo de la OCDE para distinguir entre un interés y un dividendo⁵⁸.

En cuanto a las normas que determinan al sujeto obligado al pago, nuevamente se repite el caso del tratado con México, en cuanto a que se le otorga al Estado de la residencia el derecho a gravar al contribuyente sin límite alguno, permitiéndole, al mismo tiempo al Estado de la fuente de éstos la posibilidad de establecer tributos que graven su percepción, aunque con un límite del 15% del importe bruto de los intereses (artículo 11, párrafo 2, tratado con Canadá).

La norma anterior trae consigo la consecuencia de reducir la carga tributaria establecida en Canadá para pagos de esta naturaleza desde un 25% que es la regla general a solo un 15%.

Por otra parte, el artículo 23 N°1 letra a) otorga la posibilidad de que en Chile se

⁵⁸ Art. 11 párrafo 3, Tratado Con Canadá: “El término intereses, en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, así como cualquiera otra renta que la legislación del Estado donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de cantidades dadas en préstamo. Sin embargo, el término “interés” no incluye las rentas comprendidas en el artículo 10.”

acrediten contra los impuestos nacionales los impuestos pagados en el extranjero por concepto de intereses. Como este derecho no existía antes del tratado, ahora el beneficio relativo es superior, por cuanto se amplía el derecho a crédito desde 0% (en lugar de 15% como ocurre en la mayoría de los demás casos) a un 30%.⁵⁹

b) La legislación chilena y los intereses: En el caso chileno, se aplican las normas ya explicadas del artículo 59 de la Ley de la Renta, en cuanto a que los intereses pagados al extranjero se gravan en nuestro país con una tasa del:

- i. 35% como regla general, o
- ii. 4% en los casos numerados en el N° 1) del artículo 59 de la Ley de la Renta, siempre y cuando no se encuentre el contribuyente en una situación de exceso de endeudamiento, en cuyo caso se aplica la tasa general del 35% sobre dicho exceso.⁶⁰

Asimismo, y de acuerdo a lo explicado precedentemente al analizar el convenio con México, en Chile en principio no se permite acreditar contra los impuestos nacionales aquellos impuestos pagados retenidos o adeudados en el extranjero por concepto de intereses. La razón es que los pagos por tales conceptos no fueron incluidos en los beneficios que regulan los artículos 41A y 41B de la Ley de la Renta, situación que cambia con la entrada en vigencia del presente tratado.

c) La legislación canadiense y los intereses: La legislación canadiense trata a los intereses de forma similar a los dividendos.

En efecto, en el caso de los intereses pagados a un residente en Canadá, por regla general las rentas que por tal concepto se perciban se incorporan a la base imponible que conforma el impuesto a la renta canadiense, el cual grava a las empresas con una tasa fija del 38% y a las personas con una tasa proporcional que

⁵⁹ Aunque, como veremos más adelante esto no es tan así por cuanto las rebajas a los impuestos de retención establecidas en el tratado hacen que en definitiva el crédito utilizado contra el impuesto de Primera Categoría sea suficiente para solucionar el problema de la doble tributación, haciendo la extensión del crédito al 30% innecesaria.

⁶⁰ Ver punto 3.3.2, letra c).

parte en un 17%.

Por su parte, los intereses pagados por un residente en Canadá a un residente en el extranjero son gravados con un impuesto de retención del 25%, el cual puede ser rebajado de conformidad a las normas de los tratados internacionales suscritos por Canadá (como es el caso del tratado con Chile).

Sin perjuicio de lo anterior, los intereses pagados a una sociedad residente en el extranjero están exentos del impuesto de retención indicado en los siguientes casos:

- i. Obligaciones de deuda contraídas por una sociedad canadiense con quien el residente en el extranjero está tratando a precios de mercado tales que el deudor no está obligado a pagar más del 25% del capital dentro de los primeros 5 años de la fecha de suscripción del contrato.⁶¹
- ii. Bonos, deudas hipotecarias u otras obligaciones similares:
 - Garantizadas por el gobierno de Canadá, de una de sus provincias o una municipalidad;
 - De una corporación o comisión donde un gobierno provincial o municipal posea más del 90% del capital;
 - De una institución educacional o un hospital, si el bono es respaldado por un gobierno provincial.
- iii. Depósitos en moneda extranjera en un banco canadiense u otra institución captadora de depósitos.

d) Conclusiones: En virtud de las normas recién señaladas podemos concluir que en relación con los intereses pagados desde o hacia Canadá, el tratado de doble tributación producirá los siguientes efectos:

- i. Los intereses provenientes de un residente en Canadá hacia un residente en Chile, tendrán una rebaja en su carga tributaria desde un 25% (que como ya sostuvimos al comenzar este punto 4.3 se establece como tasa general para ciertos pagos hechos al exterior, entre ellos los intereses) a un 15%, generándose un beneficio evidente para los contribuyentes, salvo en aquellos casos donde el pago de intereses a un

⁶¹ Esta exepción es usada generalmente por deudores canadienses para obtener financiamientos de largo plazo

residente en el extranjero está exento del pago de impuestos, donde por razones obvias no se genera cambio alguno.

Al mismo tiempo, estos intereses pagados a un residente en Chile pasarán a formar parte de su base imponible ya sea para los efectos de pagar impuesto de Primera Categoría o el impuesto Global Complementario cuando corresponda.

Sin perjuicio de lo anterior, el derecho de acreditar los impuestos pagados en el extranjero según las normas de los 41C L.R. se convierte en una realidad, pudiendo acreditarse los impuestos extranjeros por concepto de intereses contra los impuestos a pagar en Chile.

- ii. En el caso de aquellos intereses que se paguen a un residente en Canadá por un residente en Chile, la carga tributaria a que éstos están afectos será reducida sólo en el evento de tratarse de aquellos intereses que están gravados con la tasa de 35% establecida por el impuesto Adicional, hasta un 15%. En los casos donde la tasa con que se grava el impuesto es del 4% ninguna rebaja de estos es posible por cuanto esta ya se encuentra por debajo del 15% fijada como máximo por el tratado. Asimismo, y de la misma manera establecida para el caso chileno, el contribuyente que reside en Canadá tiene derecho a acreditar los impuestos pagados en Chile según las normas explicadas en el punto 4.2 precedente, pasando luego los montos percibidos por intereses pagados, retenidos o adeudados, a formar parte de la renta imponible en Canadá, créditos que como ya lo explicamos anteriormente tienen un límite de 38% para las empresas (por ser esta la tasa pareja con que se grava a estas) y de 15% para las personas naturales.

4.3.3- *Regalías:*

- a) Concepto: El párrafo 3 del artículo 12 del tratado con Canadá es una copia casi exacta de la misma norma del tratado con México, donde no se establece un

a tasas de interés competitivas.

concepto genérico del término regalías, sino que en su lugar se opta por hacer una enumeración de los pagos que se consideran como tales para los efectos del tratado⁶². La norma en cuestión, a mi parecer, debe ser interpretada en forma extensiva, no abarcando sólo los casos ahí señalados, sino que también cualquier otro que pueda parecerse a ellos y que no fue incluido.

En el caso de la legislación canadiense, tampoco tenemos un concepto genérico del término regalías, sin embargo, al regular la materia, especialmente en lo relativo al pago que se hace de ellas a un no residente, se establece una enumeración muy similar a la del tratado para establecer que comprende el pago de una regalía⁶³.

b) La legislación canadiense y las regalías: Nuevamente como regla general la legislación canadiense establece un impuesto de retención de hasta un 25% sobre las regalías pagadas al extranjero, sea éste un residente en el extranjero sin ninguna vinculación con el ente que realiza el pago o una sociedad madre que percibe rentas por este motivo de una filial canadiense. La tasa del 25% aquí indicada puede, en todo caso, ser reducida en virtud de las disposiciones de un tratado de doble tributación (como es este el caso) y dan derecho a crédito según las normas vigentes hoy día en Chile y en otros países.

En el caso de las personas naturales residentes en el extranjero, se le otorga a estas la posibilidad de ser gravados con la tasa del impuesto de retención del 25% o con aquella tasa correspondiente a los residentes según el monto involucrado en el

⁶² Artículo 12, párrafo 3 Tratado con Canadá: El término “regalías” empleado en este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, o películas, cintas y otros medios de reproducción de imágenes y sonido, patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.”

⁶³ El pago de una regalía comprende:

- 1) Una renta, o pago similar;
- 2) Cualquier pago por el uso, o el derecho a usar en Canadá cualquier propiedad, invención, marca o nombre registrados, patente, diseño o modelo, plan, fórmula secreta, proceso o cualquier otro ítem de esa naturaleza;
- 3) Cualquier pago por la información concerniente a la experiencia industrial, comercial o científica, donde el monto pagado por la información depende en todo o en parte de:
 - a) El uso que se le de a esa información o el beneficio que de ella se obtenga;
 - b) La producción o venta de bienes o servicios
 - c) Utilidades.

pago de las regalías. La tasa aquí indicada es la que corresponde al impuesto a la renta en Canadá, la que es progresiva dividiéndose en tramos que parten con un 17% y luego va subiendo. Sin embargo, como será explicado posteriormente, en el caso chileno al contribuyente que sea persona natural le será indiferente el optar o por esta alternativa o no hacerlo, por cuanto en virtud del tratado de doble tributación la tasa del 25% se reduce a un 15%, que es evidentemente inferior al 17% que establece como mínimo la otra alternativa.

Finalmente, en Canadá se encuentran exentas de este impuesto de retención las regalías que tengan por fuente el pago de la producción o reproducción de una obra literaria, u otros trabajos similares, siempre y cuando no sean de aquellos relacionados con cintas de videos, o películas para usarse en programas de televisión.

c) Legislación chilena y las regalías: Al respecto me voy a remitir a lo ya explicado en el punto 3.3.3, letra b) precedente, en cuanto a que las regalías pagadas desde Chile a un residente en el extranjero están gravadas con el impuesto Adicional a una tasa del 30% como regla general, o del 20% o 15% en ciertos casos excepcionales de regalías pagadas al extranjero. Asimismo, las regalías pagadas a un residente en Chile se regulan por las normas generales de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario.⁶⁴

d) El tratado con Canadá y las regalías: En este caso, al igual que en el de los dividendos e intereses, y de la misma forma establecida en el tratado con México, no varía el esquema, en cuanto a otorgarle al Estado de la residencia del sujeto beneficiado con el pago de la regalía la facultad de gravarlo sin límite alguno.

Al mismo tiempo, en el caso del Estado de la fuente de la renta, es decir, aquel donde se encuentra el sujeto deudor de estas⁶⁵ también existe la opción de gravarlo, pero con la limitación de que en el caso de ser el beneficiario efectivo de las regalías el receptor de dicho pago, los impuestos ahí establecidos no pueden ser superiores a un 15% del importe bruto de aquellas.

⁶⁴ Ver punto 3.3.3.

⁶⁵ Artículo 12, párrafo 5, tratado con Canadá.

e) Conclusiones: De acuerdo a lo dispuesto en los puntos anteriores y lo ya explicado previamente en este trabajo, podemos concluir que:

- i. Las regalías pagadas desde Chile hacia Canadá son plenamente imputables en Canadá, pasando a formar parte de la Renta Imponible del contribuyente en dicho país, gravándose este pago con una tasa del 38% en el caso de las empresas y de al menos un 17% en el caso de las personas naturales.

En el caso chileno estos pagos también son imputables, pero en el evento de ser el beneficiario efectivo del pago el perceptor de éstas, el impuesto establecido en nuestro país se verá reducido desde un 30% a un 15% como regla general, o de un 20% al mismo 15% en el caso de los materiales destinados para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión.

En el caso de las cantidades pagadas por el uso de derechos de edición o autor, ninguna rebaja puede hacerse, por cuanto la tasa establecida del 15% es equivalente al límite máximo que se puede cobrar en estos casos.

Nuevamente aquí, al igual que en casos anteriores, se permite que los impuestos pagados en Chile sean acreditados en Canadá de acuerdo a las normas explicadas en el punto 4.2 precedente, cuyo límite al crédito disponible depende de la tasa con que sea gravado el contribuyente respectivo.

- ii. En el caso inverso, es decir, los pagos que se hacen a título de regalías desde Canadá hacia Chile, existe, en virtud del tratado una importante rebaja, en cuanto a que como ya lo hemos sostenido en los párrafos anteriores, el impuesto de retención establecido para los pagos a título de regalía que se hacen al exterior, se ven reducidos desde un 25% a un 15%.

En el caso chileno, estos pagos percibidos a título de regalía entran a

formar parte de la Renta Líquida Imponible del contribuyente domiciliado en nuestro país, siendo gravadas en definitiva con el impuesto de Primera Categoría y Global Complementario, según corresponda.

Sin perjuicio de lo anterior, queda abierta la posibilidad que el contribuyente chileno acredite conforme a las normas de los artículos 41A, 41B y 41C de la Ley de la Renta, los impuestos pagados en Canadá por este concepto.

De la misma manera que en otros casos analizados en este trabajo, dadas las tasas actuales de impuesto en Chile, el impuesto de Primera Categoría debería en la práctica quedar prácticamente pagado con el crédito por impuestos de retención canadienses.

4.3.4- *Ganancias de Capital:*

De la misma manera establecida precedentemente al ver el tratado con México, por “impuesto a las ganancias de capital” entendemos a aquel impuesto que grava las utilidades obtenidas de la venta de bienes de capital. Asimismo, y de la misma manera que la llevada a cabo en el caso anterior, nos concentraremos aquí en el caso de aquellas ganancias de capital producto de la enajenación de acciones de sociedades anónimas.

a) La legislación canadiense y las ganancias de capital: Como regla general, la legislación canadiense incorpora las tres cuartas partes de las ganancias de capital percibidas a la renta imponible del contribuyente, ampliando así la base sobre la cual se calculan sus impuestos. Para analizar los efectos de las ganancias de capital, hay que distinguir entre:

- i. Ganancias de capital obtenidas de la enajenación de acciones de una sociedad anónima canadiense por un residente en el extranjero: En general deberían incorporarse a la base imponible del no residente según las reglas generales por ser rentas de fuente canadiense⁶⁶.

⁶⁶ Al igual que en Chile, la legislación canadiense grava a los residentes en Canadá por sus rentas de cualquier

Sin embargo, en el caso de las sociedades residentes en el extranjero, para que las utilidades provenientes de enajenaciones de acciones canadienses sean gravadas, debe tratarse de:

- Acciones de una sociedad anónima canadiense que no se encuentre listada en una bolsa de valores del mismo país; o
- Acciones de una sociedad anónima canadiense listada en una bolsa de valores, siempre que en cualquier momento durante los precedentes 5 años se haya poseído al menos el 25% de cualquier clase de acciones de aquella.

O sea, las ganancias de capital obtenidas por una sociedad residente en el extranjero, provenientes de la venta de acciones de un portafolio donde se posea o haya poseído menos del 25% de una sociedad anónima abierta se encuentran exentas de impuestos en Canadá.

De esta manera, las tres cuartas partes del total de estas rentas se incorporan a la base imponible del contribuyente. Las tasas con que éste sería gravado varían dependiendo si se trata de una persona natural o una persona jurídica. En el primer caso la tasa sería del 17%, la cual va aumentando en forma progresiva, y en el segundo se aplica una única tasa pareja del 38%.

- ii. Ganancias de capital obtenidas de la venta de acciones de una sociedad extranjera por un residente en Canadá: En este caso se aplica la regla general, incorporándose las tres cuartas partes de dicho mayor valor obtenido en la venta de acciones a la base imponible del contribuyente.

En el caso de la venta de acciones de una subsidiaria extranjera de un residente en Canadá, se permite a éste la opción de tratar dichas rentas como dividendos y no como ganancias de capital, pudiendo pasar a formar parte de los dividendos exentos de pagar impuestos, lo que

origen, y a los residentes en el extranjero solo por sus rentas de fuente canadiense.

obviamente beneficiaría al contribuyente.⁶⁷

- iii. Ganancias de capital percibidas por un establecimiento permanente: En el caso de un establecimiento permanente ubicado en Canadá y perteneciente a un residente en el extranjero, la legislación canadiense permite, de la misma forma que el modelo de la OCDE y los tratados vistos, que se les trate como una empresa independiente y por lo tanto gravarlos en Canadá como tales, aplicándose en este caso las reglas generales indicadas en los puntos anteriores. Sin perjuicio de lo anterior, queda plenamente vigente la posibilidad de acreditar en Chile los impuestos pagados por este concepto en el extranjero, de conformidad a los artículos 41A , 41B y 41C de la L.R..

b) La legislación chilena y las ganancias de capital: En relación con el tema me remito de la misma manera que en casos anteriores a lo señalado al analizar el tratado celebrado con México, específicamente el punto 3.3.4, letra b).

c) El tratado con Canadá y las ganancias de capital: El tratado con Canadá no difiere en general del celebrado con México respecto del tratamiento de las ganancias de capital. De esta manera, la venta de acciones de una sociedad anónima chilena podrá ser gravada tanto en Chile como en Canadá, de conformidad a las normas respectivas, permitiéndose en Canadá el crédito respectivo por los impuestos soportados en Chile.

Por otra parte, de la misma manera que en el caso mexicano, el mayor valor derivado de la enajenación de bienes muebles pertenecientes al activo de un establecimiento permanente o base fija pueden someterse a la imposición del Estado donde se encuentre dicho establecimiento permanente o base fija. Se reafirma aquí lo señalado en el capítulo 2 respecto de los establecimientos permanentes y sus efectos en la tributación de las rentas, en cuanto a que alteran la aplicación del principio de la residencia del contribuyente, permitiéndole a un Estado gravar las rentas de una empresa domiciliada en otro Estado.

⁶⁷ Ver punto 4.3.1, letra b).

d) Conclusiones: Las normas del tratado de doble tributación de Chile con Canadá no alteran las disposiciones internas del país norteamericano en relación con las ganancias de capital, por cuanto aquellas ya permitían gravar el mayor valor obtenido en la venta de acciones de una sociedad anónima residente en Canadá y que pertenecieran al activo de un establecimiento permanente o base fija.

A su vez tratado se aparta del modelo de la OCDE en cuanto a que específicamente indica que:

“ninguna disposición de él afectará la aplicación de la legislación los Estados Contratantes para someter a imposición las ganancias de capital provenientes de la enajenación de cualquier otro tipo de propiedad distintas de las mencionadas en este artículo”⁶⁸,

de manera tal que al no regularse en él ningún otro tipo de utilidad proveniente de la enajenación de acciones salvo el caso ya visto de los establecimientos permanentes, las normas internas siguen plenamente vigentes.

Sin perjuicio de lo anterior, la existencia del tratado de doble imposición permite en el caso chileno ampliar el crédito por impuestos extranjeros que otorga la ley desde un 15% a un 30%, de conformidad a los artículos 41A, 41B y 41C de la L.R. lo que evidentemente beneficia al contribuyente chileno. Esto, en todo caso no tendrá mayor aplicación en el evento que el beneficiario del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones sea una sociedad residente en el extranjero, caso en el cual, de acuerdo a lo señalado en el punto i de la letra a), anterior, generalmente no existe tributación alguna aplicable que se pueda acreditar.

Lo señalado en los párrafos precedentes no ocurre en Canadá por cuanto para determinar el límite a los créditos por impuestos extranjeros, la legislación canadiense no distingue en cuanto a si existe o no existe un tratado vigente, sin perjuicio de otros beneficios que otorga la existencia de estos como por ejemplo es la mayor facilidad para acreditar impuestos apagados en el extranjero.

5- CUADRO SINOPTICO

Recapitulando lo señalado en los capítulos anteriores, a continuación en los cuadros 5.1 y 5.2 se exponen resumidamente los cambios que se generan para los contribuyentes, por la entrada en vigencia de los tratados de doble imposición.

Cuadro 5.1

EN CHILE						
		A Canadá		A México		
Rentas	Contribuyentes	Tasa s/t	Tasa c/t	Tasa s/t	Tasa c/t	
Dividendos	P natural	35%	15%	35%	15%	
	P jurídica	35%	15%	35%	15%	
Intereses	P natural	35% o 4%	15% o 4%	35% o 4%	15% o 4%	
	P jurídica	35% o 4%	15% o 4%	35% o 4%	15% o 4%	
Regalías	P natural	30%, 20% o 10%	15%	30%, 20% o 10%	15%	
	P jurídica	30%, 20% o 10%	15%	30%, 20% o 10%	15%	
G. de Capital	P natural	35% , 15% o 0%	35% o 15%	35% o 15%	35% o 15%	
	P jurídica	35%, 15% o 0%	35% o 15%	35% o 15%	35% o 15%	
Rentas	Contribuyentes	Crédito s/t	Crédito c/t	Crédito s/t	Crédito c/t	
Dividendos	P natural	hasta 15%	hasta 15%	3% a 40%	3% a 40%	
	P jurídica	hasta 38%	hasta 38%	35%	35%	
Intereses	P natural	hasta 15%	hasta 15%	3% a 40%	3% a 40%	
	P jurídica	hasta 38%	hasta 38%	35%	35%	
Regalías	P natural	hasta 15%	hasta 15%	3% a 40%	3% a 40%	
	P jurídica	hasta 38%	hasta 38%	35%	35%	
G. de Capital	P natural	hasta 15%	hasta 15%	3% a 40%	3% a 40%	
	P jurídica	hasta 38%	hasta 38%	35%	35%	
G. de Capital	P natural	hasta 15%	hasta 15%	3% a 40%	3% a 40%	
	P jurídica	hasta 38%	hasta 38%	35%	35%	

El cuadro 5.1 esta dividido en 10 columnas donde primero se distingue entre el tipo de renta a tratar, el tipo de contribuyente, las tasas a que se gravan las respectivas rentas ten el país de la fuente de éstas (en este caso Chile), para finalizar

⁶⁸ Artículo 14, párrafo 5 tratado con Canadá.

determinando en las últimas cuatro columnas el límite para el crédito otorgado en el Estado de la residencia del contribuyente.

De esta forma, podemos hacer un pequeño análisis de los resultados obtenidos:

a) Dividendos: Los dividendos provenientes de una sociedad anónima chilena que se remesan hacia México o Canadá habrán soportado en primer lugar el impuesto de Primera Categoría con una tasa del 15% y posteriormente el impuesto de Adicional del 35% por ser el titular de las acciones un residente en el extranjero, con crédito por el impuesto de Primera Categoría.⁶⁹

Los impuestos aquí señalados no serán objeto de los límites establecidos a la tributación de los dividendos en el Estado de la fuente, consecuencia del tratado de doble tributación celebrado con México o Canadá (artículo 10 de ambos convenios), por cuanto, según lo indicado oportunamente en este trabajo, tales impuestos no se consideran para los efectos de dichos tratados como impuestos a los dividendos sino que como impuestos a la sociedad.

Sin perjuicio de lo anterior, en el evento de establecerse en Chile un impuesto específico sobre los dividendos que se remesan al exterior, dicho gravamen si podría ser beneficiado con las rebajas señaladas.

Hacemos presente, en todo caso la circunstancia que dadas las normas vigentes hoy en Canadá los dividendos provenientes de una filial residente en Chile podrían ser considerados como rentas exentas en Canadá, no pagando ninguna clase de tributo.⁷⁰

b) Intereses: En Chile los intereses sujetos a una tasa del 35% sufren en virtud de los tratados una importante rebaja hasta llegar a una tasa del 15%. Aquellos intereses gravados en Chile con un 4% no son beneficiados con rebaja alguna por esta ya inferior a la máxima señalada. Respecto de los créditos por impuestos extranjeros vigentes hoy día en México y en Canadá dada las normas internas de

⁶⁹ Es importante tener en cuenta la circunstancia que conforma a las disposiciones de la Ley 19.738 el impuesto de Primera Categoría verá incrementada su tasa desde un 15% a un 16% el año 2001, 16,5% el 2003 para llegar a un 17% a partir del 2004.

estos países, tampoco son alterados por la existencia de los tratados.

c) Regalías: Las tasas impositivas aplicadas en Chile sobre las regalías pagadas a un residente en México o en Canadá sufren en virtud del tratado una importante rebaja, unificándose en torno al 15% de la renta percibida o devengada por este concepto.

En cuanto al derecho a crédito, no vemos modificación alguna debido a que la ley mexicana ni la canadiense hacen distinción de si existe o no existe tratado de doble tributación.

d) Ganancias de Capital: Respecto de las ganancias de capital, no hay modificaciones importantes que resaltar, por cuanto la venta de acciones de una sociedad anónima sólo será tratada por los convenios cuando estas sean parte del activo de un establecimiento permanente de una sociedad residente en un Estado Contratante que a su vez se encuentra ubicado en el Estado donde reside la mencionada sociedad (en este caso Chile).

De esta forma, las tasas impositivas en Chile, en México y en Canadá se mantienen sin modificaciones, así como también los créditos por impuestos extranjeros a que se tiene derecho en Canadá.

⁷⁰ Ver punto 4.3.1.

Cuadro 5.2

En CANADA Y MEXICO					
		En México		En Canadá	
Rentas	Contribuyentes	Tasa s/t	Tasa c/t	Tasa s/t	Tasa c/t
Dividendos	P natural	54%	5% o 10 %	25%	5 o 10%
	P jurídica	54%	5% o 10 %	25%	5 o 10%
Intereses	P natural	15% o 21%	4,9% o 10%	25%	15%
	P jurídica	15% o 21%	4,9% o 10%	25%	15%
Regalías	P natural	15% o 40 %	15%	25%	15%
	P jurídica	15% o 40 %	15%	25%	15%
G. de Capital	P natural	3% a 40%	3% a 40%	3% a 40%	3% a 40%
	P jurídica	35%	35%	35%	35%
EN CHILE					
		De México		De Canadá	
Rentas	Contribuyentes	Crédito s/t	Crédito c/t	Crédito s/t	Crédito c/t
Dividendos	P natural	15%	5% o 10 %	15%	5 o 10%
	P jurídica	15%	5% o 10 %	15%	5 o 10%
Intereses	P natural	0%	4,9% o 10%	0%	15%
	P jurídica	0%	4,9% o 10%	0%	15%
Regalías	P natural	15%	15%	15%	15%
	P jurídica	15%	15%	15%	15%
G. de Capital	P natural	15%	30%	15%	30%
	P jurídica	15%	30%	15%	30%

El cuadro 5.2 esta estructurado de la misma forma que el 5.1. En cuanto a los efectos del tratado propiamente tal, podemos hacer el siguiente análisis:

a) Dividendos: En este caso, a diferencia del anterior, si es posible determinar las rentas provenientes de dividendos de sociedades residentes en Canadá, y de México y la tasa con que estas se gravan.

De esta manera, y según lo explicado en capítulos anteriores, los dividendos pagados desde una sociedad residente en Canadá a un residente en Chile (y en cualquier otro país del extranjero) son gravados con un impuesto de retención del 25%, impuesto que posteriormente, en virtud del tratado se ve reducido a solo un 10%

del monto de aquellos como regla general, y a un 5% en aquellos casos donde el beneficiario efectivo de los dividendos es una sociedad que controla directa o indirectamente el 25% de las acciones con derecho a voto de aquella que reparte los dividendos.

De la misma manera, los dividendos provenientes de México a un residente en Chile ven reducida su carga tributaria desde un 53,8% a un 5 o un 10%, según cual sea el caso.

En cuanto a los créditos por impuestos extranjeros, el monto de estos se ve, en teoría incrementado desde un 15% de la renta percibida por estos conceptos a un 30%. Sin embargo este mayor crédito no es tal por cuanto al no alcanzar los impuestos pagados en el extranjero la tasa del 30%, el crédito máximo que se puede hacer valer en Chile sólo llega hasta el monto de los impuestos pagados en el extranjero.

b) Intereses y Regalías: Al igual que los dividendos, los intereses y regalías pagados desde Canadá a un residente en el extranjero están sujetos a un impuesto de retención del 25%, impuesto que en virtud del tratado ve reducida su tasa a un 15%, sin haber ninguna diferencia en cuanto a si el beneficiario de tales pagos es una persona natural o jurídica.

En el caso de México los impuestos a pagar por concepto de intereses se ven reducidos por efecto del tratado de un 21% o 15% a un 10% o un 4,9%, respectivamente. En el caso de regalías pagadas a un residente en Chile en general no son objeto de rebaja alguna por ser la tasa del 15% con que se gravan las regalías en México igual al límite máximo que establece el tratado para ellas. Sin perjuicio de lo anterior, de acuerdo a lo explicado en su oportunidad, los impuestos por regalías si son rebajados en una importante proporción en los casos de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad desde un 40% a un 15%.

En Chile no hay modificación alguna al régimen general, incorporándose tales intereses o regalías a la base imponible del contribuyente, ya sea para pagar impuesto de Primera Categoría y Global Complementario, según corresponda, y ampliando

también teóricamente el crédito por impuestos extranjeros que se puede hacer valer en nuestro país, por cuanto, al no alcanzar las tasas en el extranjero el crédito máximo del 30% del que podrían beneficiarse en Chile éste no puede ser aprovechado del todo.

En el caso de los intereses el efecto es mayor, debido a que antes del tratado no existía el derecho a acreditar los impuestos pagados en el extranjero por rentas percibidas por este concepto contra los demás impuestos pagados en nuestro país. Ahora en cambio, por efecto de los tratados (artículo 23) se permite acreditar dichos impuestos conforme a las normas del artículo 41C de la L.R., en relación con los artículos 41A y 41 B del mismo cuerpo legal.

c) Ganancias de Capital: Respecto de las rentas obtenidas a partir del mayor valor en la enajenación de acciones, en ninguno de los tratados estudiados existen grandes modificaciones a la legislación vigente, salvo para el caso de las agencias o establecimientos permanentes, los que para efectos del tratado son gravados como si fueran residentes en el país donde se encuentran ubicados.

En todos los demás casos, las tasas impositivas aplicadas sobre las rentas obtenidas a partir de la enajenación de acciones de una sociedad anónima se mantienen iguales que antes de estar vigente el tratado, aplicándose en Canadá una tasa progresiva que parte en un 17% sobre las personas naturales y una tasa pareja del 38% sobre las personas jurídicas, con la salvedad en ambos casos que la base sobre la que se calcula el impuesto no esta compuesta por el total de la renta percibida, sino que solo por el 75% o lo que es lo mismo, $\frac{3}{4}$ partes de ella.

En el caso mexicano se sigue la misma regla anterior, gravándose las ganancias de capital según las normas generales de la ley de la LISR de México, con una tasa del 35% para las personas naturales y del 3 al 40% para las personas jurídicas.

Una vez remesadas estas rentas hacia nuestro país, son gravadas en él de acuerdo a las normas generales de la Ley de la Renta en Chile, debiendo pagar impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Adicional, según

corresponda.

En cuanto a los créditos por impuestos extranjeros las normas aplicables antes y después del tratado son las mismas que en los casos de los dividendos, intereses y regalías, ampliándose este beneficio a las personas naturales y el monto del crédito total hasta un 30%.

6- OTRAS CUESTIONES DE INTERÉS PARA LOS CONTRIBUYENTES.

6.1- Precios de Transferencia o "transfer pricing issues".

El objetivo de este apartado es dar a conocer al lector la importancia del problema de las transferencias de precios y la forma como el tratado con México lo aborda.

6.1.1 Aspectos generales: Toda empresa multinacional envuelta en transacciones entre compañías relacionadas debe tomar en cuenta, al definir las políticas de precios a llevar a cabo en las transacciones que se realizarán entre las empresas que lo componen, entre otras cosas, las implicancias tributarias que dicha política de precios traerá consigo. Esto, porque se podría perfectamente cobrar a algunas de las empresas relacionadas, precios más altos o más bajos de lo que normalmente se hubiesen cobrado de no existir relación alguna entre ellas y de esa forma dirigir las utilidades del conglomerado a aquellas empresas ubicadas en jurisdicciones donde la carga tributaria sea más baja (v. gr. paraísos tributarios) y los gastos necesarios para producir la renta hacia aquellos países con tasas impositivas más altas, aumentando, de esta manera, los beneficios que se puedan percibir. La decisión que se adopte dependerá del tipo de transacción que se este llevando a cabo, de los países donde residen los entes involucrados en ellas y de la agresividad que se desee adoptar al diseñar políticas tributarias que envuelvan a más de un país.

De esta manera, podemos definir a las precios de transferencia como *"los precios de los bienes, servicios, intangibles y regalías, como asimismo los acuerdos de distribución de costos en programas de desarrollo e investigación entre partes relacionadas."*

Hoy en día cada vez se puede apreciar con más frecuencia la existencia de normas internas en los diferentes países destinadas a hacer frente al problema de las transferencias de precios, estableciendo requisitos cada vez más exigentes a las transacciones llevadas a cabo entre las empresas relacionadas. Respecto

de estas medidas, no existe una tendencia mundial general en cuanto a la forma de enfrentar el tema, ni una medida específica que sirva para todos los casos que se puedan dar. Sin embargo podemos afirmar que dentro de las más relevantes medidas adoptadas están aquéllas que tienden hacia lo que en inglés se conoce como el "arms length price", que no es otra cosa que acercar el precio de transferencia entre partes relacionadas al precio a que se hubiese hecho la venta de bienes, servicios, intangibles o regalías entre partes no relacionadas entre sí, o lo que sería lo mismo al valor de mercado de estos productos.

6.1.2- Transacciones que pueden dar origen a la transferencia de precios: Las transacciones hechas dentro de un grupo multinacional que pueden ser objeto de cambios en los precios relativos, generalmente caen dentro de una de las siguientes categorías:

a) Compra y venta de bienes: Es de lo más común que un bien determinado sea vendido entre dos empresas relacionadas de diferentes países, ya sea, por ejemplo, porque se trata de un producto terminado que es vendido al distribuidor respectivo o porque se trata de un producto que está envuelto en un proceso de manufactura que involucra empresas de más de un país, desde la materia prima hasta que éste se termine por completo.

En el evento que transacciones de esta naturaleza sean llevadas a cabo entre empresas relacionadas como también entre empresas que no están relacionadas entre sí, las distorsiones derivadas de la transferencia de precios son en principio fáciles de determinar, ya que bastaría con comparar la diferencia de precios existente entre unas y otras.

Lo anterior se complica en la medida que tales transacciones sean llevadas a cabo solo entre partes relacionadas, por lo que el punto de comparación entre ellas y el eventual precio de mercado ya no es tan fácil de determinar.

a) Transferencias de tecnología: Más que hablar de tecnología propiamente tales, en este apartado podemos incluir:

- i. Patentes, invenciones, diseños, etc;
- ii. Derechos de autor, de composiciones literarias, musicales, o de otra forma artística;
- iii. Marcas registradas, marcas de nombres comerciales, u otros similares;
- iv. Franquicias, licencias, u otro contrato similar;
- v. Métodos, programas, sistemas, procedimientos, campañas, estudios, pronósticos, estimaciones, bases de datos de clientes, información técnica, etc.

Las transferencias de este tipo entre partes relacionadas se pueden dar en escenarios muy diversos. Por ejemplo, puede ocurrir que la transferencia de tecnología se dé desde una subsidiaria destinada a la investigación y el desarrollo a los demás miembros del grupo multinacional, o en el evento que se establezca una nueva subsidiaria del grupo y la empresa madre le venda su tecnología.

Los problemas de transferencias de precios aparecen aquí como de mayor importancia cuando son producto de una venta o del otorgamiento de una licencia. La dificultad surge debido a que la transferencia de tecnología se refiere muchas veces a productos únicos cuyo valor de mercado es casi imposible de cuantificar, lo que hace muy complejo determinar si existe o no un desvío de utilidades desde un país a otro.

b) Prestaciones de servicios: Los servicios prestados dentro de un grupo empresarial pueden ser clasificados en:

- i. Aquéllos prestados en el desarrollo ordinario del negocio respectivo (por ejemplo, aquí caben los servicios de marketing): Las distorsiones derivadas de la transferencia de precios que aparezcan en la prestación servicios para el desarrollo ordinario de un negocio respectivo son, en principio fáciles de determinar por cuanto existen generalmente otros suministradores de los mismos en el mercado, lo que permite conocer el precio a que estos se deberían transar entre

partes no relacionadas.

- ii. Servicios gerenciales, administrativos y similares: En el caso de los servicios gerenciales y administrativos no se puede hacer una comparación relativamente objetiva de los precios ya que para hacerlo se debería hacer un estudio de las funciones ejercidas por el prestador del respectivo servicio. No existe en este caso un mercado tan transparente para determinar el precio a que se habrían transado estos servicios entre partes no relacionadas, como ocurre en el caso anterior.

c) Transacciones Financieras: Nos referimos aquí a todo tipo de préstamos o avances de dinero que se hagan entre partes relacionadas. También se incluye en este apartado las prórrogas dadas para el pago de créditos y las deudas que surjan durante el normal desarrollo del negocio.

Para los efectos de calcular la real dimensión de la transferencia de precios en estos préstamos llevados a cabo entre empresas relacionadas un parámetro objetivo a seguir es el valor de la tasa de interés vigente en el país respectivo durante el período en que se lleva a cabo la transacción financiera.

Otro aspecto de las transacciones financieras que han sido cuidadosamente estudiadas es el caso de contratos de leasing entre empresas relacionadas, en virtud del cual una compañía puede adquirir ciertos equipos y darselos a su vez en leasing a otra empresa del mismo grupo a un precio inferior al precio de mercado.

6.1.3- Tratamiento de los precios de transferencia en la legislación chilena:

Es el artículo 38 de la Ley de Impuesto a la Renta la norma que regula en Chile el tema de los precios de transferencias. La norma, introducida por la Ley 19.506 de 1997 establece una serie de criterios con el objetivo de determinar si el precio al que se transfirieron los bienes o servicios entre empresas relacionadas se ajusta a aquellos precios aplicados entre entidades independientes una de

otra.

Antes de continuar con el análisis del tema corresponde determinar a que se le considera personas relacionadas. En relación con esta materia, y de conformidad a lo establecido en la legislación chilena, constituyen personas relacionadas las agencias, sucursales o subsidiarias cuya dirección, control, o capital depende directa o indirectamente, de una misma casa matriz. La definición anterior permite en principio una interpretación bastante amplia de lo que se considerarían empresas relacionadas, sin embargo, se ha entendido que para considerar a dos empresas como relacionadas una con la otra, la participación en la dirección, control o capital debe ser lo suficientemente relevante como para influir en la determinación de los precios de transferencia. Al respecto el artículo 38 de la Ley de la Renta otorga un criterio específico en relación con instituciones financieras relacionadas entre si, estableciendo que para ser consideradas vinculadas entre si, a lo menos una debe ser propietaria del 10% del capital de la otra. La condición señalada, en todo caso, se considera sólo como un requisito mínimo para establecer que dos empresas se encuentran relacionadas una con la otra, pudiendo existir este vínculo mínimo de propiedad y de igual forma considerarse que tal relación no es suficiente para influenciar los precios de transferencia.

Ahora bien, respecto de los criterios utilizados por la Ley de la Renta para establecer lo que se conoce como el “arms length price”, tenemos:

a) El sistema del precio independiente de referencia: Por medio de él se busca comparar los precios utilizados en las transacciones que se están investigando con los precios con los precios normales de mercado establecidos entre partes no relacionadas.

b) Precio de reventa: El artículo 38 inciso 2 establece como método de medición de los precios, los precios de reventa a terceras partes menos el margen de utilidad observado en operaciones similares entre partes no relacionadas. En el fondo aquí no se está buscando determinar el precio al que debieron haberse

transado los bienes o servicios, sino que, a partir de los precios dados y considerando un margen razonable de utilidad en operaciones similares se llega al precio que debiera haberse cobrado por el producto.

c) Costo más utilidad: Finalmente la legislación chilena establece un tercer sistema de cálculo de los precios entre partes independientes, tomando en cuenta para ello los costos de producción más un margen de utilidad razonable.

La principal dificultad con que se encuentran todos los métodos antes descritos radica en la necesidad de encontrar transacciones de naturaleza similar ya sea para conocer los precios a los que se transan los bienes, o los márgenes de utilidad razonables de un determinado negocio.

6.1.4- Tratamiento los precios de transferencia en los tratados con México y Canadá:

El tema de la transferencia de precios en los tratados es regulado específicamente a propósito de tres temas muy específicos: los beneficios empresariales, intereses y regalías:

a) Ajustes en los beneficios empresariales: El artículo 9 de los tratados regula el tema al referirse expresamente a las empresas relacionadas. La norma señalada parte estableciendo un parámetro para determinar si estamos o no frente a dos empresas relacionadas. Los criterios para ello son básicamente dos:

- i. que una empresa de un Estado Contratante participe en la dirección, control o capital de otra empresa del otro Estado Contratante; o
- ii. que las mismas personas participen en la dirección, control o capital de dos empresas de ambos Estados Contratantes.

Luego de determinar si estamos o no frente a un caso como el propuesto, el tratado permite que el Estado donde reside una de esas empresas pueda

gravarla sobre una base imponible mayor a aquella existente cuando, en el evento de existir una relación comercial o financiera entre ambas, que implique condiciones distintas a aquellas que se habrían impuesto entre empresas independientes, ocurra que los beneficios empresariales que se hubiesen generado en esa empresa en la práctica no existan. En otras palabras, el Estado donde reside esta empresa realiza una nueva determinación de la base imponible del contribuyente, asumiendo utilidades que deberían existir, pero que no existen por haberse trasladado éstas a la empresa relacionada residente en el otro Estado Contratante.

Una vez hecho tal ajuste, le corresponde al Estado Contratante, donde reside la otra empresa en cuestión hacer el ajuste respectivo en el sentido de disminuir la base imponible de la empresa que reside en él, de manera de no perjudicar en exceso al contribuyente. Sin perjuicio de lo anterior, esta no es una obligación de aquel otro Estado Contratante, sino que sólo una facultad que depende de que él esté de acuerdo con la medida adoptada por la autoridad fiscal del primero de ellos.

Para la determinación de la existencia o no de beneficios que no se han generado, pero que deberían haber existido, la norma en comento debe ser interpretada a la luz de lo dispuesto en el artículo 7 párrafo 2 de los tratados, el cual determina los criterios para establecer los beneficios de un establecimiento permanente, criterio que es absolutamente aplicable a este caso respecto de dos empresas relacionadas.⁷¹

En el caso de no existir acuerdo entre los Estados en cuanto a las medidas a seguir la disputa puede ser zanjada utilizando el procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el artículo 25 de los tratados.⁷²

b) Ajustes de Intereses y de regalías: Los artículos 11 (intereses) y 12 (regalías) restringen la aplicación de los beneficios de los tratados en relación a

⁷¹ Artículo 7, párrafo 2 Tratado con México y Canadá: "...en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas."

⁷² Ver punto 6.3, al final de este capítulo.

impuestos de retención en aquellos casos donde existen "*relaciones especiales*" existentes entre aquella parte que hizo el pago y su beneficiario, o entre ambas y una tercera persona, de manera tal que el importe del interés cobrado o el precio de la regalía exceda el monto que se hubiese cobrado en ausencia de tales relaciones especiales.

Los beneficios de los tratados sólo son aplicables respecto del monto que debió haber sido acordado en ese caso, de manera tal que sobre el exceso cobrado se someterá a los gravámenes existentes en cada uno de los Estados Contratantes como si no existiera tratado respecto de ellos.

En relación al concepto de "*relaciones especiales*", éste no está definido expresamente en los tratados, pero el modelo de convenio de la OCDE da un concepto de aquellas prescribiendo que ellas corresponden a "*las relaciones que existan por consanguineidad o por afinidad, y en general, cualquier comunidad de intereses diversa de la relación legal surgida a propósito del pago de los intereses o regalías.*"⁷³

6.2- No Discriminación

El artículo 24 de los tratados consagra el principio de la no discriminación. Los objetivos de la norma mencionada son básicamente dos:

6.2.1- Prevenir cualquier tipo de discriminación proveniente de uno de los Estados Contratantes al establecerse gravámenes a los residentes del otro Estado Contratante, ya sean estas personas naturales o jurídicas: Al respecto, el párrafo 1 de la norma citada prescribe expresamente no se podrá someter en uno de los Estados Contratantes a los nacionales del otro Estado Contratante a un gravamen o imposición que no se exija o a que no estén sometidos los nacionales del primero de los Estados y que se encuentren en las mismas condiciones de aquellos. Respecto de la expresión "estar en las mismas condiciones" se ha argumentado que el principal efecto que de ella se desprende es que las personas

⁷³ OCDE, Model Tax Convention on Income and Capital, Junio 1998, páginas 146 y 155.

naturales o jurídicas de uno de los Estados Contratantes serán tratadas en el otro Estado Contratante, de forma análoga a las personas naturales o jurídicas que tengan una categoría equivalente en éste.

Por otra parte, la circunstancia que el párrafo 1 mencionado esté escrito en forma negativa es una decisión deliberada del legislador, proveniente del modelo de convenio de la OCDE, en virtud de la cual la norma en comento no impide a uno de los Estados Contratantes la posibilidad de dar a los nacionales del otro Estado Contratante un tratamiento preferencial, como parte de su política impositiva y/o económica.

6.2.2- Prevenir la discriminación de un Estado Contratante en relación a los residentes del otro Estado Contratante en tres casos específicos, todos relacionados con beneficios de carácter empresarial:

a) Establecimientos permanentes: El párrafo 2 del artículo 24 prescribe expresamente que los establecimientos permanentes de las empresas de un Estado Contratante ubicados en el otro Estado Contratante no serán sometidos a una imposición menos favorable que la prescrita para las empresas de ese otro Estado Contratante que realicen las mismas actividades;

b) Las deducciones a que se tenga derecho al momento de computar los beneficios empresariales provenientes de regalías, intereses y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles en las mismas condiciones que si hubiesen sido pagados a un residente del primero de los Estados;

c) Sociedades residentes de uno de los Estados Contratantes y cuya propiedad esté detentada por residentes del otro Estado Contratante no podrán ser sometidas a un tratamiento tributario más gravoso que aquel a que están sometidas empresas controladas por residentes de un tercer Estado o del primero de éstos (artículo 24, párrafos 5 y 6).

Finalmente, las prohibiciones derivadas de la no discriminación no se refieren solo al impuesto a la renta, sino que también al IVA, modificándose lo dispuesto en el artículo 1, párrafo 2 de los tratados en estudio, en cuanto a que la normas del tratado se aplican sólo a las disposiciones de la Ley de Impuesto a la Renta.

6.3- Procedimientos de Acuerdo Mutuo

Es el artículo 25 de los tratados el que se refiere a este tema. La norma en cuestión permite que un residente de uno de los Estados Contratantes que considere que cualquiera de los Estados miembros del tratado le está imponiendo impuestos que no estén conformes con las disposiciones del convenio, acuda ante la autoridad competente de cualquiera de los dos Estado Contratantes y presentar su caso.

En principio se faculta a la autoridad competente (que en el caso de Chile es el Ministerio de Hacienda) para que, en la medida que considere ajustada a derecho la petición del contribuyente, resuelva el problema de manera unilateral. Sin embargo, en el caso que esto no fuera posible se establece un sistema en virtud del cual las respectivas autoridades, mediante un procedimiento de acuerdo mutuo que ellas deben establecer, hagan lo posible por llegar a un consenso en cuanto a la forma de interpretar el convenio. Para los efectos de facilitar estas gestiones, se les permite a las respectivas autoridades comunicarse directamente entre ellas, sin tener que hacer uso de los conductos diplomáticos ordinarios.

El tratado con México incorpora a este procedimiento en su párrafo 5 la posibilidad de que, en el evento de no arribar las partes a un criterio único en la interpretación del tratado, sometan el asunto a un arbitraje, el cual se regirá por los principios internacionales básicos del arbitraje internacional. Esta cláusula compromisoria no se encuentra en el modelo de convenio de la OCDE, apartándose los Estados Contratantes de aquél respecto de éste punto.

7- CONCLUSIONES

1. Los tratados firmados por Chile con Canadá y México, pueden ser clasificados como de aquellos tratados que siguen el modelo OCDE. En su calidad de tales, estos tratados tratan el problema de la doble tributación desde una doble perspectiva:

a) Determinando, preferentemente al Estado donde reside el contribuyente como el criterio fundamental para establecer la jurisdicción con el derecho preferente a gravarlo. Sin perjuicio de lo anterior, en muchos de los casos regulados por estos tratados (dividendos, intereses, regalías, por ejemplo) esta sujeción al criterio de la residencia del contribuyente no es total, por cuanto se le permite al Estado de la Fuente de la renta gravar al contribuyente pero con limitaciones expresas.

b) Estableciendo métodos a través de los cuales se elimine o disminuya directamente la doble imposición que se produzca: al respecto se optó en el modelo y los tratados que lo siguen por el método del crédito por impuestos externos, remitiéndose a la legislación interna de cada Estado para conocer la forma de aplicar.

2. El criterio de la residencia seguido en forma preferente por estos tratado se ve en gran medida alterado por la introducción en ellos del concepto de “establecimiento permanente”, en virtud del cual, rentas que debían ser gravadas en el Estado de la residencia del contribuyente, por estar vinculadas a la existencia de un establecimiento permanente o base fija son gravadas finalmente por el Estado de la fuente donde se generó tal renta.

3. En cuanto a los métodos para evitar la doble tributación, la legislación chilena, al regular el sistema del crédito por impuestos extranjeros fija un beneficio adicional al tratarse de rentas provenientes de Estados con los que Chile tiene vigentes convenios de doble imposición: se incrementa el crédito total utilizable

desde un 15% de la renta de fuente extranjera, que es la regla general a un 30%, permitiéndolo a su vez la imputación del crédito contra el Impuesto Global Complementario y de Segunda Categoría, situación que no estaba permitida para los créditos normales por impuestos pagados en el extranjero. Al respecto la legislación chilena se diferencia bastante de la canadiense y la mexicana por cuanto aquellas no diferencian en general entre países con los que tienen y no tienen tratado de doble tributación suscrito, de manera tal que los beneficios derivados de éstos, no provienen para los residentes en esos países del crédito por impuestos externos sino que más bien por normas anexas tales como la imposición en uno solo de los Estados Contratantes, o las limitaciones para gravar a los contribuyentes respecto de ciertas rentas (por ejemplo intereses).

Sin perjuicio de lo anterior, en la práctica el beneficio adicional es bastante relativo dada la circunstancia que:

a) Por una parte, al limitarse el impuesto total aplicable en el Estado de la fuente de la renta, derivando en que la imposición aplicable en el extranjero es inferior al nuevo beneficio otorgado por la ley, aquel se hace completamente inaplicable ya que no se pueden otorgar créditos superiores a los impuestos efectivamente pagados en el extranjero.

b) El artículo 41 C de la Ley de la Renta, al regular la materia no permitió que el remanente de crédito que se haya obtenido durante un año sea imputable a otros períodos posteriores, de manera tal que de no poderse utilizar dichos créditos durante el período en que se obtuvieron, éstos se perderían irremediablemente.

4. En cuanto a los efectos propiamente tales de los tratados estudiados, se puede apreciar que los beneficios para los contribuyentes serán bastante significativos, generándose importantes rebajas en las tasas impositivas aplicables.

Al respecto los casos analizados se refirieron principalmente (salvo el caso de las ganancias de capital), a rentas que podían ser gravadas con preferencia en

el Estado de la residencia del contribuyente pero permitiéndole al Estado de la fuente establecer también, pero limitadamente impuestos a aquel.

Sin perjuicio de ello es importante tomar en cuenta que como se explicó en el capítulo 2 de este trabajo, existen otras rentas que pueden ser objeto de exclusiva tributación en uno solo de los Estados Contratantes, debiendo generarse en general una rebaja aun más significativa en la carga tributaria total para los contribuyentes.

5. Finalmente es importante recordar que los tratados analizados tienen por objeto no sólo el tratamiento del problema de la doble tributación internacional existente entre los Estados Contratantes, sino que adicionalmente se ha impuesto como objetivo prevención de la evasión fiscal. De esta manera tenemos a lo menos una par de normas que tratan la materia:

a) El artículo 26 del tratado relativo al intercambio de información que puede existir entre las autoridades de ambos Estados Contratantes.

b) La normas relativas a la transferencia de precios o “transfer pricing”, en virtud de las cuales se intenta evitar que los contribuyentes tomen ventajas de las normas internas de cada país para reducir de esta manera su carga tributaria total.

APENDICE

APENDICE 1

PARRAFO 6º

De las normas relativas a la doble tributación internacional.

Artículo 41 A.- Los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas del exterior que hayan sido gravadas en el extranjero, en la aplicación de los impuestos de esta ley se regirán, respecto de dichas rentas, además, por las normas de este artículo, en los casos que se indican a continuación:

A.- Dividendos, retiros de utilidades y otras rentas.

Los contribuyentes que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero o perciban del exterior rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar a dichas rentas el impuesto de primera categoría:

1.- Agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad determinada en la forma señalada en el número 2.- siguiente, equivalente a los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiera retenido en el extranjero por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de las sociedades o por las rentas percibidas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares a que se refiere esta letra. Para estos efectos, las citadas rentas y los impuestos pagados o retenidos se convertirán a moneda nacional, según el tipo de cambio establecido en el número 6 del Título I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, o el que el Banco Central de Chile establezca en su reemplazo, a la fecha de la percepción de la renta, del pago o de la retención del impuesto.

La cantidad señalada en el inciso anterior no podrá ser superior al crédito que se establece en el número siguiente.

APENDICE 1

2.- Los contribuyentes a que se refiere esta letra tendrán derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma líquida de los dividendos o retiros o rentas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares percibidos desde el exterior. Para efectuar este cálculo, los dividendos o retiros o rentas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares se considerarán ajustados por la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de su percepción y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el extranjero, ajustado en la misma forma al cierre del ejercicio desde la fecha de su pago o retención.

3.- En el caso que en el país fuente de los dividendos o de los retiros de utilidades sociales no exista impuesto de retención a la renta, o éste sea inferior al impuesto de primera categoría de Chile, podrá deducirse como crédito el impuesto pagado por la renta de la sociedad en el exterior, o la parte que corresponda, aplicándose para este efecto lo dispuesto en el número 1 de la letra A del artículo 41 C. En todo lo demás este crédito deberá sujetarse a las normas establecidas en este artículo.

En la misma situación anterior, también dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

4.- El crédito determinado de acuerdo con las normas precedentes se deducirá del impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio en el que percibió los dividendos o retiros o las rentas por concepto de uso

APENDICE 1

de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares del exterior.

Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquéllos que lo permiten.

5.- En el caso de contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría por sus rentas chilenas, obligados a llevar contabilidad, el excedente del crédito definido en los números anteriores se imputará en la misma forma al impuesto de primera categoría del ejercicio siguiente y posteriores. Para este efecto, el remanente de crédito deberá reajustarse según la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del término del ejercicio en que se produzca dicho remanente y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio siguiente o subsiguientes. El contribuyente no podrá imputar el remanente de crédito a ningún otro impuesto ni tendrá derecho a su devolución.

B.- Rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.

Los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar el impuesto de primera categoría sobre el resultado de la operación de dichos establecimientos:

1.- Estos contribuyentes agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado, en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha renta líquida imponible, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan. Para este efecto se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial

APENDICE 1

extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste.

Los impuestos indicados se convertirán a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el artículo 41, número 5, vigente al término del ejercicio.

La cantidad que se agregue por aplicación de este número, no podrá ser superior al crédito que se establece en el número siguiente.

2.- Los contribuyentes a que se refiere esta letra, tendrán derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la renta líquida imponible de la agencia o establecimiento permanente. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto adeudado hasta el ejercicio siguiente, o pagado, en el extranjero, considerados en el número anterior.

3.- El crédito determinado de acuerdo con las normas precedentes, se deducirá del impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio correspondiente.

Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquéllos que lo permiten.

4.- El excedente del crédito definido en los números anteriores, se imputará en la misma forma al impuesto de primera categoría del ejercicio siguiente y posteriores. Para este efecto, el remanente de crédito deberá reajustarse según la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del término del ejercicio en que se produzca dicho remanente, y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio siguiente o subsiguientes. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

APENDICE 1

C.- Normas comunes.

1.- Las normas establecidas en las letras A y B, sólo serán aplicables respecto de los contribuyentes que hayan materializado la correspondiente inversión en el extranjero a través del mercado cambiario formal.

2.- Para hacer uso del crédito establecido en las letras anteriores, los contribuyentes deberán inscribirse previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero que llevará el Servicio de Impuestos Internos. Este organismo determinará las formalidades del registro que los contribuyentes deberán cumplir para inscribirse.

3.- Darán derecho a crédito los impuestos a la renta pagados o retenidos en el exterior siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la presente ley, o sustitutivos de ellos, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas. Los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo, se considerarán como parte de este último. Si el total o parte de un impuesto a la renta fuere acreditable a otro tributo a la renta, respecto de la misma renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una duplicidad para acreditar los impuestos.

4.- Los impuestos pagados por las empresas en el extranjero deberán acreditarse mediante el correspondiente recibo o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos si procediere. El Director del Servicio de Impuestos Internos podrá exigir los mismos requisitos respecto de los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el debido resguardo del interés fiscal.

5.- El Director del Servicio de Impuestos Internos podrá designar auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe, para que verifiquen la efectividad de

APENDICE 1

los pagos o retención de los impuestos externos, devolución de capitales invertidos en el extranjero, y el cumplimiento de las demás condiciones que se establecen en la presente letra y en las letras A y B anteriores.

Artículo 41 B.- Los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8 con excepción de las letras f) y g), del artículo 17, y en los artículos 57 y 57 bis. No obstante, 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 el número 2 de la letra C 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 pueda contar con la referida documentación, el Director del Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar que se acredite la disminución o retiro de capital, mediante certificados o informes de auditores externos del país extranjero respectivo, también debidamente autenticados.

Las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, deberán aplicar las disposiciones de esta ley con las siguientes modificaciones:

1.- En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del N°3 del artículo 31, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. El resultado de las rentas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o

APENDICE 1

establecimiento permanente y se convertirá a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el artículo 41, N°5, vigente al término del ejercicio en Chile.

Asimismo, deberán registrar en el fondo de utilidades tributables, a que se refiere el artículo 14, el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encuentre formando parte de la renta líquida imponible.

2.- Respecto de lo dispuesto en el N° 1.- letra a), inciso segundo, de la letra A), del artículo 14, no considerarán las rentas devengadas en otras sociedades constituidas en el extranjero en las cuales tengan participación.

3.- Aplicarán el artículo 21 por las partidas que correspondan a las agencias o establecimientos permanentes que tengan en el exterior.

En cuanto a lo dispuesto en los incisos cuarto y sexto del artículo 21, deberá entenderse que sólo tiene aplicación respecto de sociedades de personas constituidas en Chile.

4.- Las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el número 4 del artículo 41. Este valor deberá deducirse para determinar la renta proveniente de la enajenación de las acciones y derechos sociales, incrementándolo o disminuyéndolo previamente con las nuevas inversiones o retiros de capital, según el tipo de cambio vigente a la fecha de la enajenación. Los contribuyentes que no estén sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos, deberán aplicar el inciso segundo del artículo 41 para calcular el mayor valor en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones. El tipo de cambio que se aplicará en este número será el mismo del número 1.- de la letra A del artículo 41 A.

APENDICE 1

5.- Los créditos o deducciones del impuesto de primera categoría, en los que la ley no autorice expresamente su rebaja del impuesto que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas chilenas. Cuando no se trate de rentas de agencias o establecimientos permanentes que se tengan en el exterior, el impuesto por la parte que corresponda a las rentas chilenas será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar sobre el total del impuesto, la misma relación porcentual que corresponda a los ingresos brutos nacionales del ejercicio en el total de los ingresos, incluyendo los que provengan del exterior, más el crédito a que se refiere el número 1.- de la letra A del artículo 41 A, cuando corresponda.

Artículo 41 C.- A los contribuyentes domiciliados o residentes en el país, que obtengan rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que estén vigentes en el país y en los que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes, se les aplicarán las normas contenidas en los artículos 41 A y 41 B, con las excepciones que se establecen a continuación:

A.- Crédito total disponible

1.- Tratándose de ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades sociales, se considerará también el impuesto a la renta pagado por la renta de la sociedad o empresa en el exterior y, en el caso de la explotación de una agencia o establecimiento permanente, el impuesto que grave la remesa.

También dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

APENDICE 1

Para los efectos del cálculo que trata este número, respecto del impuesto de la sociedad o empresa extranjera, imputable a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades sociales, se presumirá que el impuesto pagado al otro Estado por las respectivas rentas es aquel que según la naturaleza de la renta corresponde aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago. Asimismo, este impuesto se considerará proporcionalmente en relación a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile. Para estos fines se reconstituirá la base bruta de la renta que proporcionalmente corresponda a tales dividendos o utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la empresa respectiva.

2.- El crédito para cada renta será la cantidad menor entre:

a) El o los impuestos pagados al otro Estado sobre la respectiva renta según lo establecido en el número anterior.

b) El 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida o devengada en el caso de las rentas de agencias o establecimientos permanentes, respecto de la cual se calcula el crédito.

La suma de todos los créditos determinados según las reglas del inciso anterior sobre las rentas que deban gravarse en conformidad con esta ley al término de un año y que tengan su fuente en los otros Estados contraparte de Chile, constituirá el crédito total disponible del respectivo contribuyente para ese año.

El crédito total disponible se deducirá del impuesto de primera categoría y de los impuestos finales, global complementario y adicional, en la forma que se indica en las letras que siguen.

APENDICE 1

B.- Crédito contra el impuesto de primera categoría

En el caso del impuesto de primera categoría, el crédito respectivo se calculará y aplicará según las siguientes normas:

1.- Se agregará a la base del impuesto de primera categoría el crédito total disponible determinado según las normas de la letra A anterior.

2.- El crédito deducible del impuesto de primera categoría será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto sobre la suma del crédito total disponible más las rentas extranjeras respectivas.

C.- Crédito contra impuestos finales

La cantidad que resulte después de restar al crédito total disponible el crédito de primera categoría establecido en la letra precedente constituirá el crédito contra impuestos finales, es decir, se deducirá del impuesto global complementario o adicional, según las normas siguientes:

1.- En el caso de que las rentas de fuente extranjera que dan derecho al crédito que trata este artículo hayan sido obtenidas por contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible según contabilidad completa, se aplicarán las siguientes reglas:

a) El crédito contra los impuestos finales se anotará separadamente en el registro del fondo de utilidades tributables correspondiente al año en que se hayan obtenido las rentas de fuente extranjera por las que se origina dicho crédito.

El crédito así registrado o su saldo, se ajustará en conformidad con la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al

APENDICE 1

cierre del ejercicio en que se hayan generado y el último día del mes anterior al cierre de cada ejercicio, o hasta el último día del mes anterior al de la retención cuando se trate del impuesto adicional sujeto a esta modalidad.

b) El crédito contra impuestos finales registrado en la forma antedicha se considerará distribuido a los accionistas, socios o empresarios individuales, conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades que deban imputarse a las utilidades tributables del ejercicio en que se haya generado dicho crédito. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará proporcionalmente en función del porcentaje que represente la cantidad del respectivo dividendo o retiro de utilidades imputable al año en cuestión respecto del total de las utilidades obtenidas en dicho año.

c) Si en el año en que se genera el crédito el contribuyente presenta pérdidas, dicho crédito se extinguirá totalmente. Si las pérdidas de ejercicios posteriores absorben las utilidades del ejercicio en que se genera el crédito, éste se extinguirá posteriormente aplicando la misma norma de la letra b) precedente, cuando corresponda.

d) Si las utilidades o dividendos que originan la distribución del crédito contra impuestos finales son, a su vez, percibidos por otros contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible según contabilidad completa, dichos contribuyentes deberán aplicar las mismas normas de este número.

2.- Cuando las rentas que dan derecho a este crédito sean distribuidas, retiradas o deban considerarse devengadas, por contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Adicional, se aplicarán las siguientes normas:

a) El crédito contra impuestos finales se agregará a la base del impuesto global complementario o adicional, debidamente reajustado. Tratándose del impuesto adicional de retención, también se aplicará el reajuste que proceda por la

APENDICE 1

variación del índice de precios al consumidor ocurrida entre el último día del mes anterior al de la retención y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio al que corresponda la declaración anual respectiva, y

b) El crédito referido se deducirá del impuesto global complementario o adicional determinado. Si hubiera un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

D.- Crédito en el caso de servicios personales

Los contribuyentes que sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas extranjeras clasificadas en los números 1º ó 2º del artículo 42, podrán imputar como crédito al impuesto único establecido en el artículo 43 o al impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52, los impuestos a la renta pagados o retenidos por las mismas rentas obtenidas por actividades realizadas en el país en el cual obtuvieron los ingresos.

En todo caso el crédito no podrá exceder del 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Si el impuesto pagado o retenido en el extranjero es inferior a dicho crédito, corresponderá deducir la cantidad menor. En todo caso, una suma igual al crédito por impuestos externos se agregará a la renta extranjera declarada.

Los contribuyentes que obtengan rentas, señaladas en el número 1º del artículo 42, deberán efectuar anualmente una reliquidación del impuesto, por los meses en que percibieron las rentas afectas a doble tributación, aplicando las escalas y tasas del mes respectivo, y actualizando el impuesto que se determine y los pagados o retenidos, según la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la

APENDICE 1

determinación, pago o retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio. El exceso por doble tributación que resulte de la comparación de los impuestos pagados o retenidos en Chile y el de la reliquidación, rebajado el crédito, deberá imputarse a otros impuestos anuales o devolverse al contribuyente por el Servicio de Tesorerías de acuerdo con las normas del artículo 97. Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario que no tengan rentas del artículo 42, número 1º, sujetas a doble tributación.

En la determinación del crédito que se autoriza en esta letra, serán aplicables las normas de la letra A del artículo 41 A sobre reajustabilidad y tipo de cambio. Asimismo, se aplicará lo dispuesto en los números 3, 4 y 5 de la letra C del mismo artículo 41 A citado.

APENDICE 2

El presente documento fue firmado por las autoridades competentes el día 17 de abril de 1998 en Santiago y fue publicado en el Diario Oficial del 08 de febrero del 2000. El Convenio entró en vigor el 15 de noviembre de 1999 y se aplica con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 01 de enero del año 2000.

CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE CHILE Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION E IMPEDIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL PATRIMONIO.

La República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos deseando concluir un Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y al patrimonio, que en lo sucesivo se denominará el "Convenio";

Han acordado lo siguiente:

I. AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

II. DEFINICIONES GENERALES

III. IMPOSICION DE LAS RENTAS

IV. IMPOSICION DEL PATRIMONIO

V. METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION

VI. DISPOSICIONES ESPECIALES

VII. DISPOSICIONES FINALES

PROTOCOLO

CAPITULO I AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

ARTICULO 1 AMBITO SUBJETIVO

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

APENDICE 2

ARTICULO 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción.
2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
 - a) en la República de Chile, los impuestos comprendidos en la "Ley sobre Impuesto a la Renta", (en adelante denominado el "impuesto chileno");
 - b) en México:
 - i. el impuesto sobre la renta,
 - ii. el impuesto al activo,
(en adelante denominado el "impuesto mexicano").
4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga e impuestos al patrimonio que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente, al final de cada año, las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones impositivas.

CAPITULO II DEFINICIONES

ARTICULO 3 DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

APENDICE 2

- a. las expresiones "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan, según sea el caso, los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile;
- b. el término "México" significa los Estados Unidos Mexicanos y, en un sentido geográfico, comprende las partes integrantes de la Federación; las islas, incluyendo los arrecifes y los cayos en los mares adyacentes; las islas de Guadalupe y Revillagigedo; la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; las aguas de los mares territoriales y las marítimas interiores y más allá de las mismas las zonas sobre las cuales, de conformidad con el derecho internacional, México ejerce derechos soberanos de exploración y explotación de los recursos naturales de los fondos marinos, de su subsuelo y de las aguas suprayacentes; y el espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional;
- c. el término "Chile" significa la República de Chile y, en un sentido geográfico, comprende, además del territorio nacional, las zonas marinas y submarinas sobre las que la República de Chile, ejerce derechos de soberanía o jurisdicción de conformidad al Derecho Internacional;
- d. el término "persona" comprende las personas físicas o naturales, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- e. el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o moral o cualquier entidad que se considere persona jurídica o moral a efectos impositivos;
- f. las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- g. la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo que el transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;
- h. la expresión "autoridad competente" significa:
 - i. en el caso de Chile, el Ministro de Hacienda o su representante autorizado;
 - ii. en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- i. el término "nacional" significa:

APENDICE 2

- i. cualquier persona física o natural que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; o
 - ii. cualquier persona jurídica o moral, o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.
2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, en un momento dado, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado Contratante, para los efectos de los impuestos a los que se aplica el presente Convenio, prevaleciendo cualquier significado bajo la legislación impositiva aplicable en ese Estado Contratante.

ARTICULO 4

RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye al Estado. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en él.
2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física o natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:
 - a. dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
 - b. si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;
 - c. si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
 - d. si fuera nacional de ambos Estados, o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.

APENDICE 2

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una sociedad sea residente de ambos Estados Contratantes, será considerada residente sólo del Estado de la que sea nacional.
4. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea una persona física o natural, o sociedad a la que se le aplique el párrafo 3, sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes, de acuerdo mutuo, harán lo posible por resolver el caso y determinar la forma de aplicación del Convenio a dicha persona. En ausencia de un acuerdo mutuo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, dicha persona no tendrá derecho a exigir ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contemplados por este Convenio.

ARTICULO 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:
 - a. una sede de dirección;
 - b. una sucursal;
 - c. una oficina;
 - d. una fábrica;
 - e. un taller;
 - f. una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar en relación a la exploración, explotación o extracción de recursos naturales.
3. La expresión " establecimiento permanente" también incluye:
 - a. una obra, proyecto de construcción, montaje o instalación, o una actividad de supervisión relacionada con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividad tenga una duración superior a seis meses;
 - b. la prestación de servicios por parte de una empresa de un Estado Contratante, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales o físicas encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el otro Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

APENDICE 2

A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del Artículo 9, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:
 - a. la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
 - b. el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
 - c. el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
 - d. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
 - e. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, u otras actividades similares, que tengan carácter preparatorio o auxiliar, para la empresa.
5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente, al cual se le aplica el párrafo 7, actúe en nombre de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no se hubiera considerado como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.
6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de ese otro

APENDICE 2

Estado o asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en el otro Estado por el mero hecho de que realice sus actividades en ese otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general, o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad, y que en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes.
8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

CAPITULO III

IMPOSICION DE LAS RENTAS

ARTICULO 6

RENTAS DE BIENES INMUEBLES

1. Las rentas que un residente de uno de los Estados Contratantes obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o silvícolas) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. A los efectos del presente Convenio, la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los bienes accesorios de bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas y silvícolas, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho común o general relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier

APENDICE 2

otra forma de explotación de los bienes inmuebles, y a las rentas derivadas de su enajenación.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

ARTICULO 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a:
 - a. ese establecimiento permanente;
 - b. enajenaciones de bienes o mercancías en ese otro Estado de tipo idéntico o similar a los bienes o mercancías enajenados por medio del establecimiento permanente.

Sin embargo, los beneficios derivados de las enajenaciones descritas en la letra b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas de esa manera por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente Convenio.

2. Sujeto a lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice o haya realizado actividades empresariales en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas.
3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos incurridos para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración así incurridos, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su

APENDICE 2

caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos como reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes, informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas ("know-how") u otros derechos, a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de un banco, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.
5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.
6. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.
7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no se verán afectadas por las del presente artículo.

ARTICULO 8

TRANSPORTE MARITIMO Y AEREO

1. Los beneficios de un residente de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
2. Los beneficios a que se refiere el párrafo 1, no incluyen los beneficios que se obtengan de la prestación del servicio de hospedaje o de una actividad de transporte distinta a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional.
3. A los efectos de este artículo:
 - a. el término "beneficios" comprende:
 - i. los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, y

APENDICE 2

- ii. los intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean accesorios a la explotación;
- b. la expresión "explotación de buques o aeronaves" por un residente, comprende también:
 - i. el fletamento o arrendamiento de buques o aeronaves;
 - ii el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, y
 - iii. la enajenación de buques, aeronaves, contenedores y equipo relacionado,siempre que dicho flete, arrendamiento o enajenación sea accesorio a la explotación, por ese residente, de buques o aeronaves en tráfico internacional, y
- c. las rentas de valores y de capitales mobiliarios obtenidas por una empresa a que se refiere este artículo, se someten al régimen general aplicable a dichas rentas.
- 4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio ("pool"), empresa conjunta o en una agencia internacional de explotación.

ARTICULO 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando

- a. una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o
- b. unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,

y, en cualquiera de estos casos, las dos empresas estén unidas, en sus relaciones comerciales o financieras, por condiciones aceptadas o impuestas, que sean distintas de las que serían acordadas

APENDICE 2

por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas, de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos por un Estado Contratante en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de este Estado, y somete, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el otro Estado procederá, si está de acuerdo, al ajuste correspondiente del monto del impuesto que haya percibido sobre esos beneficios. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose las autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario.
3. Un Estado Contratante no modificará las rentas o beneficios de una persona que se encuentre en los supuestos a que se refiere el párrafo 1, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación nacional y, en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del año en que las rentas o beneficios se hubieran obtenido, de no haber existido las condiciones a que se refiere el párrafo 1.
4. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán en el caso de fraude, culpa o negligencia.

ARTICULO 10

DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de ese Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - a. 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 20 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;

APENDICE 2

- b. 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos ni tampoco afectan la imposición aplicable sobre los beneficios con cargo a los cuales se paguen las distribuciones de una persona atribuibles a un establecimiento permanente en ese otro Estado.

- 3. El término "dividendos" empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos derivados de otros derechos sujetos al mismo régimen impositivo que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuye.
- 4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado Contratante o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado Contratante con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos, se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.
- 5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

APENDICE 2

ARTICULO 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan, de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por ciento del importe bruto de los intereses.
3. El término "intereses", empleado en el presente artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias, y especialmente los rendimientos de valores públicos y bonos u obligaciones, así como cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo. Sin embargo, el término "intereses" no incluye las rentas a que se refiere el Artículo 10.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en él,

o presta en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija que soporte la carga de los mismos, éstos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.
6. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses pagados exceda, por cualquier motivo, del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se

APENDICE 2

aplican a este último importe. En este caso, la parte excedente del pago puede someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

7. Las disposiciones de este artículo no se aplicarán si el propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o atribución del crédito en relación al cual los intereses se pagan, fuera el de sacar ventaja de este artículo mediante tal creación o atribución.

ARTICULO 12

REGALIAS

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado del que proceden, de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por ciento del importe bruto de las regalías.
3. El término "regalías" empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas en relación con el uso de, o concesión de uso, de un derecho de autor sobre una obra literaria ("copyright"), patente, marca comercial, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad intangible, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, e incluye pagos de cualquier clase en relación con películas cinematográficas y obras registradas en películas, video u otros medios de reproducción para uso en televisión, e incluye pagos de cualquier especie en virtud de la recepción de, o el derecho de recibir, imágenes visuales o auditivas, o ambas, transmitidas al público vía satélite o por cable, fibra óptica u otra tecnología similar, o el uso en relación con la transmisión por televisión o radio, o el derecho a usar en relación con la transmisión por televisión o radio, imágenes visuales o auditivas, o ambas transmitidas vía satélite o por cable, fibra óptica u otra tecnología similar.
4. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante de donde proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las

APENDICE 2

regalías esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

5. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus autoridades locales o un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando quien paga las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija que soporte la carga de las mismas, éstas se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.
6. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías pagadas, habida cuenta del uso, derecho o información por los que son pagadas, exceda del importe que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo se aplican solamente a este último importe. En este caso, la parte excedente del pago puede someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.
7. Las disposiciones de este artículo no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen fuera el de sacar ventaja de este artículo mediante tal creación o atribución.

ARTICULO 13

GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de uno de los Estados Contratantes obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa de la que forme parte) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

APENDICE 2

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde resida el enajenante.
4. Nada de lo establecido en el presente Convenio afectará la aplicación de la legislación de un Estado Contratante para someter a imposición las ganancias de capital provenientes de la enajenación de cualquier otro tipo de propiedad distinta de las mencionadas en este artículo.

ARTICULO 14

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

1. Las rentas obtenidas por una persona natural o física que es residente de un Estado Contratante, con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá del 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades, excepto en el caso en que este residente disponga de una base fija en ese otro Estado a efectos de llevar a cabo sus actividades. En este último caso, dichas rentas podrán someterse a imposición en ese otro Estado y de acuerdo a la legislación interna, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija.
2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

ARTICULO 15

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado Contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

APENDICE 2

- a. el perceptor permanece en el otro Estado, uno o varios períodos, que no exceden en total 183 días, en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado;
 - b. las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y
 - c. las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.
3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante, sólo serán sometidas a imposición en ese Estado, a menos que la remuneración se obtenga por un residente del otro Estado Contratante, en cuyo caso, dichas remuneraciones sólo podrán someterse a imposición en ese último Estado.

ARTICULO 16

PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones que un residente de un Estado Contratante obtenga como administrador, comisario o miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

ARTICULO 17

ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los Artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista, tal como un actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Las rentas a que se refiere el presente párrafo incluyen las rentas que dicho residente obtenga de cualquier actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante relacionada con su renombre como artista o deportista.
2. No obstante lo dispuesto en los artículo 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas o de los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades del artista o el deportista.

APENDICE 2

ARTICULO 18

PENSIONES

Las pensiones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado de donde proceden.

ARTICULO 19

FUNCIONES PUBLICAS

- a. Los sueldos, salarios y otras remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, a una persona física o natural, por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o autoridad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado;
 - b. No obstante, dichos sueldos, salarios y otras remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física o natural es un residente de ese Estado que:
 - i. posee la nacionalidad de ese Estado; o
 - ii. no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.
1. Lo dispuesto en los Artículos 15, 16 , 17 y 18 del presente Convenio, se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones, y pensiones, pagados por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad empresarial realizada por uno de los Estados Contratantes o una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales.

ARTICULO 20

ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de manutención, estudios o formación un estudiante o una persona en práctica que es, o ha sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar solamente con el propósito de continuar sus estudios o formación, no

APENDICE 2

pueden someterse a imposición en ese Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

ARTICULO 21

OTRAS RENTAS

Las rentas no mencionadas en los artículos anteriores del presente Convenio pueden someterse a imposición en ambos Estados Contratantes.

CAPITULO IV

IMPOSICION DEL PATRIMONIO

ARTICULO 22

PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, que posea un residente de un Estado Contratante y esté situado en el otro Estado Contratante, puede someterse a imposición sólo en ese otro Estado.
2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

CAPITULO V

METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION

ARTICULO 23

ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION

1. En Chile, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:
 - a. las personas residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en México, podrán acreditar contra los

APENDICE 2

impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos mexicanos, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena. Este párrafo también se aplicará a las rentas a que se refieren los Artículos 6 y 11, y

- b. cuando de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente de Chile o el patrimonio que éste posea estén exentos de imposición en Chile, Chile podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente.
2. En México, la doble tributación se evitará de la manera siguiente: México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto sobre la renta mexicano, con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio a las limitaciones de la legislación mexicana y conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales:
- a. el impuesto chileno pagado por el ingreso obtenido con fuente de riqueza en Chile en una cantidad que no exceda el impuesto exigible en México sobre dichas rentas, y
 - b. en el caso de una sociedad propietaria de al menos 10 por ciento del capital de una sociedad residente de Chile y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta chileno pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

CAPITULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTICULO 24

NO DISCRIMINACION

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante lo dispuesto en el Artículo 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de alguno de los Estados Contratantes que no residan en ninguno de ellos.

APENDICE 2

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.
3. Este artículo no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.
4. A menos que se apliquen las disposiciones del Artículo 9, del párrafo 7 del Artículo 11 o del párrafo 6 del Artículo 12, los intereses, las regalías o demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer lugar.
5. Las sociedades que sean residentes de un Estado Contratante y cuyo capital esté total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las sociedades similares del primer Estado cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes de un tercer Estado.
6. Las sociedades de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.
7. En el presente artículo, los términos "impuesto" e "imposición" se refieren a los impuestos que son objeto de este Convenio y al impuesto al valor agregado.

ARTICULO 25

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una

APENDICE 2

imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. En tal caso, cualquier acuerdo alcanzado se implementará dentro de los plazos previstos en la legislación interna de cada Estado Contratante.
3. Salvo por lo dispuesto en el Artículo 4, párrafo 2, letra d), del presente Convenio, en el que las autoridades competentes deberán llegar a un acuerdo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.
4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los párrafos anteriores.
5. Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelto por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso puede, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado bajo los principios internacionales básicos de arbitraje y será establecido entre los Estados Contratantes a través de notas que serán cambiadas por los canales diplomáticos.
Los Estados Contratantes pueden someter a arbitraje, establecido en el presente párrafo, la información que sea necesaria para cumplir con este procedimiento, pero estarán sujetos a la limitación de no revelar la información, establecida en el párrafo 1 del Artículo 26.

ARTICULO 26

INTERCAMBIO DE INFORMACION

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquel no fuera contraria al Convenio, la que podrá ser utilizada para determinar el impuesto al valor agregado. El intercambio de

APENDICE 2

información se aplica a impuestos de cualquier clase o denominación y no ésta limitado por el Artículo 1. La información recibida por uno de los Estados Contratantes será mantenida secreta en igual forma que la información obtenida con base al Derecho interno de este Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por este Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos o medios de defensa en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para fines fiscales. No obstante lo anterior, podrán revelar esta información en la audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:
 - a. adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;
 - b. suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de la legislación o en el ejercicio de la práctica administrativa normal de éste o del otro Estado Contratante;
 - c. suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, empresarial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.
3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información en los términos del presente artículo en la forma requerida, la que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales y sin enmiendas (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.

APENDICE 2

ARTICULO 27

MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMATICAS Y OFICINAS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

ARTICULO 28

DISPOSICIONES MISCELANEAS

1. Nada en este Convenio podrá evitar la aplicación del derecho interno de alguno de los Estados Contratantes en relación a la tributación de las rentas, beneficios, dividendos, ganancias o remesas de instituciones de inversión, o fondos de cualquier tipo incluyendo los fondos de inversión y de pensiones o sus participantes, que sean residentes del otro Estado Contratante, siempre que dicha renta no se someta a imposición de conformidad con las disposiciones de este Convenio.
2. Para los fines del párrafo 3 del Artículo XXII (Consulta) del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios, los Estados Contratantes acuerdan que, sin perjuicio de ese párrafo, cualquier disputa entre ellos respecto de si una medida cae dentro del ámbito de esa Convención, puede ser llevada ante el Consejo de Comercio de Servicios conforme a lo estipulado en dicho párrafo, pero sólo con el consentimiento de ambos Estados Contratantes. Cualquier duda sobre la interpretación de este párrafo será resuelta conforme el párrafo 3 del Artículo 25 o, en caso de no llegar a acuerdo con arreglo a este procedimiento, conforme a cualquier otro procedimiento acordado por ambos Estados Contratantes.
3. Nada en este Convenio afectará la aplicación de las actuales disposiciones del D.L. 600 de la legislación chilena, conforme estén en vigor a la fecha de la firma de este Convenio y aún cuando fueren eventualmente modificadas sin alterar su principio general.
4. Considerando que el objetivo principal de este Convenio es evitar la doble imposición internacional, los Estados Contratantes acuerdan que, en el evento de que las disposiciones del Convenio sean usadas en forma tal que otorguen beneficios no contemplados ni pretendidos por él, las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán, en conformidad al procedimiento de acuerdo mutuo del Artículo 25, recomendar modificaciones específicas al Convenio. Los Estados Contratantes además acuerdan que cualquiera de dichas recomendaciones será considerada y

APENDICE 2

discutida de manera expedita con miras a modificar el Convenio en la medida en que sea necesario.

5. Las contribuciones previsionales en un año por servicios prestados en ese año y pagados por, o por cuenta de, una persona natural o física residente de un Estado Contratante o que está presente temporalmente en ese Estado, a un plan de pensiones que es reconocido para efectos impositivos en el otro Estado Contratante deberá, durante un período que no supere en total tres años, ser tratada en el Estado mencionado en primer lugar, de la misma forma que una contribución pagada a un sistema de pensiones reconocido para fines impositivos en ese Estado, si
 - a. dicha persona natural o física estaba contribuyendo en forma regular al plan de pensiones por un período que hubiera terminado inmediatamente antes de que pasara a ser residente de o a estar temporalmente presente en el Estado mencionado en primer lugar, y
 - b. las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar acuerdan que el plan de pensiones corresponde en términos generales a un plan de pensiones reconocido para efectos impositivos por ese Estado.

Para los fines de este párrafo, "plan de pensiones" incluye el plan de pensiones creado conforme el sistema de seguridad social de cada Estado Contratante.

A estos efectos, las autoridades competentes, de conformidad con el Artículo 25, determinarán los planes de pensiones que se consideran reconocidos para efectos impositivos.

Las disposiciones anteriores no serán aplicables en tanto la ley de seguridad social de cada Estado Contratante obligue a dicho trabajador a contribuir al plan de pensiones del Estado Contratante en el cual ejerce el empleo.

6. Cada uno de los Estados Contratantes conserva el derecho de someter a imposición, de conformidad con su legislación, las rentas de sus residentes cuya imposición se atribuya al otro Estado por el Convenio, pero que no se encuentran efectivamente sometidas a imposición por la legislación de ese otro Estado. Asimismo, un Estado Contratante conserva el derecho de someter a imposición, de conformidad con su legislación, las rentas procedentes de este Estado obtenidas por un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a imposición en ese otro Estado exclusivamente respecto de rentas que obtenga procedentes de fuentes situadas en ese otro Estado.

APENDICE 2

CAPITULO VII

DISOSICIONES FINALES

ARTICULO 29

ENTRADA EN VIGOR

1. Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro el cumplimiento de los procedimientos exigidos por su legislación para la entrada en vigor del presente Convenio. Dicho Convenio entrará en vigor en la fecha de recepción de la última notificación.
2. Las disposiciones del Convenio se aplicarán:
 - a. en Chile,
con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor; y
 - b. en México,
 - i. en relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o exigibles a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor, y
 - ii. en relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha en que el Convenio entre en vigor.

ARTICULO 30

DENUNCIA

1. El presente Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los Estados Contratantes podrá, a más tardar el 30 de junio de cada año calendario, una vez transcurridos 5 años a partir de la fecha de su entrada en vigencia, dar al otro Estado Contratante un aviso de término por escrito, a través de la vía diplomática.
2. Las disposiciones del Convenio dejarán de surtir efecto:
 - a. en Chile,
con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del mes de Enero del año calendario inmediatamente siguiente;
 - b. en México,

APENDICE 2

- i. en relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o exigibles a partir del primer día del mes de Enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses referido, y
- ii. en relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de Enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses referido.

En fe de lo cual, los suscritos, debidamente autorizados al efecto, firman el presente Convenio.

Hecho en la ciudad de Santiago, Chile, el diecisiete de abril de mil novecientos noventa y ocho, en duplicado, en idioma español siendo ambos textos igualmente auténticos.

Por la República de Chile, Eduardo Aninat Ureta, Ministro de Hacienda.- Por los Estados Unidos Mexicanos, Rosario Green, Secretaria de Relaciones Exteriores

**POR EL GOBIERNO DE LA
REPUBLICA DE CHILE**

**POR EL GOBIERNO DE LOS
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

APENDICE 2

PROTOCOLO

Al momento de la firma del Convenio Entre la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y al Patrimonio, los abajo firmantes han convenido las siguientes disposiciones que forman parte integrante del presente Convenio:

1. Artículo 2, párrafo 3.

Se entiende que el impuesto al activo establecido por México, no se aplicará a los residentes de Chile que no están sometidos a imposición en los términos de los Artículos 5 y 7 del presente Convenio, salvo por los activos a que se refiere el párrafo 2 del Artículo 6 y los activos otorgados por el uso o goce temporal que consistan en equipos industriales, comerciales o científicos, proporcionados por dichos residentes a un residente de México. En el primer caso, México concederá un crédito contra el impuesto sobre dichos activos en un importe igual al impuesto sobre la renta que les hubiera correspondido de conformidad con la Ley del impuesto sobre la Renta de México, a las rentas brutas a que se refiere el párrafo 1 del Artículo 6, siempre que más del 50 por ciento de las rentas brutas sean obtenidas por un residente en Chile que sea el beneficiario efectivo. En el último caso, México no someterá a imposición con el impuesto al activo cuando los residentes de Chile no tengan un establecimiento permanente en México y siempre que, más del 50 por ciento de las rentas brutas sean obtenidas por un residente en Chile que sea el beneficiario efectivo de dichas rentas.

2. Artículo 10, párrafo 2.

En el caso de Chile se entenderá que la expresión "imposición de la sociedad" e "imposición aplicable" comprende, tanto el impuesto de primera categoría, como el impuesto adicional contenido en su legislación interna, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible totalmente contra el impuesto adicional. Nada en el Convenio podrá interpretarse en el sentido de evitar que se apliquen los impuestos a que se refiere este párrafo.

3. Artículo 11.

Si en una fecha posterior a aquella en la que se firme el presente Convenio, Chile concluye un Acuerdo o Convenio con otro Estado, por el que Chile acuerde una tasa de impuesto sobre intereses que sea menor o preferencial a la propuesta en el presente Convenio respecto de tales ingresos, dicha tasa menor o preferencial se aplicará para los propósitos del

APENDICE 2

párrafo 2 del Artículo 11 en forma automática a los efectos de este Convenio, a partir de la fecha en que las disposiciones de dicho nuevo Acuerdo o Convenio sean aplicables, según corresponda.

Sin embargo, dicha tasa menor, no podrá ser inferior al 5 por ciento, si son intereses pagados a bancos, y al 10 por ciento en los demás casos. Estos límites no se aplicarán si se trata de exenciones o tasas inferiores aplicables a los intereses cuando:

- a. el beneficiario efectivo sea uno de los Estados Contratantes, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;
- b. los intereses sean pagados por cualquiera de las personas mencionadas en la letra a);
- c. los intereses procedan de alguno de los Estados Contratantes, según corresponda, y sean pagados respecto de un préstamo a plazo no menor de tres años, y
 - i. en el caso de México, concedido, garantizado o asegurado por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C., Nacional Financiera, S.N.C., o Banco Nacional de Obras Públicas, S.N.C., y
 - ii. en el caso de Chile, concedido, garantizado o asegurado, por alguna institución financiera de similares características a las mencionadas en el caso de México.

4. Artículo 12.

Si en una fecha posterior a aquella en la que se firme el presente Convenio, Chile concluye un Acuerdo o Convenio con otro Estado, por el que Chile acuerde una tasa de impuesto sobre regalías que sea menor a la propuesta en el presente Convenio respecto de tales ingresos, dicha tasa menor se aplicará para los propósitos del párrafo 2 del Artículo 12 en forma automática a los efectos de este Convenio, a partir de la fecha en que las disposiciones de dicho nuevo Acuerdo o Convenio sean aplicables, según corresponda. Sin embargo, dicha tasa menor, no podrá ser inferior al 10 por ciento.

5. Artículo 14.

Si con posterioridad a la firma del presente Convenio, Chile concluye un Acuerdo o Convenio con un tercer Estado en el que acuerde exentar las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes que se encuentran sometidas a imposición en Chile, en los términos de la letra a) del párrafo 1 del Artículo 14 o acuerde con dicho Estado una tasa inferior al 10 por ciento (incluida una exención), dicha exención o tasa menor se aplicará automáticamente a los afectos del presente Convenio, a

APENDICE 2

partir de la fecha en que las disposiciones de dicho nuevo Acuerdo o Convenio sean aplicables.

6. Artículo 21.

Para los efectos de la aplicación de este artículo, se entiende que quedan comprendidos en el mismo los ingresos obtenidos bajo un sistema de tiempos compartidos.

7. Artículo 23.

Para los efectos del presente artículo, el impuesto al activo establecido en México se considera un impuesto sobre la renta.

8. Artículo 24, párrafo 4.

Nada en este párrafo afectará la aplicación de la actual disposición del Artículo 31, número 12, contenida en la Ley sobre Impuesto a la Renta de Chile, aún cuando fuere eventualmente modificada sin alterar su principio general. Sin embargo, la tasa de 30 por ciento a la que se refiere dicha norma se calculará adicionando a la tasa del impuesto sobre la renta aplicable a personas morales, el impuesto aplicable a las utilidades distribuidas.

9. Artículo 24, párrafo 6.

Lo dispuesto en el Artículo 24, en relación al impuesto al valor agregado, no afectará a ninguna disposición disconforme a él y que se encuentre vigente a la fecha de entrada en vigor del presente Convenio.

En fe de lo cual, los suscritos, debidamente autorizados al efecto, firman el presente Protocolo.

Hecho en la ciudad de Santiago, Chile, a los diecisiete días del mes de abril de mil novecientos noventa y ocho, en duplicado, en idioma español siendo ambos textos igualmente auténticos.

Por la República de Chile, Eduardo Aninat Ureta, Ministro de Hacienda.- Por los Estados Unidos Mexicanos, Rosario Green, Secretaria de Relaciones Exteriores

**POR EL GOBIERNO DE LA
REPUBLICA DE CHILE**

**POR EL GOBIERNO DE LOS
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

APENDICE 3

El presente documento fue firmado por las autoridades competentes el día 21 de enero de 1998 en Santiago y publicado en el Diario Oficial del 08 de febrero del 2000. El Convenio entró en vigor el 28 de octubre de 1999 y se aplica con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 01 de enero del año 2000.

CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE CHILE Y CANADA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO

El Gobierno de la República de Chile y el Gobierno de Canadá, deseando concluir un Convenio para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio, han acordado lo siguiente:

I. AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

II. DEFINICIONES

III. TRIBUTACION DE LAS RENTAS

IV. IMPOSICION DEL PATRIMONIO

V. METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACION

VI. DISPOSICIONES ESPECIALES

VII. DISPOSICIONES FINALES

PROTOCOLO

I. AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

Artículo 1

AMBITO SUBJETIVO

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción.
2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o

APENDICE 3

inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
- a) en el caso de Chile, los impuestos establecidos en la "Ley sobre Impuesto a la Renta", (en adelante denominado "Impuesto chileno");
 - b) en el caso de Canadá, los impuestos establecidos por el Gobierno de Canadá en la "Ley del Impuesto a la Renta", (en adelante denominado "Impuesto canadiense").
4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga e impuestos al patrimonio que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones impositivas.

II. DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:
- a) las expresiones "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan, según lo requiera el contexto, la República de Chile o Canadá;
 - b) el término "persona" comprende las personas naturales, las sociedades, fideicomisos ("trust") y cualquier otra agrupación de personas;
 - c) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
 - d) las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
 - e) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando el propósito principal sea el de transportar pasajeros o bienes entre puntos situados en el otro Estado Contratante;
 - f) la expresión "autoridad competente" significa:
 - i) en el caso de Chile, el Ministro de Hacienda o su representante autorizado, y
 - ii) en el caso de Canadá, el Ministro de Renta Nacional ("the Minister of National Revenue") o su representante autorizado;
 - 3. g) el término "nacional" significa:
 - i) cualquier persona natural que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; o
 - ii) cualquier persona jurídica, comunidad o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.

APENDICE 3

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, en cualquier momento, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que, en ese momento, le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

Artículo 4

RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local del mismo, o cualquier agencia o una representación de ese gobierno, subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona natural será considerada residente sólo del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará sólo residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona natural tiene su centro de intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará solo residente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará sólo residente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de acuerdo mutuo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una sociedad sea residente de ambos Estados Contratantes, será considerada residente sólo del Estado de la que sea nacional.

4. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea una persona natural o jurídica a la que se le aplique el párrafo 3, sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes, de acuerdo mutuo, harán lo posible por resolver el caso y determinar la forma de aplicación del Convenio a dicha persona. En ausencia de un acuerdo mutuo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, dicha persona no tendrá derecho a exigir ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contemplados por este Convenio.

APENDICE 3

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

3. La expresión "establecimiento permanente" también incluye:

- a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses;
- b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del Artículo 9, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas están conectadas entre sí.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, que tengan carácter preparatorio o auxiliar, para la empresa.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona (distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de

APENDICE 3

cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. Sin embargo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando ese representante realice sus actividades total o casi totalmente en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

III. TRIBUTACION DE LAS RENTAS

Artículo 6

RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS

1. Los rendimientos que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Para los efectos del presente Convenio, la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya la legislación impositiva relevante del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho general relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles, y a las rentas derivadas de su enajenación.

APENDICE 3

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

Artículo 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

2. Sujeto a lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración, tanto en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras oficinas, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes, "know-how" u otros derechos, o a título de comisión u otros cargos, por servicios concretos prestados o por gestión o, salvo en el caso de un banco, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente.

4. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.

APENDICE 3

Artículo 8

TRANSPORTE MARITIMO Y AEREO

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
2. No obstante las disposiciones del párrafo 1 y del Artículo 7, los beneficios provenientes de la explotación de buques o aeronaves, utilizados principalmente para transportar pasajeros o bienes entre lugares ubicados en un Estado Contratante, podrán ser sometidos a imposición en ese Estado.
3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio ("pool"), en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.
4. Para los fines de este Artículo:
 - a) el término "beneficios" comprende los ingresos brutos que deriven directamente de la explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional;
 - b) la expresión "explotación de buques o aeronaves" por una empresa, incluye:
 - i) el arriendo o flete de buques o aeronaves,
 - ii) el arriendo de contenedores y de sus equipos accesorios, y
 - iii) la enajenación de buques, aeronaves, contenedores y sus equipos accesorios por esa empresa siempre que ese flete, arriendo o enajenación sea accesorio a la explotación de buques o aeronaves realizado por dicha empresa en el tráfico internacional.

Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando
 - a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o
 - b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, la renta que habría sido obtenida por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se ha realizado a causa de las mismas, podrá incluirse en la renta de esa empresa y sometida a imposición en consecuencia.
2. Cuando un Estado Contratante incluya en la renta de una empresa de ese Estado, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual una empresa del otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa

APENDICE 3

del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado efectuará, si está de acuerdo, el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán en caso necesario.

3. Un Estado Contratante no podrá practicar el ajuste contemplado en el párrafo 1 en la determinación de la renta de una empresa luego de transcurridos los plazos previstos para ello en su legislación interna y en cualquier caso, después de transcurridos cinco años, contados desde la finalización del año en que la renta, objeto de la modificación, debió haberse incorporado a las demás rentas de la citada empresa, de no ser por las condiciones fijadas en dicho párrafo.

4. Las disposiciones de los párrafos 2 y 3 no se aplican en el caso de fraude, negligencia u omisión culposa.

Artículo 10

DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 25 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos, y
- b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este párrafo no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos. Para los fines de este párrafo, el término "imposición de la sociedad" comprende, en el caso de Chile, tanto el impuesto de primera categoría como el impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional.

3. El término "dividendos" en el sentido de este Artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otros derechos sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

4. Las disposiciones del párrafo 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, o

APENDICE 3

presta en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Artículo 10 A

IMPUESTO A LA AGENCIA

1. Una persona residente de un Estado Contratante puede gravarse en el otro Estado Contratante con un impuesto en adición al impuesto aplicable sobre:

a) las rentas o ganancias provenientes de la enajenación de la propiedad inmueble situada en ese otro Estado por una empresa que se dedique a la compraventa de inmuebles, o

b) las utilidades, incluyendo las ganancias, de una persona atribuibles a un establecimiento permanente en ese otro Estado.

Sin embargo, la tasa del "impuesto en adición" no excederá del límite porcentual contemplado en el subpárrafo a) del párrafo 2 del Artículo 10.

2. Para los fines de este Artículo, la expresión "imposición aplicable" comprende, en el caso de Chile, tanto el impuesto de primera categoría como el impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional.

Artículo 11

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto de los intereses.

3. El término "intereses", en el sentido de este Artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, así como cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan

APENDICE 3

los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo. Sin embargo, el término "interés" no incluye las rentas comprendidas en el Artículo 10.

4. Las disposiciones del párrafo 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dichos establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente del Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y éstos son solventados por el establecimiento permanente o la base fija, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado Contratante en que estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses - habida cuenta del crédito por el que se paguen - exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

7. Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o atribución del crédito en relación con el cual los intereses se pagan, fuera el sacar ventaja de este Artículo mediante tal creación o atribución.

Artículo 12

REGALIAS

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 15 por ciento del importe bruto de las regalías.

3. El término "regalías" empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas, incluidas las

APENDICE 3

películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones del párrafo 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, realiza en el Estado Contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan las regalías están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

5. Las regalías se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados Contratantes un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la obligación del pago de las regalías, y dicho establecimiento permanente o base fija soporte la carga de los mismos, las regalías se considerarán procedentes del Estado donde están situados el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

7. Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen fuera el de sacar ventaja de este Artículo mediante tal creación o atribución.

Artículo 13

GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales

APENDICE 3

independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa de la que forme parte) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde resida el enajenante.

4. Cuando una persona natural cuya residencia en un Estado Contratante cesa y comienza inmediatamente después en el otro Estado Contratante, es considerada para efectos impositivos por el primer Estado como si hubiese enajenado un bien y es, por esta razón, sometida a imposición en ese Estado, dicha persona natural podrá elegir ser tratada para fines impositivos en el otro Estado Contratante como si, inmediatamente antes de que pase a ser residente de este Estado, hubiera vendido y recomprado el bien por un monto equivalente a su valor de mercado en ese momento. Sin embargo, la persona natural no podrá efectuar dicha elección respecto de bienes situados en cualquiera de los dos Estados Contratantes.

5. Nada de lo establecido en el presente Convenio afectará la aplicación de la legislación de un Estado Contratante para someter a imposición las ganancias de capital provenientes de la enajenación de cualquier otro tipo de propiedad distinta de las mencionadas en este Artículo.

Artículo 14

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

1. Las rentas obtenidas por una persona natural que es residente de un Estado Contratante, con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá del 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades, excepto en el caso en que este residente disponga de una base fija en ese otro Estado a efectos de llevar a cabo sus actividades. En este último caso, dichas rentas podrán someterse a imposición en ese otro Estado y de acuerdo a la legislación interna, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Artículo 15

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en

APENDICE 3

razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado Contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado Contratante se gravarán exclusivamente en el primer Estado si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año calendario considerado, y

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que no sea residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que la persona tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante, sólo serán sometidas a imposición en ese Estado, a menos que la remuneración se obtenga por un residente del otro Estado Contratante.

Artículo 16

PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de un órgano similar de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

Artículo 17

ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los Artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o el deportista.

APENDICE 3

3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplican si se establece que ni el artista o el deportista, ni las personas relacionadas con ellos, participan directa o indirectamente en los beneficios de la persona a la que se refiere dicho párrafo.

Artículo 18

PENSIONES Y ANUALIDADES

1. Las pensiones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado de donde proceden.

2. Las anualidades procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Las anualidades originadas en un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante también pueden someterse a imposición en el Estado de donde provienen y de acuerdo a la legislación de ese Estado, pero el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento de la parte de la misma sujeta a imposición en ese Estado. Sin embargo, esta limitación no procederá sobre los pagos de sumas totales originados por la cesión, cancelación, amortización, venta o cualquier otro tipo de enajenación de anualidades, o para los pagos de cualquier clase de acuerdo con lo estipulado en un contrato de anualidad, cuyo costo sea deducible, total o parcialmente, en la determinación de la renta de cualquier persona que hubiera obtenido el contrato.

3. No obstante las disposiciones de este Convenio, las pensiones de alimentos y otros pagos similares procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante, que esté sujeto a imposición en ese Estado en relación a los mismos, sólo serán sometidos a imposición en ese otro Estado, pero el importe sobre el cual se aplican estos impuestos no puede exceder del importe sobre el que se aplicarían en el Estado Contratante mencionado en primer lugar, si el receptor fuese residente del mismo.

Artículo 19

FUNCIONES PUBLICAS

1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales a una persona natural por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o autoridad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona natural es un residente de ese Estado que:

i) posee la nacionalidad de ese Estado; o

APENDICE 3

ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. Lo dispuesto en los Artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales.

Artículo 20

ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante, aprendiz o una persona en práctica que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

Artículo 21

OTRAS RENTAS

1. Las rentas no mencionadas en los Artículos anteriores del presente Convenio, pueden someterse a imposición en ambos Estados Contratantes.

2. Sin embargo, cuando dichas rentas sean rentas provenientes de una sucesión ("estate") o fideicomiso ("trust"), con excepción de los fideicomisos en que las contribuciones sean deducibles, el impuesto así exigido en Canadá no excederá del 15 por ciento del importe bruto de las rentas, si esa renta fuese imponible en Chile.

IV. IMPOSICION DEL PATRIMONIO

Artículo 22

PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, que posea un residente de un Estado Contratante y esté situado en el otro Estado Contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija de la que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado

APENDICE 3

Contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

V. METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACION

Artículo 23

ELIMINACION DE LA DOBLE TRIBUTACION

1. En el caso de Chile, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

a) las personas residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en Canadá, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos aplicados en Canadá, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena. Este párrafo también se aplicará a las rentas a que se refieren los Artículos 6 y 11; y

b) cuando de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente de Chile o el patrimonio que éste posea estén exentos de imposición en Chile, Chile podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente.

2. En el caso de Canadá la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

a) sujeto a las disposiciones vigentes de la legislación de Canadá referidas a la deducción de impuestos pagados en el extranjero del impuesto a pagar en Canadá, y a cualquier modificación posterior de esas disposiciones (que no afectarán el principio general aquí establecido) y salvo que se disponga una mayor deducción o reducción en la legislación canadiense, el impuesto a pagar en Chile sobre los beneficios, rentas o ganancias originadas en Chile podrá deducirse del impuesto a pagar en Canadá con respecto a esos beneficios, rentas o ganancias;

b) sujeto a las disposiciones vigentes en la legislación de Canadá referidas a la imposición de la renta de una filial extranjera y a cualquier modificación posterior de esas disposiciones (las que no afectarán el principio general aquí establecido) para el cálculo del impuesto canadiense, una sociedad residente en Canadá podrá deducir en el cálculo de su renta imponible todo dividendo percibido por ella que provenga de beneficios exentos de una filial extranjera residente en Chile; y

c) cuando de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente de Canadá o el patrimonio que éste posea estén exentos de imposición en Canadá, Canadá podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o patrimonio de dicho residente.

3. A los efectos de lo dispuesto en este Artículo, los beneficios, las rentas o ganancias obtenidos por un residente de un Estado Contratante, que son sujetos a imposición en el otro Estado Contratante conforme al presente Convenio, se considerarán procedentes de fuentes de este otro Estado.

APENDICE 3

VI. DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

NO DISCRIMINACION

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.
2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.
3. Nada de lo establecido en el presente Artículo podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.
4. Las sociedades que sean residentes de un Estado Contratante y cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las sociedades similares residentes del primer Estado cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes de un tercer Estado.
5. En el presente Artículo, el término "imposición" se refiere a los impuestos que son objeto de este Convenio.

Artículo 25

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una tributación que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá dirigir a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional, una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha tributación.
2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la

APENDICE 3

cuestión mediante acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una tributación que no se ajuste a este Convenio.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante acuerdo mutuo.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.

5. Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso podrá, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado y establecido entre los Estados Contratantes por medio de notas que serán cambiadas a través de la vía diplomática.

Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACION

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto, en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia tributación, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento,

APENDICE 3

no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información a que se refiere el presente Artículo en la forma requerida, misma que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales inéditos (incluyendo libros, "papers", declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación con sus propios impuestos.

Artículo 27

MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMATICAS Y DE REPRESENTACIONES CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las representaciones consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

Artículo 28

DISPOSICIONES MISCELANEAS

1. Las disposiciones de este Convenio no podrán interpretarse en el sentido de restringir de modo alguno cualquier exención, desgravación, crédito u otra deducción establecida:
 - a) por las leyes de un Estado Contratante para la determinación del impuesto exigido por ese Estado; o
 - b) por cualquier otro acuerdo celebrado por un Estado Contratante.
2. Ninguna disposición de este Convenio podrá interpretarse en el sentido de impedir que un Estado Contratante establezca un impuesto sobre los montos comprendidos en la renta de un residente de ese Estado con respecto a comunidades, fideicomisos ("trust") o filiales extranjeras controladas en las que dicho residente posee participación.
3. Nada en este Convenio podrá evitar la aplicación del derecho interno de alguno de los Estados Contratantes en relación a la tributación de las rentas, beneficios, dividendos, ganancias o remesas de instituciones de inversión, o fondos de cualquier tipo incluyendo los fondos de inversión y de pensiones o sus participantes, que sean residentes del otro Estado Contratante.
4. Nada en este Convenio podrá interpretarse en el sentido de evitar que cualquiera de los Estados Contratantes aplique el impuesto al que se refiere el Artículo 10 A.
5. El Convenio no será aplicable a una sociedad, fideicomiso ("trust") o comunidad que sea residente de un Estado Contratante y propiedad de, o controlada directa o indirectamente, por una o varias personas que no son residentes de ese Estado, si

APENDICE 3

el monto del impuesto aplicado por dicho Estado sobre la renta o el patrimonio de la sociedad, fideicomiso ("trust") o comunidad, es sustancialmente menor que el monto del impuesto que hubiera sido aplicado por el referido Estado si todo el capital accionario de la sociedad o todas las participaciones en el fideicomiso ("trust") o comunidad, según el caso, fueran de propiedad de una o varias personas naturales residentes de ese Estado.

6. Para los fines del párrafo 3 del Artículo XXII (Consulta) del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios, los Estados Contratantes acuerdan que, sin perjuicio de ese párrafo, cualquier disputa entre ellos respecto de si una medida cae dentro del ámbito de esa Convención, puede ser llevada ante el Consejo de Comercio de Servicios conforme a lo estipulado en dicho párrafo, pero sólo con el consentimiento de ambos Estados Contratantes. Cualquier duda sobre la interpretación de este párrafo será resuelta conforme el párrafo 3 del Artículo 25 o, en caso de no llegar a acuerdo con arreglo a este procedimiento, conforme a cualquier otro procedimiento acordado por ambos Estados Contratantes.

7. Las contribuciones previsionales en un año por servicios prestados en ese año y pagados por, o por cuenta de, una persona natural residente de un Estado Contratante o que está presente temporalmente en ese Estado, a un plan de pensiones que es reconocido para efectos impositivos en el otro Estado Contratante deberá, durante un período que no supere en total 60 meses, ser tratada en el Estado mencionado en primer lugar, de la misma forma que una contribución pagada a un sistema de pensiones reconocido para fines impositivos en ese Estado, si

a) dicha persona natural estaba contribuyendo en forma regular al plan de pensiones por un período que hubiera terminado inmediatamente antes de que pasara a ser residente de o a estar temporalmente presente en el Estado mencionado en primer lugar; y

b) las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar acuerdan que el plan de pensiones corresponde en términos generales a un plan de pensiones reconocido para efectos impositivos por ese Estado.

Para los fines de este párrafo, "plan de pensiones" incluye el plan de pensiones creado conforme el sistema de seguridad social de cada Estado Contratante.

8. Nada en este Convenio afectará la aplicación de las actuales disposiciones del D.L. 600 de la legislación chilena, conforme estén en vigor a la fecha de la firma de este Convenio y aún cuando fueren eventualmente modificadas sin alterar su principio general.

VII. DISPOSICIONES FINALES

Artículo 29

ENTRADA EN VIGOR

1. Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro Estado, a través de los canales diplomáticos, el cumplimiento de los procedimientos exigidos por su

APENDICE 3

legislación para la entrada en vigor del presente Convenio. El Convenio entrará en vigor en la fecha de la última de dichas notificaciones y sus disposiciones regirán:

a) en Chile,

con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor; y

b) en Canadá,

i) con respecto al impuesto retenido en la fuente sobre los importes pagados o acreditados a los no residentes, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor, y

ii) con respecto a otros impuestos canadienses aplicables para los años fiscales, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor.

2. El acuerdo existente entre la República de Chile y Canadá para evitar la doble tributación sobre los ingresos obtenidos de la explotación de barcos o aeronaves en tráfico internacional, firmado el 30 de julio de 1992, dejará de producir efecto en la fecha de entrada en vigor del presente Convenio. Sin embargo, las disposiciones de dicho acuerdo continuarán siendo aplicables hasta que las disposiciones de este Convenio rijan, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1.

Artículo 30

DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los Estados Contratantes podrá, a más tardar el 30 de junio de cualquier año calendario posterior a aquél en el cual el Convenio entre en vigor, dar al otro Estado Contratante un aviso de término por escrito, a través de la vía diplomática. En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

a) en Chile,

con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del mes de Enero del año calendario inmediatamente siguiente;

b) en Canadá,

i) con respecto al impuesto retenido en la fuente sobre los importes pagados o acreditados a los no residentes, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente, y

ii) con respecto a otros impuestos canadienses aplicables para los años fiscales, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente.

APENDICE 3

En fe de lo cual, los signatarios, debidamente autorizados al efecto, han firmado el presente Convenio.

Hecho en Santiago, Chile, a los veintiún días del mes de enero de mil novecientos noventa y ocho, en duplicado, en tres ejemplares originales en idiomas español, inglés y francés, siendo todos los textos igualmente auténticos.

Por el Gobierno de la República de Chile, Eduardo Aninat Ureta, Ministro de Hacienda.- Por el Gobierno de Canadá, Hon. Sergio Marchi, Ministro de Comercio Internacional.

**POR EL GOBIERNO DE LA
REPUBLICA DE CHILE**

**POR EL GOBIERNO DE
CANADA**

APENDICE 3

PROTOCOLO

Al momento de la firma del Convenio entre la República de Chile y Canadá para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con los Impuestos a la Renta y el Patrimonio, los abajo firmantes han convenido las siguientes disposiciones que forman parte integrante del presente Convenio:

1. Si luego de la fecha de la firma del presente Convenio, la República de Chile concluye un Acuerdo o Convenio con un Estado que es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, por el que Chile acuerda una tasa de impuesto sobre los dividendos a los que se refiere en el subpárrafo a) del párrafo 2 del Artículo 10 que sea menor del 10 por ciento o una tasa de impuestos sobre intereses o regalías que sea menor del 15 por ciento, dicha tasa menor (que en ningún caso será inferior a 5 por ciento en el caso de dividendos y a 10 por ciento en el caso de intereses y regalías) se aplicará para los propósitos del subpárrafo a) del párrafo 2 del Artículo 10, en relación con los dividendos, del párrafo 2 del Artículo 11, en relación con los intereses, o del párrafo 2 del Artículo 12, en relación con las regalías, en forma automática a los efectos de este Convenio, a partir de la fecha en que las disposiciones de dicho nuevo Acuerdo o Convenio sean aplicables, según corresponda. Sin embargo, el límite del 10 por ciento no se aplicará en el caso de las regalías por derechos de autor y otros pagos similares en relación a la producción o reproducción de obras literarias, de teatro, musicales o artísticas (excluyendo las regalías vinculadas a películas cinematográficas y a las películas o cintas u otros medios de reproducción de imagen y sonido utilizados en la comunicación televisiva) ni a las regalías por el uso o el derecho al uso, "software" computacional o cualquier patente o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (excluyendo cualquier información suministrada en razón de un contrato de arriendo o concesión).

2. Si luego de la fecha de la firma del presente Convenio, la República de Chile concluye un Acuerdo o Convenio con un Estado que es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, por el que limita la imposición en el país de la fuente, de los pagos por servicios personales independientes llevados a cabo en ausencia de la base fija a la que se refiere el párrafo 1 del Artículo 14, a una alícuota menor a la prevista en este Convenio, esta alícuota (incluida una exención) se aplicará en forma automática a los efectos de este Convenio, a partir de la fecha en que las disposiciones de dicho nuevo Acuerdo o Convenio sean aplicables, según corresponda.

3. Considerando que el objetivo principal de este Convenio es evitar la doble tributación internacional, los Estados Contratantes acuerdan que, en el evento de que las disposiciones del Convenio sean usadas en forma tal que otorguen beneficios no contemplados ni pretendidos por él, las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán, en conformidad al procedimiento de acuerdo mutuo del Artículo 25, recomendar modificaciones específicas al Convenio. Los Estados Contratantes además acuerdan que cualquiera de dichas recomendaciones será considerada y discutida de manera expedita con miras a modificar el Convenio en la medida en que sea necesario.

APENDICE 3

En fe de lo cual, los signatarios, debidamente autorizados al efecto, han firmado el presente Protocolo.

Hecho en Santiago, Chile, a los veintiún días del mes de enero de mil novecientos noventa y ocho, en duplicado, en tres ejemplares originales en idiomas español, inglés y francés, siendo todos los textos igualmente auténticos.

Por el Gobierno de la República de Chile, Eduardo Aninat Ureta, Ministro de Hacienda.- Por el Gobierno de Canadá, Hon. Sergio Marchi, Ministro de Comercio Internacional.

**POR EL GOBIERNO DE LA
REPUBLICA DE CHILE**

**POR EL GOBIERNO DE
CANADA**