

## IMPUESTO ADICIONAL ART. 59, LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

### **Alberto Cuevas Ozimica**

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,  
Abogado,  
Profesor Magíster en Tributación  
Facultad de Economía y Negocios  
Universidad de Chile



### **Víctor Villalón Méndez**

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,  
Contador Público y Auditor,  
Profesor Magíster en Tributación,  
Profesor Diplomas Área Tributación,  
Facultad de Economía y Negocios  
Universidad de Chile

## **1.- INTRODUCCIÓN**

En ediciones anteriores de la Revista hemos incluido diversos artículos relacionados a la aplicación del denominado Impuesto Adicional que por regla general afecta a las rentas de fuente chilena obtenidas por personas sin domicilio ni residencia en nuestro país.

Así en el Revista N°1 se incluyó un artículo introductorio del impuesto, enunciando sus principales características. Con fines metodológicos se planteó su aplicación mediante lo que hemos denominado Modalidad o Sistema del impuesto distinguiéndola claramente del Sistema de retención del mismo.

Señalamos en esa oportunidad que la Modalidad del impuesto guarda relación con el sujeto pasivo del impuesto, esto es, la persona que no tiene domicilio ni residencia en

el país que, por regla general, obtiene una renta de fuente chilena. Por su parte, se hizo ver que el sistema de retención por regla general afecta a la persona que paga, remesa, abona en cuenta, soporta un retiro, distribuye o pone a disposición la renta afecta a Impuesto Adicional.

Bajo ese enfoque se hizo notar también que el tratamiento tributario del impuesto puede diferir del de la retención en cuestiones fundamentales como los plazos de prescripción, las sanciones por no declaración u omisión del obligación, la falta de pago oportuno, el sujeto habilitado a solicitar devoluciones de sumas indebidas, la aplicación de un convenio para evitar la doble tributación, etc. En esa misma edición se incluyó un artículo relacionado a los establecimientos permanentes, institución fundamental de nuestro sistema tributario para la aplicación del Impuesto Adicional.

Posteriormente, se incluyeron artículos dedicados a la aplicación del impuesto y al cálculo de la retención sobre dividendos, retiros obtenidos sin establecimiento permanente y retiros obtenidos con establecimiento permanente. Se incluyeron también artículos específicos para los establecimientos permanentes en el marco del modelo de la OECD y los convenios para evitar la doble tributación que nuestro país tiene vigente y su relación con la ley interna.

En todos estos casos, se analizó la importancia del Fondo de Utilidades Tributables y su incidencia tanto en la aplicación del impuesto como en el cumplimiento del deber de retención.

Pues bien, en esta oportunidad seguimos con el análisis de dicho impuesto en relación a las cantidades del artículo 59 de la Ley de la Renta. Si bien el Impuesto Adicional fue introducido en nuestro sistema tributario mediante el Decreto Ley N°755, de 1925, no fue sino hasta la dictación de la Ley 10.343<sup>1</sup>, que se incorporó al art. 9, de la Ley 8.419, sobre Impuesto a la Renta, un tributo de retención que gravaba las cantidades que se pagaran o acreditaran en cuenta a personas que no tenían domicilio, residencia ni representantes en Chile, salvo que se tratara de remesas de capitales o rentas sobre las cuales se habían pagado los impuestos en Chile, o que tales cantidades correspondiesen a precios de bienes corporales internados al país o a devolución de capitales traídos del extranjero, sea o no en calidad de préstamo. Dadas las prácticas elusivas que se habían detectado en esa época, con esta disposición legal se buscaba gravar las remesas al extranjero por royalties, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, las que hasta antes de la vigencia de dicha ley no se encontraban afectas, ello bajo el supuesto de que algunas empresas estaban remesando sus utilidades al extranjero bajo la forma de tales conceptos. Lo curioso es que esta nueva disposición

---

<sup>1</sup> Publicada en el Diario Oficial de 28 de mayo de 1952.

no se incorporó en el Impuesto Adicional, sino que en el Impuesto de Segunda Categoría de la época, ello con la finalidad práctica de hacer aplicables las normas de retención respectivas.<sup>2</sup>

No cabe duda que la norma citada, es el primer antecedente legislativo del actual art. 59, de la LIR, que incluso hasta ahora comienza gravando con un impuesto único de retención de 30%, 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, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración. Se inauguraba de este modo la aplicación en nuestra legislación impositiva doméstica del denominado principio o factor de conexión<sup>3</sup> denominado “fuente pagadora”, en virtud del cual, el Estado desde el cual se efectúa el pago de ciertas cantidades al extranjero, tiene derecho a gravar tales sumas (se excluían las devoluciones de capital, de préstamos, las sumas que ya habían pagados impuestos en Chile y el pago del precio por la importación de bienes).

Con posterioridad, la disposición comentada pasó a formar parte del Impuesto Adicional, ello con la dictación de la Ley sobre Reforma Tributaria N°15.564, de 1954, texto legal que dio al Impuesto a la Renta una estructura muy similar a la que conocemos hoy en día, y que fue en gran medida recogida por el Decreto Ley 824, de 1974, en cuyo artículo 1°, se contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) actualmente vigente.

## 2.- CONCEPTOS.

En este capítulo, pasaremos revista brevemente a una serie de conceptos relevantes que estimamos imprescindible conocer a la hora de la interpretación y aplicación del Impuesto Adicional establecido en el art. 59, de la LIR:

**1.- Pago:** El Código Civil, en su art. 1.568, define el pago efectivo como la prestación de lo que se debe (principios de identidad e integridad del pago). Sin embargo, el SII

---

<sup>2</sup> El referido art. 9, disponía que: “Siempre, que fuere posible, el impuesto establecido en la presente categoría será retenido antes de pagar la renta, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 76, por la persona, firma, sociedad, empleado u oficina que deba pagar dividendos, intereses, pensiones u otros crédito gravados por la presente ley, cualquiera que fuera la denominación que les diere, según el uso general o para los efectos del pago.” Cabe recordar que la Ley 8.419 tenía 6 Categorías, gravándose en la Segunda, en general, las rentas de Capitales Mobiliarios.

<sup>3</sup> Taxing rights.

ha sostenido que la expresión pago, para los efectos de la aplicación del Impuesto Adicional, comprende no sólo el pago efectivo de la renta, sino también aquellos casos en que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago, por ejemplo la compensación o la dación en pago.

**2.- Abono en cuenta:** El SII había sostenido que una renta o cantidad se entendía abonada en cuenta cuando en la contabilidad del deudor de la renta, ésta se ha registrado o abonado en la cuenta corriente del acreedor o beneficiario de ella en forma nominada, esto es, individualizando a sus beneficiarios, denotando dicho abono en la cuenta corriente que el deudor está en condiciones de pagar la renta por contar con los recursos financieros para ello. Dicho abono en cuenta, sostenía el SII, no debe significar una mera provisión global o registro contable de una obligación de pago (Pasivo Exigible), ya que si esto último ocurriera, la renta no se entendería abonada en la cuenta corriente de su beneficiario y, consecuentemente, no nace la obligación de retener el impuesto correspondiente.<sup>4</sup>

Conforme a ello, se entendía que para que se produjera un abono en cuenta en el contexto de la aplicación del Impuesto Adicional del art. 59, de la LIR, se requería:

- a.- Que en la contabilidad del deudor la renta se haya registrado o abonado en la cuenta corriente del acreedor o beneficiario de ella en forma nominada individualizando a sus beneficiarios;
- b.- Que este abono denote que el deudor está en condiciones de pagar la renta por contar con recursos financieros para ello;
- c.- No debe significar una mera provisión global o registro contable de una obligación de pago (Pasivo Exigible), ya que si esto último ocurriera, la renta no se entiende abonada en la cuenta corriente de su beneficiario por lo que no nace la obligación de retener el impuesto.

Sin embargo, sin decirlo expresamente, el SII con posterioridad cambió su interpretación sobre la materia, sosteniendo que para que se produzca un abono en cuenta no basta la mera contabilización como gasto o pasivo del monto adeudado, sino que se requiere que esa suma, contablemente se anote al haber de la cuenta que registre movimiento de la cuenta corriente que la empresa mantiene con el acreedor. Para estos efectos la expresión cuenta corriente cuyo abono se registra en la contabilidad debe

---

<sup>4</sup> Oficio N°298, de 20.01.2004.

entenderse en su sentido legal, debiendo estarse para ello a lo definido en el artículo 602 del Código de Comercio<sup>5</sup>.

Finalmente, la Autoridad Fiscal señaló que nace el deber de retener cuando en la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al Haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero<sup>6</sup>.

Puede notarse que las definiciones no son del todo claras frente a un importante deber tributario que afecta al denominado agente retenedor.

**3.- Puesta a disposición:** A juicio del SII, debe entenderse por puesta a disposición cuando el deudor está en condiciones de pagar la renta y así se lo da a conocer a su beneficiario, informándole que la renta está a su disposición o depositada en algún banco o entidad financiera a su nombre o le pide instrucciones sobre qué hacer con la renta.<sup>7</sup>

En consecuencia, a juicio de la autoridad tributaria, la puesta a disposición de la renta o cantidades implica que:

a.- El deudor está en condiciones de pagar la renta y se lo da a conocer a su beneficiario;

b.- Además, le informa al beneficiario que la renta está a su disposición o depositada en algún banco o entidad financiera a su nombre o le pide instrucciones sobre qué hacer con la renta.

**4.- Contabilización como gasto:** El SII ha sostenido que la mera contabilización como gasto que no vaya acompañada o precedida de algunas de las circunstancias mencionadas anteriormente, no determina la obligación de retener el Impuesto Adicional, sino que sólo produce el efecto de fijar su monto, el que deberá retenerse en la oportunidad en que ocurra el primero de los hechos restantes. Este concepto adquiere especial relevancia en el ámbito temporal de los Convenios para evitar la DTI puesto que cualquier suma contabilizada con anterioridad a la vigencia de un Convenio y pagada o remesada durante su vigencia quedará afectada con la tasa prevista en la

---

<sup>5</sup> Oficio N° 808, de 08.03.2006.

<sup>6</sup> Oficio N° 1953, de 25.08.2011.

<sup>7</sup> Circular 21, de 1991.

Ley chilena sin posibilidad de acceder a una tasa rebajada que pudiese contener el Convenio<sup>8</sup>.

### 3.- NORMAS DE RETENCIÓN.

Como tendremos oportunidad de analizar más adelante cuando tratemos cada uno de los hechos gravados comprendidos en el art. 59, de la LIR, el Impuesto Adicional a que se refiere grava determinadas rentas o cantidades con un impuesto único que debe ser retenido por quienes pagan, remesan, abonan en cuenta o ponen a disposición de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile dichas rentas o cantidades. En este sentido, con la declaración y pago de la retención se cumple, por una parte, la obligación tributaria principal que afecta al citado contribuyente, pero adicionalmente se cumple también con el deber u obligación de practicar la retención, la que afecta al tercero que lleva a cabo algunos de los hechos comentados en el capítulo precedente.

En cuanto al cálculo de la retención, el SII ha distinguido dos situaciones, a saber<sup>9</sup>:

1.- Cuando las partes han acordado que el impuesto es de cargo del contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile: En este caso, la retención se determina simplemente aplicando la respectiva tasa de Impuesto Adicional sobre el monto total de la cantidad a pagar, remesar, etc., de modo que en definitiva se termina remesando la renta o cantidad adeudada, deducido el monto de la retención.

2.- Cuando las partes acuerden que el impuesto es de cargo del contribuyente que paga, remesa, etc., las rentas o cantidades: En esta segunda situación, el SII ha sostenido que debe aplicarse la siguiente fórmula para determinar la retención:

$$\frac{\text{Renta Neta Pagada, Remesada, etc.} \times \text{tasa del Impto Adicional}}{100 - \text{tasa de Impto Adicional}} = \text{Impto Adicional Determinado}$$

Como resulta evidente, la metodología utilizada por el SII lleva a la conclusión de que el monto de la renta o cantidad pagada, remesada, etc., debe ser incrementado por una suma tal que permita incluir dentro de la base imponible el monto del tributo respectivo. Esto se explica porque el Impuesto Adicional, aun cuando se pacte lo contrario, de acuerdo a la LIR es de cargo del contribuyente sin domicilio ni residencia

<sup>8</sup> Oficio del SII N° 1.672 de 2005.

<sup>9</sup> Manual del SII, Suplemento 6 (17) - 25, de 14.01.66; Oficio N° 1.228, de 20.04.88; Circular N° 7, de 1989 y Oficio N° 2.108, de 14.07.95).

en Chile, y, adicionalmente, porque la Ley no permite que se remesen, paguen, etc., rentas al exterior sin haber deducido previamente el tributo respectivo.

Las hipótesis que obligan a practicar las retenciones se encuentran contenidas en el art. 74, N°4, de la LIR, el plazo para declarar y pagar tales retenciones está reglado por el art. 79, del mismo texto legal, mientras que la responsabilidad por los impuestos de retención se regla en el art. 83 de esa Ley. Otra norma relevante que vale la pena citar aquí, es el art. 82, de la LIR, en la cual se establecen los hechos que determinan el momento a partir del cual se adeudan los impuestos de retención. Para una adecuada comprensión de estas normas, es necesario considerar las hipótesis contenidas en cada uno de los números del art. 59, de la LIR. Desde un punto de vista práctico, se sugiere, para cada caso, analizar si las respectivas expresiones, es decir, pago, abono en cuenta, puesta a disposición, remesa, etc., se encuentran o no en cada uno de los artículos citados. A modo de ejemplo, si la expresión “pago” se encuentra contenida en el número de que se trate del art. 59, ello implica que habrá nacido el Impuesto Adicional respectivo (que afecta por cierto al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile). Si adicionalmente dicha expresión (“pago”), respecto del mismo caso, aparece también en el art. 74, N°4, ello significa que además del Impuesto Adicional, ha nacido también el deber u obligación de retener (que afecta al pagador o a la empresa local que remesa la renta). Si la misma expresión (“pago”), aparece ahora en el art. 79, ello quiere decir que el plazo para pagar el impuesto retenido, es hasta el día 12 del mes siguiente de ocurrido el pago.

En cuanto al art. 83 de la LIR, este dispone que la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención, entre los cuales se cuenta el Impuesto Adicional del art. 59, de la LIR, recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, ello siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectuó la retención o no se acredita aquello, la responsabilidad por el pago recae también sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio de que el SII, en este caso, puede girar el impuesto directamente al beneficiario de la renta afecta.

#### **4.- HECHOS GRAVADOS.**

Analizaremos a continuación las principales características del Impuesto Adicional a la Renta contenido en el art. 59, de la LIR, poniendo especial énfasis en el hecho o materia gravada, base imponible, tasa, sujeto del impuesto, declaración y pago, exclusiones y exenciones y en la jurisprudencia administrativa del SII sobre la materia.

Previamente presentamos a continuación un resumen de los elementos comunes que caracterizan a cada una de dichas rentas:

#### **4.1.- Sujeto pasivo**

Como ya hemos señalado en diversas ocasiones, el sujeto pasivo del Impuesto Adicional es, por regla general, la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile.

En este ámbito personal resultante relevante establecer si la persona o entidad posee el atributo indicado, esto es, la ausencia de domicilio y residencia en nuestro país. En la Edición 1 se hizo notar que en el caso de las personas naturales resulta fundamental analizar los conceptos de Domicilio y Residente. En el caso de las personas jurídicas se hizo ver que el aspecto fundamental que fija la calidad de no domiciliado será el lugar de constitución de la persona o entidad de modo tal que siempre estarán afectas al Impuesto Adicional aquellas que se hayan constituido o formalizado en el exterior. En suma, para el lector interesado en tales atributos personales le invitamos a su análisis en el referido artículo.

#### **4.2.- Sistema o modalidad del impuesto**

El artículo 65 de la LIR no contempla la obligación de efectuar una declaración anual de impuesto a la renta a aquellos contribuyentes no residentes que obtengan rentas del art. 59 (a excepción de su N°4 en cuanto a la existencia de un EP en Chile).

Entonces la modalidad del impuesto que afecta al no residente por regla general es la de retención, esto es, el Impuesto Adicional se entenderá satisfecho cuando el obligado a efectuar la retención cumpla con la misma.

Ahora bien, en el caso que tales rentas sean obtenidas mediante un establecimiento permanente de la Ley interna, como ser un Agencia, una sucursal, una oficina o mediante un representante, el Impuesto Adicional nacerá pero no sobre ellas sino que sobre los retiros que se hagan con cargo a las utilidades acumuladas que ellas han generado<sup>10</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, si la persona no residente en Chile lo es de un Estado con el cual nuestro país tiene vigente un Convenio para evitar la DTI, el Impuesto Adicional operará con algunas limitaciones de tasa o que resulte ser improcedente todo ello según comentamos más abajo a propósito de la incidencia de tales Convenios para evitar la DTI.

---

<sup>10</sup> La situación tributaria de estos retiros fue analizada en la Edición N°4 de la Revista por lo que invitamos al lector a su análisis, teniendo presente que a contar de la vigencia de la Ley 20.630 el hecho gravado ahora considera las rentas atribuibles al establecimiento en cuestión lo que puede abarcar tanto rentas de fuente chilena como extranjeras.



### **4.3.- Sistema de retención**

Uno de los aspectos esenciales del sistema tributario chileno es el sistema de retención cuya función esencial es velar por el interés fiscal endosándole al que hemos denominado como agente retenedor la responsabilidad de extraer una parte de la renta bruta que obtiene un no residente.

Esa extracción o separación de la renta en 2 partes, esto es, la suma neta que recibirá el no residente y el impuesto que se está reteniendo, hacen que el Impuesto Adicional no pueda ser considerado como un impuesto de traslación o recargo, sin perjuicio que por aspectos contractuales de las partes el mismo se comporte numéricamente como tales tipos de impuesto. Esto último sucede cuando se ha pactado entre las partes una renta neta a la cual se le debe agregar el impuesto. Lo anterior supone también la imposibilidad de aplicar el art. 128 del Código Tributario a las sumas de Impuesto Adicional que se han retenido indebidamente, quedando entonces la posibilidad de pedir la suma en cuestión solo por parte del no residente cuando ha sufrido el detrimento patrimonial<sup>11</sup>.

Otro aspecto relevante a tener presente es que la responsabilidad por el impuesto no retenido siempre recae sobre quien debió retener. Tal responsabilidad se mantiene incluso cuando se acredite que la retención no se ha realizado.

De este modo, el denominado agente retenedor tendrá que retener el impuesto bajo alguno de los eventos que prevé el art. 74 N°4 de la Ley y con la tasa del hecho gravado que corresponda al art. 59 en análisis.

### **4.4.- Incidencia de los convenios para evitar la DTI**

En la aplicación del Impuesto Adicional, los Convenios tiene preeminencia sobre las normas internas de aplicación del impuesto, siempre que se den algunas condiciones mínimas a repasar:

a.- Que para efectos del Convenio el beneficiario de la renta sea Residente de uno de los Estados contratantes, para lo cual el interesado deberá satisfacer los lineamientos previstos en el art. 4 de tales estatutos jurídicos, especialmente que la persona se considere residente de acuerdo a la Ley interna del Estado respectivo y a que en él se encuentre afecto a tributación por su renta mundial.

---

<sup>11</sup> Debe analizarse con cuidado aquellos pagos en exceso donde el detrimento patrimonial ha afectado al agente retenedor, lo que sucede por ejemplo en los casos de errores contables, incorrecta aplicación del contrato, etc.

b.- Que en los casos de regalías e intereses, dicho residente sea el beneficiario efectivo de la renta. En el caso de asesorías, también tendrá que satisfacerse la calidad de beneficiario efectivo de acuerdo a ciertos Convenios actualmente vigentes.

c.- Que tales rentas se hayan obtenido de manera tal que no se visualice por parte de la Autoridad Fiscal de uno u otro Estado que la principal motivación de pactar el pago de intereses regalías o asesorías se basa esencialmente en aprovecharse del Convenio. A este efecto se debe considerar normas de limitación de beneficios y otras que expresamente contemplen cada uno de los Convenios.

d.- Que tratándose de empresas relacionadas, los valores y condiciones que se pacten entre las partes satisfagan el principio arm's length<sup>12</sup>. En caso que se establezcan excesos, los valores excesivos no quedaran beneficiados por el Convenio salvo que se les dé el tratamiento de dividendos, lo que en el caso de Chile no ocurre por aplicación del art. 21 de la LIR (el ajuste secundario).

e.- Según apuntamos anteriormente, la contabilización como gasto realizada con anterioridad a la vigencia de un Convenio fijará la base y la tasa del Impuesto, por lo que si las sumas respectivas son pagadas o remesas con el Convenio ya vigente no se podrá acceder a una tasa rebajada.

f.- Finalmente se debe tener presente que la aplicación de un Convenio en principio no supone la liberación del deber de retener. Sobre este punto, la Autoridad fiscal había señalado que no era necesario retener el impuesto en ciertos casos de convenios, lo que se ha venido a ratificar con la reciente aprobación de la Ley 20.630 de 2012, que abajo pasamos a describir en conjunto con otras modificaciones al impuesto y la retención.

Bajo esas consideraciones generales, en la aplicación del Impuesto Adicional del art. 59 normalmente será necesario determinar si la renta en cuestión debe tributar en Chile sin limitación de tasa, con una tasa máxima o limitada prevista en el Convenio que se trate o sencillamente se trata de una renta que no debe ser gravada en Chile sino que solamente en el otro Estado Contratante. Estos diferentes escenarios influyen a su vez en el deber de retención que conlleva una operación gravada.

#### **4.5.- Modificaciones de la Ley 20.630 de septiembre de 2012**

Tanto la aplicación del Impuesto como el sistema de retención se vieron modificados con la reciente publicación de la Ley 20.630.

---

<sup>12</sup> Para detalles prácticos del concepto "beneficiario efectivo" véase fallo A-252-08, del 26 de Febrero de 2009, PRÉVOST CAR INC.

Con tales modificaciones no se alteró significativamente la aplicación del impuesto sobre rentas por regalías, intereses y asesorías técnicas, salvo en lo referente a los denominados software.

El cambio legal si tuvo importantes efectos en las normas de retención entre las cuales destacamos el hecho apuntado más arriba, en cuanto a que las rentas que en virtud de un Convenio para evitar la DTI sólo deben gravarse en el otro Estado contratante y no en Chile ya no es necesario retener suma alguna a opción del agente retenedor. La norma modificada por la Ley 20.630 en lo referido a la aplicación del sistema de retención quedó como se indica a continuación:

- Debe tratarse de contribuyentes que remesen, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile que sean residentes de países con los que exista un Convenio vigente para Evitar la Doble Tributación Internacional,
- Debe tratarse de rentas o cantidades que conforme al mismo sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia, o se les aplique una tasa inferior a la que corresponda de acuerdo a la LIR.,
- Tales contribuyentes podrán no efectuar las retenciones establecidas en este número o efectuarlas con la tasa prevista en el Convenio, según sea el caso, cuando el beneficiario de la renta o cantidad les acredite mediante la entrega de un certificado emitido por la Autoridad Competente del otro Estado Contratante, su residencia en ese país y le declare en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que al momento de esa declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades,
- Que tales beneficiarios sean, cuando el Convenio así lo exija, los beneficiarios efectivos de las respectivas rentas o cantidades, o tenga la calidad de residente calificado.

Cuando el Servicio establezca en el caso particular que no se cumplieron los requisitos para aplicar las disposiciones del respectivo Convenio en virtud de las cuales no se efectuó retención alguna o la efectuada lo fue por un monto inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo a este artículo, y el contribuyente obligado a retener, sea o no sociedad, se encuentre relacionado con el beneficiario o perceptor de tales rentas o cantidades en los términos que establece el artículo 100 de la ley N° 18.045, dicho contribuyente será responsable del entero de la retención que total o parcialmente no se hubiese efectuado, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra de la persona no residente ni domiciliada en Chile.

#### 4.6.- Enfoque de análisis

En lo que sigue analizamos por separado las rentas o cantidades gravadas en el Artículo 59 de la LIR.

1.- *Cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración* (art. 59, inciso 1°, de la LIR).

**a.- Base imponible:** El total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sin deducción alguna.

**b.- Tasa aplicable:** 30%.

**c.- Devengo del impuesto:** Al momento de producirse el pago o abono en cuenta de las cantidades gravadas.

**d.- Exclusión y norma de control:** Se excluyen de este impuesto, las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país “*hasta un costo generalmente aceptado*”. De acuerdo a lo anterior, deberían gravarse incluso estas cantidades cuando excedan del referido costo generalmente aceptado. A nuestro juicio, se trata de una norma de control fiscal cuyo supuesto sería la existencia de un precio excesivo por los bienes importados de acuerdo al parámetro legal (precio superior al costo generalmente aceptado), caso en el cual el SII podría aplicar sobre el exceso, el impuesto que comentamos. En el fondo, la norma parece entender que en ciertos casos, con la finalidad de eludir el impuesto, se podría estar incluyendo en el precio de los bienes corporales internados, sumas que en realidad corresponderían al pago de marcas, patentes, fórmulas u otras prestaciones similares.

Sin embargo, para ser aplicada, la norma no exige recalificación alguna de las cantidades señaladas por parte del SII, sino que sólo la constatación de que un determinado precio resulta superior al costo generalmente aceptado de las mercancías importadas. Para obtener dicho “costo generalmente aceptado”, el SII podría recurrir a la información que pueda proporcionarle el Servicio Nacional de Aduanas, bases de datos externas, o incluso a la información de que disponga el propio SII, en la medida en que se cumplan los parámetros que la ley establece para esos efectos.

**e.- Sujeto del Impuesto:** El beneficiario de la renta no residente ni domiciliado en Chile.

**f.- Normas de retención:** Son aplicables las normas anotadas más arriba, que se desprenden del art. 74 N°4 de la LIR. El plazo de entero de la retención es hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que se generó el evento que obliga a retener (pago, abono en cuenta, puesta a disposición, etc.)

**g.- Efecto de los convenios para evitar la doble Tributación internacional:** La regla general en los Convenios celebrados por Chile es que se aplica el Impuesto Adicional hasta una tasa máxima o limitada. Así por ejemplo, en el Convenio con Malasia se establece una tasa máxima de 10%. Según indicamos previamente, resulta esencial para acceder a esa tasa máxima que el beneficiario de la renta sea el beneficiario efectivo de la misma.

### **EJEMPLO**

Una empresa domiciliada en el extranjero otorga a una empresa minera constituida en Chile accesos a una base de datos con mapas geológicos digitales de la cordillera de los andes a lo largo de toda Sudamérica a cambio de una regalía única y anual por la suma de US\$300.000 a pagarse dentro del mes de Noviembre de cada año.

Para el Año 1, la empresa chilena remesó la suma líquida respectiva el día 20 de Noviembre. El gerente de Finanzas informa que el pago de la retención se hará el 12 de Diciembre.

El tipo de cambio entre el peso chileno y el dólar de los EEUU es el siguiente a las fechas que se indican:

|                    |     |
|--------------------|-----|
| Al 20 de noviembre | 450 |
| Al 30 de noviembre | 500 |
| Al 01 de Diciembre | 520 |
| Al 12 de Diciembre | 550 |

Se pide:

Calcular la retención del Impuesto Adicional asumiendo que la renta ha sido pactada por su monto líquido y comparativamente por su monto bruto. Asimismo, asumiendo que el beneficiario de la renta se encuentra domiciliado en un país sin Convenio para evitar la DTI con Chile y en uno con dicho Convenio que establece una tasa limitada de 10% para las regalías.

Desarrollo:

| Concepto                   | Renta pactada por monto<br>LIQUIDO    |                                       | Renta pactada por monto<br>BRUTO      |  |
|----------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|--|
|                            | Sin Convenio<br>para evitar la<br>DTI | Con Convenio<br>para evitar la<br>DTI | Sin Convenio<br>para evitar la<br>DTI | Con<br>Convenio<br>para evitar<br>la DTI |
| Valor en moneda extranjera | \$ 300,000                            | \$ 300,000                            | \$ 300,000                            | \$ 300,000                               |
| Período tributario         | Noviembre                             | Noviembre                             | Noviembre                             | Noviembre                                |
| Hecho gravado              | Art. 59 Inc. 1ro                      | Art. 59 Inc. 1ro                      | Art. 59 Inc. 1ro                      | Art. 59 Inc. 1ro                         |
| Partes relacionadas        | NO                                    | NO                                    | NO                                    | NO                                       |
| Tasa                       | 30%                                   | 10%                                   | 30%                                   | 10%                                      |
| Factor Incremento          | 30/70                                 | 10/90                                 | No aplica                             | No aplica                                |
| Incremento                 | \$ 128,571                            | \$ 33,333                             | No aplica                             | No aplica                                |
| Base bruta                 | \$ 428,571                            | \$ 333,333                            | \$ 300,000                            | \$ 300,000                               |
| Retención                  | \$ 128,571                            | \$ 33,333                             | \$ 90,000                             | \$ 30,000                                |
| Líquido en US\$            | \$ 300,000                            | \$ 300,000                            | \$ 210,000                            | \$ 270,000                               |

El tipo de cambio a utilizar para enterar la retención determinada en pesos chilenos corresponde al de la fecha en que ocurrió el evento gravado con el Impuesto. En este caso, el día 20 de Noviembre<sup>13</sup>.

Puede notarse también que la vigencia de un Convenio favorece en términos financieros a la empresa chilena solamente si ha pactado una renta líquida. En los casos de rentas brutas, la suma de los pagos por concepto de remesa líquida e impuesto retenido le es indiferente.

**2.- Cantidades que correspondan al uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales, de**

<sup>13</sup> Nótese que la Circular 22 de 2001 fue dejada sin efecto mediante la Resolución del SII N°27 de 2009, por lo que el criterio de utilizar el tipo de cambio del último día del mes no tiene vigencia actualmente.

***acuerdo a las definiciones y especificaciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial y en la Ley que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales, según corresponda.***

En el Diario Oficial de 09 de enero de 2007, se publicó la Ley 20.154, que introdujo modificaciones a los arts. 59 y 60 de la LIR, ello con la finalidad de fijar el régimen tributario con el Impuesto Adicional de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile por el uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales y programas computacionales.

Las instrucciones del SII sobre esta modificación legal, se contienen en la Circular 8 de 2007.

**a.- Base imponible:** El total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por el uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales, de acuerdo a las definiciones y especificaciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial y en la Ley que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales, según corresponda.

El art. 1, de la Ley 19.039, sobre Propiedad Industrial dispone que las normas relativas a la existencia, alcance y ejercicio de los derechos de propiedad industrial, se rigen por dicho texto legal. Tales derechos comprenden las marcas, las patentes de invención, los modelos de utilidad, los dibujos y diseños industriales, los esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, indicaciones geográficas y denominaciones de origen y otros títulos de protección que la ley pueda establecer.

Conforme al art. 31, de la Ley 19.039, se entiende por “**invención**” toda solución a un problema de la técnica que origine un quehacer industrial. La invención podrá ser un producto o un procedimiento o estar relacionada con ellos. Por otra parte, se entiende por “**patente**” el derecho exclusivo que concede el Estado para la protección de una invención.

De acuerdo a su art. 54, se considerarán como “**modelos de utilidad**” los instrumentos, aparatos, herramientas, dispositivos y objetos o partes de los mismos, en los que la forma sea reivindicable, tanto en su aspecto externo como en su funcionamiento, y siempre que ésta produzca una utilidad, esto es, que aporte a la función a que son destinados un beneficio, ventaja o efecto técnico que antes no tenía.

Según el art. 62, del texto legal citado, bajo la denominación de “*diseño industrial*” se comprende toda forma tridimensional asociada o no con colores, y cualquier artículo industrial o artesanal que sirva de patrón para la fabricación de otras unidades y que se distinga de sus similares, sea por su forma, configuración geométrica, ornamentación o una combinación de éstas, siempre que dichas características le den una apariencia especial perceptible por medio de la vista, de tal manera que resulte una fisonomía nueva.

Por su parte, bajo la denominación de “*dibujo industrial*” se comprende toda disposición, conjunto o combinación de figuras, líneas o colores que se desarrollen en un plano para su incorporación a un producto industrial con fines de ornamentación y que le otorguen, a ese producto, una apariencia nueva.

El art. 73 de la Ley comentada dispone que se entenderá por “*circuito integrado*” un producto, su forma final o intermedia, destinado a realizar una función electrónica, en el que los elementos, al menos uno de los cuales deberá ser activo, y alguna o todas las interconexiones, formen parte integrante del cuerpo o de la superficie de una pieza de material.

Finalmente, de acuerdo al art. 74, de la Ley 19.039, se entenderá por “*esquemas de trazado o topografía de circuitos integrados*” la disposición tridimensional de sus elementos, expresada en cualquier forma, diseñada para su fabricación.

**b.- Tasa aplicable y norma de control:** Por regla general, la tasa será de un 15%. Sin embargo, se aplica una tasa de 30%, cuando los acreedores o beneficiarios de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta estén constituidos, domiciliados o residan en algunos de los países que formen parte de la lista a que se refiere el N° 2, del art. 41 D, de la LIR, contenida en el D.S. de Hacienda N° 628, publicado en el Diario Oficial de 03 de diciembre de 2003; o posean o participen en un 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, o se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro. Las personas obligadas a retener el Impuesto Adicional a que se refiere el inciso 1°, del art. 59, de la LIR, deben acreditar las circunstancias antes indicadas mediante la presentación de una declaración jurada dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio comercial en el cual se pagaron, abonaron en cuenta, pusieron a disposición del interesado o remesaron al exterior las rentas respectivas, en la forma y condiciones que determine el SII mediante resolución.

**c.- Devengo del impuesto:** Al momento de producirse el pago o abono en cuenta de las cantidades gravadas.



**d.- Exclusión y norma de control:** Al igual que en el número 1 anterior, se excluyen también de este impuesto, las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país “*hasta un costo generalmente aceptado*”. En consecuencia, nos remitimos a lo ya comentado sobre el particular.

**e.- Retención del Impuesto:** De acuerdo a lo dispuesto por el art. 74 N° 4, de la LIR, el Impuesto Adicional del inciso 1°, del art. 59, de la LIR, debe ser retenido por el pagador de la renta, cuando se den cualquiera de las circunstancias del art. 79 de la LIR (esto es, cuando la renta sea pagada, remesada al exterior, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado), y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención; utilizando para tales efectos el Formulario 50, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos.

**f.- Calidad en que se aplica el Impuesto:** De conformidad a lo dispuesto por el inciso penúltimo, del art. 59, de la LIR, el Impuesto Adicional establecido en su inciso 1°, con las tasas de 30% ó 15%, tiene el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique, lo que significa que las rentas remesadas al exterior por los conceptos señalados, no se afectan con ningún otro tributo.

### ***3.- Cantidades pagadas o abonadas en cuenta por el uso, goce o explotación de programas computacionales.***

Para los efectos del Impuesto Adicional, se entiende por “*programas computacionales*” el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual.

**a.- Base imponible:** El total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por el uso, goce o explotación de programas computacionales.

**b.- Tasa aplicable y norma de control:** Por regla general, la tasa será de un 15%. Sin embargo, se aplica una tasa de 30%, cuando los acreedores o beneficiarios de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta estén constituidos, domiciliados o residan en algunos de los países que formen parte de la lista o tengan los grados de relación comentados en el número 1 anterior.

**c.- Devengo del impuesto:** Al momento de producirse el pago o abono en cuenta de las cantidades gravadas.

**d.- Exclusión, exención y norma de control:** Al igual que en el número 1 anterior, se excluyen también de este impuesto, las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país “*hasta un costo generalmente aceptado*”. En consecuencia, nos remitimos a lo ya comentado sobre el particular.

Adicionalmente, por expresa disposición de la Ley, se eximen de este impuesto las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de “*programas computacionales estándar*”, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso.

**e.- Retención del Impuesto:** De acuerdo a lo dispuesto por el art. 74 N° 4, de la LIR, el Impuesto Adicional del inciso 1°, del art. 59, de la LIR, debe ser retenido por el pagador de la renta, cuando se den cualquiera de las circunstancias del art. 79 de la LIR (esto es, cuando la renta sea pagada, remesada al exterior, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado), y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención; utilizando para tales efectos el Formulario 50, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos.

**f.- Calidad en que se aplica el Impuesto:** De conformidad a lo dispuesto por el inciso penúltimo, del art. 59, de la LIR, el Impuesto Adicional establecido en su inciso 1°, con las tasas de 30% ó 15%, tiene el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique, lo que significa que las rentas remesadas al exterior por los conceptos señalados, no se afectan con ningún otro tributo.

*4.- En el caso de que ciertas regalías y asesorías sean calificadas de improproductivas o prescindibles para el desarrollo económico del país, el Presidente de la República, previo informe de la Corporación de Fomento de la Producción y del Comité Ejecutivo del Banco Central de Chile, podrá elevar la tasa de este impuesto hasta el 80%.*

Esta facultad, no obstante su dudosa constitucionalidad, ha sido ejercida en el pasado. Efectivamente, la Circular 7, de 6 de enero de 1977, del SII, se refiere a la dictación del Decreto Supremo de Hacienda 930, publicado en el Diario Oficial de 11 de noviembre de 1976, mediante el cual, para el año calendario 1977, se fijó una tasa de Impuesto Adicional de 60% para las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna por concepto de regalías o asesorías para:

- a) Elaboración de perfumes, cosméticos, tinturas y productos de tocador;
- b) Reproducción de impresos y diseños;

- c) Fabricación de vestuario;
- d) Elaboración de vinos, licores y similares, y
- e) Fabricación de muebles.

Además del carácter expropiatorio de ciertas tasas que podrían aplicarse en el ejercicio de esta facultad, resulta de dudosa constitucionalidad el hecho de que sea el Presidente de la República y no la Ley, quien en definitiva, mediante la dictación de un decreto, determine uno de los elementos del tributo, en este caso, la tasa del Impuesto Adicional.

**5.- Las cantidades que se paguen al exterior a productores y/o distribuidores extranjeros por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión, que no queden afectas a impuestos en virtud del artículo 58 N° 1, tributarán con la tasa señalada en el inciso segundo del art. 60, de la LIR, sobre el total de dichas cantidades, sin deducción alguna.**

**a.- Base imponible:** El total de las cantidades pagadas por los conceptos señalados. En este punto, cabe destacar que la Ley no se refiere en este caso al abono en cuenta.

**b.- Tasa aplicable:** La tasa será de un 20%, ello de acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo, del art. 60, de la LIR.

**c.- Devengo del impuesto:** Al momento de producirse el pago de las cantidades gravadas. En este punto, cabe destacar que la Ley no se refiere en este caso al abono en cuenta. Sin embargo, por aplicación de lo dispuesto en el art. 82, de la LIR, y dado que este impuesto se encuentra sujeto a retención, podría entenderse que se adeuda desde que las rentas se paguen, abonen en cuenta, contabilicen como gasto, remesen o se pongan a disposición del interesado, considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera que sea la forma de percepción.

**d.- Contribuyente del Impuesto Adicional:** Como hemos visto, el contribuyente del Impuesto Adicional es por regla generalísima toda persona natural o jurídica que no tenga residencia ni domicilio en Chile. Sin embargo, en este caso, de manera imprecisa, la Ley se refiere a “*productores y/o distribuidores extranjeros*”.

A nuestro juicio, se trata de productores y/o distribuidores sin domicilio ni residencia en Chile, sea que se trate de personas naturales o jurídicas. No obstante, si tales cantidades se pagan a contribuyentes distintos de los señalados, ello no significa que se liberen del Impuesto Adicional, sino que en principio quedarían gravadas conforme a la primera parte del inciso primero, del mismo art. 59, de la LIR. En este sentido, el SII ha sostenido que el inciso segundo del art. 59 comentado, “grava las sumas remesadas

al exterior en cumplimiento de un contrato de regalía o licencia, mediante el cual una persona extranjera (natural o jurídica) cede los derechos de ciertos materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión, dentro de los cuales se comprende la adquisición de los derechos de exhibición de masters o matrices de películas o videos –previa reproducción en el país- para su comercialización en Chile, mediante su venta o arrendamiento.”<sup>14</sup>

**e.- Retención del Impuesto:** De acuerdo a lo dispuesto por el art. 74 N° 4, de la LIR, el Impuesto Adicional del inciso 1°, del art. 59, de la LIR, debe ser retenido por el pagador de la renta, cuando se den cualquiera de las circunstancias del art. 79 de la LIR (esto es, cuando la renta sea pagada, remesada al exterior, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado), y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención; utilizando para tales efectos el Formulario 50, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos.

**f.- Calidad en que se aplica el Impuesto:** De conformidad a lo dispuesto por el inciso penúltimo, del art. 59, de la LIR, el Impuesto Adicional establecido en su inciso 1°, se aplicará con las tasas de 30% ó 15%, y tiene el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique, lo que significa que las rentas remesadas al exterior por los conceptos señalados, no se afectan con ningún otro tributo de la LIR.

**6.- Aquellas cantidades que se paguen por el uso de derechos de edición o de autor, estarán afectas a una tasa de 15%<sup>15</sup>.**

**a.- Introducción:** El art. 13, de la Ley 19.227, publicada en el diario Oficial de 10 de Julio de 1993, incorporó un nuevo inciso tercero al art. 59, de la LIR, mediante el cual se estableció que las cantidades que se paguen a contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país por el uso de derechos de edición o de autor, se gravan con un Impuesto Adicional de tasa 15%, ello en reemplazo de la tasa de 30%, que en general establece dicha disposición respecto de las regalías.

A pesar de la aparente generalidad del texto legal, que parece referirse a los “derechos de edición o de autor” sin distinción, ella debe entenderse aplicable sólo respecto de las sumas que se remesen al exterior por el uso de derechos de edición o de autor de

---

<sup>14</sup> Oficios 294, de 20.01.1993, 4214, de 08.10.1992 y 4091, de 18.11.1991. (Mediante Oficio 3925, de 21.11.1990, se había sostenido por el SII exactamente lo contrario, es decir, que tales cantidades se encontraban afectas al Impuesto Adicional del inciso primero, del mismo art. 59, de la LIR).

<sup>15</sup> Circular 50, de 04.11.1993, del SII.

libros, ello porque conforme al art. 2, de la Ley 19.227, que contiene una serie de definiciones que ilustran la aplicación e interpretación de las normas que introduce, la expresión “autor”, se refiere a la persona o personas que crean una obra que se publica como libro.

**b.- Base Imponible:** El total de las cantidades que se paguen al exterior a personas sin domicilio ni residencia en Chile por el uso de derechos de edición o de autor de libros, sin deducción alguna.

**c.- Tasa:** 15%, sobre el total de las cantidades señaladas.

**d.- Devengo del impuesto:** La ley se refiere al “pago” como el hecho que determina el nacimiento del Impuesto Adicional. Sin embargo, más adelante nos referiremos a lo dispuesto en los arts. 74, N°4, 79 y 82, de la LIR, que complementan lo anterior.

**e.- Contribuyente del Impuesto:** Personas sin domicilio ni residencia en Chile, que ceden el uso de derechos de edición o de autor de libros.

**f.- Retención:** De acuerdo a lo dispuesto por el art. 74 N° 4, de la LIR, el Impuesto Adicional del inciso 3°, del art. 59, de la LIR, debe ser retenido por quien remesa estas cantidades, cuando se den cualquiera de las circunstancias del art. 79 de la LIR (esto es, cuando la renta sea pagada, remesada al exterior, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado), y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención; utilizando para tales efectos el Formulario 50, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos.

**g.- Calidad en que se aplica el Impuesto:** De conformidad a lo dispuesto por el inciso penúltimo, del art. 59, de la LIR, el Impuesto Adicional establecido en su inciso 3°, con tasa de 15%, tiene el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique, lo que significa que las mismas no deben afectarse con ningún otro tributo de la LIR.

### ***7.- Intereses pagados o abonados en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile.***

**a.- Introducción:** El inciso 4°, N°1, de la LIR, establece, en primer lugar, un Impuesto Adicional que grava el pago o abono en cuenta de intereses a contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país. La tasa será de un 35%<sup>16</sup>, sin perjuicio que ciertos

---

<sup>16</sup> En caso de resultar aplicable alguno de los convenios para evitar la doble tributación internacional vigente, es posible aplicar tasas más bajas.

intereses están beneficiados con una tasa de 4%, ello cuando se cumplan los requisitos que la ley contempla. Finalmente, la Ley establece en este mismo número una norma de control respecto del denominado exceso de endeudamiento, subcapitalización o “Thin Capitalization”.<sup>17</sup>

Por otra parte, la LIR no define qué debe entenderse por intereses para fines tributarios, no obstante lo cual, contiene varios casos que ilustran su aplicación. Sin embargo, en términos generales, cabe señalar que conforme a lo dispuesto por el art. 2, del Código Tributario, en lo no previsto por dicho Código y demás leyes tributarias, resultan aplicables aquí las normas de derecho común que se desprenden de leyes generales o especiales. En este sentido, el art. 647, del Código Civil, dispone que se llaman frutos civiles, entre otros, los intereses de capitales exigibles, o impuestos a fondo perdido. Por su parte, el art. 2, de la Ley 18.010, establece que en las operaciones de crédito de dinero no reajustables, constituye interés toda suma que recibe o tiene derecho a recibir el acreedor, a cualquier título, por sobre el capital, mientras que en las reajustables, constituye interés toda suma que recibe o tiene derecho a recibir el acreedor por sobre el capital reajustado. En ningún caso, constituyen intereses las costas personales ni las procesales. El art. 26, de la misma Ley 18.010, dispone que lo dispuesto en el art. 2 citado precedentemente se aplica también a las obligaciones de dinero constituidas por saldos de precio de compraventa de bienes muebles o inmuebles. Desde el punto de vista del Impuesto a la Renta, el art. 41 bis de la LIR, dispone que los contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar su renta efectiva de la Primera Categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, que reciban intereses por cualquier obligación de dinero, quedarán sujetos para todos los efectos tributarios y en especial para los del art. 20, a las siguientes normas:

1.- El valor del capital adeudado en moneda del mismo valor adquisitivo se determinará reajustando la suma originalmente entregada o adeudada de acuerdo con la variación de la unidad de fomento experimentada en el plazo que comprende la operación.

2.- En las obligaciones de dinero se considera interés la cantidad que el acreedor tiene derecho a cobrar al deudor, en virtud de la ley o de la convención, por sobre el capital inicial debidamente reajustado en conformidad a lo dispuesto en el N° 1 precedente. No se consideran intereses sin embargo, las costas procesales y personales, si las hubiere.

---

<sup>17</sup> El análisis de las normas de exceso de endeudamiento se realizará en versiones posteriores de la Revista, por lo que en este documento no se ahonda mayormente en este impuesto especial anual de cargo del deudor chileno.

**b.- Base Imponible:** El total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta al exterior a personas sin domicilio ni residencia en Chile por concepto de intereses de fuente chilena. En este sentido, el art. 11, de la LIR, dispone que en el caso de los créditos, la fuente de los intereses se entiende situada en el domicilio del deudor.

El SII sostuvo que, para el cálculo de los intereses a que se refiere esta norma legal, no rige el art.41 bis, de la LIR. En efecto, de acuerdo a lo establecido por el citado art. 59, el Impuesto Adicional que contiene dicha disposición, atendido sus características, base imponible y la forma en que se cumple, *se aplica sobre el total de las cantidades que se remesan al exterior, sin deducción de ninguna especie*, incluidas aquellas sumas que las partes no califiquen de ingresos propiamente tales. Por lo tanto, cuando tales rentas sean obtenidas por personas sin domicilio ni residencia en Chile, ellas se gravan con el Impuesto Adicional, ya sea con tasa de 35% o 4%, atendiendo el cumplimiento de los requisitos y condiciones que se exigen para la aplicación de una u otra alícuota. Dicho tributo se aplica sobre la totalidad de los intereses remesados al exterior, ya que de tal disposición se desprende una norma específica para la determinación de la base imponible del gravamen que establece, que prima sobre la normativa de carácter general que se desprende del art. 41 bis de la LIR, todo ello conforme al principio de especialidad de la norma que debe regir en la aplicación de las mismas, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 13 del Código Civil. Para el caso que las instituciones bancarias o financieras extranjeras otorguen líneas de crédito bajo la condición de que el impuesto sea de cargo del deudor de la renta, de acuerdo a las instrucciones impartidas en el Suplemento 6(17)25, de 14.01.66, del Manual del SII, en estos casos legalmente sólo cabe admitir que de la renta o cantidad recibida por el acreedor extranjero, ya se encuentra deducido y retenido el impuesto correspondiente, de manera que este tributo indiscutiblemente es parte de la propia renta imponible.<sup>18</sup>

**c.- Tasa:** 35%, sobre el total de las cantidades señaladas. Sin embargo, se aplica una tasa de 4% respecto de ciertos casos, en los cuales los intereses “provenientes de” los actos o contratos que a continuación se señalan:

*a) 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.*

*b) Créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, así como por compañías de seguros y fondos de pensiones extranjeros que se encuentren acogidos a lo establecido en el artículo 18 bis (actual art. 106) y su reglamento.*

<sup>18</sup> Oficios N°2.108, de 14.07.95 y N°2.054, de 11.07.95.

El SII, a través de la Circular 27, de 30 de abril de 2008, ha sostenido que para aplicar lo dispuesto en la letra b), inciso 1°, del N° 1 del art. 59 de la LIR, resulta determinante aclarar qué debe entenderse por institución financiera extranjera o internacional, ello dado que los pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses de créditos otorgados por alguna de dichas instituciones se verán favorecidas por la rebaja de la tasa del Impuesto Adicional, gravándose con un 4%, en vez de la tasa general del 35%.

En este sentido, debe tenerse presente que previo a la dictación de la Ley 19.768, de 2001, para acceder a la rebaja de la tasa antes referida, las instituciones financieras extranjeras o internacionales acreedoras debían encontrarse autorizadas por el Banco Central de Chile. Dicho organismo reguló la autorización de estas instituciones financieras a través de las normas que se desprenden del Capítulo XIX del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, el cual fue derogado por la Circular N° 766, de 27.12.2001, del mismo Banco Central de Chile, con motivo de las modificaciones introducidas al art. 59 de la LIR, por la referida Ley 19.768. De esta manera, se eliminó la exigencia para las instituciones financieras extranjeras o internacionales de contar con la autorización del Banco Central. El SII, a fin de otorgar certeza respecto del concepto de institución financiera extranjera e internacional, para efectos de lo previsto en el art. 59, N° 1, letra b), de la LIR, expresó que entenderá por institución financiera extranjera a ***aquella entidad constituida en el extranjero y que tenga por objeto otorgar préstamos o financiamientos, y por institución financiera internacional a la que tenga el mismo giro y cuyo capital esté formado con aportes de diferentes países miembros o por instituciones de diferentes países, siempre que dichas instituciones cuenten con un monto de capital pagado y reservas igual o superior a la cuarta parte del mínimo que se exija para la constitución de los bancos extranjeros en Chile, por la Ley General de Bancos, DFL N° 3, de 1997.***

De esta forma, el órgano fiscalizador decidió mantener el mismo concepto que contenía el derogado Capítulo XIX del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central. Adicionalmente, en el marco de las acciones de fiscalización y con el objeto de otorgar certeza a los contribuyentes que deban retener el Impuesto Adicional por los intereses que paguen o abonen en cuenta a instituciones financieras extranjeras o internacionales, el SII lleva un “Registro Voluntario de Instituciones Financieras Extranjeras e Internacionales”, de modo que los contribuyentes que sean deudores de las instituciones extranjeras o internacionales, que se hallen inscritas en este registro, gozan de certeza respecto del correcto tratamiento tributario aplicado por ellos, en la determinación de la tasa de retención aplicable a las sumas pagadas o abonadas en cuenta, por concepto de intereses provenientes de las operaciones señaladas en la letra b) del N° 1 del art. 59, de la LIR.



Para inscribirse en el referido Registro, las instituciones financieras extranjeras e internacionales deben presentar la solicitud correspondiente a través de apoderado con poder suficiente para efectos de realizar los trámites relativos a este registro, debidamente acreditado. Desde la fecha de emisión de la resolución de incorporación en el Registro y mientras permanezcan en él, se entiende por el SII que las instituciones inscritas cumplen con los requisitos para ser consideradas instituciones financieras extranjeras o internacionales para efectos de lo dispuesto en el artículo 59 N°1, letra b), de la LIR. Los deudores de las instituciones financieras que no se encuentren inscritas en el Registro, pueden de todos modos comprobar la calidad de institución financiera extranjera o internacional de la entidad acreedora, presentando los antecedentes que den cuenta de esta situación, conforme a lo establecido en el art. 21, del Código Tributario, quedando sometidos a los procesos habituales de fiscalización del Servicio.

En cuanto a los pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses asociados a créditos que se encuentren vigentes a la fecha de entrada en vigor del “Registro Voluntario de Instituciones Financieras Extranjeras e Internacionales” que lleva el SII, otorgados desde el exterior por instituciones financieras que hubiesen obtenido autorización por parte del Banco Central de Chile, en conformidad con el Capítulo XIX del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, actualmente derogado, sin necesidad de registro alguno, el SII entendió que cumplen con los requisitos para acceder a la tasa del 4% de Impuesto Adicional establecido en el art. 59, N° 1, letra b), hasta que dichos créditos se extingan o hasta que se extinga su prórroga o renovación, según sea el caso. Respecto de aquellos créditos otorgados en el tiempo intermedio, entre la derogación del Capítulo XIX del Compendio de Normas de Cambios Internacionales y la entrada en vigencia del “Registro Voluntario de Instituciones Financieras Extranjeras e Internacionales” comentado, por instituciones que no hubiesen obtenido autorización por parte del Banco Central de Chile, el SII entiende que constituyen instituciones financieras extranjeras o internacionales aquellas que se ajusten al mismo concepto y requisitos que contenía el derogado Capítulo XIX, sin necesidad de registro alguno, de tal forma que podrán gozar de la tasa de 4%, si a la fecha de otorgamiento del crédito cumplían con los requisitos señalados en dicha norma. Corresponde al deudor aportar los antecedentes que puedan ser requeridos en el marco de un proceso de fiscalización o solicitar en forma voluntaria que el SII se pronuncie sobre la materia acompañando los antecedentes respectivos.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Mediante Resolución Exenta N°59, de 14.05.2008, el SII regló el Registro Voluntario de instituciones financieras extranjeras e internacionales, fijando el formulario y procedimiento de inscripción, para efectos de lo previsto en el artículo 59 N° 1, letra b), de la LIR.

#### **4.7.- Exención.**

No se gravan con los impuestos de esta ley los intereses provenientes de estos créditos (letra b)) cuando el deudor sea una institución financiera constituida en el país y siempre que ésta hubiere utilizado dichos recursos para otorgar créditos al exterior. Las leyes 19.738 y 19.768, publicadas en el D.O. de 19 de junio y 07 de noviembre de 2001, respectivamente, introdujeron modificaciones al art. 59 de la LIR, estableciendo nuevos requisitos y condiciones para la aplicación del Impuesto Adicional, y para aplicar la exención de ese tributo. Estas modificaciones fueron comentadas por el SII mediante la Circular 19, de 28 de febrero de 2002, salvo lo relativo al impuesto sobre exceso de endeudamiento de empresas deudoras nacionales con entidades acreedoras extranjeras relacionadas (es materia de otra Circular). Sobre este punto cabe destacar que la letra b), inciso 1°, del N°1, del art. 59, de la LIR, dispone que los intereses que se remesen al extranjero por créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, estarán afectos a una tasa del 4%, en lugar de la alícuota 35% que establece dicha disposición como norma general. La modificación introducida a la letra b), del N°1, del art. 59 por la letra a), del N° 6, del art. 1°, de la Ley 19.768, de 2001, agregó un párrafo como inciso segundo, mediante el cual se establece que no obstante gravarse los intereses provenientes de créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales a que se refiere dicha letra b) con el impuesto que ella contempla, no se afectarán con el citado tributo los referidos intereses cuando el deudor sea una institución financiera constituida en el país y siempre que ésta hubiere utilizado los recursos obtenidos para otorgar un crédito a un deudor en el exterior. Ahora bien, considerando que la ley condiciona la exención del impuesto a que los recursos se hubieren utilizado en préstamos al exterior, resulta claro que tal liberación no podrá existir si la obligación de enterar el impuesto respectivo en arcas fiscales ya fue exigible. Para la procedencia de la exención, la institución financiera aludida debe informar al SII, en la forma y plazo que este señale, el total de los créditos otorgados al exterior con cargo a los recursos obtenidos mediante los créditos indicados anteriormente, y acreditar con su contabilidad y documentación respectiva el cumplimiento de este requisito. En consecuencia, con la Ley 19.768, de 2001, se simplificó la aplicación del Impuesto Adicional que establece el art. 59 de la LIR, facilitando la procedencia de la exención del tributo que contiene dicho precepto legal.

*c) Saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o con sistema de cobranzas.*

*d) Bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile. El pagador del interés debe informar al SII en el plazo que este determine, las condiciones de la operación.*

*e) Bonos o debentures y demás títulos emitidos en moneda extranjera por el Estado de Chile o por el Banco Central de Chile.*

*f) Las Aceptaciones Bancarias Latinoamericanas ALADI (ABLAS) y otros beneficios que generen estos documentos.*

*g) los instrumentos señalados en las letras a), d) y e) anteriores, emitidos o expresados en moneda nacional.*

*h) Los instrumentos de deuda de oferta pública del art. 104, de la LIR, los que se grava cuando se hayan devengado en la forma establecida en el N°2, del art. 20.*

***h.1. Introducción.*** El art. 2, de la Ley 20.343, incorporó la letra h) y un nuevo inciso 3°, al N°2, del art. 20, de la LIR, modificaciones relacionadas con el art. 104 de la misma Ley, que regla el tratamiento de la ganancia o pérdida de capital proveniente de los mismos instrumentos. Mediante la citada letra g), se incorporó como rentas de la Primera Categoría, a los intereses que provengan de instrumentos de deuda de oferta pública del art. 104, cuando éstos se hayan devengado, regulando la oportunidad en que ello ocurre y la forma en que se determinan los referidos intereses. La disposición legal comentada dispone que estos intereses se consideran devengados en cada ejercicio, a partir del que corresponda a la fecha de colocación y así sucesivamente hasta su pago. En otras palabras, independientemente de los términos que se establezcan en la respectiva escritura de emisión de los instrumentos y de los derechos que de ella emanen, los intereses, para efectos de aplicar la letra g), del N°2, del art. 20, de la LIR, se entienden devengados al término de cada ejercicio, sin perjuicio de las reglas que se establecen para prorratear dichos intereses durante todo el período que media entre la fecha de colocación y la de su pago efectivo.

***h.2. Cálculo de los intereses devengados para fines tributarios.*** Para el cálculo de los intereses devengados en cada uno de los ejercicios indicados, se deben aplicar las siguientes reglas:<sup>20</sup>

i) En primer lugar, se debe determinar el monto total del interés anual devengado por el instrumento, establecido en relación al capital y la tasa de interés de la emisión de que se trate, según los términos de la escritura de emisión respectiva;

ii) Luego, el referido interés se divide por el número de días del año calendario en que el instrumento ha devengado tales intereses;

---

<sup>20</sup> Circular 42, de 10 de julio de 2009. Ver también Circular 2, del 6 de enero de 2010.

iii) El resultado obtenido de la operatoria anterior, se multiplica por el número de días del año calendario en que el título haya estado en poder de cada tenedor de los instrumentos, respecto de los cuales dichos intereses se gravarán con los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, cuando corresponda;

iv) Finalmente, los ejercicios en que han de entenderse devengados los intereses, por los tenedores de los títulos, serán aquellos que van desde el día siguiente al de la fecha de adquisición o suscripción y hasta el día de su enajenación o el último día de cada ejercicio, lo que ocurra primero, según sea el caso.

***h.3. Reconducción de los intereses a otras rentas de Primera Categoría.*** Cabe tener presente además, que conforme a lo dispuesto en el inciso final, del N°2, del art. 20, de la LIR, estas rentas devengadas por contribuyentes que desarrollen actividades de los N°s 1, 3, 4 y 5 del mismo art. 20, que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general, y siempre que la inversión generadora de dichas rentas forme parte del patrimonio de la empresa, se comprenderán en dichos números, respectivamente. Como consecuencia de lo anterior, los intereses devengados reclasificados, constituirán ingresos brutos del ejercicio conforme al art. 29, de la LIR. De la misma manera, dichos ingresos formarán parte de la base para calcular los pagos provisionales mensuales a que se refiere el art. 84, de la LIR, del mes de diciembre de cada ejercicio.

***h.4. Exención.*** De acuerdo a lo dispuesto por el N°4, del art. 39, de la LIR, se eximen del Impuesto de Primera Categoría los intereses o rentas que provengan de este tipo de operaciones, salvo que éstas sean obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los N°s 3, 4 y 5 del art. 20 de la LIR y declaren su renta efectiva.

**d.- Devengo del impuesto:** En principio, al momento de producirse el pago o abono en cuenta de los intereses. Sin embargo, más adelante nos referiremos a lo dispuesto en los arts. 74, N°4, 79 y 82, de la LIR, que complementan lo anterior.

**e.- Contribuyente del Impuesto:** Personas sin domicilio ni residencia en Chile, en calidad de acreedores de contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile.

**f.- Retención:** De acuerdo a lo dispuesto por el art. 74 N° 4, de la LIR, el Impuesto Adicional del inciso 4°, N°1, del art. 59, de la LIR, debe ser retenido por quien pague o abone en cuenta los intereses, cuando se den cualquiera de las circunstancias del art. 79 de la LIR (esto es, cuando la renta sea pagada, remesada al exterior, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado), y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del

mes siguiente al de su retención; utilizando para tales efectos el Formulario 50, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos.

**g.- Calidad en que se aplica el Impuesto:** De conformidad a lo dispuesto por el inciso penúltimo, del art. 59, de la LIR, el Impuesto Adicional establecido en su inciso 4°, N°1, con tasa de 35% o 4%, según sea el caso, tiene el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique, lo que significa que las mismas no deben afectarse con ningún otro tributo de la LIR.

#### **h) Exenciones contenidas en Tratados Internacionales.**

El SII ha sostenido reiteradamente que de conformidad a los principios y normas generales del derecho internacional público, los tratados internacionales suscritos por Chile priman sobre las leyes presentes y futuras, que pudieren ser incompatibles con lo acordado en dichos tratados, mientras se encuentren vigentes. Por ejemplo, el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (Banco Mundial), es un organismo especializado de las naciones unidas, y se beneficia de las franquicias que para dichos organismos establece el D.S. 631, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el D.O. de 12 de noviembre de 1951, que aprobó el convenio sobre prerrogativas e inmunidades de los organismos especializados de las Naciones Unidas. De acuerdo a lo establecido en el art. iii, sección 9, de dicho texto legal, los organismos especializados, sus haberes, ingresos y otros bienes estarán exentos de todo impuesto directo; entendiéndose, sin embargo, que los organismos especializados no reclamarán exención alguna en concepto de impuestos que, de hecho, no constituyan sino una remuneración por servicios de utilidad pública. Por su parte, en el anexo vi del referido cuerpo legal, se establece que el Banco en cuestión, sus haberes, bienes, ingresos y las operaciones y transacciones autorizadas por sus estatutos estarán exentos de todo impuesto y de todo derecho de aduana. Se concluye entonces que el Banco Mundial goza de una exención amplia de impuesto, no siéndole aplicable, por lo tanto, el Impuesto Adicional del N°1, del art. 59 de la LIR, sobre los intereses que se le remesen al exterior por créditos o préstamos otorgados a empresas chilenas.<sup>21</sup>

#### **EJEMPLO**

Una empresa domiciliada en el extranjero (no bancaria ni financiera internacional) otorga a una empresa forestal constituida en Chile un crédito externo por la suma de US\$32.000.000. El crédito se pagará en 8 cuotas semestrales pagaderas en los meses de Julio y Enero de cada año. Cada cuota paga capital adeudado por la suma de US\$4.000.000. Para la cuota 6 de Enero del Año 3, la empresa chilena registró una

<sup>21</sup> Oficio N° 288, de 30.01.96.

cuota US\$4.480.000, la que fue remesada respectiva el día 31 de Enero. El gerente de Finanzas informa que el pago de la retención se hará el 12 de Febrero. El tipo de cambio entre el peso chileno y el dólar de los EEUU es el siguiente a las fechas que se indican:

|                    |     |
|--------------------|-----|
| Al 31 de Enero     | 550 |
| Al 01 de Febrero   | 520 |
| Al 12 de Diciembre | 500 |

Se pide:

Calcular la retención del Impuesto Adicional asumiendo que el beneficiario de la renta se encuentra domiciliado en un país sin Convenio para evitar la DTI con Chile y luego, en un país con Convenio que establece una tasa limitada de 5% para los intereses.

Desarrollo:

| Concepto                   | Renta pactada por monto BRUTO   |                                 |
|----------------------------|---------------------------------|---------------------------------|
|                            | Sin Convenio para evitar la DTI | Con Convenio para evitar la DTI |
| Valor en moneda extranjera | \$ 480.000                      | \$ 480.000                      |
| Período tributario         | Enero                           | Enero                           |
| Hecho gravado              | Art. 59 Inc. 4to N°1            | Art. 59 Inc. 4to N°1            |
| Tasa                       | 35%                             | 5%                              |
| Factor Incremento          | No aplica                       | No aplica                       |
| Incremento                 |                                 |                                 |
| Base bruta                 | \$ 480.000                      | \$ 480.000                      |
| Retención                  | \$ 168.000                      | \$ 24.000                       |
| Líquido                    | \$ 312.000                      | \$ 456.000                      |

Nótese que desde un punto de vista financiero a la empresa Chilena le es indiferente la aplicación del Convenio puesto que la suma de sus pagos por remesa al exterior e impuesto retenido no varía.

**8.- Remuneraciones pagadas o abonadas en cuenta a contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país por servicios prestados en el extranjero (art. 59, inciso 4°, N°2, de la LIR).**

Lo primero que llama la atención en esta disposición legal, dice relación con el factor de conexión o vínculo que se utiliza para fundar el derecho del Estado Chileno para gravar las cantidades a que se refiere. Si conforme a lo dispuesto en el art. 3, de la LIR,

las personas sin domicilio ni residencia en Chile, como es el caso, sólo estarán sujetas en el país al impuesto a la renta por sus rentas de fuente chilena, entendidas éstas de acuerdo al art. 10, del mismo texto legal, como aquellas que provienen de bienes situados en Chile o de actividades desarrolladas en él, no se trata entonces en rigor de una renta de fuente chilena, desde que provienen precisamente de servicios prestados “en el extranjero”. Es aquí donde aparece con toda su fuerza el principio o factor de conexión denominado “fuente pagadora”, es decir, en términos simples aquel en virtud del cual el hecho de que el pago se efectúe por un contribuyente local, habilita al Estado para gravar tales cantidades<sup>22</sup>.

Un caso interesante tratado en la jurisprudencia del SII, se refiere a los seguros de responsabilidad civil profesional contratados con ciertas compañías domiciliadas, residentes o constituidas en el extranjero. El SII ha sostenido que los pagos al exterior por concepto de primas de seguro de responsabilidad civil profesional, no configuran el hecho gravado del N°3, del art. 59, de la LIR, sino que quedan afectos a la tributación del N°2, del mismo artículo. Además, para acogerse a la exención que se analizará más adelante, se debe dar cumplimiento al requisito legal que establece esta última disposición, es decir, haberse informado al SII dentro del plazo establecido para tales efectos las condiciones de las operaciones.<sup>23</sup>

**a.- Base Imponible:** El total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por la remuneración de servicios prestados en el extranjero por los sujetos señalados.

**b.- Tasa:** 35%, sobre el total de las cantidades señaladas.

**c.- Devengo del impuesto:** La ley se refiere al “pago o abono en cuenta” como el hecho que determina el nacimiento del Impuesto Adicional. Sin embargo, más adelante nos referiremos a lo dispuesto en los arts. 74, N°4, 79 y 82, de la LIR, que complementan lo anterior.

**d.- Contribuyente del Impuesto:** Personas sin domicilio ni residencia en Chile, que prestan servicios en el extranjero.

**e.- Retención:** De acuerdo a lo dispuesto por el art. 74 N° 4, de la LIR, el Impuesto Adicional del inciso 4°, N°2, del art. 59, de la LIR, debe ser retenido por quien paga estas cantidades, cuando se den cualquiera de las circunstancias del art. 79 de la LIR (esto es, cuando la renta sea pagada, remesada al exterior, abonada en cuenta o puesta

---

<sup>22</sup> Lo que en parte explica también la expresión "Salvo disposición en contrario" utilizada en el citado art. 3 de la LIR.

<sup>23</sup> Oficios 1705, de 24.09.10 y 3645, de 11.12.08.

a disposición del interesado), y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención; utilizando para tales efectos el Formulario 50, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos.

**f.- Calidad en que se aplica el Impuesto:** De conformidad a lo dispuesto por el inciso penúltimo, del art. 59, de la LIR, el Impuesto Adicional establecido en su inciso 4°, N°2, con tasa de 35%, tiene el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique, lo que significa que las mismas no deben afectarse con ningún otro tributo de la LIR.

#### **g.- Exenciones.**

a) Exención del inciso 1° del N°2, del art. 59. Se eximen de este impuesto las sumas pagadas por fletes, gastos de embarque y desembarque, almacenaje<sup>24</sup>, pesaje, muestreo y análisis de los productos, por seguros y operaciones de reaseguros que no sean de aquellos gravados en el N°3 del mismo artículo, comisiones<sup>25</sup>, telecomunicaciones internacionales, y por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales. Las instrucciones del SII respecto de estas exenciones, se encuentran contenidas principalmente en las Circulares 52 de 01 diciembre de 1992; 8 de 20 de enero de 1993 y 19 de 28 de febrero de 2002. Como requisito habilitante para gozar de esta exención, la Ley exige que las respectivas operaciones sean informadas al SII en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación, pudiendo este Servicio ejercer las mismas facultades que confiere el art. 36, inciso 1°, de la LIR. La forma y plazo en que dicha información debe ser entregada al SII, fue reglada por este organismo mediante la Resolución Exenta N°1, de 2003, que fija el texto del Formulario 1854, cuyo anexo 1 se denomina: “Declaración Jurada Anual sobre Exención de Impuesto Adicional art. 59 N°2”. Dicha Resolución fue modificada a su vez por las Resoluciones Exentas N° 17, de 2003 y N°148, de 2006, y debe ser presentada hasta el 30 de Junio de cada año, por las rentas pagadas, remesadas, contabilizadas como gasto, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado, durante el año comercial anterior.

b) Exención del inciso 2°, del N°2, del art. 59, que beneficia a los exportadores. También se eximen de este impuesto las sumas pagadas, en el caso de bienes y

---

<sup>24</sup> Las sumas pagadas por concepto de “almacenaje” fueron incluidas dentro de las exenciones que establece este artículo, mediante la letra d), del art. 1, de la Ley 19.155. Para estos efectos, en la Circular 40, de 24 de agosto de 1992, el SII entendió por almacenaje el derecho que se paga por guardar cosas en bodegas, almacenes o depósitos ubicados en el extranjero.

<sup>25</sup> Sobre el significado del término “comisión”, ver Oficios 3012, de 1995; 1179, de 1999; 379, de 2000; 844, de 2001; 4654, de 2005; 3174, de 2006, y 1582, de 2008.



servicios exportables, por publicidad y promoción, por análisis de mercado, por investigación científica y tecnológica, y por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo. Para que proceda esta exención los servicios señalados deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio del SII, debiendo para este efecto los contribuyentes comunicarlos, en la forma y plazo que fije el citado organismo. Cuando el SII determine que los pagos correspondientes no son razonables, la exención queda sin efecto. La razonabilidad de las sumas por parte del SII, se evalúan tomando en consideración las pautas y conceptos contenidos en la Circular N°62 de 1997, las normas generales de la LIR, o bien, en los convenios de doble tributación internacional vigentes, éstos últimos cuando sean pertinentes.<sup>26</sup>

Las operaciones de éste inciso segundo también deben informarse en el precitado Formulario 1854 y en el mismo plazo que ha dispuesto el SII.<sup>27</sup>

c) Exención del inciso 2°, del N°2, del art. 59, que beneficia a las asociaciones gremiales que representen a los exportadores. En el caso que los pagos señalados en la letra b) precedente los efectúen Asociaciones Gremiales que representen a los exportadores basta, para que proceda la exención, que dichos pagos se efectúen con divisas de libre disponibilidad proporcionadas por los propios socios de tales entidades y que sean autorizados por el SII, de acuerdo con las normas que al efecto imparta.

Las Asociaciones Gremiales que representen a los exportadores, que invoquen la exención en virtud del inciso 3°, del N°2, del art. 59, además del Formulario 1854 comentado precedentemente, deben presentar una “Declaración Jurada Anual Complementaria para Asociaciones Gremiales” identificando, para cada uno de los aportes recibidos, el asociado de la entidad que proporciona las divisas para efectuar los pagos, el monto de las divisas proporcionadas y la fecha de recepción de las divisas, de acuerdo al formato incluido en el Anexo N°2 de la Resolución Exenta N°1, de 2003.

En lo referente a las operaciones comprendidas en el inciso 3° de la citada disposición, el SII ha establecido que con la presentación en tiempo y forma de la “Declaración Jurada Anual Complementaria para Asociaciones Gremiales”, dichas operaciones se entenderán autorizadas, cumpliéndose de este modo con el requisito establecido en la parte final de dicho inciso (autorización del SII). No obstante ello, la autorización

---

<sup>26</sup> Ver Resolución Exenta N°1, de 2003, y sus modificaciones posteriores.

<sup>27</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2013/f1854.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2013/f1854.pdf)

queda sin efecto cuando el SII determine que los pagos correspondientes no son razonables, tomando en consideración las pautas y conceptos contenidos en la Circular N°62 de 1997, en las normas generales de la Ley de la Renta, o bien, en los convenios de doble tributación internacional vigentes, éstos últimos cuando sean pertinentes.

**9.- Remuneraciones pagadas o abonadas en cuenta a contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país por asesorías técnicas (art. 59, inciso 4°, N°2, inciso final de la LIR).**

Se gravan con un Impuesto Adicional de tasa 15%, las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior. Sin embargo, se debe aplicar una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso 1° del art. 59 de la LIR, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.

El texto del inciso 4°, del N°2, del art. 59, de la LIR, previo a la reforma introducida por la Ley 20.154, publicada en el Diario Oficial de 9 de enero de 2007, gravaba con Impuesto Adicional de tasa de 20%, las remesas de fondos que se efectuaban al exterior para remunerar servicios prestados en Chile o en el extranjero por concepto de trabajos de ingeniería o asesorías técnicas en general. Con motivo de la Ley señalada se disminuyó a un 15% la tasa de este tributo, precisándose las características del hecho gravado. En este inciso se suprimió el vocablo “técnicas” del inciso 1°, del art. 59 de la LIR, por lo que ahora resulta claro que las remuneraciones que se remesen al exterior por concepto de trabajos, asesorías o actividades calificadas de técnicas, se gravarán con el Impuesto Adicional en los términos que lo establece el citado número 2.

Las normas de retención se aplican de igual manera a la indicada anteriormente.

**EJEMPLO**

Una empresa domiciliada en el extranjero presta servicios de exploración geológica dentro del territorio nacional a diferentes empresas chilenas. Una empresa chilena pactó una remuneración líquida por la suma de US\$2.000.000, la que será remesada el día 25 de Marzo. El gerente de Finanzas informa que el pago de la retención se hará el 31 de Marzo. El tipo de cambio entre el peso chileno y el dólar de los EEUU es el siguiente a las fechas que se indican:

|                |     |
|----------------|-----|
| Al 25 de Marzo | 550 |
| Al 31 de Marzo | 520 |
| Al 12 de Abril | 500 |

Se pide:

Calcular la retención del Impuesto Adicional asumiendo que el beneficiario de la renta se encuentra domiciliado en un país sin Convenio para evitar la DTI con Chile y luego, en un país con Convenio que establece que los beneficios empresariales sólo deben gravarse en el país de residencia del beneficiario de la renta.

Desarrollo:

| Concepto                   | Renta pactada por monto LIQUIDO   |                                   |
|----------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
|                            | Sin Convenio para evitar la DTI   | Con Convenio para evitar la DTI   |
| Valor en moneda extranjera | \$ 2.000.000                      | \$ 2.000.000                      |
| Período tributario         | Marzo                             | Marzo                             |
| Hecho gravado              | Art. 59 Inc. 4to, N°2, Inc. Final | Art. 59 Inc. 4to, N°2, Inc. Final |
| Partes relacionadas        | NO                                | NO                                |
| Tasa                       | 15%                               | 0%                                |
| Factor Incremento          | 15/85                             | No aplica                         |
| Incremento                 | \$ 352.941                        | No Aplica                         |
| Base bruta                 | \$ 2.352.941                      | \$ 2.000.000                      |
| Retención                  | \$ 352.941                        | \$ -                              |
| Líquido                    | \$ 2.000.000                      | \$ 2.000.000                      |

Nótese que desde un punto de vista financiero a la empresa Chilena no le es indiferente la aplicación del Convenio puesto que la suma de sus pagos por remesa al exterior e impuesto retenido varía. En este caso por haber pactado una suma líquida la empresa chilena se ve favorecida con la aplicación del Convenio.

Otro aspecto a tener presente en el escenario con Convenio dice relación con la posible existencia de un Establecimiento Permanente bajo las reglas del art. 5 del Convenio que se trate. En caso que se estableciese un EP de dicho Artículo, el Fisco chileno recupera su potestad tributaria en cuyo caso el cálculo de la retención es el mismo con o sin Convenio. Si la empresa extranjera determina formalizar un EP del art. 58 N°1 de la LIR, entonces la retención ya no se efectúa sobre el pago de la asesoría sino que sobre los retiros que se hagan con cargo al FUT que llevará la empresa. Esta materia fue tratada en detalle con ejemplos numéricos en la Edición 4 de la revista.

**10.- Primas de seguros contratados en compañías no establecidas en Chile que aseguren cualquier interés sobre bienes situados permanentemente en el país o la pérdida material en tierra sobre mercaderías sujetas al régimen de admisión temporal o en tránsito en el territorio nacional, como también las primas de seguros de vida u otros del segundo grupo, sobre personas domiciliadas o residentes en Chile, contratados con las referidas compañías (art.59, Inciso 4°, N°3, de la LIR).**<sup>28</sup>

**a.- Tasa y Base Imponible.** El impuesto de este número, que será el 22%, se aplica sobre el monto de la prima de seguro o de cada una de las cuotas en que se haya dividido la prima, sin deducción de suma alguna. Tratándose de reaseguros<sup>29</sup> contratados con las mismas compañías, el impuesto se aplica con tasa de 2% y se calcula sobre el total de la prima cedida, sin deducción alguna.

En cuanto a la expresión “*cualquier interés*” que establece la disposición legal comentada, el SII ha sostenido que debe entenderse en sentido amplio, de modo que incluye todo beneficio, utilidad, ganancia, lucro o rendimiento de bienes, sean estos corporales o incorporeales situados permanentemente en Chile.<sup>30</sup>

#### **b.- Exenciones.**

i) En primer lugar, cabe recordar aquí que ciertas primas de seguros y reaseguros se encuentran exentas de Impuesto Adicional conforme a lo dispuesto por el N°2, del art. 59, de la LIR. Para gozar de esa exención la Ley establece esencialmente dos requisitos. El primero de ellos consiste en que las operaciones respectivas sean informadas al SII, en la forma y plazo que dicho organismo establece, materia tratada en el número anterior. Además, se requiere que no se trate de aquellas primas de seguros y reaseguros gravadas conforme al N°3, del mismo artículo. Respecto de estas últimas, el referido N°3 contiene sus propias exenciones, las que se comentan a continuación.

---

<sup>28</sup> Circulares 51, de 18 de julio de 1980; 7, de 14 de enero de 1988 y 22, de 28 de febrero de 2002.

<sup>29</sup> El SII ha sostenido que el contribuyente obligado a retener, declarar y enterar en arcas fiscales el Impuesto Adicional que de conformidad con el art. 59, N° 3, de la LIR, grava a las primas cedidas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de reaseguros, es la empresa aseguradora, y no los corredores de seguros que actúan como mandatarios o intermediarios (Oficio 2850, de 28.11.11).

<sup>30</sup> Oficio 1641, de 17.05.91.

ii) Están exentas de este Impuesto, las primas provenientes de seguros del casco y máquinas, excesos, fletes, desembolsos y otros propios de la “*actividad naviera*”<sup>31</sup>, y los de aeronaves, fletes y otros, propios de la actividad de aeronavegación, como asimismo los seguros de protección e indemnización relativos a ambas actividades y los seguros y reaseguros, por créditos de exportación.

iii) También se eximen de este tributo las remuneraciones o primas provenientes de fianzas, seguros y reaseguros que garanticen el pago de las obligaciones por los créditos o derechos de terceros, derivadas del financiamiento de las obras o por la emisión de títulos de deuda, relacionados con dicho financiamiento, de las empresas concesionarias de obras públicas a que se refiere el Decreto Supremo N° 900, de 1996, del Ministerio de Obras Públicas, que contiene el texto refundido, coordinado y sistematizado del DFL N° 164, de 1991, del mismo Ministerio, Ley de Concesiones de Obras Públicas, de las empresas portuarias creadas en virtud de la Ley 19.542 y de las empresas titulares de concesiones portuarias a que se refiere la misma ley.<sup>32</sup>

iv) Por otra parte, las primas de reaseguros remesadas a empresas aseguradoras residentes en España, Francia, Reino Unido, Irlanda o Suecia, no se afectan con el Impuesto Adicional del N° 3, del art. 59, de la LIR, en la medida que tales empresas, conforme a las normas de los respectivos Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, no configuren en el país un establecimiento permanente de aquellos definidos por los referidos convenios.<sup>33</sup>

***11.- Fletes marítimos, comisiones o participaciones en fletes marítimos desde o hacia puertos chilenos, y demás ingresos por servicios a las naves y a los cargamentos en puertos nacionales o extranjeros que sean necesarios para prestar dicho transporte (art. 59, Inciso 4°, N°4, de la LIR).***

**a.- Tasa y base Imponible.** La disposición legal citada establece un Impuesto Adicional de 5% que se aplica sobre las rentas, sin deducción alguna, que se paguen o

---

<sup>31</sup> Para los efectos de aplicar esta exención, el SII ha entendido por “actividad naviera”, aquella actividad ejercida por personas naturales o jurídicas en el transporte de carga y/o pasajeros nacional o internacional, utilizando naves calificadas de mercantes, distintas de aquellas especiales que se emplean en servicios, faenas o finalidades específicas, con características propias para las funciones a que están destinadas, tales como remolcadores, transbordadores, pesqueros, barcos científicos, etc. (Oficio 4.554, de 26.12.94).

<sup>32</sup> Estas exenciones fueron introducidas al inciso 3°, del N° 3, del art. 59 de la LIR, por el N° 3, de la letra j), del art. 2° de la Ley 19.738. Las instrucciones del SII sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular 19, de 28 de febrero de 2002.

<sup>33</sup> Oficios 2176, de 26.04.09; 1745, de 19.05.09 y 1746, de 20.05.09.

abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país, por concepto de fletes marítimos, comisiones o participaciones en fletes marítimos desde o hacia puertos chilenos, y demás ingresos por servicios a las naves y a los cargamentos en puertos nacionales o extranjeros que sean necesarios para prestar dicho transporte.<sup>34</sup>

**b.- Caso especial de las empresas navieras extranjeras que tengan establecimientos permanentes en Chile.** Este impuesto grava también a las empresas navieras extranjeras que tengan establecimientos permanentes en Chile; pero tales empresas pueden rebajar de los impuestos que deban pagar en conformidad a las normas de la LIR, el gravamen comentado en este número pagado por el período al cual corresponda la declaración de renta respectiva.

Para los efectos de hacer esta rebaja, el impuesto pagado se reajusta según la variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior al de su pago y el mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio. Si el monto de la rebaja contemplada excede de los impuestos contra los cuales procede aplicarse, el excedente no podrá imputarse a ningún otro ni solicitarse su devolución.

**c.- Normas especiales de retención, declaración y pago.** Los armadores, los agentes, consignatarios y embarcadores de naves, según corresponda, deben retener y enterar en arcas fiscales este impuesto, por sí o por cuenta de quienes representen, dentro del mes subsiguiente a aquel en que la nave extranjera haya recalado en el último puerto chileno en cada viaje.

**d.- Exención sobre la base del principio de reciprocidad.** Conforme a lo dispuesto en el inciso final, del N°4, del art. 59, de la LIR, el impuesto comentado no se aplica a dichos ingresos generados por naves extranjeras, a condición de que, en los países donde esas naves estén matriculadas, no exista un impuesto similar o se concedan iguales o análogas exenciones a las empresas navieras chilenas. Cuando la nave opere o pertenezca a una empresa naviera domiciliada en un país distinto de aquel en que se encuentra matriculada aquélla, el requisito de la reciprocidad se exige respecto de cada país. Sin perjuicio de lo expresado, el impuesto tampoco se aplica cuando los ingresos provenientes de la operación de naves se obtengan por una persona jurídica constituida o domiciliada en un país extranjero, o por una persona natural que sea nacional o residente de un país extranjero, cuando dicho país extranjero conceda igual o análoga exención en reciprocidad a la persona jurídica constituida o domiciliada en Chile y a las personas naturales chilenas o residentes en el país. El Ministro de Hacienda, a petición de los interesados, debe calificar las circunstancias que acrediten el

---

<sup>34</sup> Circular 53, de 28 de octubre de 1981.

otorgamiento de la exención, pudiendo, cuando fuere pertinente, emitir el certificado de rigor.

En consecuencia, el Impuesto Adicional no se aplicará en los siguientes casos:

- i) Cuando en los países donde las naves extranjeras estén matriculadas, no exista un impuesto similar o se concedan iguales o análogas exenciones a las empresas navieras chilenas. Cuando la nave opere o pertenezca a una empresa naviera domiciliada en un país distinto de aquél en que se encuentra matriculada aquella, el requisito de la reciprocidad se exigirá respecto de cada país; o
- ii) Cuando los ingresos provenientes de la operación de naves se obtengan por una persona jurídica constituida o domiciliada en un país extranjero, o por una persona natural que sea nacional o residente de un país extranjero, cuando dicho país extranjero conceda igual o análoga exención en reciprocidad a la persona jurídica constituida o domiciliada en Chile y a las personas naturales chilenas o residentes en el país.

Como ya veíamos, el Ministro de Hacienda, a petición de los interesados, califica las circunstancias que acreditan el otorgamiento de la exención, pudiendo incluso emitir un certificado sobre dicha calificación. En cada caso, el Ministerio dicta una resolución, indicando en ella el país extranjero respecto del cual se cumple la condición de reciprocidad.<sup>35</sup>

**e.- Países con los cuales Chile ha suscrito convenios internacionales que establecen exenciones respecto de fletes marítimos y otras rentas.** No obstante el carácter general y amplio del Impuesto Adicional contenido en el N° 4, del art. 59, de la LIR, este tributo no resulta aplicable cuando las cantidades analizadas hayan sido liberadas en virtud de tratado internacional. El SII ha sostenido que estos tratados rigen de pleno derecho, sin la necesidad que se efectúe previamente una declaración o acto administrativo por parte de alguna autoridad competente.<sup>36</sup>

En la Circular 28, de 2003, el SII incluyó una nómina de países con los cuales Chile ha celebrado convenios internacionales que incluyen una exención basada en el principio de reciprocidad respecto de los impuestos que afectan los fletes marítimos y demás cantidades comprendidas en el N° 4, del art. 59, de la LIR.

---

<sup>35</sup> En la Circular 28, de 23 de mayo de 2003, se contiene la última nómina actualizada de países respecto de los cuales rige la exención con motivo de cumplirse la condición de reciprocidad.

<sup>36</sup> Ídem.

**12.- Arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves extranjeras que se destinen o utilicen en servicios de cabotaje o cuando los contratos respectivos permitan o no prohíban utilizar la nave para el cabotaje (art. 59, Inciso 4°, N°5, de la LIR).**

**a.- Introducción.** El N°5, del art. 59, de la LIR, fue introducido a dicho texto legal por la Ley 18.454, publicada en el Diario Oficial de 11 de noviembre de 1985.

**b.- Tasa y Base Imponible.** En este caso las sumas respectivas se gravan con un Impuesto Adicional de tasa 20%. El impuesto comentado grava:

i) Las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo, y en general, cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de naves extranjeras, siempre que dichas naves se destinen o utilicen en servicios de cabotaje, y/o cuando en los contratos donde se acuerde la cesión del uso o goce temporal de ellas se permita o no se prohíba expresamente la prestación de tales servicios;

ii) Las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo, y en general, cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de *naves extranjeras que se reputen chilenas conforme al inciso 3°, del art. 6, del D.L. 3.059, de 1979*;<sup>37</sup>

iii) Las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo, y en general, cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de *naves extranjeras que se reputan chilenas conforme a los incisos 1° y 4°, del art. 6, del D.L. 3.059, de 1979*, si dentro de los plazo establecidos en dicho artículo, no se opta por la compra ni se celebra el contrato prometido, o se pone término al contrato sin ejercitar dicha opción o celebrar el contrato prometido.

Si bien por regla general las retenciones del Impuesto Adicional, conforme a lo dispuesto por el art. 79, de la LIR, deben declararse y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que se llevaron a cabo, en el caso a que se refiere el literal iii) precedente, el impuesto debe enterarse por el retenedor dentro del mes

<sup>37</sup> En este caso, se trata de naves extranjeras arrendadas o fletadas por empresas navieras nacionales que se reputan chilenas sólo para los efectos de la denominada “reserva de carga”.



siguiente a aquel en que venció el plazo para ejercitar la opción para celebrar el contrato prometido. En este caso, el SII ha sostenido que el Impuesto se devenga en el momento en que las respectivas cantidades hayan sido pagadas o abonadas en cuenta y el tributo adeudado debe ser pagado reajustado de acuerdo a la variación que experimente la UTM entre el mes en que se devengó y el mes en que efectivamente se pague.<sup>38</sup>

**c.- Precisión al concepto de cabotaje y exención.** Conforme al art. 3, del D.L. 3.059, de 1979, sobre Ley de Fomento a la Marina Mercante Nacional, por cabotaje debe entenderse el transporte marítimo, fluvial o lacustre de pasajeros y de carga entre puntos del territorio nacional, y entre estos y artefactos navales instalados en el mar territorial o en la zona económica exclusiva. Sin embargo, para los efectos de la aplicación de este Impuesto, no se considera cabotaje al transporte de contenedores vacíos entre puntos del territorio nacional. Por tanto, las sumas pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país, por concepto de cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de naves extranjeras, entre los cuales se comprenden el arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento y usufructo, que se destinen o utilicen en el transporte de contenedores vacíos entre puntos del territorio nacional, se liberan del Impuesto Adicional de tasa 20% que establece el N°5, del art. 59, de la LIR.<sup>39</sup>

**d.- Exención.** Este Impuesto no se aplica a las sumas pagadas o abonadas en cuenta por los conceptos señalados, en el caso de naves que se reputen chilenas en conformidad al art. 6, del D.L. N° 3.059, de 1979, con excepción de las indicadas en su inciso 3°. Sin embargo, si dentro del plazo estipulado en dicho artículo, no se opta por la compra ni se celebra el contrato prometido o se pone término anticipado al contrato sin ejercitar dicha opción o celebrar el contrato prometido, se devenga el impuesto comentado con tasa del 20%, por las sumas pagadas o abonadas en cuenta por el arrendamiento, el que deberá pagarse dentro del mes siguiente a aquel en que venció el plazo para ejercitar la opción o celebrar el contrato prometido o aquel en que se puso término anticipado al contrato. Los impuestos que resulten adeudados se reajustan en la variación que experimente la UTM, entre el mes en que se devengaron y el mes en que efectivamente se paguen.

**e.- Impuesto único.** El tributo comentado, se aplica en carácter de único, es decir, sobre las cantidades gravadas no procede la aplicación de ningún otro impuesto de la LIR.

---

<sup>38</sup> Circular 53, de 23 de diciembre de 1985.

<sup>39</sup> Circular 40, de 24 de agosto de 1992.

**13.- Cantidades que pague el arrendatario en cumplimiento de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra de un bien de capital importado, susceptible de acogerse a sistema de pago diferido de tributos aduaneros (art. 59, inciso 4, N°6, de la LIR).**

**a.- Introducción.** Mediante la Ley 18.634, publicada en el Diario Oficial de 5 de agosto de 1987, se introdujo al art. 59, de la LIR, un nuevo número 6, con la finalidad de dejar afectas al Impuesto Adicional que establece las rentas o cantidades que se remesen al exterior en cumplimiento de contratos de arrendamiento *con opción de compra* de bienes de capital importados, cuyos tributos *se acogían* al sistema de pago diferido de derechos aduaneros.<sup>40</sup>

Con posterioridad a ello, mediante la Ley 18.768, publicada en el Diario Oficial de 29 de diciembre de 1988, se extendió el tratamiento tributario contemplado en el comentado N°6, del art. 59, de la LIR, a las sumas remesadas al exterior en virtud de un contrato de arrendamiento *sin opción de compra*, respecto de los mismos bienes. Adicionalmente, esta misma Ley suprimió el requisitos que los obligaba, para los efectos de acogerse a este régimen tributario, que los derechos aduaneros respectivos se encontraran acogidos al sistema de pagos diferidos, estableciendo que es suficiente para la procedencia del régimen que tales derechos *sean susceptibles de acogerse a ese sistema*, aun que en el hecho no lo estén.<sup>41</sup>

**b.- Tasa y Base Imponible.** Este Impuesto se aplica sobre la parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación, los que, para estos efectos, se *presume de derecho* que ascienden al 5% del monto de cada cuota que se pague en virtud del contrato mencionado. Como se puede apreciar, este es el único caso de Impuesto Adicional contenido en el art. 59, de la LIR, que se aplica sobre la base de una renta presunta. Adicionalmente, dado que el tributo sólo se aplica sobre el 5% del monto de cada cuota, se tiene que la tasa efectiva de Impuesto Adicional es la más baja del sistema, ascendiendo a un 1,75% sobre el monto de dichas cuotas.

En todo caso quedarán afectos a este impuesto único, sólo aquellas cantidades que se paguen o abonen en cuenta en cumplimiento de un contrato de arrendamiento en consideración al valor normal que tengan los bienes respectivos en el mercado internacional.

---

<sup>40</sup> Circular 31, de 02, de septiembre de 1987.

<sup>41</sup> Circular 5, de 12 de enero de 1989.

El pagador de la renta debe informar al SII en el plazo que éste determine, las condiciones de la operación<sup>42</sup>. Con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley 19.768 de 2001, para acogerse al régimen de este N°6, se requería que la respectiva operación se encontrara previamente autorizada por el Banco Central de Chile, lo que fue derogado por dicha Ley, ello con la finalidad de simplificar la aplicación del Impuesto Adicional, de modo que hoy sólo existe la comentada obligación de informar, de la cual, eso sí, no depende la aplicación o no del régimen de Impuesto Adicional comentado.<sup>43</sup>

**c.- Concepto de bien de capital importado.** El SII ha sostenido que para los efectos de lo dispuesto en el N°6, del art. 59, de la LIR, debe entenderse por bien de capital importado, todas aquellas máquinas, vehículos, equipos y herramientas que estén destinados directa o indirectamente a la producción de bienes o servicios o a la comercialización de los mismos. Debe tratarse de bienes cuya capacidad de producción no desaparece con su primer uso, sino que ha de extenderse por un lapso no inferior a tres años, produciéndose un proceso paulatino de desgaste o depreciación del bien por un período superior al lapso indicado, y, además, deben cumplirse las demás condiciones que establecen los arts. 2 y siguientes de la Ley 18.634, de 1987.<sup>44</sup>

**d.- Carácter de impuesto único.** Al igual que en los casos tratados en los números anterior, el Impuesto Adicional del N°6, del art. 59, de la LIR, tiene el carácter de Impuesto Único, razón por la que las cantidades afectas no se gravarán con ningún otro tributo de la LIR.

**e.- Normas de retención, declaración y pago.** Conforme a lo dispuesto en el art. 74, N°4, de la LIR, los arrendatarios de dichos bienes están obligados a retener el Impuesto Adicional, debiendo practicarla en el momento en que se paguen o remesen al exterior, se abonen en cuenta o se pongan a disposición del interesado, las cuotas correspondientes al contrato de arrendamiento con opción de compra celebrado por la

---

<sup>42</sup> Mediante Resolución Exenta 13, de 23 de mayo de 2002, el SII fijó el modelo de formulario de declaración jurada denominada: "Declaración Jurada sobre Contratos de Arrendamiento", que deben presentar los contribuyentes respecto de los contratos de arrendamiento con o sin opción de compra de un bien de capital importado, susceptible de acogerse a sistema de pago diferido de tributos aduaneros, que se celebren o suscriban a contar del 19 de junio de 2001. Esta declaración jurada debe ser presentada durante el mes de Marzo de cada año por los contribuyentes que durante el año anterior hayan suscrito o celebrado operaciones de arrendamiento con o sin opción de compra a que se refiere el resolutivo anterior.

<sup>43</sup> Circular 19, de 28 de febrero de 2002.

<sup>44</sup> Circular 31, de 02, de septiembre de 1987.

importación o internación de bienes de capital, cuyos tributos o derechos aduaneros sean susceptibles de acogerse al sistema de pago diferido.

El impuesto retenido debe enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que fue pagada o remesada al exterior, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la suma respectiva, todo lo anterior de acuerdo a lo dispuesto por el art. 79, de la LIR.

## **5.- PRINCIPIO DE FUERZA DE ATRACCIÓN DEL EP**

El Impuesto Adicional establecido en el art. 59 de la LIR, tiene el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique, de modo que aquellas no podrán afectarse con ningún otro tributo del citado texto legal.

Sin embargo, si las personas que obtienen dichas cantidades deben pagar por ellas el Impuesto Adicional del N° 1, del art. 58, de la LIR, el impuesto que se les haya aplicado en conformidad al art. 59, se considera sólo como un anticipo que podrá abonarse a cuenta del impuesto definitivo que resulte de acuerdo con lo señalado en el N° 1 del artículo 58, ya citado.

Lo señalado constituye lo que en doctrina se conoce como el principio de fuerza de atracción del EP, que supone que la mera existencia de un EP en un país, territorio o jurisdicción otorga potestad tributaria al respectivo Estado sobre todas las rentas que se obtengan por el EP o por el titular del mismo, con independencia del rol que haya tenido el EP en la generación de la misma.

Sin embargo, creemos que lo dispuesto en esta disposición resulta contradictorio con el nuevo texto del art. 38, de la LIR, introducido por la Ley 20.630, de 2012, de modo que resulta discutible su vigencia, en términos que de acuerdo a dicho texto legal, sólo es posible atribuir rentas a un establecimiento permanente (EP) en la medida en que ellas provenga de los activos, riesgos o actividades de ese EP.

## **6.- BIBLIOGRAFÍA.**

Circular SII N° 20 de 1975, Instrucciones sobre retención del Impuesto Adicional.

Circular SII N° 60 de 1990, Instrucciones sobre el art. 14 de la LIR.

Circular SII N° 53 de 1990, Capítulo XII, normas sobre Impuesto Adicional.

Circular SII N° 13 de 1989, Capítulo V, número 3, sobre base imponible de declaración del Impuesto Adicional.

Circular SII N° 26 de 1973, Situación de extranjeros que ingresan al país.

Circular SII N° 103 de 1975, Base imponible del Impuesto Adicional de acuerdo a la moneda pactada.

Historia de la Ley N° 10.343, de 1952.

Historia de La Ley N° 15.564, de 1964.

Circular del SII N° 32 del 2001: Comentarios al Convenio para evitar la doble tributación internacional entre Chile y Canadá.

Informe sobre establecimientos permanentes, Edición 1 de la revista del Centro de Estudios Tributarios, profesor Alberto Cuevas.

Informe sobre establecimientos permanentes, Edición 2 de la revista del Centro de Estudios Tributarios, profesor Alberto Cuevas.

Informe sobre establecimientos permanentes, Edición 3 de la revista del Centro de Estudios Tributarios, profesor Alberto Cuevas.