



Universidad de Artes Ciencias y Comunicación
Facultad de Administración
Carrera de Contador Auditor

Proyecto de Título

**“La doble tributación Internacional – Principios,
Alcances y Convenios”**

Profesor Guía: Gonzalo Salvador Araya Ibáñez

Estudiantes:

Christie Verenisse Sanhueza Martínez
Alexis Jesús Bravo Aravena
Harry Nelson Pardo Banda

1 AGRADECIMIENTOS

Agradecemos eternamente a Dios, por bendecirnos y darnos sabiduría y entendimiento a lo largo de nuestra vida, pues nuestra confianza y fe en él, nos mantuvo en pie en los momentos más difíciles y en donde sentíamos que no podríamos más con este trabajo de estudio se hizo presente de alguna manera con una luz de ánimo.

Nuevamente gracias a nuestros padres, hermanos(as), a nuestros hijos(as), parejas y seres amados por ser los principales pilares en apoyarnos en nuestros sueños, por confiar y creer en nosotros, por los consejos, por las palabras de ayuda, por los momentos que debimos dejar de estar presente para poder cumplir con los estudios y todo lo que significa este complejo proceso.

Agradecemos a nuestros docentes desde los comienzos de la Escuela de Administración de la Universidad de Artes, Ciencias y Comunicación UNIACC, en especial en esta etapa por haber compartido sus conocimientos a lo largo de la preparación de nuestro proyecto de tesis, al Profesor Guía don Gonzalo Salvador Araya Ibáñez, tutor de nuestro proyecto de tesis quien nos ha guiado con paciencia, rectitud y fomentando la perseverancia hasta el final, quien es un ejemplo a seguir como buen profesional, docente de nuestro proyecto denominado Doble Tributación internacional – Principios, Alcances y Convenios.

2 CONTENIDO

1	1	AGRADECIMIENTOS.....	2
3		ABSTRACT	6
4		INTRODUCCIÓN.....	8
5		¿CUÁNDO SE PRODUCE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	
	(DTI)?	12	
6		¿EN LA ACTUALIDAD CÓMO SE RESUELVE EL PROBLEMA DE LA DTI?	
		13	
7		OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	14
		OBJETIVOS GENERALES.....	14
		OBJETIVOS ESPECÍFICOS	14
8		TIPO DE ESTUDIO A REALIZAR.....	14
		DEFINICIÓN DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	14
9		RELEVANCIA DEL ESTUDIO	15
10		DEFINICIÓN DEL CAMPO DE ESTUDIO	16
11		TIPO DE ESTUDIO - ORIGEN CUALITATIVO Y CUANTITATIVO (MIXTO)	
		17	
12		MARCO TEÓRICO	18
	12.1	LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL (DTI).....	18
	12.1.1	La Globalización y el nacimiento de la DTI	18
	12.1.2	Definición de la DTI	18
	12.1.3	Características y causas de la DTI	19

	12.1.4	Consecuencias y efectos de la DTI.....	20
	12.2	PRINCIPIOS QUE RIGEN LA DTI.....	22
	12.2.1	Derecho tributario.....	22
	12.2.2	Principio de la “Fuente”	23
	12.2.3	Principio de la “Residencia”	25
	12.2.4	Principio de la “Ciudadanía o Nacionalidad”	26
13		ALCANCES Y CONVENIOS INTERNACIONALES DE DTI.....	27
	13.1	CONVENIOS, ASPECTOS GENERALES.....	27
	13.2	CONVENIOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES VIGENTES SUSCRITOS POR CHILE	28
14		NORMATIVA Y LEGISLACIÓN VIGENTE DE LA DTI EN CHILE.....	30
	14.1	¿CUÁNDO SE RECONOCEN EN CHILE LAS RENTAS EXTRANJERAS?	30
	14.2	CONTEXTO GENERAL	30
	14.3	ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 41 A DE LA LIR	31
	14.4	OBSERVACIÓN DEL ART. 41 A DE LA LIR - NO EXISTENCIA DE CONVENIO PARA EVITAR LA DTI (ANTES DE LA LEY 20.956 DE 29 DE OCTUBRE 2016).....	32
	14.5	LÍMITE MÁXIMO DEL CRÉDITO	33
	14.6	OBSERVACIÓN DEL ART. 41 C DE LA LIR - EXISTENCIA DE CONVENIO PARA EVITAR LA DTI.....	34
	14.7	ARTÍCULO 41 G APLICADO POR LA LEY 20.780 Y PERFECCIONADO CON LA LEY 20.899 DE LA REFORMA TRIBUTARIA.....	34
15		ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	35
	15.1	UTILIDADES SOMETIDAS AL SISTEMA ART. 12 DE LA LEY DE LA RENDA.....	35
	15.1.1	Dividendos y Retiros de Utilidades, letra A del Art. 41 A y Art. 41 C....	36
		Esta norma legal i.....	36
	15.1.2	Agencias, Sucursales o establecimientos permanentes en el exterior, letra B del Art. 41 A y Art. 41 C.....	36
	15.1.3	Rentas Extranjeras por derecho de Marcas, patentes, asesorías y otros, letra C del art. 41 A y art. 41 C.	36
	15.1.4	Servicios Personales: N° 3 del Art. 41 C	37
	15.2	REQUISITOS PARA GOZAR DEL CRÉDITO POR IMPUESTO EXTRANJERO	39

	15.3	ALGUNOS REQUISITOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE EFECTÚAN INVERSIONES EN EL EXTRANJERO 41	
	15.3.1	Sociedad de Personas	41
	15.3.2	Sociedad Anónima	42
	15.4	CUADRO RESUMEN RENTAS PROVENIENTES DEL EXTRANJERO 42	
	15.5	OTRAS FINALIDADES DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN	43
	15.6	CARACTERÍSTICAS GENERALES DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO (IPE)	44
16		IMPUESTO ADICIONAL.....	44
17		IMPUESTO ADICIONAL. ANÁLISIS DE PRINCIPIOS Y TÉRMINOS	
LEGALES	46		
	17.1	RESIDENCIA O RESIDENTE	46
	17.2	DOMICILIO	47
	17.3	LA LEY CLASIFICA EN DOS CATEGORÍAS A LOS CONTRIBUYENTES.	48
18		RENTA DE FUENTE CHILENA.....	48
	18.1	HECHOS GRAVADOS DEL IMPUESTO ADICIONAL	49
	18.1.1	Artículo 58.....	49
	18.1.2	Artículo 59. Remuneraciones por servicios y otras rentas	50
		Inciso segundo:	51
		Inciso tercero:.....	51
		Inciso cuarto:	51
		Otros intereses (Tasa 4%).....	51
		Número 2	52
		Número 3:	52
		Número 4:	53
		Número 5:	53
		Número 6:	53
	18.1.3	Artículo 60.	53
		Inciso primero.....	53

	Inciso segundo	53
	18.1.4 Artículo 62.	54
	18.1.5 Artículo 63.....	55
	18.2 CASOS PRÁCTICOS.....	58
	18.2.1 Caso N° 1. Impuestos que gravan a una inversión extranjera	58
	18.2.2 Caso N° 2. Aplicación del Impuesto Adicional	58
	18.2.3 Caso N° 3. Subvaluación o Sobrevaloración de la obligación tributaria	61
	18.2.4 Caso N° 4. Tributación exclusiva en residencia - beneficios empresariales.....	63
	18.3 CUADRO RESUMEN TASAS IMPUESTO ADICIONAL POR RUBRO	64
19	CONCLUSIÓN.....	68
	BIBLIOGRAFÍA.....	71

3 ABSTRACT

The International Double Taxation (IDT), from an economical view point, means to the countries, that these are not disposed to lose jurisdiction in Exchange of collecting taxes when the activities be carried out in the same country by third people without residence, or with the activities development in other countries by residents from the first. This discussion is priority when the State justifies the payment of taxes sustaining its intention, esecially in it sovereignty (Jaque, 2010).

From an international view point, the states in theory, can adopt any jurisdictional principle to record the taxpayers, being the one of “Source”, the one of “Residence”, or the one of “Nationality”; Naturally is necessary a political taxation agreement among courtiers, clarifying which country Will ask for the taxes and who is going to pay it.

This project shows the elements, the principles tan give origin to the double taxation, and how to do to eliminate partially or totally of it. In the shadow of the international agreements.

According the last idea the OECD says in the introduction of TAX AGREEMENT MODEL ABOUT THE INCOME AND HERITAGE that in generally the double taxation legal international can be defined as the results of the application of similar taxes, in two (or more) states, to the same taxpayer respect to the same taxable matter and by the same period time.

With this, the states knowing the problems produced in the economy by the DTI, has magnify in actuality more disposition to give solutions, using for this unilateral measures, internal legislation, or bilateral measures. This last, by international agreements. These agreements principally seeks to distribute the tax burden among the source countries and the residence countries. Settings limits respect the types of income.

The objective of this agreement is reduce the maximum of the taxes than the bilateral agreement, a Good example are the taxes above the added value and the contributions to social security, among others.

This convention represents the legal base chosen to the Exchange of information of a nation or countries with other.

4 INTRODUCCIÓN

La **Doble Tributación Internacional (DTI)**, desde una mirada económica significa para los países, que estos no están dispuestos a ceder su jurisdicción animosamente para recaudar impuestos cuando las actividades sean llevadas a cabo dentro del propio país por terceros no residentes, o bien, cuando éstas se desarrollen en otros países por residentes del primero. Esta discusión toma una importancia prioritaria, cuando el Estado justifica el pago de tributos sustentando su intención, esencialmente, es su soberanía. (Jaque, 2010)

Los Estados, desde una mirada internacional y en teoría, pueden adoptar cualquier principio jurisdiccional para gravar a los contribuyentes, sea el de la “**Fuente**”, el de la “**Residencia**” o el de la “**Nacionalidad**”; naturalmente se requiere que existan acuerdos en las políticas tributarias entre países, esclareciendo así qué país cobrará los impuestos y el sujeto de derecho que terminará pagándolos.

El presente proyecto busca mostrar los elementos, principios, que dan origen a la doble carga impositiva y cómo se trabaja en la eliminación parcial o total de aquélla, a la sombra de los convenios internacionales.

Se analizarán, por consiguiente, diversas medidas en el mismo contexto de la doble imposición, medidas unilaterales, sustentadas en la legislación interna; políticas de tributación fiscal; medidas bilaterales en base a Convenios, y medidas multilaterales, donde se manifiesta una armonía fiscal llevada a cabo por medio de lo convenido en el Modelo OCDE.

Consecuentemente con la idea anterior, la OCDE indica en la introducción al **Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio** que, de forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.

En este sentido, los Estados, conscientes de las dificultades provocadas en la economía por la DTI, han manifestado en la actualidad una mayor disposición para dar soluciones al respecto, utilizando para ello medidas unilaterales, legislación interna o medidas bilaterales, en este último caso, por medio de convenios internacionales. Estos Convenios, fundamentalmente, buscan repartir la carga impositiva entre el país fuente y el país de residencia, estableciendo límites respecto de los tipos de rentas.

Cabe señalar, asimismo, que a contar del 1 de noviembre de 2016 entró en vigencia el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua en materia fiscal. Existen alrededor de 126 jurisdicciones que han adherido a este Convenio.

La finalidad de este acuerdo multilateral es cubrir más ampliamente los impuestos contemplados en los tratados bilaterales, ejemplo de ello son los impuestos sobre el valor añadido y las contribuciones a la seguridad social, entre otros. Asimismo, ayuda a combatir de una manera más eficaz la evasión y elusión en materia de impuestos a las ventas (IVA).

Representa esta convención la base legal escogida para el intercambio de información de una nación o país con otro.

Para entender mejor, cuando dos países son parte de la convención y de los tratados bilaterales (Convenio Doble Tributación), la autoridad competente de un Estado solicitara asistencia en base al instrumento que sea más efectivo para aplicar y determinar tributos.

En Chile la promulgación de las leyes 20.780 y 20.899, que tienen estrecha relación con los tributos internacionales, han ejercido un cambio que genera una diferencia en la carga impositiva de los contribuyentes en la que se efectúa la inversión extranjera dependiendo del régimen tributario adherido.

La presente investigación expone en primer lugar, el escenario previo a las modificaciones introducidas por las leyes 20.780 y 20.899, que consideraba un beneficio tributario (crédito) el que dependía de la existencia o no de un Convenio para evitar la doble tributación, normas contenidas en los artículos 41 A y 41 C de la ley de la renta, respectivamente, las cuales hacían diferencia en los porcentajes de un 32% y un 35%. Luego de ello, se analizará el escenario que surgió a partir de la entrada en vigencia de las modificaciones incorporadas por las leyes enunciadas previamente.

Por su parte, el impuesto adicional establecido en el Título IV del D.L. N° 824, sobre impuesto a la renta, es un tributo que se relaciona directamente con el tema internacional y que opera bajo normas de retención, declaración y entero en arcas fiscales por el pagador. En la actualidad, con las últimas modificaciones que le fueron introducidas por la referida ley 20.899, se aplica un impuesto de tasa general de 35% aplicable a las personas residentes o domiciliadas fuera del territorio nacional, pero que puede variar su porcentaje dependiendo del tipo de remesa que se realice, de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 58 a 63 de la Ley de Impuestos a la Renta (LIR).

Las normas de retención se encuentran estipuladas en el artículo 65 de la LIR donde se genera la modalidad de retención.

El artículo 74, N° 4, de la LIR establece que se debe realizar la retención de las cantidades afectas al impuesto adicional con su respectiva tasa con derecho al crédito contenido en el artículo 63 de la LIR.

Las exenciones o rebajas se encuentran contenidas en el artículo 59, las que se pueden visualizar según el análisis en esta tesis y redacción.

5 ¿CUÁNDO SE PRODUCE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL (DTI)?

La doble imposición internacional surge cuando dos o más Estados se encuentran en diferentes criterios de imposición y, aun cuando apliquen el mismo criterio de tributación, utilizan distintas interpretaciones, dando un significado distinto y provocando una posible doble imposición o doble no imposición que afecta tanto a los contribuyentes (sujeto pasivo) como al Estado (sujeto activo).

A través de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) se ha definido que la doble imposición jurídica internacional puede ocurrir en tres casos:

1. Cuando dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y patrimonios totales.
2. Cuando una persona residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado contratante y los dos Estados graven estas rentas o su patrimonio.
3. Cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado contratante. (Arizmendi, 2015).

Resolver el problema de la doble tributación, resulta todo un reto, desde una mirada internacional, toda vez que los países no están dispuestos a renunciar en un ámbito jurisdiccional a la recaudación de tributos, más aún cuando las actividades que generan la renta, son efectuadas dentro de sus límites soberanos.

6 ¿EN LA ACTUALIDAD CÓMO SE RESUELVE EL PROBLEMA DE LA DTI?

No se puede negar que, en materia de tributación internacional, se han desarrollado soluciones para este problema, tal es el caso de Chile, donde se gravan las rentas de inversionistas chilenos en el exterior y se realiza un descuento a los impuestos de las rentas totales percibidas fuera de Chile, respecto del impuesto bruto determinado. El problema se produce, en este ejemplo, cuando esta cifra resulta ser menor al impuesto pagado en el exterior, recuperando solo una parte ínfima de todo el impuesto cancelado. (Ley 20780 Ministerio de Hacienda, 2014)

Por tal motivo, es necesario resolver la problemática desarrollando mecanismos que eliminen la doble tributación, abriendo así las puertas a profesionales o inversionistas que se aventuren en este nuevo mundo sin fronteras, una economía internacional globalizada, una aldea globalizada.

Para dar solución a esta doble carga impositiva, se analizan los métodos existentes y vigentes que dan origen a la exención, método del descuento, imputación o crédito, que los Estados involucrados pueden utilizar y si se produjeran desacuerdos, se utilizará la vía de negociaciones bilaterales, pero finalmente, en pleno respeto de la soberanía y en virtud de la armonía, cada Estado elegirá adoptar las medidas que estime pertinentes.

7 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

OBJETIVOS GENERALES

Exponer claramente, en un contexto internacional, el origen de la doble tributación, sustentado en principios que gravan al sujeto, la problemática que se produce con la doble tributación internacional y la forma de solucionarlo, parcial o totalmente.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Origen: En un contexto internacional, exponer los principios para ejercer la jurisdicción y así gravar las personas sujetas a impuestos.
2. Alcances: Exponer sus causas y efectos que genera la doble tributación.
3. Solución: En un contexto internacional, describir la forma en que los participantes intentan evitar la doble tributación, en forma parcial o total.

8 TIPO DE ESTUDIO A REALIZAR

En un contexto internacional, principalmente se basa la investigación de manera descriptiva y explicativa fundada en el análisis documental, examinando los avances en la política económica tributaria internacional, los elementos utilizados y qué resultados se han obtenidos con los Convenios adoptados al respecto.

DEFINICIÓN DE RECOLECCIÓN DE DATOS

La recolección de datos, tendrá su origen en los textos extraídos de diversos libros, manuales y documentos tributarios accesibles por medios electrónicos desde la

plataforma virtual Uniacc y otras de la red Internet, citando adecuadamente las fuentes válidas.

Para mayor comprensión, son los tratados internacionales referidos a Doble Tributación entre dos o más Estados, los que permitirán conocer hasta qué punto se reduce la carga impositiva, parcial o totalmente, como es tratada internamente, protocolos tributarios que demuestran el cumplimiento de la norma convenida entre países participantes del acuerdo. Como es el caso de Chile que efectúa un descuento a los impuestos de las rentas totales percibidas fuera de Chile.

9 RELEVANCIA DEL ESTUDIO

Es altamente reconocido y consensuado, que la meta fundamental de las políticas en el área de la tributación internacional de la renta, tienden a avanzar en la eficiencia económica a través de impuestos neutrales. (Henríquez, 2010)

El concepto de eficiencia se basa en el asumir que la productividad será más alta cuando los factores productivos sean distribuidos a través de los mecanismos del mercado sin intervención pública. Leyes, y especialmente leyes tributarias que no interfieren con la distribución de los factores productivos son llamadas “neutrales”. Aunque se entiende que ninguna ley tributaria será completamente neutral, debiera ser un objetivo en sí mismo buscar un alto grado de neutralidad.

Por consiguiente, el presente documento proporcionará los antecedentes necesarios, sustentado en los principios jurisdiccionales que se expondrán, como buscan los países

en la actualidad resolver la problemática de la DTI, a la sombra principalmente de políticas tributarias de imposición neutral.

10 DEFINICIÓN DEL CAMPO DE ESTUDIO

Se analizarán los principios que dan origen a la DTI, aplicación de criterios que provocan esta posible doble carga impositiva que afecta tanto a los contribuyentes (sujeto pasivo) como al Estado (sujeto activo), esto son solo siguientes:

1. Principio de la "fuente"
2. Principio de la "residencia"
3. Principio de la "ciudadanía o nacionalidad"

Consecuentemente y en concordancia con el planteamiento propuesto por la OCDE y la ONU, es fundamental que los acuerdos internacionales puedan prevenir que en un mismo hecho impositivo sea gravado doblemente por dos países desiguales. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2018) Para ello es que se establece una equidad fiscal, es decir, se pronuncian 3 principios esenciales:

1. El principio de no discriminación
2. El procedimiento amistoso
3. Y el intercambio de información o asistencia mutua.

11 TIPO DE ESTUDIO - ORIGEN CUALITATIVO Y CUANTITATIVO (MIXTO)

La investigación se realizó a través de un diseño cualitativo e interpretativo, de tipo documental, el cual determina el procedimiento de selección, acceso y registro de la muestra documental.

En este sentido, para entender el prospecto de la doble tributación internacional y sus derivados, es necesario considerar el estudio que incluirá tanto el origen y sus esquemas de movimiento sobre importaciones y exportaciones desde el momento en que se producen los acuerdos o convenios internacionales y los alcances que conlleva la inversión extranjera. Estos son puntos de esencial importancia, los cuales deben tenerse como base ya que en sí hacen propicia la tributación en materia internacional.

Son los avances tecnológicos los que han ayudado al incremento en la inversión, produciendo el crecimiento y la estabilidad en la economía, por ende, los países subdesarrollados y los que se encuentran en vías tienen la oportunidad de progreso económico y mejor estatus de vida. La reducción de las barreras de comercio internacional impulsa la producción, flujo de capitales y empleos.

La inversión extranjera directa (**IED**) es un factor importante que también influye en el crecimiento económico, lo que indica e incide que las empresas multinacionales generan una red global de comercio y por ello es que se han efectuado regularizaciones legales en aspectos locales, bilaterales y multinacionales.

12 MARCO TEÓRICO

12.1 LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL (DTI)

12.1.1 La Globalización y el nacimiento de la DTI

A principios de los años noventa, la mayoría de los países latinoamericanos se vieron enfrentados a la globalización y apertura económica, trayendo consigo el aumento de inversiones e implementación de nuevas tecnologías, facilitando así una rápida internacionalización económica, generando un aumento de flujo de capitales, de servicios y de profesionales, intercambio que, naturalmente, estuvo sujeto a la legislación fiscal, que busca gravar dichos flujos, causando así la problemática en análisis.

Cabe preguntarse: ¿cuál Estado será el que determine y efectúe finalmente el cobro del tributo? La respuesta generalmente llega invocando el derecho soberano de la “Fuente”, que se basa en la fijación del lugar donde se producen los ingresos, otorgándole, por ende, al Estado fuente la libertad de recaudar los valores e integrarlos a sus arcas fiscales; pero no es posible sólo considerar la “Fuente”, como el elemento principal, sino que se van conjugando otros elementos que deben tomarse en cuenta, como la “Residencia” y/o la “Nacionalidad”, con el fin de evitar la doble tributación.

12.1.2 Definición de la DTI

Es necesario conocer la definición de DTI, permitiendo establecer el contexto de la presente investigación:

De forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como el “resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo

contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Son tan conocidos los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países”. (OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 2010, p. 7).

12.1.3 Características y causas de la DTI

En la actualidad, gracias a la globalización y al fácil acceso a las tecnologías, que incluye un acceso casi ilimitado a una diversidad de información contenida en la red de redes Internet, las empresas ya no solo existen para satisfacer una demanda local, sino que cada vez son llevadas a desarrollar sus actividades a nivel internacional, lo que conlleva obligaciones tributarias distintas a la comunes, se enfrenta a nuevas oportunidades, pero a su vez a la posibilidad de aumentar su carga impositiva.

Borrás (1974) señala que el intercambio de bienes, servicios y capitales está sujeto a una normativa fiscal específica que pretende someter a gravamen los hechos imponibles que tienen lugar en este proceso que, al ser cada vez más internacional, provoca el surgimiento de una situación problemática que se basa en la fijación del lugar donde se producen los ingresos, realidad que constituye uno de los obstáculos que debe enfrentar la inversión y el comercio internacional. En tal sentido, tiene lugar una doble tributación, reconocida como **"aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien**

resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo impositivo si se trata de impuestos periódicos y por una misma causa”.

En este mismo sentido, (Bettinger, 2005) sostiene que los tributos son la principal fuente de ingreso utilizada por la mayoría de los países para financiar la producción de bienes y servicios y satisfacer las necesidades colectivas. Por tanto, las personas naturales y las sociedades mercantiles constituyen el principal sujeto pasivo de esta operación y propician que los diferentes ordenamientos normativos tributarios empleados se orienten, principalmente, hacia el uso de los ingresos mundiales como base de tributación.

En concordancia con lo expuesto, Díaz (2001) destaca que los ingresos de los residentes de un país son gravados uniformemente, es decir, se aplican sobre la renta, patrimonio, ingresos por ventas o servicios, importaciones, etc., realizadas dentro del territorio o con impuestos internacionales si están fuera de él.

Podemos establecer entonces que, al proyectar un intercambio de bienes o servicios en un mundo globalizado, lleno de un sinnúmero de oportunidades comerciales, también debe estimarse el impacto de una eventual doble tributación y las acciones pertinentes que alivien o mitiguen dicha doble carga impositiva.

12.1.4 Consecuencias y efectos de la DTI

Considerando la tributación de un mismo contribuyente desde una perspectiva global, nos resulta insólito hallar operaciones en las que, una vez traspasada la frontera nacional, afloran rentas que quedan sujetas a impuestos de dos Estados diferentes. De

acuerdo con Espinoza (2014), ninguna empresa o persona en estas circunstancias se va a sentir motivada a continuar realizando transacciones de servicios internacionales.

Por otra parte, bajo el principio de la “Fuente”, los gobiernos poseen el derecho legal de cobrar impuestos a una empresa extranjera que recibió ingresos por transacciones desarrolladas en su país. Asimismo, si se considera la opción de residencia de dicha empresa, ese Estado también puede gravar la misma transacción con un impuesto (Ribes, 2003). De este modo, las empresas podrían perder la rentabilidad de una inversión en el momento en que se ven sujetas a pagar dos veces por la misma transacción. En tal caso, su reacción es renunciar a la realización de dichas transacciones, lo que, por supuesto, tendría un efecto negativo para la economía en general.

Como es posible observar, en virtud del derecho de los Estados a disponer los tributos que deben recaudarse, sean estos de la renta o el patrimonio, de las ventas de bienes o servicios, estas operaciones comerciales podrían producir una doble carga impositiva, y son los Estados participantes en las operaciones gravadas, quienes deberán encontrar la manera de aliviar la carga tributaria y así evitar poner en riesgo el aumento del flujo de capitales e inversiones, toda vez que la reacción lógica es abandonar las operaciones que causen una carga impositiva considerada excesiva que influye directamente en la rentabilidad esperada de las inversiones llevadas a cabo.

12.2 PRINCIPIOS QUE RIGEN LA DTI

12.2.1 Derecho tributario

Se ha estimado pertinente comenzar definiendo lo que se entiende por Derecho Tributario, con el objeto de establecer la base que sustenta la normativa vigente en relación al derecho de imposición y recaudación de tributos para la gestión pública del Estado.

Así, el Derecho Tributario se define como **"aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos"**. (Giuliani Fonrouge, 1965)

Complementando la definición, el **Derecho Tributario es "la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero"**.

Asimismo, en una última definición más sintética, se puede señalar que el "Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación". (Sainz de Bujanda, 1967)

12.2.2 Principio de la “Fuente”

El principio de la “Fuente” es conocido igualmente como el principio de la territorialidad, basándose en el origen económico de la renta.

Así lo destaca Jaque (2010), señalando que este principio cobra vital importancia, en especial cuando nos referimos a países en vías de desarrollo, pues son estos estados los que proporcionan los recursos que son utilizados para la fabricación de productos, proporcionando ventajas económicas muy difíciles de conseguir por los países desarrollados, como ejemplo por sus capacidades de producción o debido a sus limitaciones fronterizas.

Para justificar el principio de la “Fuente”, teóricamente surgen dos principios adicionales, que son el principio del “Beneficio” y el principio de la “Soberanía Territorial”. En cuanto al principio del “Beneficio”, su objetivo esencial apunta a compensar servicios públicos e infraestructura-país utilizados en las actividades necesarias para llevar a cabo la generación de renta, por ejemplo, hacia el exterior. Ahora bien, en relación con el segundo principio de “Soberanía Territorial”, se sustenta en el derecho soberano de gravar a las personas que desarrollan actividades o son poseedoras de riquezas dentro de los límites del país.

Por consiguiente, cuando nos referimos al principio de la “Fuente”, este principio lisa y llanamente, tiene su aplicación impositiva sobre la fuente productora, lo que quiere decir, donde se ubique el origen de la fuente productora de la renta o el Estado donde se utilicen los recursos productivos, sin embargo, existe otro enfoque que dice relación al de la fuente pagadora, esto se explica considerando el Estado donde la renta quedará disponible, a

pesar que en este no se encuentren obligatoriamente los factores de producción o no se desarrolle la actividad ni física ni intelectualmente.

En este orden de ideas, es el principio de la “Fuente”, uno de los primeros elementos a estudiar para evitar la problemática de la DTI, siendo este uno de los principios que pueden ayudar a construir un puente de amistad comercial entre los Estados, allanando el camino, eliminando los obstáculos iniciales para así establecer un amistoso y beneficioso acuerdo de todas las partes tratantes.

En nuestra ley de la renta (LIR), dicho principio se encuentra consagrado básicamente en el artículo 3° de dicho cuerpo legal, cuyo inciso primero prescribe que, salvo disposición en contrario de la misma ley, **toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen**, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, agregando que las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Importante es señalar qué se entiende, para estos efectos, por rentas **de fuente chilena**.

El artículo 10, inciso primero, de la ley de la renta señala que **se considerarán rentas de fuente chilena** las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

El siguiente esquema resume gráficamente el principio de la fuente, desde el punto de vista de la ley de la renta:



Fig. N° 1. Fuentes de la renta, de acuerdo con la ley del ramo.

Fuente: Preparación propia.

12.2.3 Principio de la "Residencia"

Este principio se cimienta en la jurisdicción en la que reside el sujeto o el individuo, no considerando para ello la "Fuente" u origen de las ganancias logradas. Este principio es conocido también como el principio de la tributación ilimitada.

El mismo autor antes citado, Jaque (2010), destaca que con el fin de recaudar los impuestos basándose en este principio, es necesario esencialmente determinar la residencia del sujeto; esta residencia puede incluir tanto a los individuos nacionales como también a los extranjeros que tengan vínculos necesarios que la legislación vigente del país tenga establecido.

Al respecto, existen diferentes teorías que justifican y respaldan fuertemente el principio de la residencia, destacándose como la principal la que se refiere a la lealtad tributaria. Esta teoría indica que las personas que permanentemente habitan los Estados deben

ayudar a cubrir los gastos de mantención de bienes públicos, especialmente si estos sujetos mantienen un vínculo con el Estado que recauda los tributos, dado que además es el Estado quien mantiene información de primera línea la cual comprueba que el individuo es residente del país en cuestión, por consiguiente, el Estado cuenta con todos los antecedentes que permitan determinar la capacidad de pago. En este punto es preciso destacar que este principio supone que las personas que obtienen mayores rentas deben contribuir en mayor grado a sustentar las arcas del Fisco.

Es aquí entonces que se gesta un problema latente, muy sensible, pues cuando se habla de lealtad tributaria, esto es simplemente que el Estado puede introducirse y disponer la retribución que estime necesaria de las ganancias de las rentas percibidas y animosamente el sujeto debería estar dispuesto a contribuir con el bien común, situación que gatilla lógicamente, buscar por todos los medios mitigar dicha carga tributaria.

12.2.4 Principio de la “Ciudadanía o Nacionalidad”

El principio de la ciudadanía o nacionalidad consiste en que el Estado grava a sus nacionales sobre la renta mundial sin considerar si estos son residentes en el país o no. Este principio se sustenta en la teoría de la soberanía que un Estado puede ejercer sobre sus nacionales, lo que en términos simples dice relación con el cobro de impuestos por los derechos que disponen estas personas sobre el Estado.

Un ejemplo de este último principio es Estados Unidos, quien utiliza esta modalidad de tributación desde el año 1932, aunque definitivamente este principio es raramente utilizado en el mundo. (Jaque, 2010)

Sin duda todo ciudadano comprende que participa en la recaudación de los impuestos del Fisco, es un derecho ineludible de todo Estado, pero cuando además las rentas percibidas desde otros Estados reciben una doble tributación, minan la disposición de lealtad tributaria, haciendo necesario liberar al afectado de una mayor carga tributaria que el ciudadano común.

13 ALCANCES Y CONVENIOS INTERNACIONALES DE DTI

13.1 CONVENIOS, ASPECTOS GENERALES

Los Convenios para evitar la doble imposición (de aquí en adelante “Convenios” o CDT) son tratados internacionales cuyo objeto principal es eliminar la doble imposición internacional a la que estén afectos los contribuyentes que desarrollan actividades transnacionales entre los Estados contratantes. En particular, su principal objetivo es evitar la doble tributación jurídica de las rentas.

Asimismo, los Convenios tienen otros objetivos, como señalan los comentarios al modelo preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), entre ellos, se encuentra el de promover el intercambio de bienes y servicios y el movimiento de capital y personas, así como también el prevenir la evasión y elusión fiscal. Los principales modelos de Convenios son los preparados por la OCDE y por la Organización de Naciones Unidas (ONU), en su modelo de Convenio entre países desarrollados y en desarrollo. (Madariaga, 2012)

13.2 CONVENIOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES VIGENTES SUSCRITOS POR CHILE

El camino de Chile en la negociación y suscripción de Convenios para evitar la doble imposición de acuerdo a los modelos OCDE y ONU, se inició hace un poco más de una década. En sus negociaciones Chile ha seguido en esencia al modelo OCDE, incluyendo asimismo ciertas disposiciones del modelo ONU y algunas disposiciones especiales relativas principalmente a las características propias del sistema tributario del país. Cabe mencionar que respecto del modelo OCDE y su aplicación, Chile ha emitido recientemente observaciones y reservas a él, en su calidad de país miembro de tal organización. Sin perjuicio de dichas observaciones y reservas, el único instrumento jurídicamente obligatorio en la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición es el texto mismo del Convenio.

La política de negociación de Chile en este tipo de Convenios ha priorizado los países con los cuales existe un mayor flujo comercial y cercanía geográfica. Asimismo, se ha dado importancia, especialmente en el último tiempo, a la negociación de Convenios con países miembros de OCDE.

Por ejemplo, uno de estos Convenios es el que se ha negociado con EE.UU., país que siempre revistió una gran importancia para Chile, debido a la indudable importancia que dicho país tiene para la economía nacional y a su rol como inversionista extranjero en el nuestro.

Los beneficios económicos que Chile puede obtener producto de tener un Convenio para evitar la doble imposición con EE.UU. son innegables. Tal como se ha mencionado, los beneficios se encuentran desde el punto de vista de entregar a los inversionistas de EE.UU., certeza jurídica en el tratamiento tributario a recibir en Chile, lo cual se complementa con los beneficios emanados en acuerdos comerciales como el Tratado de Libre Comercio que se encuentra vigente hace un tiempo entre ambos países.

Ambos elementos son esenciales para que Chile se confirme como un destino atractivo de las inversiones extranjeras de residentes de EE.UU. y como eje de inversiones en la región.

Del mismo modo y desde el punto de vista de las personas residentes en Chile, este Convenio permite obtener una serie de beneficios en sus inversiones y actividades económicas en EE.UU., ya sea por la rebaja o incluso, en algunos casos, exención de impuestos de retención en EE.UU., como también al tener garantizado un tratamiento no discriminatorio y obtener el beneficio amplio de la acreditación de los impuestos pagados en el extranjero contra sus impuestos en Chile. Asimismo, desde el punto de vista de las administraciones tributarias, es indudable que Chile se beneficia de gran forma con la entrada en vigencia del Convenio, en virtud de la cooperación entre las administraciones tributarias en especial por la aplicación de las normas de intercambio de información, lo cual será cada vez de mayor relevancia a fin de enfrentar la evasión tributaria. (Madariaga, 2012)

Cabe señalar que el Convenio en referencia fue firmado el 4 de febrero de 2010 en Washington, pero aún no entra en vigencia.

La lista completa de Convenios vigentes suscritos por nuestro país (32) es la siguiente:

Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, China, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelandia, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rusia, Sudáfrica, Suecia, Suiza y Tailandia.

14 NORMATIVA Y LEGISLACIÓN VIGENTE DE LA DTI EN CHILE

14.1 ¿CUÁNDO SE RECONOCEN EN CHILE LAS RENTAS EXTRANJERAS?

El artículo 12 de la ley de la renta (en adelante LIR) considera las rentas líquidas “Percibidas”. Cuando hay empresas privadas en el exterior se consideran en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas e incluye los impuestos a la renta adeudadas o pagadas en el extranjero.

A contar del 1 de enero de 2016, el artículo 41 G de la LIR considera devengados o percibidos las rentas pasivas percibidas o devengadas por sociedades controladas en el exterior aun cuando dichas rentas se mantengan en el extranjero, pero examinaremos de igual forma lo contemplado en los artículos siguientes para entender las modificaciones que han acontecido en referencia a la tributación.

14.2 CONTEXTO GENERAL

Los Convenios para evitar los efectos de la doble imposición o tributación se ven reflejados en los artículos 41 A y 41 C de la Ley de la Renta, normas que establecen que

los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que obtengan rentas en el exterior, **podrán utilizar un crédito por los impuestos pagados o retenidos en el extranjero.**

14.3 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 41 A DE LA LIR

En el estudio del referido artículo, quienes se ven beneficiados con la deducción tributaria del crédito son las personas domiciliadas o residentes en Chile, cualquiera sea su naturaleza jurídica y estén o no obligados a llevar contabilidad, que obtengan rentas del exterior, ya sea por dividendos, retiros de utilidades, uso de marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas, etc., por las cuales estén obligados a declarar y pagar en Chile el impuesto de primera categoría.

El crédito actúa siempre que las enunciadas rentas sean gravadas en el extranjero con impuestos contenidos en la renta nacional.

Modificaciones reforma tributaria ley 20.956 del 29 de octubre de 2016, se legisló bajo la denominación de “**Ley de Impulso a la productividad**”, con el ánimo de aumentar el rendimiento del país. Entre diversas modificaciones se realizó cambio al artículo 41 A de la LIR, indicando la amplitud del beneficio de atribuir o imputar como crédito los impuestos pagados en el exterior a todos los servicios que sean calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas. Antes de las modificaciones introducidas por la ley antes señalada, el artículo 41 A se limitaba a las asesorías técnicas o prestaciones pagadas en el extranjero, a las rentas del trabajo dependiente e independiente cuando éstas provengan de países sin convenio para evitar la doble tributación.

El **artículo 59** de la LIR también fue modificado por la ley en referencia, suprimiendo el aumento de la tasa de impuesto adicional por pagos realizados a entidades relacionadas

por concepto de software y servicios de ingeniería. Extendió la exención (**liberación del pago**) del impuesto adicional a los pagos por concepto de trabajos y servicios de ingeniería o técnicos cuando estos sean controlados para una exportación de servicios desde Chile.

14.4 OBSERVACIÓN DEL ART. 41 A DE LA LIR - NO EXISTENCIA DE CONVENIO PARA EVITAR LA DTI (ANTES DE LA LEY 20.956 DE 29 DE OCTUBRE 2016).

Bien, este artículo en particular se debe visualizar y enunciar que tiene directa relación con rentas que hayan sido gravadas en el extranjero con tope del 32%.

Los dividendos y retiros de utilidades constituidas en el extranjero deben y pueden aplicar el crédito del impuesto de primera categoría que hayan debido pagar o que se les haya retenido en el extranjero por los dividendos percibidos o retiros se podrá deducir por la renta de la sociedad en el exterior.

También dará derecho a utilizar este crédito o beneficio el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades por las utilidades que repartan o distribuyan a la empresa que reme dichas utilidades a Chile, siempre y cuando estén domiciliadas en el mismo país y que tales empresas posean directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias

El crédito será aceptado cuando estas sociedades subsidiarias estén domiciliadas en un tercer país con el cual se posea un convenio para evitar la doble tributación internacional

El crédito para cada renta será de un 32% como tope.

El crédito contra el impuesto de primera categoría, el cual se agregará a la determinación de la renta líquida imponible, será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa sobre la suma del crédito total + las rentas extranjeras respectivas.

Pues bien, al agregarse el crédito determinado se deberá agregar el tope en la RLI, ya que el impuesto pagado en el exterior se encuentra reconocido como gasto en la renta lo que equivale a un doble beneficio para los contribuyentes respectivos ya que actúan como crédito y gasto a la vez los impuestos pagados en el exterior.

Después de realizar todos los ajustes pertinentes y regidos por las normas legales pertinentes, se aplica la tasa respectiva del impuesto de primera categoría, de acuerdo con el régimen tributario del contribuyente, ya sea de renta atribuida (tasa de un 25%) o el sistema semi integrado, de tasa 27%.

14.5 LÍMITE MÁXIMO DEL CRÉDITO

Los contribuyentes que no tengan agencias o establecimientos permanentes en el exterior, el crédito por impuestos externos no podrá ser superior a los impuestos efectivamente pagados o retenidos en el extranjero.

Al revés, sí los contribuyentes que poseen agencias o establecimientos permanentes en el exterior el crédito no podrá ser superior al impuesto adeudado o pagado, a su vez no podrá ser superior al monto del impuesto de primera categoría según régimen tributario que se declare en Chile.

Hay que precisar que los excesos de estos impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior se encuentran aceptados como gasto en la determinación de la renta líquida

en Chile y se deducen de la base imponible del impuesto de primera categoría que grava las rentas de fuente extranjera.

14.6 OBSERVACIÓN DEL ART. 41 C DE LA LIR - EXISTENCIA DE CONVENIO PARA EVITAR LA DTI

Cuando existe algún tipo de Convenio para evitar una doble imposición existen mejores beneficios, si ya analizamos el artículo 41 A y se ve reflejado que la tasa tope solo puede ser de un 32%, en el artículo 41 C se suscita un aumento de esta tasa de un 35% solo por encontrarse dentro de un convenio solemne, se puede ocupar por ley la tasa respectiva cuando los ingresos o rentas provienen de un país con convenio internacional.

En ambos casos los impuestos pagados o retenidos en el exterior pueden imputarse como créditos contra el impuesto de primera categoría y los impuestos global complementario o adicional, según corresponda.

Un punto crucial es que también las sociedades subsidiarias que remesan utilidades a Chile, aunque no estén domiciliados en el mismo país también darán derecho a la utilización o beneficio siempre y cuando se encuentren dentro de los CDTI.

14.7 ARTÍCULO 41 G APLICADO POR LA LEY 20.780 Y PERFECCIONADO CON LA LEY 20.899 DE LA REFORMA TRIBUTARIA.

Este artículo define el tratamiento de las rentas pasivas que son generadas por entidades extranjeras pero cuyo control se centra en personas naturales o jurídicas con residencia en Chile. Tiene como finalidad evitar el traslado de utilidades a países de baja o nula tributación. Es un mecanismo utilizado para la erosión de las bases sobre las cuales se determina la correcta carga tributaria.

Para efectos de reconocimiento de rentas de fuente extranjera, está vigente el artículo 12 de la LIR, donde el tratamiento definido quedaba supeditado a las rentas percibidas por el contribuyente, por lo que mientras no ingresaran al patrimonio no tributaban en Chile.

15 ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Dentro del impuesto de primera categoría siempre existirá la disyuntiva de conocer cuál es el país que cobra los impuestos a la renta y por ello se puede estar frente a capital chileno y utilidades extranjeras y he ahí que se puede generar un ingreso bruto no afectos a PPM y un crédito, pudiendo ser este devuelto o no, diferible o no, siempre y cuando se tengan **inversiones en el exterior** cumpliendo ciertos requisitos y trámites previo a la salida del capital desde Chile o cuando se obtengan utilidades, rentas o beneficios en el extranjero sobre la base de renta **percibida o devengada**.

Una observación puntual es que las utilidades y pagos que se envían desde Chile se ven vinculadas a retenciones e impuesto adicional.

En referencia a lo expuesto se puede apreciar la diferencia entre un antes y después, pre y post reforma.

15.1 UTILIDADES SOMETIDAS AL SISTEMA ART. 12 DE LA LEY DE LA RENTA

Todas las rentas de fuente extranjera deben computarse bajo “Renta efectiva”, es decir, no se aplica en otras palabras a lo que es renta presunta, ante lo cual se distingue en:

15.1.1 Dividendos y Retiros de Utilidades, letra A del Art. 41 A y Art. 41 C

Esta norma legal indica que un inversionista, a su vez de ser contribuyente en Chile y tiene participación comercial en el exterior implica que no es dueño 100% de una entidad comercial, ante lo cual no necesariamente debe llevar contabilidad en Chile, pero aun así se deben reconocer las rentas en Chile, pero solo lo **percibido**.

15.1.2 Agencias, Sucursales o establecimientos permanentes en el exterior, letra B del Art. 41 A y Art. 41 C.

Esto se puede demostrar de la siguiente manera; si un contribuyente en Chile, persona o empresa se establece o inicia un negocio en otro país, donde todo el capital le pertenece y está obligado a llevar contabilidad en Chile, lo que significa que debe realizar una R.L.I, donde se calcula sobre la base percibida o devengada aplicando de igual manera los artículos 29 al 33 de la ley de impuestos a la renta y como tal debe realizar una apertura de sucursal. Un punto muy importante es que si existe convenio (CDTI) entre naciones, entonces se puede aplicar un crédito contra impuestos finales (C.I.F).

15.1.3 Rentas Extranjeras por derecho de Marcas, patentes, asesorías y otros, letra C del art. 41 A y art. 41 C.

En este punto se puede indicar que las asesorías técnicas, las regalías obtenidas como marcas, patentes, royalties, entre otros, efectuados por una empresa chilena en otro país debe tributar en Chile de igual forma con la salvedad que puede pagar o liberarse de tributar en el otro país siempre y cuando se demuestre que es permanente en Chile y existe convenio y dependiendo de este (CDTI) puede haber convenio doble tributación y por tal un crédito contra impuestos finales.

15.1.4 Servicios Personales: N° 3 del Art. 41 C

Este artículo va dirigido a una persona natural, profesional, que presta servicios en el ejercicio ya sea por remuneraciones u honorarios del artículo 42 de la ley del ramo, que debe tributar en Chile lo cual lo conduce a la posibilidad que se pueda producir una retención en el país extranjero pero menor a lo establecido, sin embargo, si existe un Convenio (CDT) puede no soportar nada dependiendo del Convenio o un valor parcial, pero mucho menor.

Es preciso destacar que lo antes expuesto se basa en el **domicilio tributario**. Los Convenios para este caso fijan 183 días, es decir, si se prestan servicios por menos de 183 días en otro país, en esa nación no le aplicaran impuesto, y sí se aplica en dicho país un impuesto, pero no superior al 10% del monto bruto o según si hay alguna otra tasa en específico en el Convenio firmado.

Por otro lado, sí la fuente de la renta es de origen extranjero, entonces se gravará el impuesto allá y este impuesto será crédito en Chile solo si debe afectarse.

Distinto es el caso cuando un prestador de servicios o profesional establece una oficina en el extranjero, en cuyo caso deberá soportar la tributación de cada país, como base fija.

El crédito mencionado y generado por realizar pago de un impuesto en el otro país acá en Chile, se aplica al impuesto único de segunda categoría, para lo cual se realiza una reliquidación posterior contra el global complementario.

A continuación, se expondrá un ejemplo respecto de la aplicación de la tributación en son de cómo debe efectuarse la aplicación o cálculos de los tributos:

(Todos son valores supuestos)

TRIBUTACION AGENCIAS EN EL EXTRANJERO (CON CONVENIO)		
Utilidad balance en Chile		\$27.000.000
Se Agrega:		
Contribuciones (reajustadas)		\$500.000
Renta Liquida Imponible Nacional		\$27.500.000
Utilidad tributaria según balance Agencia en país sin convenio	US	\$15.000
Se Agrega:		
Gastos Extranjeros no deducibles en Chile	US	\$1.000
Renta Liquida Extranjera (agencia)	US	\$16.000
Tipo de cambio observado	\$ 680 al cierre del ejercicio.	

DESARROLLO		
Renta Liquida Chilena		\$27.500.000
Se agrega:		
Renta Liquida extranjera (16.000 * 680)		\$10.880.000
Se desagrega:		
Gastos rechazados extranjeros gravados en Chile con tope 35% (1000*680)		-\$680.000
Subtotal		\$10.200.000
Más:		
Crédito Impuesto extranjero incrementado 30% real		\$3.060.000
Base Imponible Total		\$13.260.000

DETERMINACION DEL AGREGADOS ESPECIAL POR CRÉDITO POR IMPUESTO EXTRANJERO		
El monto a considerar es el menor de entre las dos cifras siguientes		
1.- Tope (30% Impuesto Extranjero)	US\$ 4.500 * 680	3.060.000
2.- Incremento por impuesto extranjero	\$10.200.000,- * 42,8571%	4.371.424
El calculo del incremento es en razón de 30/70		
Impuesto de Primera Categoría (tasa 25%)		
25% sobre \$ 40.760.000		\$10.190.000
Menos:		
Contribuciones	500.000	
Crédito Extranjero (13.260.000,- * 25%)	3.315.000	-2.815.000
	IMPUESTO A PAGAR DETERMINADO	\$7.375.000
Impuesto Unico		
35% sobre \$ 680.000,- (gasto rechazado propio exterior)		\$238.000
Crédito (Se aplico desagregado, no aplica crédito de 1ª categoría)	no hay	\$0
		\$238.000

Los créditos o rebajas no presentan complejidad dado que las contribuciones se aplicaron 100% al impuesto de las utilidades nacionales, pero si hubiesen sido por un monto mayor la diferencia que resultase no se puede utilizar para pagar el impuesto de la utilidad extranjera. El impuesto extranjero puede ser de un 35% con Convenio y hasta un 32% si no existe tal.

15.2 REQUISITOS PARA GOZAR DEL CRÉDITO POR IMPUESTO EXTRANJERO

La ley N° 20.171 del 16 de febrero de 2007, que modificó al respecto el artículo 41 A, solo exigió como único requisito que el inversionista se inscriba en forma previa al uso del crédito en el **registro de inversiones en el extranjero** del SII, que hoy opera en forma electrónica. Es obligatoria para las inversiones de las letras A y B del artículo 41 A y las del Artículo 41 C, es decir, derechos, acciones y agencias, por cada inversión y futuras

compra y ventas dentro del año calendario de recibida la renta y no de efectuada cada inversión en el exterior.

Los intereses por depósitos en el extranjero no tienen contemplados el goce del crédito por impuesto extranjero, pero y según la Circular 50/06 dice que en casos de convenio existe pleno derecho, por otro lado, no es obligatorio el requisito de inscripción en el caso de rentas extranjeras por marcas, asesorías técnicas y otras., pero sí se mantiene el derecho a crédito (N° 2 del capítulo III Circular 25/08).

La base imponible extranjera de primera categoría calculada con las normas de la renta líquida imponible en Chile y que haya soportado impuestos en otro país es la que tiene derecho a crédito y es la que se debe incrementar, pero solo para el cálculo de la R.L.I. y del crédito.

El monto de incremento puede tener topes o puede ser el crédito total disponible (dividendo y retiros), o hasta el 21% con 26.582278 u otro pasado o futuro (Agencias, asesorías, etc. en países sin convenio). El incremento tiene por función llegar a la renta bruta, depende de la tasa del impuesto extranjero. Si no hay convenio es igual a la tasa soportada con tope del 32% según el art. 41 A, letra A N° 2, letra b.

Cuando exista Convenio de doble tributación con el país fuente de la renta y existan utilidades desde dicho país extranjero según el actual N° 1 del Art. 41 C, el crédito son todos los impuestos soportados con tope del 35%, el incremento es de 53.84615.

Para hacer uso del crédito por impuestos pagados en el extranjero el contribuyente deberá estar inscrito en el RIE (registro Inversiones en el extranjero) o bien presentar una declaración jurada en la forma y plazo que señale el SII mediante resolución.

El Registro de inversiones en el Extranjero tiene como finalidad registrar por los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile que mantengan o efectúen inversiones en el extranjero, realicen traspasos de ellos, modifiquen inversiones, retornen capital hacia el país para hacer uso del crédito contra el IDPC a que se refieren los artículos 41 A y 41 C de la LIR, como también el Artículo 41 B que invocan relación con el retorno de capital invertido.

Todos los Convenios contienen la denominada “Cláusula Chile”, la que condiciona que mientras el impuesto de primera categoría sea acreditable en contra del impuesto adicional no se aplicara la tasa rebajada de impuestos a las distribuciones de dividendos, de ahí la importancia del RIE o la declaración jurada del SII en resolución.

15.3 ALGUNOS REQUISITOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE EFECTÚAN INVERSIONES EN EL EXTRANJERO

Se consolidan 3 formularios en la declaración jurada 1929 declaración jurada anual sobre operaciones en el exterior, DJ 1937 declaración jurada anual sobre el reporte país por país. Declaraciones juradas relacionadas a socios y reparto de utilidades:

15.3.1 Sociedad de Personas

- DJ 1886 Información de retiros de utilidades y crédito.
- DJ 1803 Participación societaria.

15.3.2 Sociedad Anónima

- DJ 1884 Reparto de dividendos y participación accionaria

15.4 CUADRO RESUMEN RENTAS PROVENIENTES DEL EXTRANJERO

Para mayor comprensión, a continuación, se presenta un cuadro resumen en el cual se sintetizan, el tipo de participación en el exterior, rentas a computar y los créditos en impuestos en Chile.

ESQUEMA PRINCIPAL DE RENTAS PROVENIENTES DEL EXTRANJERO			
Tipo de Participación en el Exterior	Rentas a Computar en Chile	Créditos contra Impuestos Chilenos	
		Sin Convenio	Con Convenio
Subsidiarias (Dividendos y retiros)	Montos Líquidos percibidos e incrementados	ART: 41 A, letra A Sólo hasta el tope 32% : a) 21% 1ra categoría Empresa b) Saldo socios en Global o Adicional	ART: 41 C, N° 2 Sólo hasta el tope de 35%: a) 24% 1ra. Categoría Empresa b) Saldo socios Global o Adicional
Explotación de Marcas, Royalties, Otros.	Montos Líquidos percibidos e incrementados	Art. 41 A, Letra C Sólo hasta 21% contra el impuesto de 1ra. categoría	ART: 41 C Sólo hasta el tope de 35%: a) 24% 1ra. Categoría Empresa b) Saldo socios Global o Adicional
Agencias (Utilidades de Balance)	Renta líquida (Percibida o Devengada) con incremento	Art. 41 A, Letra B Sólo hasta 21% contra el impuesto de 1ra. categoría	ART: 41 C Sólo hasta el tope de 35%: a) 24% 1ra. Categoría Empresa b) Saldo socios Global o Adicional
	Gastos Rechazados generados en el exterior	No procede por no estar afectos en el exterior	No procede
Trabajadores y Profesionales	Montos líquidos percibidos con incremento	No procede por no estar afectos a 1ra. Categoría	Art. 41 C, N° 3 Hasta 35% Sólo contra Global con eventual devolución

El incremento y el crédito se pueden generar tanto en el desarrollo del ejercicio de primera categoría como en el global y son de monto similar como también pueden ser menores al

impuesto en Chile, en tal caso se produce un impuesto a pagar, pero si **no hay Convenio** y son dividendos y sí el impuesto extranjero es superior al 20%, entonces la diferencia se aplicará al global complementario. En el caso de las asesorías técnicas y otras de la letra C del art. 41 A, el tope es del 21%, en este caso el exceso se pierde, pero se acepta como gasto según las normas de la LIR. El exceso de crédito extranjero no se devuelve, sin embargo, se puede diferir para años siguientes en la contabilidad respectiva. En el global se incrementan las rentas extranjeras de segunda categoría y las demás, chilenas o extranjeras.

Los gastos rechazados que se generan en una agencia en el extranjero se afectan en Chile. Se afectará con el impuesto único con tasa del 40% operando el desagregado, ante cualquier personalidad jurídica (Art. 21 de la ley de la renta).

15.5 OTRAS FINALIDADES DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

1. Prevenir la evasión fiscal mediante el intercambio de información efectivo entre las autoridades competentes o mediante la aplicación de normas sobre precios de transferencia.
2. Facilitar el comercio y las inversiones transfronterizas entre los estados contratantes.
3. Distribuir jurisdicción tributaria y por ende la recaudación internacional entre los estados contratantes, mediante residencia, tributación fuente o con o sin limitación en la fuente.
4. Evitar casos de discriminación en el trato que los estados contratantes otorgan a los no residentes o extranjeros.

5. Dar una señal de cooperación económica y de buenas relaciones políticas y diplomáticas entre los estados contratantes.
6. Entregar un grado de certeza jurídica a los residentes de los estados contratantes.
7. Limitar o reducir las tasas de impuestos de retención.

15.6 CARACTERÍSTICAS GENERALES DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO (IPE)

1. Mecanismo Unilateral: sin Convenio
2. Mecanismo Bilateral: países con los que Chile tiene vigentes Convenios para evitar la doble tributación internacional.
3. Debe tratarse de impuestos obligatorios y definitivos debidamente acreditables.
4. Debe tratarse de impuestos a la Renta.

16 IMPUESTO ADICIONAL

El sistema de imposición a la renta de la ley chilena se compone básicamente de dos tributos: el impuesto cedular o por categorías, que grava los ingresos en función de su origen con tasas de naturaleza proporcional, y el impuesto global complementario, de carácter personal y progresivo. (Araya, 2011)

Dichos tributos conforman lo que podría llamarse el régimen general de tributación, al cual están afectas, salvo las excepciones expresamente previstas en la ley, todas las personas que desarrollan actividades generadoras de renta en el país.

Junto a ellos, sin embargo, la ley del ramo contempla un tercer tributo, de aplicación mucho más restringida que los anteriores porque, por regla general, sólo grava a las personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile y a las sociedades y personas jurídicas constituidas en el extranjero, por las rentas de fuente chilena que obtengan. Ese tributo es el impuesto adicional que dicho cuerpo legal establece en su Título IV, formado por los artículos 58 al 64, ambos inclusive. (Araya, 2011)

Este gravamen no constituye, como suele pensarse, una sobre tributación discriminatoria establecida para las personas o empresas extranjeras que desarrollan actividades u obtienen rentas en Chile. Por el contrario, su objetivo es básicamente **compensar** la ventaja que reportaría para las personas naturales no residentes ni domiciliadas en Chile o para los socios o accionistas de las empresas constituidas fuera de Chile el quedar al margen, en relación con el ingreso de fuente chilena, del impuesto global complementario que gravaría a dicho ingreso, como parte de la renta total, si fuera percibido o devengado por personas residentes o domiciliadas en Chile. (Araya, 2011)

Aunque su función básica es sustituir al impuesto global complementario, el impuesto adicional tiene **carácter real** y no personal como aquél. Sus tasas no son, por lo tanto, progresivas sino **proporcionales**.

Estas características, por lo demás, aparecen impuestas por la situación misma de los contribuyentes gravados. En efecto, el establecimiento y aplicación de un impuesto personal y progresivo a la renta exige necesariamente la posibilidad real de determinar la situación propia de cada contribuyente, en cuanto a cargas de familia, el disfrute de otras rentas, etc., posibilidad que en este caso ciertamente no se da. (Araya, 2011)

Es importante señalar que en algunas situaciones el impuesto adicional asume, contrariando su denominación, **el carácter de impuesto único** por expresa disposición de la ley.

Este es el caso del gravamen que afecta a las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de regalías, intereses y demás rentas indicadas en el artículo 59 y del que grava a las remuneraciones percibidas por las personas naturales, sin domicilio ni residencia en Chile, que desarrollen en el país alguna de las actividades a que se refiere el inciso segundo del artículo 60, rentas y remuneraciones sobre las cuales no procede, por lo tanto, la aplicación de ningún otro impuesto de la ley de la renta.

El tributo opera, en general, conforme a su denominación, esto es, se aplica además del impuesto de primera categoría que debe satisfacerse sobre la renta respectiva de acuerdo con la naturaleza de ésta. (Araya, 2011)

17 IMPUESTO ADICIONAL. ANÁLISIS DE PRINCIPIOS Y TÉRMINOS LEGALES

Para definir correctamente el impuesto adicional se deben analizar algunos principios y términos legales:

17.1 RESIDENCIA O RESIDENTE

Tiene por definición a toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos (N° 8 del artículo 8° del código tributario).

El SII, en su oficio N° 510, de 1967, de la subdirección jurídica y suplemento 6 (11)-21 de 09 de enero de 1968, manifiesta que por residente debe entenderse toda persona natural que permanezca en Chile en forma ininterrumpida por el periodo de seis meses o más de seis meses.

Pareciera que hay disyuntiva en su forma expresa pero básicamente se quiere y debe mantener una **situación de hecho**, la que considera estar físicamente en un país que la ley requiere para reconocer u otorgar la calidad de residente para la aplicación de las leyes tributarias.

17.2 DOMICILIO

El artículo 59 del Código Civil dispone que el domicilio consiste en la residencia, acompañada real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella.

En otras palabras, son dos las condiciones que deben distinguirse para que una persona pueda deducir que esta domiciliada en un lugar, por otro lado, la residencia y el ánimo de permanecer en este. Si una persona no cumple con los requisitos señalados se entiende que no tiene domicilio en Chile.

El SII señala que el concepto de domicilio o calidad de domiciliado no está condicionada a la permanencia de la persona extranjera que ingresa al país por más de seis meses ni por ningún otro trecho ya que el extranjero que ingreso debe ser considerado en primera instancia como no domiciliado en Chile. Pero puede suceder que esta persona extranjera manifieste que sí constituye domicilio en el país demostrando fehacientemente que se mudó a Chile con su familia, que arrienda o compro una casa habitación en Chile, que sus hijos están inscritos en colegios del país y que además posee un contrato de trabajo

entonces el panorama cambia totalmente en materia de definiciones o elementos a cumplir según lo señalado en las descripciones expuestas.

17.3 LA LEY CLASIFICA EN DOS CATEGORÍAS A LOS CONTRIBUYENTES.

Así es, para estos efectos, la ley del ramo clasifica en las dos categorías siguientes a los contribuyentes

- Los que tienen domicilio o residencia en el país.
- Los que **NO** poseen domicilio o residencia en el país.

Dada estas clasificaciones se define el régimen de tributación que se debe aplicar.

Existe una excepción según el inciso segundo del artículo 3° de la LIR y es que el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile solo estará afecto a los impuestos que graven las rentas obtenidas de **fuentes chilenas**. Si el extranjero por alguna razón llega a perder el domicilio y la residencia el plazo de tres años deberá ser computado nuevamente en la forma señalada.

18 RENTA DE FUENTE CHILENA

El artículo 10 de la LIR considera rentas de fuente chilena los que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente, ejemplo de ello:

1. Las regalías.
2. Derechos por el uso de marcas.
3. Otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.

Enajenación de acciones o derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, efectuada por una persona No domiciliada ni residente en el país, cuando al menos el 20% del valor de mercado de dichas acciones o derechos provengan de activos subyacentes en Chile o cuando el valor corriente en plaza de estos activos subyacentes en la proporción que corresponda al enajenante sea igual o superior a 210.000 UTA a la fecha de la enajenación.

18.1 HECHOS GRAVADOS DEL IMPUESTO ADICIONAL

El hecho gravado básico del tributo está determinado por la obtención de **rentas de fuente chilena** que se retiren o remesen por o hacia personas no domiciliadas ni residentes en Chile.

A continuación, se revisarán los principales hechos gravados del tributo, comenzando naturalmente con el artículo 58 de la ley de la renta, el primero del mencionado Título IV de la ley.

18.1.1 Artículo 58.

Número 1: Establecimientos permanentes. Grava las rentas de fuente chilena que se remesen al exterior o sean retiradas por personas naturales, sociedades de personas jurídicas constituidas fuera del país y posean establecimientos permanentes en Chile como agencias, sucursales, oficinas o representantes. **Tasa 35%.**

Número 2: Accionistas. Grava las rentas distribuidas por sociedades anónimas chilenas a accionistas que no tengan domicilio ni residencia en Chile. **Tasa 35%.**

Número 3: También pagarán el impuesto de este artículo, **en carácter de único**, los contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país, que enajenen las acciones, cuotas, títulos o derechos a que se refiere el inciso tercero del artículo 10. **Tasa 35%.**

18.1.2 Artículo 59. Remuneraciones por servicios y otras rentas

Inciso primero:

- Grava las remuneraciones y regalías por uso, goce o explotación de marcas, patentes, formulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración. **Tasa 30%.**
- Grava las remuneraciones y regalías por uso, goce o explotación de patentes de inversión, modelos de utilidad, dibujos y diseños industriales, esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados y de nuevas variedades vegetales. **Tasa 15% o 30%.**
- Grava las remuneraciones y regalías por uso, goce o explotación de programas computacionales, salvo que 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 las necesarias para permitir el uso del mismo y no su explotación comercial ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlos para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto. **Tasa 15% o 30%.**
- Grava las regalías y asesorías que sean calificadas de improductivas o prescindibles para el desarrollo económico del país. **Tasa 80%.**

Inciso segundo:

Grava las rentas que se perciban por personas no domiciliadas ni residentes productores y/o distribuidores extranjeros por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión que no queden afectos a impuesto en virtud del artículo 58 N° 1. **Tasa 20%.**

Inciso tercero:

Grava las rentas que se perciban por personas no domiciliadas ni residentes por el uso de derechos de edición o autor. **Tasa 15%.**

Inciso cuarto:**Número 1: Intereses en general:**

Grava las rentas por intereses que se paguen o abonen en cuentas o personas sin domicilio ni residencia en Chile. **Tasa 35%.**

Otros intereses (Tasa 4%)

- Letras a) y g) Intereses por Depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera o nacional efectuados en cualquiera de las instituciones autorizadas por el Banco Central de Chile para recibirlos.
- Letra b) Intereses por Créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales
- Letra c) Intereses por Saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o con sistema de cobranza.
- Letras d) y g) Intereses por Bonos o debentures emitidos en moneda extranjera o en moneda nacional por empresas constituidas en Chile.

- Letras e) y g) Intereses por Bonos o debentures y demás títulos emitidos en moneda extranjera o en moneda nacional por el Estado de Chile o por el Banco Central de Chile.
- Letra f) Intereses por las Aceptaciones Bancarias Latinoamericanas ALADI (ABLAS) otros beneficios que generen estos documentos.
- Letra h) Instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la LIR.

Número 2

Inciso Primero: Grava las remuneraciones remesadas al exterior por servicios prestados en el extranjero. **Tasa 35%.**

Inciso Segundo: Grava las remuneraciones por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnico presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile en el exterior. **Tasa 15% o 20%.**

Número 3:

Grava las cantidades remesadas al exterior por concepto de prima 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 controladas con las referidas compañías. **Tasa 22%.**

Grava las cantidades remesadas al exterior por concepto de prima de seguros controladas con las compañías a que se refiere el inciso primero del número 3, artículo 59. **Tasa 2%.**

Número 4:

Grava las cantidades pagadas por fletes marítimos, comisiones o participaciones en fletes marítimos desde y hacia puertos chilenos. **Tasa 5%.**

Número 5:

Grava las sumas pagadas por conceptos de arrendamientos, subarrendamientos, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de naves extranjeras destinadas a los servicios de cabotaje. **Tasa 20%.**

Número 6:

Grava las sumas remesadas al exterior en cumplimiento de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra de un bien de capital importado. **Tasa 35%.**

18.1.3 Artículo 60.

Inciso primero

Grava las rentas de fuente chilena de personas naturales y sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que no se encuentren afectos en virtud de los artículos 58 y 59 de la LIR. **Tasa 35%.**

Inciso segundo

Grava las rentas percibidas por personas naturales que no hayan quedado afectos a impuesto en virtud de los artículos 58 y 59 por concepto de remuneraciones provenientes

exclusivamente de su trabajo o habilidad personal solo cuando estos hubieran desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas. **Tasa 20%.**

18.1.4 Artículo 62.

Para determinar la base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto adicional primero se deberá identificar:

1. En el N° 1 del artículo 58 y artículo 60 se sumarán las rentas imponibles de las distintas categorías y se incluirán aquellas exentas de los impuestos cedulares, exceptuando solo las rentas gravadas con el impuesto del N° 1 del artículo 43.
2. Se observará las normas de reajuste señaladas en inciso penúltimo del N° 3 del artículo 54 para la determinación de la renta imponible afecta al impuesto adicional. Igualmente se sumarán las rentas o cantidades retiradas distribuidas por las mismas en conformidad a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter, 17 N° 7 y 38 bis.
3. El impuesto que grava las rentas señaladas se devengara en el año en que se atribuyan o retiren de las empresas o se remesen al exterior.
4. Se incluirán las cantidades a que se refieren los literales i) al iv) del inciso tercero del artículo 21. El impuesto referido se aplicará incrementado en un 10%.

Podrá deducirse, según el artículo 60, inciso primero, de la renta imponible las contribuciones territoriales pagadas.

Para las personas que no estén obligadas a declarar según contabilidad podrán compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado del tipo de

inversiones en el año calendario según las rentas del artículo 20 N° 2 y las referidas en el N° 8 del artículo 17.

También formaran parte de la renta imponible las cantidades determinadas de acuerdo al artículo 14 ter y que se atribuyan de acuerdo a lo establecido en dicha disposición, devengándose el impuesto al término del ejercicio.

Se incluirán las rentas presuntas determinadas establecidas de los artículos 70 y 71. Para las sociedades y comunidades el total de sus rentas presuntas se atribuirán según lo indicado en el número 2, letra C), del artículo 14.

Cuando corresponda aplicar el crédito establecido en el artículo 63, tratándose de las cantidades retiradas o distribuidas de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) y/o B) del artículo 14, se agregará un montón equivalente a dicho crédito para determinar la base imponible del mismo ejercicio.

Las rentas referidas en el número 8 del artículo 17 estas se incluirán cuando hayan sido percibidas o devengadas según corresponda. Se procederá en los mismos términos cuando en estos casos corresponda aplicar el crédito contra impuestos finales establecidos en la letra A del artículo 41 A y artículo 41 C.

18.1.5 Artículo 63

De acuerdo con lo preceptuado por esta norma, se puede utilizar el impuesto de primera categoría como crédito en contra del impuesto adicional, sobre las rentas indicadas en los artículos 58 y 60, inciso primero.

También procederá el crédito contra impuestos finales en la forma y casos que establece la letra A del artículo 41 A y el artículo 41 C.

Los contribuyentes que imputen el crédito proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral ii de la letra d) del N° 2 de la letra B del artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal una cantidad equivalente al 35% del monto del crédito.

Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto adicional determinado.

No obstante, debe tenerse presente que la obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del impuesto adicional, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un **Convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente**.

Así lo establece el artículo cuarto transitorio de la ley 20.889, norma que señala expresamente que no se aplicará la obligación de restitución que establece el artículo 63 a los contribuyentes del impuesto adicional, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito **con anterioridad al 1 de Enero de 2017** un Convenio para evitar la doble tributación en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible.

Nótese no obstante que el artículo transitorio citado regirá hasta el 31 de Diciembre de 2019. Vale decir, las empresas podrán rebajar del monto de la retención de tasa del 35% el crédito por impuesto de primera categoría correspondiente a los retiros y/o dividendos afectos al impuesto adicional y se determina por la siguiente fórmula:

0,27	=	0,369863
0,73		

El crédito IDPC del que tratamos se determina sobre los retiros y dividendos antes mencionados para calcular el monto de la retención (SAC) (Saldo Acumulados de crédito). Si no existieran créditos en el registro del SAC la empresa podría optar por pagar dicho tributo en forma voluntaria para traspasar este beneficio a sus propietarios.

Cuando finalmente se realiza el pago respectivo la empresa puede deducir en la RLI (renta líquida imponible), del ejercicio siguiente el monto sobre el cual se pagó el impuesto voluntario. Esta acción permite disminuir el pago respectivo IDPC

18.2 CASOS PRÁCTICOS

18.2.1 Caso Nº 1. Impuestos que gravan a una inversión extranjera

DESARROLLO IMPUESTOS A LA RENTA POR INVERSIÓN EXTRANJERA EN CHILE SEGÚN RÉGIMEN TRIBUTARIO						
		Renta atribuida		Parcialmente integrado (País Sin Convenio)		Parcialmente integrado (País con convenio)
Utilidad antes de Impuesto		15.500.000		15.000.000		15.000.000
Impuesto 1ra categoría	25%	3.875.000	27%	4.050.000	27%	4.050.000
Flujo Distribuible		11.625.000		10.950.000		10.950.000
Impuesto de retención sobre distribuciones o Dividendos						
Impuesto Adicional		5.425.000		5.250.000		5.250.000
Crédito de Impuesto	35%	3.875.000	65%	2.632.500	100%	4.050.000
Impuesto a Pagar		1.550.000		2.617.500		1.200.000
Tributación Empresa		3.875.000		4.050.000		4.050.000
tributación Accionistas		1.550.000		2.617.500		1.200.000
Tributación Total		\$5.425.000		\$6.667.500		\$5.250.000

18.2.2 Caso Nº 2. Aplicación del Impuesto Adicional

Se incluye a continuación un sencillo ejemplo de aplicación del impuesto adicional, en base a distintas rentas afectas a dicho tributo, donde es posible apreciar cómo operan las normas sobre retención que son aplicables en cada caso, en función del cuadro inserto precedentemente.

Supóngase una renta o ingreso económico bruto de 500 unidades monetarias, obtenida por una persona sin domicilio ni residencia en Chile. Piénsese que tal cantidad corresponde, bien a un retiro de una sociedad de personas acogida a la letra A) del artículo

14; o a una regalía o, finalmente a un interés por el servicio de un crédito externo, tres típicas rentas gravadas con el impuesto adicional, con tasas de 35%, 30% y 4%, respectivamente.

Para efectos de este sencillo ejercicio, se supondrá que en todos los casos el pagador de la renta tiene domicilio o residencia en Chile.

La aplicación del impuesto adicional y la suma líquida a remesar se detallan en el siguiente cuadro:

Respecto del no residente:

Conceptos	Retiro	Regalía	Interés
Modalidad impuesto	Declaración	Retención	Retención
Norma legal hecho gravado	Art. 60, inc. 1°	Art. 59, inc. 1°	Art.59 inc.4° N°1
Tasa del impuesto	35%	30%	4%
Renta bruta	500	500	500
Carácter de la retención	Provisoria	Definitiva	Definitiva
Crédito por IDPC	Si	No	No

Respecto del pagador o retenedor:

Conceptos	Retiro	Regalía	Interés
Carácter de la retención	Provisoria	Definitiva	Definitiva
Norma legal retención	Art. 74, N° 4	Art. 74, N° 4	Art. 74, N° 4
Tasa de retención	35%	30%	4%
Crédito por IDPC	Si	No	No

Renta bruta	500	500	500
Incremento Art. 62, inc. final	167	0	0
Base de cálculo de la retención	667	500	500
Retención bruta determinada	233	150	20
Menos Crédito por IDPC	167	0	0
Retención neta a declarar	66	150	20
Remesa líquida	434	350	480

Se puede apreciar con claridad cómo una misma renta bruta afecta a distintos hechos gravados del impuesto adicional implica tasas de impuesto distintas, retenciones diferentes y remesas líquidas dispares, explicando en parte la complejidad de este tributo.

Si a ello le sumamos la aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación, el tema se complejiza aún más, como veremos más adelante.

Sin embargo, primero hay que dilucidar un tema que es clave cuando se habla del impuesto adicional y se pactan obligaciones con personas residentes o domiciliadas en el exterior: si se pacta una renta bruta o una renta líquida, pues el impacto puede ser muy fuerte en el impuesto determinado.

Asimismo, una incorrecta apreciación del monto de la obligación que representa la renta a pagar puede generar una subvaluación o una sobrevaloración de la obligación tributaria. Por ello es de vital importancia que las partes contratantes dejen claramente establecido este aspecto.

18.2.3 Caso Nº 3. Subvaluación o Sobrevaloración de la obligación tributaria

Un ejemplo aclarará el punto. Si se ha pactado una **renta líquida de 10.000 dólares** y ésta se afecta con un Impuesto Adicional con tasa de 20%, para arribar al impuesto, se debe utilizar un factor de incremento que permita arribar a la suma líquida que se debe pagar al beneficiario de la renta.

Dicho factor de incremento es equivalente a la tasa del tributo dividida por la diferencia entre cien y la misma tasa, como puede verse a continuación:

Monto líquido pactado	10.000	
Incremento	2.500	$[10.000 \times 20 / (100 - 20)]$
Base bruta afecta	12.500	
Impuesto adicional 20%	<u>-2.500</u>	$[12.500 \times 0,2]$
Remesa líquida	10.000	

No se puede perder de vista que la aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación tiene un importante efecto en la tributación que corresponde de acuerdo al impuesto adicional. En efecto, se debe reconocer que la aplicación de un Convenio puede dar lugar a diferentes tratamientos tributarios sobre las rentas consultadas en tales Convenios, afectas a nuestro impuesto adicional, a saber:

1. Rentas afectas al impuesto adicional y que se gravan de acuerdo a un Convenio para evitar la DTI sin limitaciones a la ley interna. Por regla general, este es el caso de las rentas por **actividades inmobiliarias**, de aquellas

provenientes de establecimientos permanentes situados en Chile y otras rentas particulares de acuerdo al tenor literal de cada Convenio.

2. Rentas afectas al impuesto adicional y que se gravan de acuerdo a un Convenio para evitar la DTI con limitaciones sobre las normas de ese Impuesto. Por regla general, este es el caso de las **regalías, intereses** y otras rentas particulares de acuerdo al tenor literal de cada Convenio.
3. Rentas que de acuerdo a la ley interna están afectas al impuesto pero que de acuerdo al Convenio de que se trate, es el Estado de la residencia quien tiene la potestad tributaria sobre ellas. Por regla general, este es el caso de los **beneficios empresariales** obtenidos sin mediación de establecimientos permanentes, de las rentas del transporte internacional y otras rentas particulares de acuerdo al tenor literal de cada Convenio.

Bajo los mencionados criterios, la aplicación del impuesto adicional puede por tanto verse modificada.

Así, tratándose de rentas con limitación, prevalecerá la tasa interna de imposición, pero hasta la alícuota máxima que señale el Convenio. Este es el caso de las regalías y los intereses.

En los casos de tributación exclusiva en residencia, los beneficios empresariales, por ejemplo, sólo tributan en base a ese principio y no debe efectuarse la retención del impuesto al momento del pago o remesa de la renta.

18.2.4 Caso N° 4. Tributación exclusiva en residencia - beneficios empresariales.

Supóngase que una empresa chilena desea ingresar a varios mercados extranjeros, para lo cual debe contratar un servicio profesional especializado con empresas locales. Tiene pensado pactar una renta líquida de hasta 5.000 dólares por tales servicios. Los países que ha sondeado son Argentina, Brasil, Perú, Venezuela y Bolivia.

La renta de que se trata se grava con **impuesto adicional, con tasa del 15%** (de acuerdo con el Art. 59, inciso cuarto, N° 2), párrafo 4°). Hay que tener presente que en cada país se contratará con una empresa residente, la que obtendrá por su trabajo los beneficios empresariales representados por la renta líquida de US\$ 5.000.

Por consiguiente, cuando haya un Convenio para evitar la DTI vigente, tales rentas no tributarán en Chile; por el contrario, si no existe tal Convenio, deberá aplicarse sobre esa renta (incrementada), la tasa señalada del 15%.

Así entonces, el costo efectivo real de contratar tal asesoría con empresas de Argentina, Brasil y Perú será de **US\$ 5.000** (si se pactó tal cantidad líquida), sin impuesto ni retención alguna en Chile.

No obstante, cuando se contrate tales servicios con empresas residentes en Bolivia y Venezuela, la renta bruta, afecta a impuesto adicional, será de US\$ 5.882, con lo cual la retención que deberá hacer la empresa pagadora de la renta será de 882 dólares [15% de US\$ 5.882].

Nótese como por efecto de los Convenios para evitar la DTI, el impuesto adicional se ve afectado y con ello el costo global de los servicios contratados, pues en un caso se paga

sólo **5.000 dólares** (con Convenio) y en el otro (sin Convenio), se termina pagando **US\$ 5.882**.

Téngase presente que el impacto aquí es más acotado, pues la tasa del impuesto adicional es reducida. Si se aplicará la tasa general del tributo del 35%, la diferencia sería mayor, pues habría que comparar los US\$ 5.000 que se pagarían a empresas residentes en países con Convenio versus los **US\$ 7.692** que se tendría que solventar por contratar tales servicios en países sin Convenio.

Una conclusión esencial al respecto es que, en la tributación internacional, los efectos de los Convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos a la renta son claves a nivel empresarial, pues pueden hacer la diferencia entre la realización o no de un proyecto o definir la localización óptima de otro, todo en vista de los impactos en la tributación local (impuesto adicional).

18.3 CUADRO RESUMEN TASAS IMPUESTO ADICIONAL POR RUBRO

Visualización de porcentajes de tributo sobre diversas rentas en reemplazo del impuesto global complementario por aquellas entidades que no tengan domicilio ni residencia en Chile. El impuesto adicional, a menos que tenga el carácter de impuesto único, debe ser retenido por quienes pagan las respectivas remesas u otros. La empresa o persona chilena debe cumplir con la obligación de retener estos porcentajes y posteriormente enterarlos en arcas fiscales mediante su declaración en el **Formulario N° 50** de declaración y pago mensual de impuestos.

Recuérdese que las tasas que a continuación se muestran pueden verse modificadas por efectos de la aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación que tiene vigente nuestro país.

CUADRO N° 1. RESUMEN DE TIPOS DE IMPUESTOS, TASAS, PLAZOS DE DECLARACIÓN Y OTRAS CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO ADICIONAL DE LA LEY DE LA RENTA

Tributo. Sujeto afecto	Tipo de rentas	Tasas	Retención			Carácter del tributo
			Monto	Oportunidad	Declaración	
Art. 58, N° 1. Agencias y EP	Retiros	35%	Tasa menos crédito IDPC	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Crédito contra IA anual
Art. 58, N° 2. S.A. y SCPA	Dividendos	35%	Tasa menos crédito IDPC	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 58, N° 3.	Mayor valor en enajenación de acciones, cuotas, títulos o derechos a que se refiere el inc. 3° del Art. 10	35%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 59 inc. 1°. Personas establecidas en Chile	Remesas al exterior por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otros	30%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 59 inc. 1°. Personas establecidas en Chile	Remesas al exterior por el uso o explotación de programas computacionales	15%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 59 inc. 2°. Personas establecidas en Chile	Remesas al exterior a productores o distribuidores de material cine o TV	20%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único

Art. 59 inc. 3°. Personas establecidas en Chile	Remesas al exterior por uso de derecho de edición o autor	15%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 59 inc. 4° N° 1.	Intereses	35% o 4%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 59 inc. 4° N° 2.	Remuneraciones por servicios prestados en el exterior	35%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 59 inc. 4° N° 2 párrafo 4.	Trabajos de ingeniería o asesorías técnicas prestadas en Chile o extranjero	15%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 59 inc. 4° N° 3. Personas establecidas en Chile	Primas de seguros y primas de reaseguro	2% y 22%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 59 inc. 4° N° 4. Personas establecidas en Chile	Fletes marítimos	5%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 59 inc. 4° N° 5. Personas establecidas en Chile	Arrendamiento o sub-arrendamiento de naves	20%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 59 inc. 4° N° 6. Personas establecidas en Chile	Arrendamiento de bienes de capital	35%	Tasa respectiva	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Impuesto único
Art. 60 inc. 1°. Personas naturales o jurídicas	Rentas de fuentes chilenas que no se encuentren afectas a IA de acuerdo con los Arts. 58 y 59	35%	Tasa menos crédito IDPC	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Crédito contra IA anual
Art. 60 inc. 2°. Personas naturales o jurídicas	Rentas percibidas por actividades que desarrollen en Chile de carácter científica, cultural o deportiva.	20%	Tasa menos crédito IDPC	Al momento del pago o remesa	12 primeros días del mes siguiente	Crédito contra IA anual

El agente retenedor conlleva la responsabilidad y característica de retener, declarar y pagar las retenciones al impuesto adicional.

Considerando la narrativa y su extenso análisis respecto a los alcances que engloba la situación de evitar la doble tributación y la participación de los Convenios es que se debe destacar que el tema de la tributación es muy amplio, no interpretable (por qué es lo que indica el Código Tributario, la ley de Impuestos a la renta), pero si con una amplia comprensión lectora lo que conlleva a que nosotros como profesionales sepamos aplicar en su forma y debidamente el desarrollo de esta.

19 CONCLUSIÓN

El objetivo de los Convenios para evitar la doble tributación es abrir la economía del país a nuevos mercados a través de la reducción de las tasas impositivas, se hace más interesante para los inversionistas extranjeros y por otro lado incentiva a los chilenos a invertir en otros países.

En pre reforma se vislumbró que la ley 20.727 modificó algunas normas de la legislación tributaria y que tiene relación con la tributación internacional y el crédito ordinario que se aplica para eliminar los efectos de la doble tributación, las cuales se ve aumentado de un 30% a un 32% el tope del crédito por los impuestos pagados en el exterior por concepto de dividendos y retiros de utilidades en los casos en que no exista Convenio para evitar la doble tributación. En los casos en que exista un Convenio vigente el tope del crédito se aumentó de un 30% a un 35%, de acuerdo con las normas revisadas del artículo 41 C.

Sin embargo, en el mismo contexto, las leyes 20.780 y 20.899 establecieron el marco de la inversión extranjera y una vigencia especial respecto del DL N° 600 en sus artículos transitorios dejando como único impuesto a aplicar para la tributación adicional entre otros cambios el 35%.

A contar del 1 de noviembre de 2016 entró en vigencia el Convenio multilateral de asistencia mutua en materia fiscal la que permite la asistencia administrativa mutua y la base para intercambio de información financiera.

En síntesis, hasta el momento y según lo abordado en esta tesis, los países no están dispuestos a ceder de buen ánimo la recaudación de los impuestos, que por derecho les

corresponde percibir cuando se realizan actividades comerciales o se prestan servicios en su territorio por terceros no residentes, más aún cuando los beneficios económicos obtenidos pretenden ser desviados al país de residencia.

A la problemática planteada, se ha manifestado de manera más evidente desde los años noventa, en un contexto de una economía mundial globalizada, que en su lado positivo ha permitido eliminar fronteras transformando al mundo en una aldea comercial, llevando a todos sus integrantes a ceder parte o en su totalidad los beneficios obtenidos de los flujos económicos producidos por esta sinergia económica mundial. Por otro lado, esto ha llevado a establecer formalmente acuerdos comerciales bilaterales, los cuales buscan garantizar y beneficiar un aumento en la inversión extranjera, repartiendo la carga impositiva.

No podemos pensar que “la solución” son los Convenios Internacionales únicamente, a simple vista, sino que es necesario sumar a estos acuerdos, medidas legislativas de carácter interno, políticas tributarias fiscales, que armonicen con estos acuerdos con el propósito principal de evitar la Doble Tributación Internacional (DTI).

Como hemos observado, desde una mirada internacional, en medio de las distintas posiciones planteadas para evitar la DTI, los países consideran los modelos diseñados por entes arbitrarios como son la ODCE, quien traza las bases del camino más adecuado a seguir por medio del **Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio**, que da forma general. En este sentido, los Estados conscientes de los problemas causados por la DTI, en una economía globalizada, han ido desarrollando actualmente una mayor disposición para buscar soluciones al respecto, considerando en

definitiva medidas unilaterales, legislación interna o medidas bilaterales, establecidas en Convenios internacionales.

En materia de la tributación internacional la utilización del tope como único de un 35% considera este porcentaje para los países que están en Convenio como para los que no se encuentran dentro de uno. También se debe tener presente el artículo 41 G que considera las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, aplica la exención del impuesto de primera categoría siempre que no formen parte de los activos a su empresa individual.

Como se puede apreciar, en un lapso de tiempo más bien reducido, se produjo una serie de cambios con el fin de aminorar los efectos que causan la tributación en materia internacional, evitar una doble imposición y resolver estos problemas limitando la potestad del Estado fuente, aliviando bajo métodos de créditos y exenciones en pos del tributo final. Si bien se logra aminorar gran parte una doble tributación, aún queda por resolver algunos temas ya que de ninguna manera se puede explicitar una solución definitiva de esta problemática.

BIBLIOGRAFÍA

- Araya, G. (2011). *Impuesto Adicional*. Santiago: Legal Publishing.
- Arizmendi, E. (Diciembre de 2015). *Aplicación de los tratados para evitar la doble tributación: A. Arizmendi*. Obtenido de Colegio de Contadores Públicos de México:
https://www.ccpm.org.mx/avisos/Aplicacion_de_los_tratados_para_evitar_la_doble_tributacion_diciembre_2015.pdf
- Bettinger, B. (2005). *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*. México D.F.: Ediciones Fiscales ISEF.
- Borrás, R. (1974). *La doble imposición: problemas jurídico internacionales*. Madrid: I.E.F.
- Díaz, V. (2001). *El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Espinoza, J. (2014). *Los sistemas de impuesto a la renta de América Latina y los convenios de doble imposición vigentes, Derecho PUCP, n.o 72*. Santiago de Chile.
- Giuliani Fonrouge, C. (1965). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- Henríquez, J. Y. (17 de Febrero de 2010). *Principios Tributación Internacional*. Obtenido de Centro Estudios Tributarios, Universidad de Chile.:
https://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=17:principios-tributacion-internacional&catid=28:no2marzo-2010&Itemid=31
- Jaque, J. (Noviembre de 2010). Principio de la Doble Tributación Internacional. *Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (CET)*, 1-9. Obtenido de Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile CET:
<https://www.cetuchile.cl/reportetributario/12/articulodelmes12.pdf>
- Ley 20780 Ministerio de Hacienda. (26 de Septiembre de 2014). *Ley 20780, Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario*. Obtenido de Biblioteca del Congreso (BCN) - Ley 20780 Ministerio de Hacienda:
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>
- Madariaga, J. (2012). Convenio para evitar La Doble Imposición entre Chile y Estados Unidos. Aspectos Generales. *Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile (CET)*, 1-38.
- Mariuska Sarduy, A. S. (Diciembre de 2018). *La doble tributación internacional: características y consecuencias*. Obtenido de Scielo :
http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612018000200021&lng=es&nrm=iso&tlng=es
- OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. (2010).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (5 de septiembre de 2018). *Las reformas de política tributaria se aceleran al impulsar menores tasas de impuestos corporativos, dice la OCDE*. Obtenido de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE):
<http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/lasreformasdepoliticatributariaseaceleranalimpulsarmenorestasasdeimpuestoscorporativosdicelaocde.htm>
- Ribes, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA. Madrid.
- Roberto Hernández Sampieri, C. F. (2014). Definiciones de los enfoques cuantitativo y cualitativo, sus similitudes y diferencias. En C. F. Roberto Hernández Sampieri, *Metodología de la investigación (6a. ed.)*. McGraw-Hill Interamericana.
- Sainz de Bujanda, F. (1967). *Notas de Derecho Financiero*. Madrid: Ediciones Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM.