

DEPARTAMENTO EMISOR: Subdirección Normativa Depto. Normas Internacionales	CIRCULAR N°59.- 183665.2021 GE
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 22 DE OCTUBRE DE 2021
MATERIA: Aplicación de la cláusula de la nación más favorecida a los convenios que indica	REF. LEGAL: Convenio de Doble Tributación

I INTRODUCCIÓN

Chile ha suscrito con algunos países convenios para evitar la doble tributación en los cuales se incluye una cláusula de la nación más favorecida en virtud de la cual, bajo determinados supuestos, en caso que Chile acuerde en algún convenio concluido con un tercer Estado una exención o tasa más reducida para las categorías de rentas que se indican en cada convenio, esa exención o tasa reducida se extenderá a este último convenio como si hubiese sido especificada en el mismo.

La condición para que la cláusula de la nación más favorecida contenida en ciertos convenios se aplique, respecto de determinadas rentas y convenios, se cumplió con la entrada en vigencia del convenio suscrito con Japón.

En ese contexto, la presente Circular imparte instrucciones acerca de la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida en los Convenios suscritos con Canadá y con México.

Cabe señalar que este Servicio ha tenido la oportunidad de impartir instrucciones relativas a la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida respecto de los convenios suscritos con:

- 1) Corea, Dinamarca, Irlanda, Reino Unido, Polonia y República Checa, mediante la Circular N° 22 de 2018.
- 2) Austria, China, Ecuador y España, mediante la Circular N° 50 de 2018.
- 3) Francia, Suecia y Argentina, mediante la Circular N° 27 de 2019.
- 4) Italia, mediante la Circular N° 5 de 2020.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. DISPOSICIONES CONTENIDAS EN EL CONVENIO CON JAPÓN.

En el convenio suscrito con Japón, que entró en vigor el 28 de diciembre del 2016, y que se aplica respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2017, se acordaron las siguientes tasas máximas de retención en la fuente para los intereses:

Artículo 11 intereses.

“2. Sin embargo, dichos intereses también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de este Estado Contratante, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- (a) 4 por ciento del importe bruto de los intereses, cuando el beneficiario efectivo de los intereses es:
 - (i) un banco;
 - (ii) una compañía de seguros;

- (iii) una empresa que substancialmente obtiene su renta bruta producto de llevar a cabo activa y regularmente actividades comerciales de crédito o financiamiento con partes no relacionadas, cuando la empresa no esté relacionada con el deudor del interés. Para los efectos de esta disposición, la expresión “actividades comerciales de crédito y financiamiento” incluye las actividades de emisión de cartas de crédito o el otorgamiento de garantías, o el suministro de servicios de tarjetas de crédito;
 - (iv) una empresa que vende maquinaria y equipo, cuando el interés es pagado en conexión con la deuda generada por la venta a crédito de tal maquinaria o equipo; o
 - (v) cualquier otra empresa que, en la medida que en los tres años tributarios anteriores al año tributario en el cual el interés es pagado, genera más del 50 por ciento de sus pasivos por la emisión de bonos en los mercados financieros o de la captación de depósitos a interés, y más del 50 por ciento de los activos de la empresa consistan en créditos a personas con las que no se encuentra relacionada;
- (b) 10 por ciento del monto bruto de los intereses en todos los demás casos.

Para fines del subpárrafo (a), una empresa no está relacionada a una persona si la empresa no tiene con la persona alguna relación de aquellas descritas en los subpárrafos (a) o (b) del párrafo 1 del Artículo 9.

3. Por un periodo de dos años contados desde la fecha en que las disposiciones del párrafo 2 de este Artículo sean aplicables en conformidad con las disposiciones del párrafo 2 del Artículo 29, entren en vigencia, se aplicará una tasa de 15 por ciento en lugar de la tasa prevista en el subpárrafo (b) del párrafo 2 de este Artículo.
4. No obstante el subpárrafo (a) del párrafo 2, si los intereses a que se refiere ese subpárrafo se pagan como parte de un acuerdo que implique un crédito back-to-back o como parte de otro acuerdo que sea económicamente equivalente y cuya finalidad sea obtener un efecto similar al de un crédito back-to-back, tales intereses podrán ser sometidos a imposición en el Estado Contratante del que procedan, pero con una tasa que no exceda del 10 por ciento del monto bruto del interés.”

Adicionalmente, cabe señalar que el número 6 del protocolo del convenio con Japón establece lo siguiente:

- “6. Con respecto al párrafo 4 del Artículo 11 del Convenio, Se entiende que la expresión “acuerdo que implique un crédito back-to-back” cubriría, inter alia, cualquier tipo de acuerdo estructurado de manera tal que una institución financiera que sea residente de un Estado Contratante reciba intereses provenientes del otro Estado Contratante y la institución financiera paga intereses equivalentes a otra persona que no tendría derecho a la limitación de impuestos establecida en el subpárrafo (a) del párrafo 2 del Artículo 11 del Convenio con respecto a los intereses en ese otro Estado Contratante si la persona hubiese recibido los intereses directamente del otro Estado Contratante.”

Se hace presente que, tal como se ha instruido en la Circular N° 27 de 2019, la tasa general de 10% acordada en el subpárrafo (b) del párrafo 2 del artículo 11 del Convenio con Japón produce efectos a partir del 1 de enero del 2019.

2. APLICACIÓN DE LA CLAUSULA DE LA NACIÓN MAS FAVORECIDA.

2.1. Convenio entre Chile y Canadá

En el protocolo del convenio con Canadá se establece en el párrafo 1 que, si luego de la fecha de la firma del Convenio, la República de Chile concluye un Acuerdo o Convenio con un Estado que es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, por el que Chile acuerda una tasa de impuestos sobre intereses o regalías que sea menor del 15%, dicha tasa

menor (que en ningún caso será inferior a 10% en el caso de intereses y regalías) se aplicará para los propósitos del párrafo 2 del Artículo 11, en relación con los intereses, en forma automática a los efectos de este Convenio, a partir de la fecha en que las disposiciones de dicho nuevo Acuerdo o Convenio sean aplicables, según corresponda.

Cabe señalar que las tasas sobre intereses del convenio con Canadá ya fueron rebajadas anteriormente por la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida. La aplicación de esta rebaja fue instruida en la Circular N° 8 de 2005, precisando que, a partir del 1 de enero del 2004, las tasas del párrafo 2 del artículo 11 serían las siguientes:

“2. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 10 por ciento del importe bruto de los intereses derivados de:
 - préstamos otorgados por bancos y compañías de seguros;
 - bonos y valores que son regular y sustancialmente transados en una bolsa de comercio reconocida;
 - la venta a crédito otorgado al comprador de la maquinaria y equipo por el beneficiario efectivo que es el vendedor de la maquinaria y equipo;
- b) 15 por ciento del importe bruto de los intereses en todos los demás casos.”

Se hace presente que la entrada en vigencia del convenio con Japón no hace aplicable la cláusula de la nación más favorecida del párrafo 1 del Protocolo del Convenio entre Chile y Canadá relativo a las regalías, dado que el límite de rebaja de tasas de 10% que establece dicha norma se alcanzó con la entrada en vigencia del convenio suscrito con España (Ver Circular N° 8 de 2005).

A juicio de esta autoridad, para los efectos del artículo 11 párrafo 2, en relación con el párrafo 1 del Protocolo del Convenio entre Chile y Canadá:

- a) Para el período que comprende el 1 de enero del 2017 al 31 de diciembre del 2018:

En caso que algún contribuyente requiera la interpretación de la cláusula de la nación más favorecida en materia de intereses, las Autoridades Competentes de ambos países resolverán el asunto caso por caso a través de un acuerdo amistoso, conforme al artículo 25 de dicho Convenio.

- b) A partir del 1 de enero de 2019:

El párrafo 2 del artículo 11 del Convenio entre Chile y Canadá estará sujeto a las tasas rebajadas pactadas en el Convenio con Japón, y deberá aplicarse como sigue:

“2. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los intereses.”

Las “autoridades competentes” del Convenio, siendo estas el Director del Servicio de Impuestos Internos y la autoridad competente de Canadá, llegaron con fecha 24 de febrero del 2020 a un entendimiento mutuo con respecto a la aplicación del párrafo 2 del artículo 11 del Convenio entre Chile y Canadá, en los términos indicados anteriormente.

2.2. Convenio entre Chile y México.

En el párrafo 3 del protocolo del convenio con México se establece que, si en una fecha posterior a aquella en la que se firme el Convenio, Chile concluye un Acuerdo o Convenio con otro Estado, por el que Chile acuerde una tasa de impuesto sobre intereses que sea menor o preferencial a la propuesta en el presente Convenio respecto de tales ingresos, dicha tasa menor o preferencial se

aplicará para los propósitos del párrafo 2 del Artículo 11 en forma automática a los efectos de este Convenio, a partir de la fecha en que las disposiciones de dicho nuevo Acuerdo o Convenio sean aplicables, según corresponda. Sin embargo, dicha tasa menor no podrá ser inferior al 5%, si son intereses pagados a bancos, y al 10% en los demás casos.

Cabe señalar que las tasas sobre intereses del convenio con México ya fueron rebajadas anteriormente por la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida. La manera de aplicar esta rebaja fue establecida en la Circular N° 8 de 2005, en la cual se estableció que, a partir del 1 de enero del 2004, las tasas del párrafo 2 del artículo 11 serían las siguientes:

“2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan, de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del:

- a) 5 por ciento del importe bruto de los intereses derivados de préstamos otorgados por bancos;
- b) 10 por ciento del importe bruto de los intereses derivados de:
 - préstamos otorgados por compañías de seguros;
 - bonos y valores que son regular y sustancialmente transados en una bolsa de valores reconocida y,
 - la venta a crédito otorgado al comprador de maquinaria y equipo por el beneficiario efectivo que es el vendedor de la maquinaria y equipo.
- c) 15 por ciento del importe bruto de los intereses en todos los demás casos.”

Se hace presente que la entrada en vigencia del convenio con Japón no hace aplicable la cláusula de la nación más favorecida del párrafo 4 del Protocolo del Convenio entre Chile y México relativo a las regalías, dado que el límite de rebaja de tasas de 10% que establece dicha norma se alcanzó con la entrada en vigencia del convenio suscrito con España (Ver Circular N° 8 de 2005).

Las “autoridades competentes” del Convenio, siendo estas el Director del Servicio de Impuestos Internos y la autoridad competente de México, llegaron con fecha 30 de septiembre del 2020 a un entendimiento mutuo con respecto a la aplicación del párrafo 2 del artículo 11 del Convenio entre Chile y México, acordando lo siguiente:

Para los efectos del artículo 11 párrafo 2, en relación con el párrafo 3 del Protocolo del Convenio entre Chile y México:

- a) Para el período que comprende el 1 de enero del 2017 al 31 de diciembre del 2018:

Se acuerda que, en caso que algún contribuyente requiera la interpretación de la cláusula de la nación más favorecida en materia de intereses, las Autoridades Competentes de ambos países resolverán el asunto caso por caso a través de un acuerdo amistoso conforme al artículo 25 de dicho Convenio.

- b) A partir del 1 de enero de 2019:

Se acuerda que, cuando el perceptor de los intereses sea el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 5% del importe bruto de los intereses, si son intereses pagados a bancos; y del 10% del importe bruto de los intereses en todos los demás casos.

III VIGENCIA

Conforme lo expuesto precedentemente, lo instruido en literal a) de los apartados 2.1. y 2.2. rige a contar del 1° de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre del 2018, y lo dispuesto en el literal b) de los apartados 2.1. y 2.2. rige a contar del 1° de enero de 2019.

En caso de haberse efectuado retenciones de impuesto por concepto de intereses a tasas superiores a las acordadas por aplicación de la cláusula de nación más favorecida, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, Canadá o México podrán pedir la devolución de las cantidades retenidas en exceso conforme a lo dispuesto en la legislación de cada país.

En Chile, la devolución se sujetará al procedimiento previsto en el artículo N° 126 del Código Tributario.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

DISTRIBUCIÓN

- Internet
- Diario Oficial en extracto