

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – ART. 1, ART. 3, ART. 4 Y ART. 22 – RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 42 N° 2 – CIRCULAR N° 21 DE 1991 (ORD. N° 1522, DE 03.06.2019).

Procedencia del Crédito por Impuestos pagados en el Extranjero, en el caso de una sociedad de profesionales que tributa conforme al 42 N° 2 de la LIR.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional la presentación indicada en el antecedente, mediante la cual el Director Regional de la NNNN Dirección Regional MMMM remite la solicitud efectuada por XXXXX, quien consulta la manera en que deben proceder una sociedad de profesionales y sus socios para poder hacer uso del Crédito por Impuestos Pagados en el Extranjero (IPE).

I.- ANTECEDENTES

Se explica en la presentación que una sociedad de profesionales, que tributa con el impuesto de Segunda Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), cuyo giro es la prestación de asesorías y servicios jurídicos, prestó servicios durante el ejercicio 2018 a una empresa domiciliada en Brasil y por esos servicios percibió honorarios. Al pagar esos honorarios la empresa brasilera retuvo un porcentaje de los mismos a cuenta del impuesto federal sobre la renta que grava dichos honorarios en Brasil, y enteró dicha suma en arcas fiscales.

Agrega, que la Circular SII N° 44 de 2017 señala, con respecto a los honorarios por servicios personales prestados en el extranjero, que solamente podrán hacer uso del crédito por impuestos pagados en el extranjero las personas naturales, y no considera que sea una sociedad de profesionales quien sea la prestadora de dichos servicios.

Sin embargo, conforme a lo establecido en el Convenio entre la República de Chile y la República Federativa de Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto sobre la renta, y en particular con respecto al crédito por los impuestos que graven las rentas obtenidas en retribución a servicios personales, el aludido Convenio no establece ninguna restricción como la indicada en dicha Circular, por lo que, teniendo en consideración también lo instruido mediante Circular SII N° 50 de 2006, debe primar lo establecido en el Convenio: el crédito por impuestos pagados en el extranjero puede ser aprovechado tanto por personas naturales como por personas jurídicas.

Luego, señala que atendido que las rentas obtenidas por una sociedad de profesionales se clasifican en el art. 42 N° 2 de la LIR y, por tanto, quedan afectas únicamente a Impuesto Global Complementario, corresponde que el crédito por los impuestos pagados en Brasil se aproveche a nivel de socios, computándolo, en la forma que corresponda, en el cálculo de sus impuestos globales complementarios.

Por lo anterior, solicita se informe la manera en que deben proceder tanto la sociedad como sus socios para poder hacer uso del crédito por IPE en la situación descrita.

II.- ANÁLISIS

Para responder la consulta planteada en la presentación, es necesario previamente precisar que el Convenio entre la República de Chile y la República Federativa de Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, establece en el artículo 1° que, “El Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes”. El artículo 3°, inciso 1, letra (d), por su parte, establece que: ‘el término “persona” comprende las personas físicas o naturales, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas.’ Finalmente, en el artículo 4°, inciso 1, señala que ‘la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, y también se aplica a ese Estado o a cualquiera de sus subdivisiones políticas.’

De acuerdo a las normas transcritas, para tener derecho a los beneficios del Convenio se debe tener calidad de “persona”, que comprende a las personas naturales, las sociedades y cualquier otra

agrupación de personas y, además, se debe cumplir con el requisito de ser residente de uno o de ambos Estados Contratantes. De acuerdo a lo que este Servicio ha señalado¹, para ser residente de un Convenio basado en modelos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), se requiere que concurren dos elementos:

- a) Que la persona esté sujeta a tributación general sobre sus rentas de origen local y extranjero en el país del que alega ser residente, es decir, sujeta a impuesto por su renta mundial y,
- b) Que dicha tributación general sea en razón de un nexo “subjetivo”, es decir, un vínculo entre la persona y el Estado Contratante que la grava, como lo es el domicilio, la residencia, la sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Así, en el caso específico de las sociedades de profesionales cuya renta se clasifica en el artículo 42 N° 2 de la LIR, si bien quedan incluidas en la definición de personas que contempla el Convenio, no cumplen con el requisito de ser residentes, por cuanto, dichas sociedades no están afectas a los impuestos anuales a la renta. Estas sociedades solo deben presentar el formulario 22 de Declaración de Impuestos Anuales a la Renta para los efectos de declarar las rentas obtenidas en su actividad durante el ejercicio comercial respectivo, y las retenciones y/o pagos provisionales obligatorios a que tuvieron sujetas en el mismo periodo.

Respecto de la renta originada en una sociedad de profesionales clasificada en el artículo 42 N° 2 de la LIR, esta se atribuye a sus socios personas naturales, quienes quedan sujetos al pago de los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, en el mismo ejercicio en que se percibe.

El régimen tributario que se aplica a las sociedades de profesionales y a sus socios, en que la sociedad no está afecta a impuesto y la renta se atribuye y se grava a sus socios en el mismo ejercicio en que se percibe, se presenta también en la legislación de otros países y la práctica internacional que se sigue en esta materia, particularmente en el caso de Convenios basados en los modelos de OCDE y de ONU, es que el derecho a invocar los beneficios de un Convenio recae en los socios de la sociedad, en la medida, naturalmente, que tengan la calidad de residentes en uno de los Estados.

Al respecto, se puede citar los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio de OCDE, versión 2014, que en su párrafo 5 señala en los casos en que una sociedad no se encuentre sujeta a impuesto, y por esa circunstancia no tiene derecho a invocar los beneficios de un convenio, los socios deben poder acceder, en el porcentaje de su participación en la renta de la sociedad, a los beneficios previstos en el Convenio. En la versión 2017 del Modelo de Convenio OCDE, se incluye expresamente una disposición que aborda esta materia en similares términos.

Por lo expuesto, y teniendo presente el consenso internacional que existe sobre esta materia, se puede concluir que los socios de una sociedad de profesionales constituida en Chile, cuyas rentas se clasifican en el artículo 42 N°2 de la LIR, tienen derecho a invocar los beneficios del Convenio entre Chile y Brasil siempre que acrediten tener residencia en Chile en los términos que define el artículo 4° de ese Convenio.

Precisado lo anterior, corresponde determinar si los socios de una sociedad de profesionales pueden utilizar como crédito los impuestos pagados en Brasil. Esta materia se encuentra regulada en el artículo 22° del Convenio, que en su inciso 1° dispone lo señalado a continuación: *“El en caso de Chile, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:*

Cuando un residente en Chile obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del Convenio puedan someterse a imposición en Brasil, podrá acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos aplicados en Brasil, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena, Este párrafo se aplicará a todas las rentas a que se refiere el Convenio.”

Para los efectos de determinar si Brasil tiene derecho a gravar las rentas que una sociedad de profesionales obtenga por los servicios que preste, se debe analizar qué artículo del Convenio se aplica a dichas rentas. Al respecto, teniendo presente que, de acuerdo a lo que ha sostenido este Servicio², las sociedades de profesionales cuyas rentas se clasifican en la segunda categoría del artículo 42, N° 2 de la LIR deben estar constituidas por personas en que todas ellas sean

¹ Ver Oficio N° 287, de 2017.

² Ver Circular N° 21 de 1991 y diversos oficios.

profesionales y de profesiones idénticas, similares, afines y complementarias y que su objeto exclusivo sea prestar servicios profesionales, las rentas que dichas sociedades puedan obtener por servicios que presten a personas residentes en Brasil, pueden quedar sujetas a lo dispuesto en el artículo 14 del Convenio, que se refiere a los Servicios Personales Independientes o, al artículo 12, en el caso que por aplicación del párrafo 5 del Protocolo se asimilen a regalías por considerarse servicios técnicos y asistencia técnica.

El artículo 14 antes señalado, establece lo siguiente:

“1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes de naturaleza análoga solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que:

(a) las remuneraciones por tales servicios o actividades sean pagadas por un residente del otro Estado Contratante o sean soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que estén situados en ese otro Estado; o

(b) dicha persona, sus empleados u otras personas encargados por ella permanezcan o las actividades prosigan en el otro Estado Contratante por un período o períodos que, en total, suman o excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; en tal caso, solo pueden someterse a imposición en este otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por esa persona en este otro Estado; o

c) tales servicios o actividades sean prestados en el otro Estado Contratante y el beneficiario dispone, de manera habitual, en ese otro Estado de una base fija para el ejercicio de sus actividades, pero sólo en la medida en que tales rentas sean imputables a esa base fija.”

Dado que la sociedad de profesionales no tiene la calidad de residente de acuerdo al Convenio, el derecho a invocar los beneficios que este contempla, recae en sus socios personas naturales, tal como se dijo en los párrafos anteriores de este oficio.

En cuanto al tratamiento de las rentas, el artículo 14 establece como principio general que las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes de naturaleza análoga solo puede someterse a imposición en ese Estado, a no ser que se presente alguna de las circunstancias previstas en la letras (a), (b) y (c) del párrafo 1, en cuyo caso el otro Estado Contratante también tendrá derecho a gravar tales rentas sin que el Convenio imponga límites a la tributación que pueda aplicar.

Respecto de lo dispuesto en estas letras, cabe señalar que en relación a la letra (a) el único requisito que exige para que el otro Estado grave la renta proveniente de servicios profesionales, es que el pagador de la renta sea residente de ese Estado o que sean soportadas por un establecimiento permanente o base fija situados en ese Estado, es decir, aplica el principio de la fuente pagadora que no atiende al lugar donde se prestan los servicios, la duración de los mismos en el otro Estado o la existencia de un establecimiento permanente o base fija situada también en el otro Estado.

En el caso que se hubiere considerado que la actividad que desarrolla la sociedad de profesionales corresponde a servicios técnicos y asistencia técnica, por disposición del párrafo 5 del Protocolo, la renta pagada desde Brasil queda sujeta al tratamiento previsto para las regalías según lo dispuesto en el artículo 12 del Convenio. Esta norma establece en su párrafo 2, que el Estado del que proceden las regalías puede gravarlas, pero con una tasa que no exceda del 15% del importe bruto de las mismas.

Por lo expuesto, se puede concluir que los socios de una sociedad de profesionales cuyas rentas se clasifican en el artículo 42 N° 2 de la LIR, que obtengan rentas que puedan someterse a imposición en Brasil, pueden acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas, los impuestos aplicados en Brasil, conforme lo dispone el artículo 22 el Convenio.

Asentado lo anterior, resta determinar el procedimiento que deben aplicar tanto la sociedad como sus socios para poder hacer uso del crédito por IPE.

Así, por una parte, la sociedad deberá incorporar en el formulario 22, de Declaración de Impuestos Anuales a la Renta, Recuadro N°1: Honorarios, código [545] el monto de los honorarios líquidos de fuente extranjera; en el código [856] el crédito IPE que tendrán derecho a utilizar los socios, en

conformidad a lo dispuesto en el Convenio, según lo explicado en los párrafos precedentes; y en el código [465] consignar los gastos efectivos, actualizados, asociados a la prestación de dichos servicios. Cabe agregar que, el crédito por IPE no se pone a disposición de los socios en el formulario 22 de la sociedad, y actualmente no existe un certificado modelo que informe a cada socio la utilidad que le corresponde y el crédito por IPE a que tiene derecho. Sin perjuicio de lo cual, las rentas de fuente extranjera, los impuestos pagados en el exterior y el crédito por IPE a utilizar por los socios debe ser informado por la sociedad, mediante el formulario N°1929: declaración jurada anual sobre operaciones en el exterior.

Por otra parte, los socios de la sociedad de profesionales deberán incorporar las rentas que les sean atribuidas por la sociedad en el código [110] del formulario 22, de Declaración de Impuestos Anuales a la Renta, y el respectivo crédito por IPE, en el código [746].

III.- CONCLUSIÓN

Las sociedades de profesionales cuya renta se clasifica en el artículo 42 N° 2 de la LIR, no cumplen con el requisito de ser residentes de acuerdo al Convenio entre la República de Chile y la República Federativa de Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto sobre la renta, por cuanto, dichas sociedades no están afectas a impuestos por las rentas que perciben.

Por su parte, los socios de esas sociedades tienen derecho a invocar los beneficios del referido Convenio, siempre que acrediten tener residencia en Chile en los términos que define el artículo 4° de ese Convenio. Asimismo, pueden acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas, los impuestos aplicados en Brasil, conforme lo dispone el artículo 22 el Convenio, según el procedimiento descrito en el análisis precedente.

Se hace presente en todo caso, que por impuestos aplicados en Brasil se debe entender solo aquellos incluidos en el Impuesto Federal sobre la Renta, conforme lo establece la letra (b) del párrafo 3, del artículo 2° del Convenio, lo que excluye impuestos indirectos que pudieren afectar al pago efectuado desde Brasil.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1522, de 03.06.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos