

**CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DE ARGENTINA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL – ART. 4, ART. 11 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 41 E – OFICIOS N° 1052 Y N° 1498, DE 2019.
(ORD. N° 1984, DE 26.07.2019)**

Aplicación del Convenio entre Chile y Argentina a pagos de intereses efectuados por una filial a su matriz en ese país, y su afectación con el Impuesto de Timbres y Estampillas.

Se pide un pronunciamiento de esta Dirección respecto de la aplicación del Convenio entre Chile y Argentina a pagos de intereses efectuados por una filial a su matriz en Argentina, y su afectación con el Impuesto de Timbres y Estampillas.

I. ANTECEDENTES

Mediante el oficio indicado en el antecedente, esa Dirección Regional remite una consulta de un contribuyente, en la que plantea que se ha constituido como una sociedad por acciones en Chile (sociedad filial), en donde el 100% de sus acciones pertenece a una sociedad de capital (sociedad casa matriz en Argentina). La sociedad filial en Chile se habría constituido con el objeto de generar nuevos negocios en nuestro país, de forma independiente a las actividades productivas que la casa matriz desarrolla en Argentina (industria agrícola y ganadera).

En el marco de la generación de negocios en Chile, la sociedad filial habría efectuado un préstamo en dinero a una sociedad no relacionada (mutuo que indica, pagó el impuesto correspondiente) y que, para realizar dicho préstamo, habría suscrito con la sociedad casa matriz un mutuo firmado en Argentina (que no se afectó con impuestos en Argentina), sin plazo fijo de vencimiento y con tasa de 5% de interés anual.

En cumplimiento del contrato suscrito, la sociedad filial efectúa remesas a Argentina por devolución del préstamo y que al final del crédito, se enviarán remesas por los intereses pactados (mediados de 2019), de modo que sostiene, en relación a la aplicación del Convenio entre la República de Chile y la República Argentina para Eliminar la Doble Imposición en Relación a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión y Elusión Fiscal (Convenio), que la sociedad filial podría optar por la aplicación del artículo 11 párrafo 1° o la aplicación del mismo artículo 11, párrafo 2° letra c) del Convenio.

Se solicita también a este Servicio que se indique si aplica el pago del Impuesto de Timbres y Estampillas por el contrato de mutuo firmado en Argentina y por el cual la filial recibió alrededor de cuatro millones de dólares en calidad de préstamo, contrato que no tiene fecha de vencimiento, así como también se indique cual es el impuesto que debe aplicar y/o retenerse en Chile a los intereses que se remesarán a Argentina a la sociedad casa matriz, teniendo presente que la sociedad filial realiza actividades en su propio nombre e independientemente de la sociedad casa matriz.

En lo que se refiere a las consultas recibidas, esa Dirección Regional señala, respecto de la aplicación del Convenio, que el peticionario no explica detalladamente las operaciones que describe, ni acompaña antecedentes reales y concretos que permitan dar una respuesta precisa sobre lo que se está consultando. No obstante, en términos generales indica que se debería verificar en primer término su titularidad y ámbito de vigencia para impetrar los beneficios del Convenio, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos N° 1 a 4.

En el caso específico planteado por el consultante, señala que de acuerdo al artículo N° 7 del Convenio, correspondiente a los Beneficios Empresariales, resulta aplicable su párrafo 7 que indica: “Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo”, deberá remitirse al estudio del artículo N° 11, relativo a los intereses.

Para los efectos de la aplicación del artículo N° 11, señala que se deberá primeramente establecer si las rentas remesadas tienen naturaleza jurídica de intereses, de conformidad al significado que le da el párrafo tercero del artículo 11°, para lo cual se requeriría tener acceso al título o contrato de mutuo, con el cual no se cuenta.

En el caso que se acredite que las remesas tienen la naturaleza de intereses, indica que quedaran sujetas en Chile al pago del Impuesto Adicional del inciso cuarto del N° 1 del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), impuesto que no puede exceder de los límites establecidos en las letras a), b) y c) del párrafo 2 del artículo 11 del Convenio, en la medida que se acredite que la sociedad residente en Argentina, es beneficiaria efectiva de los intereses.

A continuación, el oficio se refiere al párrafo 4° del artículo 11 del Convenio (norma de reenvío), que dispone en los casos en que el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente o una base fija y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija, en cuyo caso se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda. Respecto de la aplicación de esta norma, señala que no se cuenta con la información necesaria para hacer un análisis que permita concluir o no la existencia de un establecimiento permanente en Chile de la sociedad casa matriz.

El oficio se refiere también a la relación que existe entre la sociedad filial y la sociedad casa matriz, destacando que en caso de establecerse que el importe de los intereses excede del que hubieran convenido dichas sociedades en ausencia de su relación especial (filial – matriz), la tributación compartida descrita en los párrafos 1 y 2 del artículo N° 11, se aplicará al importe que correspondiera a una relación entre partes independientes, según lo dispone el párrafo 6 del mismo artículo N° 11. Cualquier exceso que se determine por concepto de intereses, podrá someterse a imposición en Chile de acuerdo a su legislación interna, sin sujetarse a los límites indicados en el párrafo 2 del artículo N° 11. Al respecto señala, que resulta aplicable el artículo 41 E de la LIR que permite al Servicio impugnar los precios, valores o rentabilidades que indica y que en el caso que se determine una diferencia de precio, dicha cantidad quedará afectada en el ejercicio que corresponda, solo con el impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la misma ley, con tasa de 40%.

Respecto de la aplicación de este impuesto de 40% que grava al pago en exceso de intereses, señala que no habría inconveniente en aplicarlo porque si bien el objetivo del Convenio es impedir que una misma persona residente en uno o en ambos Estados Contratante tribute doblemente por una misma renta, ello no ocurre en este caso por cuanto la renta se grava a diferentes personas, la primera, con el impuesto que se determine en Argentina a la sociedad casa matriz, y la segunda, con el impuesto único del artículo 21 de la LIR, que afecta al patrimonio de la sociedad filial en Chile.

II. ANÁLISIS

1. Aplicación del Convenio.

Entrando al análisis de la aplicación del Convenio con Argentina, cabe señalar en primer término, que dicho Convenio se aplica a las personas que son residentes de uno de ambos Estados, según se indica en el artículo 1, y la condición de residente se tiene en la medida que se cumplan los requisitos que exige el artículo 4, que dice lo siguiente:

“A los efectos del presente Convenio, el término “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a subdivisiones políticas o entidades locales. Este término no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en él.”.

En la jurisprudencia emitida por este Servicio¹, se ha sostenido que para ser “residente” de un Estado Contratante en conformidad con el artículo sobre residencia de un Convenio tributario suscrito por Chile, basado en los Modelos de la OCDE y de la ONU, como es el caso del Convenio suscrito con Argentina, se requiere que concurren dos elementos:

- que la persona esté afecta a impuesto en el Estado de residencia en virtud del régimen general de imposición en ese Estado que grave la renta de dicha persona cualquiera que sea su origen (tributación sobre fuente mundial) y,
- que dicha tributación general sea en razón de un nexo “subjetivo”, como lo es el domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

El Convenio no regula la forma en que se debe acreditar la residencia, quedando esta materia sujeta a la normativa interna de los Estados Contratantes. En el caso de Chile, el artículo 74 N° 4 de la LIR, en su inciso 10°, establece que: “No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, los contribuyentes que remesen, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile que sean residentes de países con los que exista un convenio para evitar la doble imposición y sean beneficiarios de dicho convenio, tratándose de rentas o cantidades que conforme al mismo sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia, o se les aplique una tasa inferior a la que corresponda de acuerdo a esta ley, podrán no efectuar las retenciones establecidas en este número o efectuarlas con la tasa prevista en el convenio, según sea el caso, cuando el beneficiario de la renta o cantidad les acredite mediante la entrega de un certificado emitido por la autoridad competente del otro Estado Contratante, su residencia en ese país y le declare en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que al momento de esa declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que deban atribuir tales rentas o cantidades, y que cumple con los requisitos para ser beneficiario de las disposiciones del convenio respecto de la imposición de las rentas o cantidades señaladas.”

El Servicio por su parte, mediante la Resolución N° 48 de 2015, modificada por la Resolución N° 1 de 2016, instruyó respecto del contenido y condiciones de la declaración que debe solicitar el pagador de una renta o cantidad al beneficiario residente en un país con el que exista un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional. Asimismo, mediante la Resolución N° 11 de 2019, estableció la forma en que debe acreditarse la residencia de las personas sin domicilio ni residencia en Chile para efectos de la retención que establece la norma de la LIR, antes mencionada.

En el caso que la sociedad casa matriz acredite con un certificado emitido por la Autoridad tributaria de Argentina que tiene residencia en ese país y entregue la declaración jurada aludida en el párrafo anterior, en la que se consigne, entre otros antecedentes, que no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deba atribuir la renta y tiene la calidad de beneficiario efectivo de dicha renta, la sociedad filial podrá no efectuar las retenciones establecidas en el N° 4 del artículo 74 de la LIR conforme a lo dispuesto en el inciso 10° de esa norma. En el caso específico de los intereses que remese a Argentina, deberá aplicar la tasa prevista en el Convenio, conforme a lo dispuesto en dicha norma.

Sin perjuicio de ello, el Servicio puede, en las instancias de fiscalización correspondiente, cuestionar tanto la calidad de residente de un contribuyente como la existencia o no de un establecimiento permanente o de una base fija. En el primer caso, este Servicio ha sostenido² que, si bien en principio se debe aceptar la calificación de residente efectuada por el otro Estado, las autoridades chilenas pueden rebatir dicha calificación a través de un procedimiento de acuerdo mutuo, que en el caso del Convenio con Argentina se encuentra en el artículo 26.

En cuanto al segundo, la constitución de un establecimiento permanente (EP) es una cuestión compleja que puede gatillarse a través de cualquiera de los supuestos de hecho contemplados en el artículo 5 del Convenio: lugar fijo de negocios; obra, construcción, proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión; prestación de servicios por parte de una empresa y operación de equipo grande y valioso y la figura del “agente dependiente”. En el contexto indicado, la

¹ Ver Oficio N° 287 de 2017

² Ver oficio N° 1985 de 2015

determinación de la existencia de un EP solo se puede hacer conociendo el conjunto de hechos y de circunstancias que rodean a cada situación en particular.

En el caso por ejemplo de la figura del agente dependiente, no basta la declaración del consultante en el sentido que la sociedad filial realiza actividades en su propio nombre e independientemente de la sociedad casa matriz para descartar la constitución de un EP agente dependiente, por cuanto ello dependerá de las actividades que en la práctica realice. Al respecto, el párrafo 5 del artículo 5 del Convenio que se refiere a esta materia, establece que cuando una persona actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa y de esa manera habitualmente concluya contratos o interactúe con personas específicas de forma tal que esa interacción resulte en la celebración de contratos, que en virtud del vínculo jurídico entre esa persona y la empresa, sean contratos por cuenta y riesgo de la empresa, se considerará que la empresa tiene un establecimiento permanente.

El párrafo 6 por su parte, que excluye de la aplicación del párrafo 5 al agente independiente, establece que: “Sin embargo, cuando una persona actúa de manera exclusiva o casi exclusiva por cuenta de una empresa o de empresas asociadas, esa persona no será considerada como un agente independiente al que se refiere este apartado respecto de tal empresa o empresas”.

En la situación concreta que plantea el consultante, y partiendo del supuesto de que se trata de intereses originados en un préstamo efectuado por la casa matriz residente en Argentina a su filial en Chile y que no existe un EP en el país al que deban atribuirse dichos intereses, correspondería aplicar lo dispuesto en el artículo 11 del Convenio, que establece lo siguiente:

- “1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos intereses también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto exigido no podrá exceder del:
 - a) 4 por ciento del importe bruto de los intereses derivados de la venta a crédito efectuada al comprador de la maquinaria y equipo por el beneficiario efectivo que es el vendedor de la maquinaria y equipo;
 - b) 12 por ciento del importe bruto de los intereses derivados de:
 - i) préstamos otorgados por bancos y compañías de seguros;
 - ii) bonos y valores que son regular y sustancialmente transados en una bolsa de valores reconocida;
 - c) 15 por ciento en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados Competentes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.”

Por aplicación de la norma legal, cuyos dos primeros párrafos se transcriben, los intereses que devengue la sociedad casa matriz por el préstamo efectuado a la sociedad filial, quedan sujetos al pago de impuestos en nuestro país, con el impuesto adicional del N° 1, del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, no pudiendo exceder el impuesto que se aplique de los límites que el párrafo 2 del artículo 11 contempla. En la situación planteada por la consultante, correspondería aplicar la tasa máxima de retención contemplada en letra c) del N° 2 del artículo 11 del Convenio.

Con respecto a esa tasa, se hace presente que en el párrafo 12 del Protocolo del Convenio con Argentina se incluye una cláusula de nación más favorecida redactada en los siguientes términos: “En el caso que en un convenio entre Chile y un tercer Estado, se acuerde una tasa más baja que la prevista en el apartado 2 inciso c) del artículo 11, esa tasa menor se aplicará automáticamente a los intereses provenientes de Chile cuyo beneficiario efectivo sea un residente de Argentina y a los

intereses provenientes de Argentina cuyo beneficiario efectivo sea un residente de Chile, bajo las mismas Condiciones como si esa tasa reducida hubiera sido especificada en ese apartado y desde la fecha en que esa tasa menor se empiece a aplicar de acuerdo a lo acordado en ese otro convenio.”

La condición para que la cláusula de nación más favorecida contenida en el Convenio con Argentina se aplique se cumplió con la entrada en vigencia del Convenio suscrito con Japón, que entró en vigor el 28 de diciembre de 2016 y que se aplica con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero de 2017. En dicho Convenio, se acordó una tasa máxima residual de retención en la fuente de 10% para los intereses, tasa que por disposición del párrafo 3° de dicho Convenio no se aplicó durante los dos primeros años de vigencia y, en sustitución, se aplicó una tasa de 15%. Al haber entrado en vigencia la tasa de 10% en el Convenio con Japón, se cumplió el requisito para aplicar la cláusula de nación más favorecida del Convenio con Argentina, que establece que la tasa menor no podrá ser inferior a 12%, y esa es la tasa que se debe aplicar a partir del primero de enero de este año a los intereses de la letra c) del artículo 11 del Convenio entre Chile y Argentina. En la Circular N° 27 del presente año, se deja constancia que las “autoridades competentes” del Convenio, el Director del Servicio de Impuestos Internos y la autoridad competente de Argentina, acordaron, mediante intercambio de notas de fechas 23 de enero de 2019 y 1 de febrero de 2019, aplicar la cláusula de nación más favorecida a los intereses en los términos indicados en el párrafo anterior.

Para los efectos de invocar los beneficios del Convenio, y en particular la aplicación de las tasas máximas de retención que contempla el artículo 11 del Convenio con Argentina, la casa matriz debe ser el “beneficiario efectivo” de los intereses. En la Circular N° 57 de 2009 y en los oficios N° 1052 y 1498, de 2019, el Servicio instruyó sobre el sentido y alcance de la expresión “beneficiario efectivo”. Respecto de esto último, cabe recordar que la casa matriz debe incluir en la declaración jurada que debe efectuar de acuerdo a la Resolución N° 48 de 2015, modificada por la Resolución N° 1 de 2016, que es el “beneficiario efectivo” de la renta, siguiendo los criterios contemplados en esa circular y tener dicha documentación a disposición del Servicio para su revisión posterior, la cual puede incluir un intercambio de información con la Autoridad competente, en este caso de Argentina, con la finalidad de confirmar que la persona que invoca los beneficios del Convenio es, efectivamente, el “beneficiario efectivo” de la renta.

La otra cuestión que se tiene que tener presente, tal como se señala en el oficio de esa Dirección Regional, es que el pago de intereses se puede acoger al artículo 11, solo si cumple los requisitos que dicho artículo contempla. En efecto, en el caso que por aplicación del párrafo 6 de dicho artículo se determine que, por la especial relación existente entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno u otro mantenga con terceros, el importe de los intereses exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del artículo 11 solo se aplican respecto de este último. De producirse la situación indicada, la norma establece que el pago en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante.

Para determinar el referido exceso deberá aplicarse el artículo 41 E de la LIR³, debiendo tributar dicho exceso, por regla general, con tasa del 40%, según lo establecido en el artículo 41 E, de la LIR, en relación con el artículo 21 inciso 2°, de la misma ley⁴.

Finalmente cabe señalar, que la tributación del exceso de los intereses cobrados en los casos en que se aplique el párrafo 6 del artículo 11, se encuentra expresamente autorizada en la norma del Convenio que se cita, que se remite para estos efectos a la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes, de manera que no corresponde plantearse situaciones que se puedan producir en otro Estado.

2. Impuesto de Timbres y Estampillas.

Conforme al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, el referido impuesto se devenga al momento de emitirse el documento gravado, o al ser suscritos por todos sus otorgantes, a

³ Las instrucciones sobre la aplicación del Artículo 41 E de la LIR, se encuentran en Circular N° 29 de 2013, modificada por Circular N° 64, de 2014.

⁴ Artículo 21 inciso 1° de la LIR. Instrucciones impartidas por este Servicio se encuentran en Circular N° 71, de 2015.

menos que se trate de documentos emitidos en el extranjero, caso en el cual el impuesto se devenga al momento de su llegada al país, o al ser protocolizados o contabilizados, según corresponda. En todo caso, agrega la norma en comento, tratándose de operaciones de crédito de dinero provenientes del extranjero en las que no se hayan emitido o suscrito documentos, el impuesto se devengará al ser contabilizadas en Chile.

En consecuencia, tratándose de documentos emitidos en el extranjero, o de operaciones de crédito de dinero provenientes del extranjero, el impuesto se devengará, en el primer caso, al momento de su llegada al país, o al ser protocolizados o contabilizados, y en el segundo caso, al ser contabilizadas las operaciones en Chile.⁵

En el presente caso, y de acuerdo a los antecedentes, la sociedad filial chilena suscribió con su casa matriz un mutuo firmado en Argentina, de suerte que, habiéndose emitido un documento en el extranjero, debe entenderse devengado el impuesto al momento de llegar el documento al país, o al ser protocolizado o contabilizado en Chile.

Cabe agregar que la “contabilización” es un puro acto material, devengándose el impuesto por el solo hecho de contabilizar el crédito en Chile⁶, esto es, por el “mero registro” contable del traspaso de fondos⁷.”

III. CONCLUSIÓN

En lo que se refiere a la aplicación del Convenio a pagos de intereses efectuados por una sociedad filial a la sociedad matriz en Argentina, en el análisis se aborda en primer término, los requisitos que se requiere cumplir para tener la calidad de residente y la forma para acreditar esa condición de acuerdo a lo dispuesto en la LIR y en las instrucciones del Servicio.

En el caso que la sociedad casa matriz acredite con un certificado emitido por la Autoridad tributaria de Argentina que tiene residencia en ese país y entregue una declaración jurada en la que consigne, entre otros antecedentes, que no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deba atribuir la renta, el Servicio puede, no obstante, en la instancia de fiscalización correspondiente, cuestionar tanto la calidad de residente de un contribuyente como la existencia o no de un establecimiento permanente o base fija en Chile.

En la situación concreta que plantea el consultante, y partiendo del supuesto de que se trata de intereses originados en un préstamo efectuado por la sociedad casa matriz residente en Argentina a la sociedad filial y que no existe un EP en el Chile al que deban atribuirse dichos intereses, correspondería aplicar la tasa máxima de retención que contempla la letra c) del artículo 11 del Convenio, que por aplicación de la cláusula de nación más favorecida contenida en el Protocolo del Convenio, es de 12%, a partir del 1 de enero de 2019, por aplicación de la cláusula del N° 12 del Protocolo del Convenio entre Chile y Argentina, según lo acordado con la Autoridad Competente de Argentina.

Dado que para los efectos de invocar los beneficios del Convenio y aplicar las tasas máximas de retención que contempla el artículo 11, la sociedad casa matriz tiene que ser el “beneficiario efectivo” de los intereses, se explica que el Servicio instruyó sobre el sentido y alcance de esa expresión en la Circular N° 57 de 2009 y en los oficios 1052 y 1498 de 2019.

En el caso que por aplicación del párrafo 6 del artículo 11 del Convenio se determine que, por la especial relación existente entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno u otro mantenga con terceros, el importe de los intereses exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, el pago en exceso puede someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante. En la situación planteada, los intereses en exceso pagados por la filial residente en Chile a la sociedad matriz en Argentina, por regla general, deberán tributar con la tasa del 40%, según lo establecido en el artículo 41 E de la LIR, en relación con el artículo 21 inciso 2°, de la misma ley.

⁵ Oficio N° 202 de 2014

⁶ Oficio N° 1045 de 1997

⁷ Oficio N° 1251 de 1992

Asimismo, se debe mencionar que el análisis realizado no contempla la situación tributaria de la persona que recibió el préstamo de la sociedad filial en Chile.

En lo que se refiere a la aplicación del Impuesto de timbres y estampillas al mutuo firmado en Argentina entre la sociedad filial chilena y su casa matriz, en el numeral 2 del Análisis se explica cómo se grava esa operación con el citado gravamen.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1984, de 26.07.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales