

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 63°, N°3 - CIRCULAR N° 35, DE 2014 - OFICIO N° 1746, DE 2009. (ORD. N° 1985, DE 03.08.2015)

EFFECTOS RESPECTO DE LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 63, INCISO 3°, DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA QUE REGIRÁN A CONTAR DEL 1 DE ENERO DE 2017, DEL CAMBIO DE PAÍS DE RESIDENCIA POR PARTE DE INVERSIONISTAS EXTRANJEROS, DESDE UN PAÍS CON EL QUE CHILE NO TENGA CONVENIO DE DOBLE TRIBUTACIÓN VIGENTE HACIA UNO CON EL QUE EXISTA UN CONVENIO VIGENTE.

1. Se ha recibido en este Servicio su Oficio indicado en el antecedente, mediante el cual solicita la opinión del Servicio de Impuestos Internos sobre los efectos jurídico-tributarios que se producen con motivo de que inversionistas extranjeros domiciliados o residentes de un país con el cual Chile no tenga un convenio para evitar la doble tributación internacional, cambien su domicilio a otra jurisdicción con la cual exista un convenio vigente. Ello, por cuanto de acuerdo con la ley de Reforma Tributaria, la carga efectiva sobre dividendos pagados o utilidades remesas a contribuyentes residentes de países sin convenio vigente será de un 44,45%, mientras que en el caso de existir convenio dicha carga se mantendrá en un 35%. Agrega que esta distinción determina que muchos inversionistas extranjeros se vean incentivados a cambiar domicilio desde países sin convenio a aquellos con convenio. Además, solicita se informe si los contribuyentes del impuesto adicional que perciban dividendos o utilidades desde empresas chilenas están sujetos a la obligación de reportar al Servicio de Impuestos Internos el cambio de su domicilio o residencia en el extranjero.

2. De acuerdo a las normas de la Reforma Tributaria, el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto la Renta dispondrá, a partir del 1 de enero de 2017, lo siguiente en sus tres primeros incisos:

“A los contribuyentes del impuesto adicional, que obtengan rentas señaladas en los artículos 58 y 60 inciso primero, se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar las normas señaladas en el inciso siguiente.

Dicho crédito corresponderá a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades atribuidas en conformidad a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter, 17, número 7, y 38 bis, en su calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas de otras empresas, comunidades o sociedades, que se encuentren incluidas en la base imponible del impuesto, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron. También tendrán derecho a este crédito, por el monto que se determine conforme a lo dispuesto en el número 5.- de la letra A), y/o en el número 3.-, de la letra B), ambas del artículo 14, sobre las rentas retiradas o distribuidas desde empresas sujetas a tales disposiciones, por la parte de dichas cantidades que integren la base imponible de las personas aludidas.

Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, los contribuyentes que imputen el crédito a que se refiere el inciso anterior, proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral i), de la letra b), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto

adicional determinado. 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, en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.”

3. En opinión de este Servicio, para efectos de determinar si un contribuyente del impuesto adicional cumple las condiciones para eximirse de la obligación de restitución indicada en el inciso 3 del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta transcrita en el punto anterior, será necesario aplicar las normas del convenio para evitar la doble tributación que corresponda y establecer si, para efectos de ese convenio, el contribuyente del impuesto adicional es un residente del Estado con el que Chile suscribió dicho tratado.

En general los convenios de doble tributación disponen, en su artículo 4 que, a los efectos del convenio, 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 por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o entidad local. Sin embargo, esta expresión no incluye, 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 el mismo (texto del Convenio entre Chile y España). Esto es, los tratados de doble tributación reconocen como residentes de un Estado, para efectos del convenio, a las personas que tengan un vínculo con ese Estado que las sujete a tributación general en el mismo, lo que corresponde a tributación sobre renta mundial. Al respecto cabe señalar que el Oficio SII N°1746 , de 20 de mayo de 2009, relativo a la aplicación del Convenio de Doble Tributación suscrito con España a una empresa de ese país, indica que “para los efectos de la aplicación del Convenio, la empresa española debe cumplir con los requisitos para ser residente en España en los términos del artículo 4, citado, lo que implica que la renta que percibe la empresa española (beneficiaria) desde Chile, se encuentra efectivamente afecta a impuesto en ese país, por estar sujeta a un régimen de imposición que grava la renta mundial”.

Además de la norma señalada, los convenios incluyen normas que disponen expresamente que, no obstante otras consideraciones, determinadas personas deberán considerarse residentes de un Estado Parte para efectos de ese Convenio. Así, por ejemplo, el convenio suscrito con Estados Unidos dispone que “el término “residente de un Estado Contratante” incluye: a) una organización establecida y mantenida en ese Estado exclusivamente para propósitos religiosos, de caridad, educacionales, científicos, u otro similar; y b) un fondo de pensiones establecido en ese Estado, aunque todo o parte de su renta o ganancia se encuentre exenta de impuesto en ese Estado de acuerdo a su legislación doméstica.” (Disposición N°6, Protocolo).

4. De acuerdo con lo anterior, en caso que una persona considere que es residente de un Estado con el que Chile ha suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para efectos del convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de “residente” efectuada por el otro Estado. Ello, aun cuando dicha persona hubiere sido, con anterioridad, residente de un Estado con el cual Chile no tenga un

convenio de doble tributación vigente. Es conveniente considerar que un número importante de Estados califican como “residentes tributarios” a las entidades legales constituidas en el extranjero, pero cuya sede de dirección efectiva se encuentre dentro del territorio del país.

En caso que las autoridades chilenas no concordaren con la calificación de residencia efectuada por el otro Estado Parte de un convenio las autoridades chilenas pueden rebatir dicha calificación a través de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en los mismos tratados. En caso que una persona, que no sea persona natural, tenga residencia en ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de ambos estados deben tratar de resolver el conflicto y acordar en cuál de los dos estados, para efecto del Convenio, la referida persona debería ser residente. Si las autoridades competentes no llegaren a acuerdo dentro del procedimiento indicado la referida persona no tiene derecho de obtener los beneficios del Convenio como regla general.

5. Cabe hacer presente que algunos de los tratados de doble tributación suscritos por Chile reconocen la “redomiciliación” al referirse expresamente a la aplicación de los denominados “exit taxes” sobre personas naturales. Entre los convenios que establecen estas disposiciones se cuentan los convenios suscritos con Australia (artículo 13, párrafo 7) y con Canadá (artículo 13, párrafo 4).

6. Respecto de la obligación de informar los cambios de domicilio o residencia, cabe señalar que la Circular SII N° 31 de 2014 dispone que las personas y entidades no residentes que se inscriban en el RUT o inicien actividades a partir del 1 de enero de 2015 deben informar, entre otros datos, el país, dirección y fecha de constitución, creación u organización, y el país o países de residencia tributaria. La Circular dispone que las personas o entes que, para efectos tributarios, sean residentes de más de un país, deberán informar el número de identificación tributaria otorgado por cada uno de los países en que sean residentes.

De acuerdo a la Circular N° 31, las personas o entidades no residentes que hayan obtenido RUT/iniciación de actividades antes de la fecha indicada, no deben aportar los datos requeridos por la nueva circular, a menos que al 1 de enero de 2015 tuvieran un establecimiento permanente en Chile. En este caso, debían aportar la información antes del 31 de marzo de 2015.

La Circular N° 31 también obliga a los contribuyentes a informar cualquier cambio de los datos entregados. Como consecuencia de ello, el Servicio debería contar con datos actualizados respecto de los cambios de domicilio o residencia que se produzcan.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1985, de 03.08.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales