

**CONVENIO CON EL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL
CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y SOBRE LAS GANANCIAS DE
CAPITAL – ART. 7 – ART. 14 - ART. 21– LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA -ART.
41 A – ART. 42 N°1 - ART. 97.- (ORD. N° 213, DE 24.01.2024)**

Tratamiento tributario de rentas del trabajo dependiente y aplicación de convenios.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar criterios sobre el tratamiento tributario de rentas del trabajo dependiente y aplicación de convenios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una persona natural, con domicilio y residencia en Chile, recibe rentas del trabajo dependiente de aquellas comprendidas en el N° 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”), provenientes de sus roles como presidente ejecutivo de una sociedad chilena (“SCH”) y como “Chief Executive Officer” (“CEO”) de una entidad incorporada bajo las leyes del Reino Unido (“ERU”), ambas pertenecientes al mismo grupo empresarial.

El total de la remuneración que recibe la persona natural es pagada por SCH a través de su nómina en Chile, quedando sujeta al pago de impuesto único de segunda categoría (“IUSC”) y leyes sociales.

Agrega que, entendiendo que la persona natural podrá ejercer funciones como CEO de ERU físicamente tanto desde el Reino Unido (como desde otras jurisdicciones, incluyendo Chile), un determinado porcentaje del total de la remuneración será pagada por ERU a través de un cobro inter- compañías, ello independiente del número de días que preste servicios físicamente en el Reino Unido¹.

Continúa señalando que se ha determinado que la persona natural se encuentra sujeta a impuesto a la renta en el Reino Unido por sus remuneraciones recibidas por los días trabajados en dicho país debido a que no se cumplirían los requisitos para aplicar la exención contenida en el artículo 14 del Convenio con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y sobre las ganancias de capital (“Convenio”) y, por otra, la autoridad fiscal del Reino Unido considera que, para efectos fiscales, la persona natural se encuentra económicamente empleada en dicho país respecto de los días trabajados en el mismo.

Agrega que, desde una perspectiva de la normativa del Reino Unido, el cargo de CEO es el de un “Office Holder”², y que cualquier monto pagado por el ejercicio de dicho cargo es considerado una renta del trabajo sujeta a deducciones de la nómina de trabajadores de ERU.

Luego, añade que, para efectos de determinar el monto del impuesto a pagar en Reino Unido, ERU y la autoridad fiscal de dicho país acordaron, a partir del año 2016, que un determinado porcentaje de los ingresos recibidos por la persona natural quedaría afecto a tributación en el Reino Unido, entendiendo que el porcentaje restante del total de los ingresos recibidos no correspondería a servicios prestados físicamente en el Reino Unido³.

Finalmente, tras analizar la normativa interna y del Convenio aplicables al caso, así como pronunciamientos de este Servicio sobre la materia, solicita confirmar que:

¹ Para ello, SCH y ERU han suscrito un acuerdo escrito, denominado “Management Services Agreement”, mediante el cual SCH prestará todos aquellos servicios que permitan a ERU que alguien le ejerza el cargo de CEO y el mecanismo y forma en virtud de la cual se determinará el monto a pagar y la forma como dicho cobro de materializará.

² La presentación señala que conforme a jurisprudencia anglosajona el puesto de “office holder” es aquel “que existe y puede ser reconocida tanto cuando es ocupado por quien lo ejerce, como cuando este se encuentra vacante, y que, si está ocupado, no es un puesto que se debe a la identidad del titular que ocupa el cargo a su nombramiento para el puesto”. Sobre esta base, la presentación señala que el puesto de CEO de ERU existe con independencia de la persona natural, de manera que, si este último no ocupara dicha posición, el cargo sería necesariamente ocupado por otra persona con las mismas funciones”.

³ Para ello, ERU declara, reporta y paga mensualmente un porcentaje de impuestos estimado y acordado con la autoridad fiscal del Reino Unido; luego la persona natural presenta una declaración anual en la que se determina el porcentaje definitivo aplicable a la prestación de servicios en dicho país, de manera de “reliquidar” el impuesto anual sobre la base de los días efectivamente trabajados en el Reino Unido durante el año

- 1) Al existir un cobro por parte de SCH a ERU, la renta del trabajo recibida por la persona natural en su calidad de trabajador dependiente de SCH y “Office Holder” de ERU, no cumple con los requisitos establecidos para la aplicación de la exención de la letra b) del artículo 14 del Convenio.
- 2) Al no ser aplicable dicha exención, el Reino Unido podrá gravar dicha renta sin límite conforme a su legislación interna.
- 3) Por su parte, la persona natural, en su calidad de residente en Chile, podrá evitar la doble imposición internacional utilizando como crédito los impuestos pagados en el Reino Unido, según lo establecido por el artículo 21 del Convenio y el artículo 41 A de la LIR.
- 4) En caso de ser aplicable, la persona natural podrá pedir la devolución del IUSC pagado en exceso según resulte de la comparación entre del IUSC retenido y pagado en Chile y el IUSC reliquidado anualmente, debidamente rebajado por el crédito correspondiente al impuesto pagado en el Reino Unido, considerando los topes de 35% y el impuesto efectivamente pagado en Chile, establecido en la normativa local.

II ANÁLISIS

Supuesto que la persona natural sea residente en Chile para efectos del Convenio⁴, las rentas derivadas de su empleo con SCH sólo pueden someterse a imposición en Chile, a no ser que el empleo se realice en el Reino Unido (como ocurriría según indica su consulta), en cuyo caso dichas rentas podrán someterse a imposición en el Reino Unido, conforme al párrafo 1 del artículo 14 del mismo⁵.

Sin embargo, de acuerdo al párrafo 2 del artículo 14 del Convenio, aun cuando la persona natural realice su empleo en el Reino Unido, sus rentas derivadas del mismo sólo pueden someterse a imposición en Chile, siempre y cuando se cumplan las condiciones establecidas en las letras a), b) y c) del referido párrafo 2⁶.

Conforme lo anterior, es necesario determinar si los servicios prestados en un Estado (Reino Unido) por una persona natural residente del otro Estado (Chile) y prestados a una empresa del primer Estado (Reino Unido), constituyen servicios prestados en el marco de una relación laboral/contrato de trabajo, a los que se aplica el artículo 14 (en particular su párrafo 2) o servicios prestados por una empresa independiente, a la que se aplica el artículo 7⁷.

A menos que el contexto del Convenio exija lo contrario, es una cuestión de derecho interno del Estado de la fuente (Reino Unido) determinar si los servicios prestados por la persona natural en ese Estado se prestan en el marco de una relación laboral/contrato de trabajo. Si el derecho interno del Estado de la fuente ignorase, para efectos fiscales, la existencia de un contrato formal de trabajo, dicha determinación debe basarse en criterios objetivos⁸.

Conforme a la presentación, la autoridad tributaria del Reino Unido ha interpretado el Convenio y concluido que la persona natural presta servicios a ERU en razón de un empleo, siendo aplicable el artículo 14 del Convenio.

Asimismo, dicha autoridad ha concluido que no se aplica la letra b) del párrafo 2 del artículo 14, dado que la persona natural se encuentra económicamente empleada en ese país. En consecuencia, Reino Unido, conforme a su interpretación del Convenio, tiene potestad tributaria para gravar, sin límite, la remuneración derivada del ejercicio del empleo en ese país.

⁴ Sea porque no es residente del Reino Unido conforme el artículo 4 del Convenio o porque sea considerado persona residente en Chile luego de aplicadas las normas de desempate.

⁵ El texto del artículo 14 del Convenio, en esencia, es el mismo en todos los convenios tributarios suscritos por Chile y sigue el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE y del Modelo de Convenio ONU

⁶ Para que aplique el párrafo 2 del Artículo 14 del Convenio, se deben cumplir cada una de las siguientes condiciones: (a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado; y (b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de una persona empleadora que no sea residente del otro Estado; y (c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

⁷ Ver Comentario 8.1 al artículo 15 del Modelo de Convenio OCDE 2017

⁸ Ver Comentario 8.13 al artículo 15 del Modelo de Convenio OCDE 2017.

En consecuencia, si la renta obtenida por la persona natural está sujeta a impuesto en ese país en conformidad con el Convenio, Chile deberá eliminar la doble imposición otorgando un crédito por los impuestos pagados en el Reino Unido de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena, en conformidad a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 21 del Convenio.

De acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del N° 5 de la letra B del artículo 41 A de la LIR, en la medida que la renta afecta a impuesto en el Reino Unido provenga efectivamente de una actividad ejercida por la persona natural en cumplimiento de un contrato de trabajo, existiendo un vínculo de subordinación y dependencia con SCH respecto de dicha actividad, el exceso que resulte de la comparación del IUSC pagado o retenido en Chile sobre las rentas que soportaron impuestos en el extranjero, y el que resulte de la reliquidación del referido impuesto, rebajado el crédito total disponible, se imputará a otros impuestos anuales o se devolverá al contribuyente por el Servicio de Tesorerías de acuerdo con las normas del artículo 97, según lo dispuesto en la referida letra b) del N° 5 de la letra B del artículo 41 A⁹.

Por el contrario, si se determinase que la renta proviene de una actividad ejercida por la persona natural en cumplimiento de un contrato donde no existe un vínculo de subordinación y dependencia con SCH respecto de dicha actividad, sino más bien del ejercicio de una actividad realizada de manera independiente, habrá que estarse a la letra a) del N° 5 de la letra B del artículo 41 A de la LIR, conforme al cual cualquier remanente de crédito no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos, ni podrá recuperarse en los años posteriores, según lo dispuesto en la letra a) del N° 5 de la letra B del artículo 41 A de la LIR¹⁰.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Para los efectos de la letra b) del párrafo 2 del artículo 14 del Convenio y determinar si la persona natural presta servicios a ERU en razón de un empleo (es decir, si se considera que ERU es su empleador), deberá atenderse a la legislación interna del Reino Unido.
- 2) Si, bajo dicha legislación interna, la remuneración por los servicios prestados por la persona natural a ERU es pagada en razón de un empleo con ERU, no es aplicable la letra b) del párrafo 2 del artículo 14 del Convenio respecto de la remuneración por el trabajo ejercido en Reino Unido, pudiendo Reino Unido gravarla en conformidad a su legislación interna, sin límite de tasa.
- 3) Si, conforme al Convenio, la renta obtenida por la persona natural por el trabajo efectivamente ejercido en el Reino Unido está sujeta a impuesto en dicho país, Chile deberá eliminar la doble imposición de acuerdo con el párrafo 1 artículo 21 del Convenio y el artículo 41 A de la LIR.
- 4) Por tanto, en la medida que la renta afecta a impuesto en el Reino Unido provenga efectivamente de una actividad ejercida por la persona natural en cumplimiento de un contrato de trabajo, existiendo un vínculo de subordinación y dependencia con SCH respecto de dicha actividad, la persona natural podrá solicitar la devolución del excedente de IUSC conforme lo establecido en la letra b) del N° 5 de la letra B del artículo 41 A de la LIR y a las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia.

Sin embargo, de determinarse que la renta proviene de una actividad realizada por la persona natural de modo independiente, habrá que estarse a lo establecido en la letra a) del N° 5 de la letra B del artículo 41 A de la LIR, conforme a lo cual cualquier remanente de crédito no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos, ni podrá recuperarse en los años posteriores.

⁹ Ver apartado 1.2.2.2.2., de la Circular N° 31 de 2021.

¹⁰ Ver apartado 1.2.2.2.1. de la Circular N° 31 de 2021

Finalmente, se debe tener presente que el tratamiento tributario aplicable queda sujeto a la verificación de las instancias de fiscalización correspondientes conforme el análisis precedente

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 213, de 24.01.2024
Subdirección Normativa
Depto. de Normas Internacionales