

**CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA CONFEDERACIÓN
SUIZA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON RELACIÓN A LOS
IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO – ART. 12 (6) Y ART. 23 (4) –
RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 N° 12, ART. 41 E Y
ART. 59 INCISO PRIMERO N° 1 – OF. ORD. N° 336 DE 2002 (ORD. N° 2192 DE
23.08.2019).**

Límite del artículo 31, N° 12, de la LIR, aplicable al pago de regalías en relación con lo dispuesto en el artículo 23(4) del Convenio entre la República de Chile y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición con Relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio suscrito

Se ha presentado una consulta sobre la aplicación del artículo 23(4) del Convenio suscrito entre la República de Chile y la Confederación Suiza (Convenio) para Evitar la Doble Imposición con Relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio, respecto del límite establecido en el artículo 31, N° 12, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

I. ANTECEDENTES:

Se ha recibido en este Servicio, su consulta respecto de la deducción como gasto necesario en Chile de regalías pagadas a un residente en Suiza, y que se encontrarían comprendidas en el artículo 59, inciso 1°, sin que aplique el límite establecido en el artículo 31, N° 12, ambas normas contenidas en la LIR, atendida la eventual aplicación del artículo 23(4) del Convenio.

Particularmente, el contribuyente solicita que se confirme: (a) si lo dispuesto en la primera parte del artículo 23(4) del Convenio prevalece sobre lo dispuesto en el artículo 31, N° 12, de la LIR, no siendo aplicable el límite establecido en el artículo antes señalado cuando se trate de pagos de regalías del artículo 59, inciso 1°, de la LIR; (b) que, en caso que se apliquen las disposiciones del artículo 9, o del párrafo 6 del artículo 12, contenidos en el Convenio, se deberá tributar con el Impuesto Único de 40% establecido en el artículo 21 en relación con el artículo 41 E, pero sin que por ello sea posible limitar la deducción del gasto en los términos establecidos en el artículo 31, N° 12, todos de la LIR; y, (c) en caso de corroborarse los criterios señalados, el contribuyente tendría derecho a devolución rectificando su declaración de renta de los años 2017 y 2018, al reconocer como gasto el total de los montos pagados por las referidas regalías.

II. ANÁLISIS:

1.- El artículo 31, N° 12, de la LIR, impone un límite ascendiente al 4% de los ingresos por ventas o servicios del giro, en el respectivo ejercicio, a la deducción de gastos que, aún considerados como necesarios para producir la renta y cumpliendo los requisitos generales establecidos en dicho artículo, sean de aquellos que se encuentran señalados en el artículo 59, inciso 1°, del mismo cuerpo legal.

Quedan exceptuadas de dicha limitación, cuando en el ejercicio respectivo, entre el contribuyente y el beneficiario del pago no exista o no haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro¹.

Adicionalmente, tampoco resulta aplicable el límite, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta, ésta se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%. Señala la norma que, para determinar el límite indicado, deberá sumarse en primer lugar todos los pagos que no resulten afectos a dicho límite, sumándose los restantes pagos a continuación de éstos.

¹ Para que sea aplicable dicha liberación, dentro de los dos meses siguientes al del término del ejercicio respectivo, el contribuyente o su representante legal, deberá formular una declaración jurada en la que señale que en dicho ejercicio no ha existido la relación indicada, la cual deberá conservarse con los antecedentes de la respectiva declaración anual de impuesto a la renta para ser presentada al Servicio de Impuestos Internos cuando éste lo requiera.

2.- Ya en el Oficio N° 336 de 2002, este Servicio reconoció la aplicación preferente de un Convenio Internacional por sobre la ley interna. Ahora bien, el Convenio celebrado entre Chile y Suiza, incluye entre su articulado una norma relativa a la no discriminación, específicamente en el artículo 23 del mismo. A mayor abundamiento, el párrafo 4° del antedicho reza en lo pertinente: *“4. A menos que se apliquen las disposiciones del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, las regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar las utilidades sujetas a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer lugar.”*

Asimismo, el artículo 12(6) del Convenio dispone que: *“6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.”*

La norma del artículo 23 transcrita anteriormente, tiene como objeto impedir que se produzca en el país fuente un trato diferente por operaciones realizadas entre residentes de ese país, con respecto de aquellas operaciones realizadas entre un residente y un no residente, cuando éstas digan relación con la deducción como gasto de intereses, regalías u otros.

En particular, el artículo 23(4) del Convenio impone la obligación de no generar diferencia alguna en el tratamiento tributario relativo al gasto por concepto de regalías que se encuentren comprendidas en dicho Convenio, sea que dichas operaciones se realicen entre residentes de Chile o de residentes en Chile con residentes de Suiza, por lo que, en principio, no sería aplicable el límite del 4% establecido en el artículo 31, N° 12, de la LIR, a los gastos por concepto de pago por regalías al exterior, en tanto no existe dicha limitación para los residentes de este país.

Las regalías que se pagan al residente en Suiza quedan comprendidas en el artículo 12 del Convenio, dado que el párrafo 4 del artículo 23 hace referencia expresa al párrafo 6 del referido artículo 12, esta última disposición debe considerarse en el análisis de la norma de no discriminación.

En efecto, es menester analizar e interpretar los artículos 12(6) y 23(4) del Convenio en conjunto y armónicamente. Los artículos tratan dos situaciones distintas ya que, por un lado, y tal como se ha señalado, el primero dice relación con la tributación por la obtención de regalías y el segundo, con el tratamiento tributario respecto el gasto por dicho concepto realizada por el residente en Chile.

3.- Respecto de la tributación de la remesa efectuada en virtud de una regalía, dicho pago podrá quedar acogido al artículo 12, en la medida que cumpla los requisitos que dicha provisión establece. Sin embargo, en caso que, por aplicación del párrafo 6, del artículo mencionado, se determine un pago por la especial relación existente entre el deudor y el beneficiario efectivo que excede a aquel que se hubiese realizado de no haber existido dicha relación, el referido pago podrá ser objeto de imposición según la normativa interna.

De acuerdo a lo anterior, para determinar el referido exceso deberá aplicarse el artículo 41E de la LIR, debiendo tributar dicho exceso con el Impuesto Único con tasa de 40%, según lo establecido en el artículo 41E, de la LIR, en relación con el artículo 21 de la misma ley.²

Ahora bien, en lo concerniente al gasto, el mismo artículo 23(4) del Convenio estipula expresamente una excepción a la prohibición de discriminar para el caso analizado bajo el artículo 12(6) del Convenio. De determinarse que el importe pagado por el deudor que tiene una especial relación con el beneficiario efectivo excede de aquel que se pagaría entre aquellos que no poseen dicha relación, por aplicación del artículo 12(6), el contribuyente no podría amparar bajo el artículo 23(4) dicho exceso, por lo que su deducción como gasto se sujetará a las normas de tributación interna que correspondan.

² Oficio 124 de 2018.

Por tanto, de acuerdo al artículo 23 (4) del Convenio, se debe aplicar el tope al gasto establecido en el artículo 31, N° 12, de la LIR, en aquella parte que exceda el límite dispuesto en el artículo 12(6) del Convenio.

El exceso del gasto que se pretenda deducir por sobre el monto que comprende el artículo 23(4) del Convenio y el tope del artículo 31, N° 12, de la LIR, constituye una partida del artículo 33, N° 1, de la LIR, la cual deberá ser agregada a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, no afectándose con el impuesto establecido en el artículo 21 de la LIR, según lo dispone el inciso 2° de esta última norma.

III. CONCLUSIÓN:

El pago por concepto de regalías a un residente relacionado en Suiza, podrá acogerse a la tasa reducida del artículo 12 del Convenio entre la Confederación Suiza y la República de Chile, en la medida que dicho pago no exceda aquel que hubiese sido realizado entre partes no relacionadas en los términos señalados en el párrafo 6 del mencionado artículo del Convenio.

A su vez, la norma que prohíbe la discriminación en el Convenio respecto de la deducción como gasto por concepto de regalías del artículo 23(4), aplica sólo respecto de aquel monto que no ha sido considerado excesivo en virtud del artículo 12(6), ambos del referido Convenio. Por consiguiente, en caso que el monto del pago a un residente relacionado en los términos del artículo 12(6) del Convenio entre Chile y Suiza exceda aquel que hubiesen sido realizado de no existir dicha relación, el referido exceso no podrá acogerse a la tasa reducida establecida en el artículo 12, debiendo pagar los impuestos correspondientes según lo establecido en la normativa interna de Chile.

En cuanto al gasto, y en conformidad con la aplicación de la norma en artículo 12(6) en relación con el artículo 23(4) del Convenio, el exceso de éste por sobre el monto que comprende el artículo 23 (4) del Convenio, deberá sujetarse al tope establecido en la ley interna, según lo señalado en el Análisis, esto es, al artículo 31 N°12 de la LIR.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2192 del 23-08-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos