

TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES

EL IMPUESTO ADICIONAL A LA RENTA

TRIBUTACIÓN DE LAS UTILIDADES: RETIROS CON E.P.

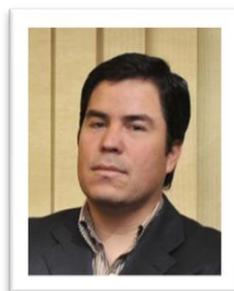
CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



www.cetuchile.cl

Víctor Villalón Méndez

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Contador Público y Auditor,
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributación,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



ABSTRACT

En esta edición nos avocamos a analizar la aplicación del Impuesto Adicional sobre las rentas de fuente chilena obtenidas por una persona natural extranjera sin domicilio o residencia en nuestro país, o una empresa extranjera, desde un establecimiento permanente situado en Chile, de conformidad al Art. 58 N°1 de la L.I.R. Para dicho análisis seguimos utilizando el enfoque metodológico relativo a las Modalidades del Impuesto, que nos permite distinguir el devengo y aplicación del Impuesto del Sistema de retención del mismo, con especial atención al FUT Nocional a tener presente al momento del retiro respectivo y al FUT Definitivo que determina la aplicación plena del Impuesto.

Se incluyen en este análisis casos que permiten conocer de manera general la aplicación del referido Impuesto e incluimos un caso de establecimiento permanente que se configura frente a las normas de un Convenio para evitar la DTI cuyo titular extranjero decide además formalizarlo en Chile con arreglo al referido Art. 58 N°1 de la Ley.

1.- INTRODUCCIÓN

En las tres ediciones anteriores hemos comentado las características generales y la aplicación del Impuesto Adicional sobre dividendos y retiros obtenidos sin mediación de establecimiento permanente (desde una sociedad de personas por ejemplo). En esta edición nos avocamos a analizar su aplicación a los retiros efectivos que una persona natural extranjera sin domicilio o residencia en nuestro país, o una empresa extranjera, efectúa desde un establecimiento permanente situado en Chile (en adelante EP), de conformidad al Art. 58 N°1 de la L.I.R. Para identificar a dicha empresa extranjera usamos términos tales como “titular extranjero” o “casa matriz”, indistintamente.

Para dicho análisis seguimos utilizando el enfoque metodológico relativo a las Modalidades del Impuesto, que nos permite distinguir el devengo y aplicación del Impuesto Adicional del sistema de retención del impuesto. Advertimos al lector que una lectura apresurada podría llevarle a concluir que las nociones del Impuesto Adicional aplicables a los retiros desde establecimiento permanentes en Chile son las mismas o muy similares a los retiros efectuados desde sociedades de personas chilenas, sin embargo, se sugiere no abordar ese enfoque de análisis. Existen numerosas diferencias entre uno y otro tipo de renta que se estiman hacen necesario su análisis por separado, especialmente en el ámbito de los convenios para evitar la doble tributación internacional, según hemos explicado en ediciones anteriores y seguiremos comentando en la presente oportunidad.

La Modalidad aplicable a los retiros obtenidos con EP es la de Declaración, por lo que el beneficiario de la renta, no residente en Chile, se encuentra obligado a presentar una declaración anual de impuesto de acuerdo a la situación tributaria que se determine sobre los retiros al cierre del ejercicio respectivo, incluyendo además las obligaciones inherentes a su EP en Chile como por ejemplo el impuesto de primera categoría.

En relación al sistema de retención del Impuesto, el deber de cumplimiento recae en el denominado agente retenedor y de acuerdo a la situación tributaria provisional existente al momento del retiro. En este caso como veremos el obligado a retener es el EP situado en Chile cuyo titular extranjero es el contribuyente del Impuesto Adicional.

Para resolver esa situación provisional que afecta al retiro, nuevamente debemos poner especial atención al Fondo de Utilidades Tributables que en este caso debe llevar el EP en Chile de acuerdo a las normas del Art. 14 de la L.I.R., tanto al momento de soportar el retiro (sistema de retención) como al momento de imputar el retiro al FUT de cierre del ejercicio (Modalidad del impuesto). Si bien al momento de soportar el retiro el EP no debe confeccionar un FUT definitivo, con fines metodológicos utilizaremos

nuevamente un FUT Nocial, a tener presente en la oportunidad del retiro para el cálculo de la retención, según explicamos a continuación.

2.- ASPECTOS GENERALES

2.1.- Principio de sujeción tributaria

Al igual que el caso de los dividendos y retiros sin EP, la sujeción tributaria se ejerce en base a criterios territoriales de potestad, limitados en el presente caso a los retiros de utilidades de fuente chilena¹ que haga el titular del EP en Chile². El hecho gravado con Impuesto Adicional se encuentra establecido en el Art. 58 N°1 de la L.I.R.

Al igual que en los casos de retiros sin EP, y sin perjuicio de lo que establece el referido Art. 58 N°1, para que se perfeccione el hecho gravado es necesario que los retiros que hace el titular extranjero resulten imputados al Fondo de Utilidades Tributables determinado al cierre del ejercicio, de conformidad al Art. 14 letra A), de la L.I.R.

El lector podrá encontrar mayor información de éstas u otras nociones acerca de la potestad tributaria en el caso de establecimientos permanentes en los tres trabajos anteriores de la Revista³.

2.2.- La fuente de la renta en el caso de los retiros con EP

La fuente de la renta debemos evaluarla de acuerdo al Art. 10 de la L.I.R., que establece que la renta tiene su fuente en nuestro país cuando la actividad es desarrollada en o desde Chile, o bien, cuando los bienes que la generan se encuentran situados en el país.

Lo anterior es de suma relevancia para definir adecuadamente la base imponible tanto del EP en Chile como de su titular (o casa matriz).

¹ La Autoridad Fiscal interpretó que los EP en Chile sólo deban declarar y gravar las rentas de fuente chilena. Véase por ejemplo Oficio 2.556 de 2004.

² En el caso de dividendos y retiros sin EP la limitación es menos restringida por cuanto también han de gravarse las rentas de fuente extranjera de las respectivas empresas.

³ En la edición 1 se trató el caso de la ley doméstica, en la edición 2 la situación del EP en los Convenios para evitar la DTI y en la edición 3 se realizó una armonización de ambos escenarios.

En ese contexto, si el EP se dedica por ejemplo a la actividad de exportación, todas las rentas que le genere esta actividad deberían considerarse rentas de fuente chilena.

Sin perjuicio de lo anterior, resulta interesante determinar si el paso de las rentas a través de un EP produce o puede producir una mutación en la naturaleza de la renta y en su fuente y temporalidad, materia que abordaremos en su oportunidad.

2.3.- Enfoque de obtención de los retiros

La aplicación del Impuesto Adicional del Art. 58 N°1 de la L.I.R. no se determinará sobre las rentas que obtenga el EP (retiros, dividendos, intereses, etc.) sino sobre los posteriores retiros que haga la empresa extranjera desde su EP en Chile, a cuenta de las utilidades que éste haya acumulado.

Por lo tanto se produce un escalonamiento en la oportunidad de tributación en Chile. A nivel de EP se ha de tributar sobre base percibida o devengada y a nivel del titular o casa matriz del EP por regla general se tributará sobre base percibida⁴.

2.4.- Modalidad del Impuesto Adicional

La “Modalidad de declaración”, aplicable a los retiros en análisis, supone la obligación de presentar una declaración anual de renta por parte del No residente, por los retiros obtenidos, conforme dispone la Ley de la Renta en su artículo 65 N°1.

Por lo tanto, en abril de cada año, el titular del EP que haya efectuado retiros que se imputen al FUT de dicho EP, deberá cumplir con su obligación de declaración, ya sea para declarar y aplicar el Impuesto, o bien, para solicitar la devolución de lo retenido al establecerse retiros en exceso, conforme el Art. 14 de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, como se ha indicado en trabajos anteriores, el referido beneficiario de los retiros debe efectuar su declaración conjuntamente con las obligaciones tributarias que afectan al EP en Chile. Es decir, como EP deberá declarar el impuesto de categoría del Art. 19 de la L.I.R. (sin perjuicio de otras obligaciones) y como titular del EP el Impuesto Adicional del citado Art. 58 N°1 de la L.I.R. De cierto modo, la declaración de estos contribuyentes guarda semejanza con la situación de la persona natural residente en Chile y su empresa individual (donde el impuesto de categoría y el impuesto global complementario se declaran de manera conjunta).

⁴ Con todo, lo anterior no precisamente funcionará de igual manera en el país de residencia del titular, donde usualmente estará obligado a tributar la renta devengada por su EP en Chile.

También se debe hacer presente que si dicho titular extranjero obtiene otras rentas de fuente chilena pero comprendidas en el Art. 59 de la L.I.R., tendrá aplicación la norma de consolidación de base imponible prevista en el inciso final de éste último artículo, lo que supone agregar éstas rentas afectas a impuesto único a la base imponible del régimen del Art. 58 N°1 de la L.I.R. y descontar del Impuesto Adicional anual el monto de las retenciones efectuadas de acuerdo al referido Art. 59.⁵

2.5.- La prescripción del impuesto frente a la prescripción de la retención

Dado que al titular del EP le afecta la Modalidad de declaración, los plazos de prescripción se contarán de manera anual desde el mes de abril que corresponda.

A su turno, al EP de dicho titular le asiste el deber de retención sobre los retiros que haga su casa matriz, por lo que los plazos de prescripción se cuentan desde el perfeccionamiento del deber de retener en atención a la ocurrencia del retiro y según el plazo de declaración y pago de la retención previsto en el Art. 79 de la L.I.R.⁶

3.- ANÁLISIS DEL HECHO GRAVADO

3.1.- Devengo del Impuesto Adicional

A continuación reseñamos brevemente aspectos esenciales del hecho gravado previsto en el Art. 58 N°1 de la L.I.R.⁷:

a.- Sujeto pasivo del impuesto:

Las personas naturales extranjeras que carezcan de domicilio y residencia en el país y las personas jurídicas extranjeras⁸.

⁵ Este ejercicio de consolidación puede provocar algún conflicto entre los principios de empresa independiente y de fuerza de atracción que suelen rondar al concepto de EP.

⁶ Recuerde el lector que este plazo es la regla general y que existen casos especiales como los del Art. 60, inciso segundo de la LIR.

⁷ Se recuerda al lector que en la Edición 1 de la revista se incorporó un detalle histórico y actualizado de esta materia.

⁸ Si bien las personas de nacionalidad chilena sin domicilio ni residencia en Chile también pueden obtener retiros, que se gravarán con Impuesto Adicional, la norma aplicable resulta ser, actualmente, el Art. 61 de la LIR.

b.- Renta afecta:

Los retiros efectivamente imputados al Fondo de Utilidades Tributables que debe llevar el EP en Chile, determinado al cierre del año o período respectivo, o FUT Definitivo. Si el retiro resulta imputado a Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT⁹), también determinado al término del ejercicio, no se devenga el Impuesto ni dichos retiros quedan en calidad de retiros en exceso.

Por lo tanto, si tales retiros resultan efectivamente imputados a FUT o a FUNT, quedan con su situación tributaria resuelta, salvo que la imputación ocurra con motivo de los supuestos de re-inversión de los retiros previsto en el Art. 14 de la L.I.R.

c.- Exclusiones:

Las exclusiones al hecho gravado son aquellas generales contempladas en la Ley de la Renta o en leyes especiales. A modo de ejemplo, mencionamos:

- Las cantidades que correspondan a la distribución de utilidades o de fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta;
- Las devoluciones de capitales de acuerdo a las normas del Art. 17, número 7 de la L.I.R.;
- Las devoluciones de capitales que se acojan a las franquicias al D.L. N° 600, de 1974, y únicamente hasta el monto del capital efectivamente internado o invertido en Chile.

d.- Base imponible:

Las normas sobre base imponible del Impuesto Adicional Anual se encuentran en el propio Art. 58 N°1 y en el Art. 62¹⁰, ambos de la L.I.R., y a ellas debemos remitirnos para el caso de los retiros en análisis.

El retiro en cuestión constituye la renta afecta pero no necesariamente es la base imponible del Impuesto. Al igual que el caso de los dividendos y retiros sin EP, para arribar a ésta se debe sumar cuando corresponda el incremento por el crédito de primera categoría en la forma establecida por el inciso segundo del Art. 58 de la L.I.R.

⁹ La Autoridad Fiscal ha entregado importantes instrucciones e interpretaciones sobre este registro y su composición, mediante Circular 68 de 2010.

¹⁰ No es el objetivo de este trabajo hacer un análisis del citado artículo 62, el que dejamos para una edición posterior de la revista.

Sin perjuicio de lo anterior, el Art. 62 de la Ley impone la obligación de efectuar el mismo agregado y para efectos de la declaración anual referida anteriormente.

e.- Tasa:

La alícuota alcanza actualmente al 35% en el caso del régimen general o a la tasa que corresponda a utilidades remesadas bajo el amparo de un contrato ley bajo el Estatuto del Inversionista Extranjero D.L. 600¹¹.

Considerando los elementos del hecho gravado resumidos anteriormente, más adelante se desarrollan ejercicios que muestran la determinación del Impuesto Adicional.

3.2.- Normas de retención del Impuesto Adicional

Como hemos indicado anteriormente, el sistema de retención afecta al denominado “agente retenedor” mientras que las normas de devengo del Impuesto (las modalidades del impuesto) afectan al beneficiario de la renta, lo que se hace evidente en el caso de los retiros obtenidos con EP, aun cuando uno y otro poseen la misma personalidad jurídica.

En efecto, el Impuesto se devenga cuando los retiros resulten imputados al Fondo de Utilidades Tributables que debe llevar el EP, determinado al cierre del año o período respectivo. En efecto, ésta evaluación y consecuente imputación ocurre al 31 de diciembre, luego de haberse efectuado al FUT los agregados y deducciones previos a la imputación de los retiros.

Para la aplicación del sistema de retención no nos sirve el citado FUT de cierre de ejercicio sino que se debe recurrir a un FUT Nocional que permita al agente retenedor, el EP, precisar su deber de retención.

Dicho FUT Nocional debe ser confeccionado siguiendo criterios razonables considerando las instrucciones entregadas por la Autoridad Fiscal mediante resolución 2451 de 1991, relativa a la forma de determinar el Fondo de Utilidades Tributables establecido en el Art. 14 de la Ley, y mediante Circular 53 de 1990, capítulo XII.

Bajo ese orden de ideas, el citado FUT Nocional afectará la forma de calcular la retención dependiendo de si las utilidades acumuladas que le componen son suficientes, total o parcialmente, para cubrir el monto de los retiros. Así:

¹¹ Algunos comentarios adicionales se señalan para los casos D.L. 600 más adelante en 3.6.

a) FUT Ncional suficiente para cubrir los retiros con EP

Conforme se desprende de la primera parte del número 4 del Art. 74 N°4, el EP se encuentra obligado a efectuar la retención del Impuesto Adicional con la tasa correspondiente al hecho gravado, actualmente 35%, aplicada sobre la base imponible (retiro más incremento de primera categoría cuando corresponda según imputación ncional) y descontado al impuesto bruto resultante el crédito por Impuesto de Primera Categoría correspondiente.

b) FUT Ncional insuficiente para cubrir todo o una parte de los retiros sin EP

En este caso, el retiro no cubierto con FUT Ncional no se encuentra afecto a retención del Impuesto.

Respecto de lo anterior, si bien la primera parte del Art. 74 N°4 de la L.I.R. establece el deber de retener por todos los hechos gravados del Impuesto Adicional, asumimos que al no existir FUT al momento del retiro no existiría siquiera una expectativa de hecho gravado. Al no existir esa expectativa de hecho gravado respecto de otras rentas o cantidades se ha establecido una retención con tasa provisional de 20% a que se refiere el mismo Art. 74 N°4. Sin embargo, esta regla de tasa provisional no alcanza a las rentas del Art. 58 N°1, lo que supone la liberación de la retención¹².

En caso que el FUT de referencia cubra una parte del retiro, la retención del Impuesto sobre la parte cubierta se calculará de la manera señalada en la letra a) anterior y la parte no cubierta quedará liberada de acuerdo a ésta letra.

3.3.- Ejemplo base

Tal como lo hemos hecho en los casos anteriores (dividendos, retiros sin EP) para el desarrollo de casos debemos distinguir siempre si la determinación se refiere al cálculo de la retención al momento del retiro (Art. 74 N°4 L.I.R.) o al cálculo del Impuesto definitivo al cierre del ejercicio (Art. 58 N°1 L.I.R.).

¹² La Circular 53, de 1990, del SII, en su capítulo XII señala en su parte pertinente respecto de la retención que debería hacer el EP que *“Lo anterior (la retención) no es aplicable en el caso de los contribuyentes del artículo 58° N° 1 de la ley. Por consiguiente, cuando estas personas remesen al exterior cantidades con cargo a las utilidades generadas en el propio ejercicio en marcha, por no tener un FUT positivo al 31 de diciembre del año anterior o haberse agotado éste por las remesas efectuadas en el citado período, no procederá efectuar ninguna retención por concepto de impuesto adicional”*.

El siguiente ejemplo ilustra sobre la aplicación de la retención y posteriormente del Impuesto:

i.- Situación al momento del retiro (sistema de retención)

Asumimos que al momento del retiro el FUT Nocional del EP es suficiente para cubrir el retiro y que posee crédito de primera categoría con tasa 17%.

Retiro en beneficio del titular del EP (Art. 58, número 1 de la L.I.R.)	\$ 830
Impuesto de Primera Categoría asociado a ese retiro (Art. 58, inciso segundo, de la L.I.R.)	\$ 170
Base Imponible Impuesto Adicional Art. 62 L.I.R.	\$ 1.000
Tasa de Impuesto Adicional	35%
Impuesto Adicional aplicado	\$ 350
Crédito por Impuesto de Primera Categoría soportado (Art. 63 de la L.I.R.)	\$ (170)
Retención que el EP empresa debe enterar en arcas fiscales	\$ 180

Note el lector que la base imponible, el impuesto y la retención determinada son equivalentes al caso de los dividendos y retiros sin EP, lo que resulta del todo pertinente considerando que el sistema impositivo debe tender a la neutralidad del tributo.

ii.- Situación al cierre del ejercicio (modalidad del impuesto)

a.- El FUT de cierre de ejercicio cubre el retiro soportado anteriormente

La variación de IPC para el mes del retiro es 10% y para la retención es 9%,

Retiro en beneficio del titular del EP (83 + 10% de 83) (Art. 58, número 1, y 62, de la L.I.R.)	\$ 913
Impuesto de Primera Categoría asociado a ese retiro (170 + 10% de 170) (Art. 58 inciso segundo y 62, inciso final, de la L.I.R.)	\$ 187
Base Imponible Impuesto Adicional Art. 62 L.I.R.	\$ 1.100
Tasa de Impuesto Adicional	35%
Impuesto Adicional aplicado	\$ 385
Crédito por Impuesto de Primera Categoría soportado (Art. 63 de la L.I.R.)	\$ (187)
Impuesto Adicional neto determinado	\$ 198
Retención a rebajar, actualizada en un 9% (\$180 + 9% de \$180)	\$ 196,2
Saldo de la declaración, pago	\$ 1,8

b.- El FUT de cierre de ejercicio NO cubre el retiro soportado anteriormente

En este caso, si bien se ha practicado la retención del Impuesto al momento del retiro tomando como base un FUT de referencia que lo cubre, es posible que al término del año no exista FUT al cual imputar el retiro¹³, por lo que el retiro queda en calidad de exceso de retiro.

En este caso, no se consagra el hecho gravado con Impuesto Adicional, sino que se posterga en la forma antedicha, pudiendo el No residente presentar su declaración para efectos de solicitar la devolución de la retención soportada.

En el ejemplo, podrá solicitar devolución por la suma de \$196,2¹⁴.

3.4.- Incidencia del FUT y ejemplos prácticos

Ya hemos señalado que el hecho gravado comentado en los puntos anteriores debe armonizarse con las reglas generales de sujeción tributaria con impuestos finales contenidas en el Art. 14 de la Ley.

Por su parte, el sistema de retención debe aplicarse considerando un FUT Ncional a objeto de establecer el enfoque de cálculo de la retención del Impuesto.

A su vez, considerando que los retiros se afectan con la Modalidad de declaración, la retención que se determina constituye un abono al Impuesto Adicional Anual que se declare por el titular extranjero o casa matriz, o bien, se podrá solicitar su devolución si tales retiros quedan en calidad de excesivos.

Considerando esas posibilidades podemos establecer los siguientes escenarios:

i.- Al momento del retiro existe en el EP un FUT Ncional por monto suficiente para cubrirlo y al término del ejercicio existe en el EP un FUT definitivo también suficiente para cubrir dicho retiro.

¹³ Por ejemplo, el FUT de referencia podría ser \$1.000 y al cierre del ejercicio la empresa determina una pérdida tributaria que absorbe esa utilidad acumulada. Como resultado, la empresa puede solicitar un pago provisional por utilidad absorbida (Art. 31 N°3 de la L.I.R.) y el retiro en cuestión queda con su tributación con impuesto final pendiente hasta que se impute a utilidades tributables. Es decir, se establece un retiro en exceso.

¹⁴ Ello, sin perjuicio que por razones de llenado del formulario 22 respectivo esta retención se utilice para pagar parte de las obligaciones propias del EP. En este caso, tal pago podría considerarse como mayor patrimonio.

En este caso procederá efectuar la retención al momento del retiro considerando la tasa de 35% sobre una base que incluya el retiro y el respectivo incremento de primera categoría. Respecto del Impuesto Adicional Anual, procederá su aplicación plena sobre el retiro y su respectivo incremento de primera categoría, debiendo el titular extranjero o casa matriz hacer la declaración respectiva, incluyéndose actualmente además en la declaración las obligaciones propias del EP.

ii. Al momento del retiro no existe en el EP un FUT Nocial por monto suficiente para cubrirlo y al término del ejercicio existe un FUT definitivo que resulta ser suficiente para cubrir dicho retiro.

En este caso no procederá efectuar retención al momento del retiro. Respecto del Impuesto Adicional Anual, procederá su aplicación plena sobre el retiro y su respectivo incremento de primera categoría, debiendo el titular extranjero o casa matriz hacer la declaración respectiva.

En caso que el EP asuma el impuesto definitivo por cuenta de su casa matriz, este pago en abril tendrá la calidad de retiro cuya situación tributaria deberá evaluarse nuevamente y de acuerdo a los criterios que se comentan en este documento.

iii. Al momento del retiro existe en el EP un FUT Nocial por monto suficiente para cubrirlo y al término del ejercicio NO existe en el EP un FUT definitivo suficiente para cubrir dicho retiro.

En este caso procederá efectuar la retención al momento del retiro considerando la tasa de 35% sobre una base que incluya el retiro y el respectivo incremento de primera categoría. Respecto del Impuesto Adicional Anual, no procederá su aplicación quedando un exceso de retiro para ejercicio siguiente. El titular extranjero o casa matriz debe hacer la declaración respectiva para solicitar la devolución de lo retenido.

iv.- Al momento del retiro NO existe un FUT Nocial para cubrirlo y al término del ejercicio tampoco existe un FUT definitivo para cubrir dicho retiro.

En este caso el EP no procede efectuar retención al momento del retiro y no procederá la aplicación el impuesto al cierre del año, quedando un exceso de retiro para ejercicios siguientes.

Debe tenerse presente que el mecanismo de retención constituye una norma legal de resguardo y ordenamiento fiscal que no atiende excepciones, salvo el caso facultativo de la reinversión de retiros previsto en el Art. 14 de la LIR. Así, incluso si el retiro se efectúa en el mes de diciembre, y existe FUT nocional a esa fecha, procederá dar cumplimiento al deber de retener en los términos anotados anteriormente.

A continuación precisamos algunas de las situaciones anteriores mediante el desarrollo de casos.

3.4.1.- FUT Nocional suficiente para cubrir los retiros y FUT de cierre de ejercicio también cubre dichos retiros

Este es el caso base que hemos utilizado en el caso de dividendos y retiros sin EP, que precisamente volvemos a utilizar con fines metodológicos y de comparación.

PLANTEAMIENTO

En mayo del Año 1 un EP formalizado en Chile soporta un retiro bruto efectuado por su casa matriz extranjera, por la suma de \$40.000.000.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicho EP determinó un FUT que posee la siguiente situación en relación a rentas y créditos de primera categoría, cuyos valores constituyen el saldo inicial del presente año y se encuentran actualizados a la fecha del retiro (reajuste nocional 2%):

Utilidad acumulada	Tipo	Utilidad	Crédito	Año origen	Año percepción
Utilidades sin crédito de primera categoría	Ajenas	25.500.000	0	2002	2004
Utilidades con crédito de primera categoría, tasa 17%	Ajenas	20.400.000	4.178.308	2004	2007

La variación de I.P.C. aplicable entre el retiro y la retención hasta el cierre del ejercicio asciende a 6%.

La variación de I.P.C. aplicable entre noviembre el año anterior y noviembre del Año 1 asciende a 10%.

Al 31 de diciembre del año en curso, el EP determina un FUT antes de imputar retiros por la suma de \$79.500.000, de acuerdo al siguiente detalle:

Concepto	Control	Utilidad ajena 2004, sin crédito	Utilidad ajena 2007, con crédito	Utilidad propia, Año 1 en curso	Impuesto del Año 1	Incremento de la categoría, factor 0.204819	Crédito de la categoría factor 0.204819
Saldo inicial de FUT, nominal	45.000.000	25.000.000	20.000.000	0	0	4.096.380	4.096.380
Reajuste 10%	4.500.000	2.500.000	2.000.000	0	0	409.638	409.638
Renta Líquida imponible de primera categoría del año en curso	30.000.000	0	0	24.900.000	5.100.000	5.099.993	5.099.993
Subtotal antes de imputar retiros	79.500.000	27.500.000	22.000.000	24.900.000	5.100.000	9.606.011	9.606.011

DESARROLLO

1.- Determinación del FUT de referencia al momento del retiro

Concepto	Control	Utilidad ajena 2004, sin crédito	Utilidad ajena 2007, con crédito 17%	Incremento de 1a categoría	Crédito de la categoría
Saldo inicial de FUT, nominal	45.000.000	25.000.000	20.000.000	4.096.380	4.096.380
Reajuste 2%	900.000	500.000	400.000	81.928	81.928
Subtotal antes de imputar retiros	45.900.000	25.500.000	20.400.000	4.178.308	4.178.308
Retiros,	(40.000.000)	(25.500.000)	(14.500.000)	(2.969.876)	(2.969.876)
FUT Nocional para retiros siguientes del mismo año	5.900.000	0	5.900.000	1.208.432	1.208.432

En el ejemplo se ha utilizado como referencia el criterio legal establecido en el Art. 14 de la Ley, que señala que se debe realizar la imputación del retiro comenzando por las utilidades tributables acumuladas más antiguas que contenga el FUT¹⁵. En el ejemplo, las utilidades más antiguas fueron percibidas el año 2004.

De acuerdo a la determinación precedente, mediante la cual se establece la imputación nocional del retiro a utilidades tributables acumuladas, y en el entendido que se ha

¹⁵Art. 14, A), N°3, d), L.I.R.: Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán, en primer término, a las rentas o utilidades afectas al impuesto global complementario o adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa del impuesto de primera categoría que les haya afectado.

pagado, remesado o puesto a disposición la renta, es posible indicar las siguientes conclusiones:

- Aún no se consagra el hecho gravado con Impuesto Adicional, lo que ocurrirá con la imputación efectiva del retiro al FUT definitivo de cierre del Año 1.
- Se genera el deber de retener dicho impuesto, con tasa 35%, sobre el retiro más el incremento de primera categoría según imputación nocional, menos el respectivo crédito de primera categoría.
- Resulta del todo procedente analizar este retiro a la luz de los movimientos posteriores que registre el FUT, incluidos aquellos aumentos o disminuciones que se consideran ingresados al término del ejercicio tales como la renta líquida de categoría, utilidades recibidas de terceros durante el año, etc.

2.- Determinación de la retención Art. 74 N°4 L.I.R.

Concepto	Utilidades sin crédito	Utilidades con crédito 17%	Total
Monto bruto del retiro, actualizado en 6%	25.500.000	14.500.000	40.000.000
Incremento de primera categoría	0	2.969.876	2.969.876
Base bruta	25.500.000	17.469.876	42.969.876
Impuesto Adicional 35%	8.925.000	6.114.456	15.039.456
Crédito de primera categoría	0	(2.969.876)	(2.969.876)
Retención neta determinada	8.925.000	3.144.581	12.069.581
Remesa líquida	16.575.000	11.355.419	27.930.419

Una posible contabilización del retiro que pudiese hacer el EP se muestra a continuación:

Cuentas	Debe	Haber
Cuenta corriente casa matriz ZZZZ	40.000.000	
Retiros por pagar		27.930.419
Retención Impuesto Adicional por pagar		12.069.581
Totales	40.000.000	40.000.000

3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención al Fisco

El Formulario 50, de declaración mensual de impuestos, para el presente caso se muestra de manera resumida a continuación:

Líneas 1 a la 5 Tasa 35% ó D.L. N°600		Base Imponible		Impuesto Determinado		Crédito Art.63		Impuesto a Pagar		
1	Art.58 N°1 Establecimientos permanentes	10	42.969.876	130	15.039.456	88	2.969.876	12	12.069.581	(+)
2	Art.58 N°2 Accionistas sin domicilio ni residencia	100		131		101		102		(+)
3	Art.14 bis Remesas retiros de ut. y otras	103		136		104		105		(+)
4	Art.60 inc.1° Renta extranj. con cargo FUT	14		137		106		300		(+)
5	Art.60 Rta. chilenos no resid. con cargo FUT	61		138		107		62		(+)
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)							91	12.069.581	(=)
61	Más IPC							92		(+)
62	Más Multas e intereses							93		(+)
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO							94		(=)

Debe tener presente el lector que:

El plazo para enterar la retención es hasta el día 12 de junio del Año 1, según dispone el Art. 79 de la L.I.R.

El retardo en la declaración y entero de impuestos de retención conlleva la aplicación de intereses y multas, de acuerdo a lo dispuestos en los Arts. 53 y 97 N°11, del Código Tributario.

4.- Declaración anual del Impuesto Adicional

De acuerdo al planteamiento del caso, al cierre del año el EP determina un FUT antes de imputar retiros por la suma de \$79.500.000, monto que cubre los retiros del año. En razón de éstos datos, se perfecciona el hecho gravado con Impuesto Adicional al resultar imputados los retiros a utilidades tributables, en los términos señalados en el Art. 14, letra A), número 1, letra a) de la L.I.R. Los cálculos se muestran a continuación:

i.- FUT definitivo de cierre del año

Concepto	Control	Utilidad ajena 2004, sin crédito	Utilidad ajena 2007, con crédito	Utilidad propia, Año 1 en curso	Impuesto del Año 1	Incremento de 1a categoría	Crédito de la categoría
Saldo inicial de FUT, nominal	45.000.000	25.000.000	20.000.000	0	0	4.096.380	4.096.380
Reajuste 10%	4.500.000	2.500.000	2.000.000	0	0	409.638	409.638
Renta Líquida imponible de primera categoría del año en curso	30.000.000	0	0	24.900.000	5.100.000	5.099.993	5.099.993
Subtotal antes de imputar retiros	79.500.000	27.500.000	22.000.000	24.900.000	5.100.000	9.606.011	9.606.011
Retiros, actualizados en 6%.	(42.400.000)	(27.500.000)	(14.900.000)			(3.051.803)	(3.051.803)
FUT para el año siguiente	37.100.000	0	7.100.000	24.900.000	5.100.000	6.554.208	6.554.208

ii.- Determinación del Impuesto Adicional anual, Modalidad de declaración

La casa matriz extranjera deberá consignar los siguientes valores en la declaración anual de impuesto a la renta que ha de presentar en el mes de abril del Año 2:

Concepto	Utilidades sin crédito	Utilidades con crédito 17%	Total
Monto bruto del retiro, actualizado en 6%	27.500.000	14.900.000	42.400.000
Incremento de primera categoría	0	3.051.803	3.051.803
Base bruta	27.500.000	17.951.803	45.451.803
Impuesto Adicional 35%	9.625.000	6.283.131	15.908.131
Crédito de primera categoría	0	(3.051.803)	(3.051.803)
Impuesto neto determinado	9.625.000	3.231.328	12.856.328
Menos: Retención sobre retiro, \$12.136.147, actualizada en 6%			12.864.316
Saldo de la declaración			(7.988)

Lo anterior, sin perjuicio de las obligaciones tributarias que afectan al EP y que deben consignarse en la misma declaración anual de impuesto.

3.4.2.- FUT Nocional no cubre el retiro y FUT de cierre de ejercicio si cubre tal retiro

En este caso no procede efectuar retención al momento del retiro y si procede el Impuesto Adicional al cierre del año. El siguiente ejercicio ilustra un ejemplo de la situación indicada.

PLANTEAMIENTO

En mayo del Año 1 un EP en Chile soporta un retiro bruto efectuado por su titular extranjero por la suma de \$40.000.000.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicho EP determinó un FUT final negativo, originado en pérdida tributaria. Esta pérdida debidamente actualizada se deduce en la determinación de la RLI del presente año.

Concepto	Control	FUT neto año anterior	Impuesto del Año 1	Incremento de la categoría	Crédito de la categoría
Saldo inicial de FUT, nominal	(5.000.000)	(5.000.000)	0	0	0

Al 31 de diciembre del año en curso, el EP determina una renta líquida imponible de primera categoría positiva por la suma de \$35.500.000. Se determina además una base imponible del inciso tercero del Art. 21 de la L.I.R. por la suma de \$2.000.000.

La variación de I.P.C. aplicable entre al retiro y la retención hasta el cierre del ejercicio asciende a 6%.

La variación de I.P.C. aplicable entre noviembre el año anterior y noviembre del Año 1 asciende a 10%.

DESARROLLO

1.- Determinación del FUT Nocional al momento del retiro

De acuerdo al planteamiento del caso, este FUT Nocional es de valor negativo, razón por lo cual no procede su consideración para el cálculo de la retención del Impuesto Adicional.

2.- Determinación de la retención Art. 74 N°4 L.I.R.

De acuerdo a lo expuesto la retención no resulta aplicable, por lo que la casa matriz obtiene un retiro líquido de \$40.000.000.

Ahora bien, la falta de retención y la posterior aplicación efectiva del Impuesto Adicional, por resultar imputado el retiro a FUT de cierre de ejercicio, puede generar un nuevo hecho gravado con el Impuesto puesto que usualmente el pago del impuesto anual es asumido por el EP por cuenta de su casa matriz o titular. Este pago se considera un retiro y si el EP tiene FUT a ese momento entonces deberá retener el Impuesto¹⁶.

3.- Determinación del FUT de cierre del ejercicio

El FUT del EP quedaría como sigue una vez imputados los retiros.

Concepto	Control	FUT Neto año en curso	Impuesto del Año 1	Incremento de la categoría	Crédito de la categoría
Saldo inicial de FUT, nominal	(5.000.000)	(5.000.000)	0	0	0
Reajuste 10%	(500.000)	(500.000)	0	0	0
Renta Líquida imponible de primera categoría del año en curso	35.500.000	29.465.000	6.035.000	6.034.992	6.034.992
Reposición pérdida de arrastre utilizada como gasto en la RLI	5.500.000	5.500.000	0	0	0
Subtotal antes de imputar retiros	35.500.000	29.465.000	6.035.000	6.034.992	6.034.992
Retiros \$40.000.000, actualizados en 6%, con tope del FUT disponible.	(35.500.000)	(29.465.000)	(6.035.000)	(6.034.992)	(6.034.992)
FUT para el año siguiente	0	0	0	0	0

¹⁶ Algunas empresas han consultado a la Autoridad Fiscal sobre la procedencia de aplicar una retención interna o voluntaria que permita gestionar créditos excesivos o retiros imprevistos. Véase Oficio 487 de 1995.

De acuerdo al planteamiento del caso, al cierre del año la sociedad determina un FUT positivo situación que determina que parte de los retiros del año se consideren retiros en exceso y otra parte efectivamente gravados, según se muestra a continuación debiendo esperar la aplicación del Impuesto final hasta la oportunidad en que ellos se imputen efectivamente a FUT. La parte efectivamente imputada a FUT genera Impuesto Adicional que ha declarar el beneficiario respectivo.

De acuerdo a esa imputación, se concluye que del retiro de \$40.000.000 ha de tributar con Impuesto Adicional la suma de \$35.500.000, imputada a FUT, y la diferencia queda en situación de exceso para el ejercicio siguiente.

4.- Declaración anual del Impuesto Adicional.

En este caso el EP deberá presentar su declaración anual de impuesto a la renta mediante el formulario 22 para las obligaciones que le afectan como empresa y para declarar el Impuesto Adicional que afecta a su casa matriz:

35	Impuesto Primera Categoría sobre rentas efectivas	18	35.500.000	19	-x-	20	6.035.000	(+)	
36	Impuesto Específico a la actividad minera (Art. 64 bis)	824				825		(+)	
37	Impuesto Primera Categoría sobre rentas presuntas	187		188		189		(+)	
38	Impuesto Único Primera Categoría.	195	2.000.000			196	700.000	(+)	
43	Impuesto Adicional Ley de la Renta	32	35.500.000	76	6.034.992	34	12.425.034	(+)	
52	Retenciones por rentas declaradas en línea 7 y otras	832	Retenciones por rentas declaradas en línea 1, 3, 4, 5 y otras	833	No hubo	834	0	(+)	
56	RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL DE IMPUESTO A LA RENTA						305	19.160.034	(=)

Según señalamos anteriormente, si el EP paga el Impuesto Adicional de \$12.425.034 por cuenta de su titular¹⁷, este monto debe considerarse un nuevo retiro cuyo periodo corresponde al mes de abril correspondiente al pago o compensación y cuya situación tributaria frente a la retención debe evaluarse en los términos reseñados anteriormente.

¹⁷ O cualquier otra obligación tributaria o pago por cuenta de dicha casa central.

3.5.- Partidas del inciso primero del Art. 21 de la L.I.R.

De acuerdo al inciso tercero del Art. 21 de la L.I.R. el sujeto pasivo de la obligación tributaria de esta norma de control fiscal, respecto de las partidas del inciso primero de dicho artículo, es el contribuyente del Art. 58 número 1 de la Ley, esto es, el titular no residente del EP en Chile.

Respecto del deber de retener, tampoco resulta aplicable la retención con tasa provisional de 20% dispuesta por el Art. 74 n°4 de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, también resulta interesante analizar la situación tributaria de estas partidas cuando quien asume económicamente o formalmente el monto del impuesto de control es el EP en vez del titular extranjero.

Relacionado a lo anterior, en caso que al titular del EP se le atribuyan partidas afectas al Art. 21 en comento, originadas en otras empresas chilenas, deberá cumplir con el impuesto de control en los términos señalados anteriormente.

3.6.- Incidencia de un Contrato D.L. 600

Al igual que el caso de los dividendos y retiros sin EP, la retención del Impuesto Adicional se obtiene al aplicar la diferencia de tasas entre la tasa de 42% y la tasa de primera categoría, al monto de los retiros agregando una cantidad equivalente al impuesto de Primera Categoría y sin derecho a crédito.

Considerando los mismos datos utilizados en el caso de dividendos:

Retiro entregado por empresa chilena a No residente D.L.600	\$ 830
Impuesto de Primera Categoría soportado por ese retiro	\$ 170
Base Imponible del Impuesto Adicional	\$1.000
Tasa de Impuesto Adicional	25%
Impuesto Adicional aplicado	\$ 250

Puede observarse que con la retención practicada el retiro completa una tributación efectiva y final de 42%. En efecto:

Impuesto de primera categoría	\$ 170
Impuesto retenido	\$ 250
Carga tributaria total	\$ 420
Renta bruta	\$1.000
Tasa Carga efectiva	42%

Sin perjuicio de lo anterior, recuerde el lector que la tasa de la primera categoría ha variado en los últimos años, y volverá hacerlo de manera transitoria a contar del año tributario 2012¹⁸, por lo que la tasa de retención a aplicar puede variar según la imputación que se haga en los términos analizados en los números precedentes.

4.- INCIDENCIA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DTI

Según indicamos anteriormente, la situación de los EP en el ámbito de la ley interna y de los convenios para evitar o aminorar la doble tributación internacional fue abordada en ediciones anteriores de la revista. En cada caso, se hizo distinciones entre el EP para fines de un convenio y para fines de la Ley doméstica.

Ciertamente puede haber coincidencia entre un tipo de EP y el otro. En todo caso el Estado contratante del lugar donde el EP desarrolla actividades mantiene su potestad tributaria sin limitaciones, es decir, puede aplicar su ley doméstica sin restricciones de naturaleza y de tasa.

Bajo ese contexto general, para la aplicación de un convenio para evitar la DTI el tratamiento de los retiros obtenidos mediante un EP en Chile no es el mismo que se da a los dividendos y retiros obtenidos sin EP. El caso de los dividendos y de los retiros se trata en el Art. 10º de los convenios. El caso de las rentas de un EP se trata en el Art. 7 de los mismos (sin considerar el caso con Argentina).

En consecuencia, en la medida que siga vigente el sistema integrado de imposición el cálculo de las retenciones y del Impuesto Adicional por retiros y dividendos en beneficio de residentes del otro Estado contratante se realiza de la misma manera que para los casos de retiros obtenidos mediante un EP en Chile. En el evento que el sistema integrado dejase de aplicarse, comenzarán a regir las limitaciones de tasas para tales dividendos y retiros sin EP, limitaciones que no se darían para el caso de los EP, materia que se analizaría con mayor detalle en su caso.

En el punto 5.2 siguiente incluimos un caso de EP de convenios que la empresa extranjera decide además formalizarlo como un EP de la ley chilena.

¹⁸ La ley 20.455, publicada el 31 de Julio del 2010, establece tasas de categoría transitorias. Para el año tributario 2012 la tasa ascenderá a 20%, para el año tributario 2013 a 18.5% y para el 2013 y siguientes volverá a 17%. Véase Circular 63 del SII, de 2010.

5.- DESARROLLO DE CASOS

5.1.- EP soporta retiro que excede el FUT Ncional y que al cierre del ejercicio resulta cubierto en parte por FUT definitivo

PLANTEAMIENTO

En mayo del Año 1 un EP soporta un retiro de parte de su casa matriz extranjera por la suma de \$40.000.000.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicho EP determinó un FUT que posee la siguiente situación en relación a rentas y créditos de primera categoría:

Utilidades acumuladas	Utilidad	Crédito
FUT, tasa de crédito 17%	7.500.000	1.536.143
FUT, tasa de crédito 0%	7.500.000	0

La actualización de los retiros y de la retención que se determine es 0% (no hubo inflación).

Al 31 de diciembre del Año 1 dicho EP determina un FUT definitivo antes de imputar retiros que posee la siguiente información:

Utilidades acumuladas	Utilidad	Crédito
Utilidades ajenas	10.000.000	2.048.190
RLI del ejercicio	10.000.000	1.700.000
Ajuste de depreciación acelerada	5.000.000	0
FUNT (ingresos no renta)	7.500.000	0
FUNT (utilidades Impto. Único de 1a categoría)	7.500.000	0
Total utilidades acumuladas	40.000.000	0

Finalmente, el EP mediante Formularios 29 enteró en arcas fiscales pagos provisionales mensuales que actualizados al cierre del año ascienden a \$4.000.000.

DESARROLLO

1.- FUT Nocional al momento del retiro

En el presente caso el FUT Nocional se encuentra determinado y asciende a la suma de \$15.000.000 con crédito de primera categoría de 17% respecto de \$7.500.000 y sin crédito los otros \$7.500.000.

2.- Determinación de la retención Art. 74 N°4 L.I.R.

Como el retiro es cubierto en parte por el FUT Nocional por la suma de \$15.000.000 procede la retención del Impuesto Adicional sobre éste monto según se muestra en la siguiente tabla y la diferencia de \$25.000.000 no se ve sujeta a retención de impuesto:

Concepto	FUT con crédito 17%	FUT sin crédito	TOTAL
Monto bruto del retiro	7.500.000	7.500.000	15.000.000
Incremento de primera categoría	1.536.143	0	1.536.143
Base bruta	9.036.143	7.500.000	16.536.143
Retención de Impuesto Adicional 35%	3.162.650	2.625.000	5.787.650
Crédito de primera categoría	(1.536.143)	0	(1.536.143)
Retención determinada	1.626.507	2.625.000	4.251.507

La remesa líquida se muestra a continuación:

Total retiro	40.000.000
Retención	(4.251.507)
Remesa líquida	35.748.493

3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención Fisco

El Formulario 50 se muestra de manera resumida a continuación:

Líneas 1 a la 5 Tasa 35% ó D.L. N°600		Base Imponible		Impuesto Determinado		Crédito Art.63		Impuesto a Pagar	
1	Art.58 N°1 Establecimientos permanentes	10	16.536.143	130	5.787.650	88	1.536.143	12	4.251.507 (+)
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)							91	4.251.507 (=)
61	Más IPC							92	(+)
62	Más Multas e intereses							93	(+)
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO							94	(=)

El plazo para declarar y enterar la retención del Impuesto, de conformidad al Art. 79 de la Ley, es hasta el 12 de junio del año respectivo, considerando que el retiro se materializó en mayo de dicho año.

4.- Imputación de los retiros en el FUT definitivo de cierre del ejercicio

Considerando la información señalada en el Planteamiento, el FUT definitivo antes de imputar retiros e imputados éstos se muestra a continuación

Concepto	Control	FUT Neto ajeno	FUT Neto propio	Impuesto	Incremento de la Categ.	Crédito de la categ.	Ajuste de depreciación acelerada	FUNT
Subtotal antes de imputar retiros	40.000.000	10.000.000	8.300.000	1.700.000	2.048.190	3.748.190	5.000.000	15.000.000
Retiros del año, debidamente actualizados	(40.000.000)	(10.000.000)	(8.300.000)	(1.700.000)	(2.048.190)	(3.748.190)	(5.000.000)	(15.000.000)
Saldo FUT para el año siguiente	0	0	0	0	0	0	0	0

5.- Declaración anual del Impuesto Adicional

Considerando la imputación realizada al FUT de cierre del ejercicio, anotada en el punto anterior, se concluye que la totalidad del retiro queda con su situación tributaria cerrada al cierre del Año 1.

En efecto, del retiro por \$40.000.000, la suma de \$25.000.000 se grava con el Impuesto Adicional y la diferencia de \$15.000.000 queda liberada del citado Impuesto al imputarse a FUNT. Un resumen previo a la declaración anual de impuesto a la renta del titular del EP se muestra a continuación:

Declaración	Montos \$
Retiros actualizados	25.000.000
Incremento de primera categoría	2.048.188
Base imponible	27.048.188
Impuesto bruto determinado	9.466.866
Rebaja de crédito primera categoría	(3.748.188)
Impuesto neto determinado	5.718.678
Retenciones de impuesto, reajuste 0%	(4.251.507)
Saldo a pagar	1.467.171

La información anterior incorporada a un formulario 22 de declaración anual de impuesto a la renta sería la siguiente, considerando la RLI de primera categoría del EP por la suma de \$10.000.000 y los PPM por \$4.000.000:

35	Impuesto Primera Categoría sobre rentas efectivas	18	10.000.000	19	No hay	20	1.700.000	(+)	
36	Impuesto Específico a la actividad minera (Art. 64 bis)	824				825		(+)	
37	Impuesto Primera Categoría sobre rentas presuntas	187		188		189		(+)	
38	Impuesto Único Primera Categoría.	195				196		(+)	
43	Impuesto Adicional Ley de la Renta	32	27.048.188	76	3.748.188	34	5.718.678	(+)	
49	Pagos provisionales	36	4.000.000		Crédito fiscal AFP	848	849	4.000.000 (+)	
52	Retenciones por rentas declaradas en línea 7 y otras	832			Retenciones por rentas declaradas en línea 1, 3, 4, 5 y otras	833	4.251.507	834	4.251.507
56	RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL DE IMPUESTO A LA RENTA						305	(832.829)	(=)

En este ejemplo, existe un Impuesto Adicional que no es cubierto por el crédito de primera categoría ni por las retenciones de impuesto efectuadas sobre los retiros a la casa matriz. Este monto no cubierto con tal crédito y retención asciende a la suma de \$1.467.171 y que resulta pagado con parte de los pagos provisionales mensuales que invoca en el EP en la declaración. Este monto de Impuesto Adicional que es pagado con dichos PPM ha de considerarse un retiro que se sujeta a las reglas de retención y devengo del Impuesto comentadas anteriormente.

5.2.- Servicios prestados en Chile se consideran EP de convenio y sociedad extranjera evalúa operar con un EP de la ley interna

PLANTEAMIENTO

La sociedad extranjera BUILDINGS AND BUDGETS (en adelante BB), con asiento en Bélgica, ha ganado en Chile una licitación internacional para el diseño, construcción, implementación, operación y mantenimiento de una planta de generación eléctrica.

Para este efecto ha decidido crear una filial chilena consistente en una sociedad de personas de responsabilidad limitada, BB Ltda., quien mediante cesión asumirá la operación de la planta. Esta filial actuará como mandante solicitando a la empresa

extranjera y sus relacionadas los servicios necesarios para el diseño, construcción e implementación de la planta.

Con cada mandataria procederá a firmar contratos que se resumen a continuación:

Tipo servicio a prestar a BB Ltda.	Nombre prestador extranjero	Tipo relación con la empresa chilena	País de residencia del prestador	Valor pactado en Euros (Eu\$), monto bruto	Duración del Servicio
Diseño	BB (Bélgica)	Relacionada	Bélgica	10.000.000	8 meses
Construcción	BB BV	Relacionada	Holanda	8.000.000	23 meses
Implementación	BB S.A.	Relacionada	EEUU	5.400.000	6 meses

Los pagos son brutos y consideran cualquier tipo de gasto que las empresas extranjeras deban incurrir para prestar el servicio, en Chile o en el extranjero.

La empresa BB (Bélgica) destinará un equipo de 6 profesionales especializados a desarrollar la actividad de diseño en Chile, para lo cual les arrendará una oficina cuyo costo ascenderá a Eu\$5.000 mensuales. Cada profesional en promedio obtiene una renta bruta de Eu\$10.000 mensuales. Los gastos de vida de cada profesional en Chile, incluyendo vivienda y alimentación, se estima que en promedio ascenderá a unos Eu\$2.000 y son asumidos por la empresa. En equipamiento para el trabajo en oficina y terreno, tales como computadores, gastos de impresión, comunicaciones, arriendo de camionetas, etc., se estiman gastos por USD\$15.000 mensuales. Además, se estiman gastos de llegada y de salida por Eu\$1.000.000 en total y gastos de gestión y servicios externos por otros Eu\$2.000.000.

La empresa BB (Bélgica), necesita precisar la situación tributaria de los servicios que prestará en Chile y la conveniencia de operar directamente desde el extranjero o mediante un EP formal establecido en Chile. Para este efecto desea estimar la carga tributaria efectiva chilena en uno u otro caso, teniendo presente que ella está afectada al principio de renta mundial en su respectivo país¹⁹ y podrá hacer uso de los impuestos chilenos como crédito en Bélgica.

¹⁹ Este alcance dice relación con el principio de exclusión que afecta a aquellas personas que siendo residentes de un Estado Contratante no se encuentran afectas a imposición por todas sus rentas de fuente nacional o extranjeras en dicho Estado, exclusión que se encuentra contenida en el Art. 4 de los Convenios suscritos por Chile (sin considerar el caso de Argentina).

DESARROLLO

1.- Comentarios al Convenio Chile-Bélgica

Los servicios que preste BB (Bélgica) para efectos del Convenio se podrían considerar beneficios empresariales.

Tales servicios podrán dar origen a un EP en Chile de aquellos a que se refiere el Párrafo primero del Art. 5 del mismo, o bien, a un EP de aquellos previstos en las letras a) y/o b) del Párrafo tercero del mismo artículo, lo que dependerá del caso particular.

Lo anterior supone evaluar si la actividad de los ejecutivos da lugar a “un lugar fijo de negocios” mediante el cual se desarrolla “todo o parte” de la actividad de la empresa. Si se cumplen ambos requisitos, entonces para efectos del EP se tendrá un EP desde el primer día de operación sin importar la duración que tenga el servicio.

Si tales requisitos no se cumplen, dado que el servicio proseguirá por 8 meses, se tendrá igualmente un EP de servicios de acuerdo al Párrafo 3 por cumplirse el plazo de tiempo mínimo requerido, 6 meses o 183 días dentro de un periodo de 12 meses, según proceda. En ambos casos, el EP se reconoce también desde el primer día. En ambos sí importa la duración mínima que tendrá el servicio.

Frente al reconocimiento de un EP para efectos del Convenio Chile recupera la potestad tributaria sobre las respectivas rentas o beneficios empresariales y sin limitaciones. Y por tanto el Impuesto Adicional se aplicará desde el primer día.

De acuerdo a los criterios señalados por la Autoridad Fiscal²⁰, frente a un EP de convenio es posible que los beneficios empresariales de este caso tributen como asesorías técnicas, o bien, que tributen como rentas de un EP en la medida que se formalice como tal en Chile.

En los puntos siguientes se analizan esas situaciones comenzado por el caso en que no se reconociese un EP de servicios frente al Convenio ni se estableciese un EP formal doméstico.

²⁰ Oficio 3397 de 2007 y oficio 2890 de 2005.

Sin perjuicio de lo anterior, se estima que un análisis similar debería hacerse para los servicios que prestarán las empresas relacionadas situadas en España y en EEUU²¹, considerando las normas de control contenidas en los Convenios que permiten sumar contratos y/o empresas para efectos de evaluar un EP y calcular límites temporales²².

2.- Los servicios no configuran un establecimiento permanente

Asumiendo que estamos en presencia de una asesoría técnica cuyas características no originan un EP de convenio, cuyo hecho gravado con Impuesto Adicional se encuentra señalado en el Art. 59, inciso cuarto, N°2, inciso final de la L.I.R., los Eu\$10.000.000 se gravarían con un tasa de 20% al tratarse de empresas relacionadas en la forma que señala la parte final de inciso primero del Art. 59 de la L.I.R. Sin embargo, al ser el beneficiario de la renta residente en Bélgica, país con el cual Chile tiene vigente un Convenio para evitar la doble tributación internacional, tal renta de acuerdo al art. 7 del Convenio se podría considerar un beneficio empresarial que sólo debería tributar en ese país, asumiendo eso sí que no se configura un EP.

Sin perjuicio de lo anterior, se asume para el desarrollo del caso que los servicios prestados para diseñar la planta eléctrica en cuestión no son Diseños a que se refiere el Artículo 12 del Convenio con Bélgica. De serlo (Diseños), tales servicios no se considerarían beneficios empresariales del Artículo 7 sino que del citado Art.12 del Convenio, caso con el cual procede gravarlos en Chile pero con la tasa limitada que establece ese Art. 12.

3.- Los servicios se obtienen a través de un establecimiento permanente de la Ley interna chilena

Es decir, la empresa extranjera prestadora del servicio de diseño decide formalizar un establecimiento permanente en Chile que podrá ser una agencia, oficina, sucursal o representación, cumpliendo los trámites y formalidades pertinentes a cada caso, de acuerdo al Art. 58 N°1 de la L.I.R..

²¹ Teniendo presente que el Convenio Chile-EEUU aún no ha empezado a tener vigencia, aspecto temporal que amerita consideración frente a las normas del Art. 82 de la L.I.R.

²² Por ejemplo, el convenio con España indica en el Párrafo 3 del Art. 5 lo siguiente: “A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares”.

En este caso la base imponible será dual por cuanto se aplicará el impuesto de categoría y posteriormente el Impuesto Adicional abonando el primero. En este caso ambos impuestos se aplicarán sobre una suma libre de gastos y costos (producto de la contabilidad completa a llevar), según se muestra a continuación (en Euros):

Concepto	Cantidad	Valor	Meses	Subtotal	Total
Ingresos por servicio de diseño					\$ 10.000.000
Costo de oficina	1	5000	8	\$ 40.000	
Costo por cada profesional	6	10000	8	\$ 480.000	
Los gastos de vida de cada profesional en Chile	6	2000	8	\$ 96.000	
En equipamiento	1	15000	8	\$ 120.000	
Gastos de llegada y salida				\$ 1.000.000	
Gastos de gestión y servicios externos				\$ 2.000.000	
Total costos y gastos estimados					(\$3.736.000)
Utilidad esperada antes de impuestos					\$ 6.264.000

Con esos datos, el impuesto de primera categoría que afectará al EP ascenderá a la suma de Eu\$1.064.880²³ y el Impuesto Adicional que afectará al titular extranjero ascenderá a la suma bruta Eu\$2.192.399.-

La utilidad neta para la empresa extranjera ascenderá a la suma de Eu\$4.071.599 según se resume a continuación asumiendo que se retira el total de utilidades netas que genere el EP (En Euros):

Retiro de utilidad	\$ 5.199.120
Incremento de primera categoría	\$ 1.064.879
Base imponible Impuesto Adicional	\$ 6.263.999
Impuesto Adicional 35%	\$ 2.192.399
Crédito de primera categoría	(\$ 1.064.879)
Impuesto Adicional neto	\$ 1.127.521
Flujo neto al exterior	\$ 4.071.599

El retiro de utilidad anotado en la tabla anterior resulta de restar a la utilidad antes de impuesto el impuesto de primera categoría²⁴.

²³ Considerando la tasa actualmente vigente de 17%.

²⁴ Y para efectos de simplificar el desarrollo del ejercicio hemos obviado consideraciones sobre las monedas, la determinación del FUT, presentación del formulario 50, etc., para enterar la retención del Impuesto Adicional, aspectos que se deben tener presente en todo caso.

4.- Los servicios configuran un establecimiento permanente de Convenio pero no de la Ley interna chilena

En este caso se aplica la tributación con Impuesto Adicional con la tasa de 20% sobre los Eu\$10.000.000 al tratarse el beneficiario y el pagador de empresas relacionadas en los términos que indica en inciso primero del Art. 59 de las L.I.R.

Bajo este escenario la empresa no considera rebaja de gastos y costos sino que tributa sobre una base bruta.

Así las cosas, la utilidad neta en el negocio para la empresa extranjera ascendería a la suma de Eu\$4.264.000 según se resume a continuación:

Concepto	Valor
Ingresos por servicio de diseño	\$ 10.000.000
Total costos y gastos estimados	\$ 3.736.000
Utilidad esperada antes de impuestos	\$ 6.264.000
Impuesto Adicional 20%	\$ 2.000.000
Utilidad del proyecto	\$ 4.264.000

Sin perjuicio de lo anterior, si se estimará que los servicios en cuestión para los efectos del Convenio Chile-Bélgica deben considerarse “Diseños” se aplicarán las tasas limitadas a que se refiere el Art. 12 del Convenio, 5% o 10% según proceda.

6.- BIBLIOGRAFIA

Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, Condensed Version, July 2010.

Informe sobre establecimientos permanentes, Edición 1 de la revista del Centro de Estudios Tributarios, profesor Alberto Cuevas.

Informe sobre establecimientos permanentes, Edición 2 de la revista del Centro de Estudios Tributarios, profesor Alberto Cuevas.

Informe sobre establecimientos permanentes, Edición 3 de la revista del Centro de Estudios Tributarios, profesor Alberto Cuevas

Convenio para evitar la doble tributación internacional Chile-Bélgica.

Circular del SII N° 60, de 1990: Del crédito por impuesto de Primera Categoría en contra del Impuesto Adicional y del orden de imputación de los distintos créditos.

Resolución SII N° 2154, de 1991: Instrucciones para la confección del Fondo de Utilidades Tributables y el Registro FUT.

Circular SII N°66, de 1997: Opción de imputación de los retiro al FUT, por año de origen o por año de percepción de las utilidades acumuladas.

Circular del SII N° 53, de 1990: Capítulo XII: Modificaciones introducidas al Art. 74 N°4, de la Ley de la Renta, por la Ley 19.895 de 1990.

Circular del SII N° 56, de 1986: Tratamiento tributario de las partidas del Art. 21 de la L.I.R.

Circular del SII N° 40, de 1992: Cantidades que deben ser incrementadas por concepto del crédito por impuesto de Primera Categoría en la base imponible del Impuesto Adicional.

Circular del SII N° 21, de 1994: Instrucciones para la aplicación del Impuesto Adicional en el caso de inversionistas extranjeros acogidos a un contrato D.L. 600.

Circular SII 81, de 1998, apartado 7.13: Situación del retiro que incluye el impuesto de primera categoría.

