

TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES, EL IMPUESTO ADICIONAL A LA RENTA. INTRODUCCIÓN GENERAL.

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.



1.- INTRODUCCIÓN.

Datos publicados por el Banco Central de Chile, muestran que desde hace varios años se incrementa la presencia de grupos empresariales extranjeros operando o invirtiendo en el país, al mismo tiempo que se incrementa la inversión de grupos económicos chilenos en el exterior¹. Profesionales de las más diversas áreas prestan servicios a personas residentes en distintos estados o territorios. Tales movimientos de inversiones y servicios generan oportunidades, mercados emergentes, tomas de control, diferentes tipos de arbitraje, los que se materializan en flujos económicos

¹Invitamos al lector a revisar información en <http://www.bcentral.cl/estadisticas-economicas/index.htm>

internacionales de la más diversa naturaleza, inmersos en diferentes y a veces solapados regímenes o sistemas tributarios.

Los países o estados, involucrados en tales transacciones y flujos, legítimamente establecen los principios de sujeción tributaria y mecanismos que les genere el financiamiento necesario para sus presupuestos, gasto fiscal e instrumentos de crecimiento, que estimen pertinentes de acuerdo a su realidad económica y políticas públicas respectivas.

En relación a las empresas, inversionistas, intermediadores, asesores y prestadores de servicios, aspectos de cumplimiento tributario pueden afectar sus costos y expectativas, siendo la doble tributación internacional uno de los temas más recurrentes. La erosión en la recaudación, ha sido una de las principales preocupaciones que enfrentan los estados en materias tributarias, lo que les ha llevado a establecer criterios de control, a reconocer la competencia fiscal internacional y a generar cooperación fiscal internacional, entre otros.

Organizaciones nacionales, transnacionales y multilaterales también prestan significativa atención a estas materias, siendo tal vez la OCDE una de las principales entidades avocada al estudio de la mismas².

Por lo tanto resulta necesario que asesores, empresarios, agentes de gobierno, y la sociedad en general presten atención a los aspectos tributarios de las operaciones, inversiones y servicios que les atañen, con el fin de velar adecuadamente por sus expectativas e intereses.

Bajo ese marco general, en el ámbito de la Tributación Internacional³, en esta ocasión se expone una introducción a la tributación con el denominado Impuesto Adicional a la Renta, que afecta a las personas sin domicilio ni residencia en Chile⁴, por las rentas de fuente chilena que obtienen. En adelante no referimos a este análisis como la "Tributación de No residentes".

² OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Invitamos al lector a revisar los diferentes estudios que ha desarrollado esta organización. A modo de ejemplo: "Tax Co-operation 2009: Towards a Level Playing Field - 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information".

³ Si bien no existe una definición o impresión única acerca del concepto de "Tributación Internacional", en ediciones posteriores analizaremos sus posibles elementos y alcances.

⁴ Ello, sin perjuicio que otros impuestos de la Ley chilena pueden afectar a las mencionadas personas o a las operaciones que realizan. El análisis de caso requiere la consideración de todos los impuestos, derechos y gravámenes que debe potencialmente enfrentar un contribuyente.

El presente artículo introductorio comprende entonces las características y reglas generales que determinan la aplicación del Impuesto Adicional, la estructura que el mismo tiene en la Ley de la Renta, con atención general a las normas sobre el devengo del Impuesto y del deber de retener el mismo, y de las diferentes instrucciones que la Autoridad Fiscal ha establecido para facilitar su cumplimiento tributario. En cada tema que se aborde para ilustrar su aplicación práctica se intenta además un breve ejemplo conceptual o numérico.

Sin perjuicio de los mencionados ejemplos, el análisis específico del devengo del Impuesto en las principales rentas y flujos que se remesan al exterior, o benefician a No residentes, así como las fortalezas y debilidades del sistema de "Tributación de No residentes", serán analizados en una próxima edición de la presente revista.

2.- ASPECTOS GENERALES.

Para el análisis del Impuesto Adicional a la renta se deben tener presente aspectos estructurales de orden legal y práctico que determinan, favorecen o limitan su ámbito de aplicación.

A continuación apuntamos aquellos aspectos que estimamos deben recibir una alta consideración al momento de analizar una situación tributaria susceptible de quedar bajo el ámbito del mencionado Impuesto⁵.

2.1.- Los principios de sujeción tributaria en la renta.

Para fijar su potestad tributaria y gravar la renta, algunos países utilizan criterios de domicilio, residencia, nacionalidad, presunciones, lugar de constitución, sede de dirección, etc., los que se aplican en un contexto personal o en un contexto real, a aquellas personas o aquellos hechos, actos, contratos o circunstancias que cada Estado estima deben contribuir al bien común mediante impuestos⁶. Un aspecto

⁵ La mayoría de los aspectos que se desarrollan en esta sección también determinan o inciden en la tributación internacional respecto de la "Tributación de residentes", esto es, personas con domicilio o residencia en Chile que obtienen rentas de fuente extranjera. Materia que será abordada en próximas ediciones de la revista.

⁶ Debe tenerse presente que el análisis en este documento se refiere a la tributación de la renta frente al Impuesto Adicional. No debe olvidar el lector que existen otros impuestos de aplicación general en los países, por ejemplo, para gravar el consumo,

esencial en la utilización de estos criterios es su conceptualización, en otras palabras, la delimitación de sus alcances. Definida la potestad impositiva en la renta, el criterio general fijado por los países en esta materia obedece a la Autodeterminación de los impuestos por parte del sujeto pasivo de la obligación impositiva, es decir, el propio contribuyente está llamado a aplicar, determinar, declarar y pagar los impuestos correspondientes.

Al establecer de manera objetiva o subjetiva el ámbito o alcance de esos criterios o enfoques, indudablemente quedan también implícitos y definidos aquellos aspectos no cubiertos que normalmente dan lugar a zonas de interpretación y aplicación tributaria diversa.

En el caso de Chile, tal como se verá más adelante, algunos de los criterios mencionados se utilizan con mayor énfasis que otros.

En general, nuestro sistema tributario en la renta utiliza criterios amplios, con pocas enumeraciones, generalmente no taxativas, atendiendo subjetivamente a la residencia como concepto amplio y la fuente de la renta, como concepto limitado. Así, la persona que posee como atributo personal su residencia o domicilio en el país, queda sujeto a una potestad impositiva omnicompreensiva de todas sus rentas o utilidades, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación. Por otro lado, la persona o entidad que carece de dicho atributo debe responder solamente por aquellas rentas cuya fuente u origen esté en el país, criterio que es el que se utiliza como regla general en la aplicación del Impuesto Adicional en análisis.

Ciertamente, para gravar la renta obtenida por los No residentes, otros países utilizan criterios similares a los que utiliza nuestro país y definen los alcances de esos criterios de manera similar a nuestro ordenamiento jurídico, pero no de manera análoga, lo que da lugar a diferencias de aplicación tributaria importantes.

En algunos casos esas diferencias de conceptos y alcances son aprovechadas por intereses individuales y pueden afectar negativamente los principios que dan forma a un sistema impositivo. La comunidad en general está llamada a velar por un correcto equilibrio entre los agentes participantes del sistema tributario.

Aparecen así diversos fenómenos e instituciones característicos de la Tributación Internacional, por ejemplo, la doble tributación internacional, los Convenios para evitar la misma, los sistemas domésticos de créditos y de retenciones, los precios de transferencia, las recaracterizaciones privadas o públicas, los traslados de base imponible, los atributos aparentes o artificiales, las sociedades interpuestas, arbitrajes de tasas, entre otros, materias que junto a otras serán tratadas en su oportunidad.

se utilizan criterios que normalmente entregan la potestad tributaria al país de consumo o destino de los bienes o servicios.

2.2.- Los principios de sujeción tributaria en el Impuesto Adicional.

Según se señaló de manera general en la sección anterior, las personas o contribuyentes que poseen como atributo personal el domicilio o residencia en nuestro país deben tributar por todas las rentas que obtienen. Con fines metodológicos diremos que están sujetos al denominado "Principio de renta mundial"⁷.

En el caso de Chile, dicho principio se encuentra establecido en el Art. 3º de la Ley de la Renta.

Así por ejemplo, un empleado, un contador o un empresario; residente en Chile; debe incluir en su base imponible personal las rentas que pudiera generarle la venta de acciones de una empresa extranjera o las rentas de arrendamiento que obtenga de un inmueble situado en el exterior, entre otras.

La cobertura de este Principio aparece entonces de manera amplia y comprensiva de todos los ingresos, utilidades e incrementos de patrimonio que favorezcan a una persona o agrupación de personas, incluyéndose aquellas rentas que tengan su fuente en Chile o en el extranjero⁸.

En lo que interesa a la presente introducción del Impuesto Adicional, diremos que con fines de equidad se requieren criterios complementarios al Principio de renta mundial⁹. En el caso de Chile, ese Principio es de carácter territorial, que denominamos con fines metodológicos como "Fuente de la renta" y alcanza a las rentas de fuente chilena obtenidas por personas sin residencia en el país. Este principio a su vez es complementado en ciertos casos, con criterios sobre la fuente pagadora de las rentas.

⁷ Esta denominación es una de tantas que puede recibir este criterio de sujeción tributaria. También se utilizan con frecuencia las expresiones "principio personal" o "principio ilimitado".

⁸ Las características del "principio de renta mundial" serán abordadas en diferentes trabajos. En este documento hacemos referencia a él con el fin de introducir al principio de "Fuente de la renta" en la aplicación del Impuesto Adicional.

⁹ En efecto, un estudio armónico de la historia de la "Tributación de no residentes" nos muestra que desde la primera Ley de la Renta, la Ley 3.996 de 1924, los legisladores han ido modificando sus alcances a objeto de disminuir las distorsiones entre contribuyente locales y del exterior. La misión KEMMERER, propuso en esa época variadas recomendaciones, muchas de las cuales se encuentran plenamente vigentes.

En un contexto globalizado, resulta imprescindible tener presente sí efectivamente las inversiones, servicios y las respectivas rentas o utilidades que ellas reportan estarán afectas a uno u a otro principio, o efectivamente a ninguno. De ahí que resulte fundamental establecer ciertas nociones generales sobre la fuente de la renta y si las personas en cuestión poseen el atributo de la residencia o el domicilio.

2.3.- La fuente de la renta frente al Impuesto Adicional.

Considerando entonces que el Impuesto Adicional afecta a las personas sin domicilio ni residencia en Chile, resulta necesario entonces comentar de manera amplia el concepto de fuente de la renta. En el caso de Chile, es el artículo 10° de la Ley sobre Impuesto a la Renta que establece la regla general sobre fuente de la renta. Esta norma establece que *“Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.”*.

Puede notar el lector que los criterios generales contenidos en la norma anterior no atienden al domicilio o residencia del contribuyente que las obtiene. Sin perjuicio de su alcance, estas reglas generales han sido objeto de extensiones o excepciones en ciertos casos, contenidas en el mismo Art. 10, o bien, en el Art. 11 de la Ley u otros textos legales. No siendo el análisis de la fuente de la renta el objeto principal de la presente introducción, a continuación mencionamos algunos casos especiales que se consideran rentas de fuente chilena:

a.- Las regalías o cualquier otra forma de remuneración por el uso de marcas y otras prestaciones similares derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.

b.- Las que se originen en la enajenación de acciones o derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, efectuada a una persona domiciliada, residente o constituida en el país, cuya adquisición le permita, directa o indirectamente, tener participación en la propiedad o en las utilidades de otra sociedad constituida en Chile. En términos generales, para que este supuesto genere potestad tributaria en Chile se requiere al menos de 4 empresas:

- ✓ Una sociedad compradora situada en Chile
- ✓ Una sociedad vendedora situada en el exterior
- ✓ Una sociedad extranjera objeto de la compra-venta
- ✓ Una sociedad subyacente situada en Chile, que da valor o es el interés real en la compra-venta u operación.

c.- Rendimientos y ganancias en acciones de una sociedad anónima constituida en el país, o bien, de una sociedad de personas chilena.

d.- Intereses cuando el deudor sea residente o domiciliado en Chile.

En las mismas normas existen excepciones, las cuales se materializan a través de precisiones o ficciones. Por ejemplo, en el Art. 11, citado, se señalan casos que no originan rentas de fuente chilena, aún cuando en la práctica podría tener su origen en el país, lo que se hace normalmente con el fin de fortalecer el mercado de capitales chileno.¹⁰

2.4.- Rentas de fuente extranjera frente al Impuesto Adicional.

En términos muy generales, y sólo en consideración al caso chileno, es posible indicar con fines metodológicos que son rentas de fuente extranjera aquellas que provienen de bienes situados en el extranjero o actividades desarrolladas en el exterior.

También es dable señalar que la regla general, entonces, es que las rentas de fuente extranjera recibidas por personas sin domicilio o residencia en Chile, no se encuentran afectas a impuestos en Chile, aún cuando tengan algún vínculo económico con empresas en el país. Así por ejemplo, por regla general cuando una empresa chilena adquiere un activo situado en el exterior, a un no residente, no se generan hechos gravados con Impuesto en nuestro país, salvo el caso especial del Art. 10 de la Ley anotado anteriormente.

Lo anterior debe tenerse presente puesto que en el caso chileno el Impuesto Adicional se aplicará cuando la fuente pagadora se encuentre en nuestro país, aún cuando las actividades se desarrollen en el extranjero. Lo anterior, implica gravar una renta de fuente extranjera obtenida por una persona sin domicilio en el país, lo que difiere de la regla general apuntada. Este es el caso de las remuneraciones por servicios prestados en el exterior a que se refiere el Art. 59, inciso cuarto, N°2 de la Ley de la Renta.

2.5.- Consideraciones especiales a la fuente de la renta.

Para las personas afectadas por el criterio de renta mundial, la aplicación del mismo podría relativizar la necesidad de reconocer cuando se está en presencia de una renta de fuente extranjera o chilena. En efecto, su deber es amplio respecto de todas las rentas que se obtienen.

¹⁰ Sin perjuicio de ello, al igual que en otras materias, analizaremos con mayor detalle la fuente de la renta en otras ediciones de la revista. De momento, invitamos al lector a analizar las siguientes instrucciones u opiniones de la Autoridad Fiscal: Tributación de las rentas originadas en contratos de arrendamiento celebrados por empresas extranjeras sobre bienes situados en el país. Circular 43, de 1980, Oficio 1130, de 1976, Oficio 7458, de 1979.

No obstante, para las personas sin domicilio ni residencia en el país, debido a consideraciones de nuestra Ley de la Renta, o bien, debido a la visión sobre la materia utilizada en otros Estados, resulta ser de suma relevancia conocer y precisar este escenario.

No prestar la debida atención a la fuente de la renta podría generar un riesgo de doble tributación internacional (un riesgo de imputación, por ejemplo)¹¹, lo que puede afectar significativamente las expectativas económicas de los residentes (afectos a renta mundial) y de los No residentes (afectos a fuente de la renta).

Además de lo anterior, un examen adicional se requiere para aquellos casos cuya fuente no es clara. En su oportunidad se desarrollará este interesante aspecto de la Tributación Internacional. De momento, citamos solamente el caso de los instrumentos derivados y los servicios indivisibles o de múltiple territorialidad.

2.6.- Domicilio y residencia frente el Impuesto Adicional.

Junto al reconocimiento de las rentas de fuente chilena y extranjera, además resulta indispensable establecer cuándo se está en presencia de una persona con o sin domicilio ni residencia en el país. Según hemos apuntado, estos atributos, o su ausencia, determinan la aplicación del principio de renta mundial o de fuente de la renta, según corresponda.

Al principio de este documento se señaló que los criterios utilizados en la ley chilena son similares a los utilizados por otros Estados. Normalmente se hacen distinciones para los casos de personas naturales y los casos de personas jurídicas u otras agrupaciones de personas con reconocimiento tributario.

En el caso de Chile, la residencia para fines tributarios para las personas naturales se evalúa considerando su permanencia en el país. El Código Tributario en su Art. 8 N°8 establece dos supuestos de plazos para evaluar si una persona es o no residente en el país:

¹¹ En esta introducción se hacen alcances muy generales a la doble tributación internacional. Sin perjuicio de ello, si respecto de un tercero, un Estado que no es el de su residencia estima que cierta renta tiene su fuente en su territorio, y Chile estimara de igual manera, y dicho tercero tampoco fuera residente de Chile, pudiera aparecer una doble o triple tributación internacional. Un riesgo de imputación común surge en los casos de pérdidas tributarias, por ejemplo, en aquellos países que no permiten las pérdidas de fuente extranjera como imputación a las rentas de fuente local, escenario en el que se torna esencial reconocer la fuente de dicha pérdida.

El primer supuesto lo denominamos el "Criterio del año calendario" y requiere que una persona esté en Chile al menos 6 meses o más durante un año calendario.

El otro supuesto lo denominamos el "Criterio del año tributario" y supone 6 meses o más, en total, de estadía de una persona en Chile dentro de dos años tributarios consecutivos.

Bajo esos lineamientos generales los casos más interesantes de analizar en la práctica son:

- ✓ El de aquellas personas extranjeras que arriban a Chile para desarrollar alguna actividad que puede ser esporádica o permanente¹².
- ✓ El caso de aquellos chilenos que dejan el país de manera esporádica o permanente¹³.
- ✓ El caso de aquellas personas que pueden ser consideradas residentes, o afectos a renta mundial, en dos o más Estados¹⁴.
- ✓ El caso de aquellas personas que se consideran transparentes a efectos tributarios¹⁵.

El domicilio para las personas naturales resulta ser un atributo de la mayor relevancia, por cuanto a diferencia de la residencia (tributaria¹⁶), se requiere acceder a requisitos adicionales a la mera permanencia para su obtención o pérdida.

¹² Se sugiere consultar Circular 26, de 1973, sobre situación de extranjeros que ingresan al país, y los oficios 1.683, de 1992; 510, de 1967, de la Subdirección Jurídica del S. I.I. y Suplemento 6(11)-21, de 1968, Manual del S.I.I.

¹³ Sugerimos consultar el Suplemento 6(11)-13, de 13 de diciembre de 1966, Manual del S.I.I.

¹⁴ La Circular 32 del 2001, del S.I.I., en su punto 2) menciona este interesante aspecto de la tributación internacional.

¹⁵ Al igual que las situaciones especiales de fuente de la renta, estas nociones generales se desarrollarán en su oportunidad. De momento, invitamos al lector a analizar el Oficio 2.757, del año 2009. También invitamos al lector a analizar las normas contenidas en los arts. 4 y 103 de la Ley de la Renta y 59 y siguientes del Código Civil.

¹⁶ Invitamos al lector a hacer una distinción práctica entre la residencia a que se refiere el Art. 59 del Código Civil y aquella establecida en el Art. 8, N°8, del Código.

En el caso de las personas jurídicas, en ningún caso se entienden domiciliadas en Chile aquellas constituidas en el extranjero, incluso cuando se constituyen con arreglo a la Ley chilena y fijan su domicilio en Chile¹⁷. Así por ejemplo, una sociedad constituida en Argentina y cuya escritura es extendida en ese país y que declara en la misma que se constituye con arreglo a la legislación chilena y fija su domicilio en Santiago de Chile, de todas formas se considerará como domiciliada en el extranjero. Bajo ese predicamento, se entienden domiciliadas en Chile aquellas que han sido constituidas en el país¹⁸.

Cabe destacar que nuestra legislación no define el concepto de **"No Residente"**, sin embargo, con fines metodológicos nos referimos a personas naturales y jurídicas y otras entidades sin personalidad jurídica que carecen de domicilio o residencia en nuestro país.

En resumen, como regla general, resulta entonces que una persona sin domicilio o residencia en Chile se encuentra afecta a Impuesto Adicional en nuestro país, por las rentas de fuente chilena que obtenga.

2.7.- Enfoque de obtención de la renta frente al Impuesto Adicional.

Otro aspecto esencial a tener presente en el análisis de la Tributación Internacional, y en lo que se refiere al Impuesto Adicional, es la forma o enfoque de obtención de la renta. Para efectos de la presente introducción, distinguimos la obtención de rentas, cantidades o ingresos mediante un establecimiento permanente (en adelante EP¹⁹) o de manera directa, es decir, sin mediación de un EP.

Como regla general, cuando la renta se obtiene mediante un EP, el criterio de reconocimiento de la renta se hace sobre base devengada. Esto supone especial consideración al período o períodos en que se gravará la renta (o se reconocerán las pérdidas), no solamente en Chile, sino que también en el país o lugar de la persona no residente que extiende el alcance de sus negocios por medio de un EP.

¹⁷ Se sugiere consultar los Comentarios al Art. 4 del Modelo de Convenio de la OECD y el Párrafo 6 (16)-12.01, de 1970, del Manual del S.I.I.

¹⁸ Ello, sin perjuicio de la ficción legal contenida en el Art. 41D de la Ley de la Renta, a propósito de las denominadas "Sociedades plataforma", que para efectos de esa Ley se entienden sin domicilio en el país.

¹⁹ En la presente edición de la revista se incorpora un estudio acerca del concepto de "establecimiento permanente", el que deberá tenerse presente cuando desarrollemos en particular la tributación de las personas o empresas que poseen un establecimiento permanente en Chile o en el extranjero.

Adicionalmente, debe tenerse presente si sobre tales EP se aplican los principios de renta mundial o de fuente de la renta.

Cuando la renta se obtiene de manera directa, es decir, sin mediación de un EP, el criterio mayormente utilizado para el reconocimiento de las rentas es sobre base percibida.

Para el caso chileno, los conceptos de renta devengada y percibida se sujetan a las definiciones básicas contenidas en el Art. 2 de la Ley de la Renta. En el caso de Chile, en lo que respecta al Impuesto Adicional, ambos enfoques están contemplados, aunque con matices. En efecto, en el caso de los EP se observan diferentes tratamientos, siendo la regla general el principio de fuente de la renta. En el caso de las rentas sin EP, se observan casos especiales de rentas devengadas o que deben entenderse atribuidas a un contribuyente determinado²⁰.

En ambos casos además debemos considerar sí para la obtención de la renta la persona sin domicilio o residencia en Chile ha interpuesto entre ella y la renta, o su EP y esa renta, algún vehículo de inversión o administración, por ejemplo, una filial, una sociedad de personas, un agente intermediario con poderes amplios o limitados sobre la renta y el régimen al que están afectos.

Los posibles escenarios resultantes generan realidades tributarias diferentes que afectan de manera determinante el momento en que se han de declarar o gravar las rentas, o establecer las pérdidas, la manera de determinarlas, los posibles créditos y beneficios y las sumas líquidas susceptibles de enviar al exterior o reconocer en Chile.

2.8.- Los Convenios para evitar la DTI y el Impuesto Adicional.

El análisis de la Tributación Internacional y la aplicación del Impuesto Adicional deben considerar la posible aplicación de un Convenio para evitar la doble tributación internacional.

Para los fines de este artículo, como enfoque metodológico frente al Impuesto Adicional, debemos reconocer que la aplicación de un Convenio puede dar lugar a 4 grupos de tratamiento tributario sobre las rentas respectivas, con atención especial al Convenio con Argentina:

- ✓ Rentas afectas al impuesto Adicional y que se gravan de acuerdo a un Convenio para evitar la DTI sin limitaciones a la Ley interna o doméstica. Por regla general, este es el caso de las rentas por actividades inmobiliarias,

²⁰ Estos y otros aspectos se desarrollarán cuando se trate la tributación particular de las diferentes rentas, ingresos o cantidades afectas al Impuesto Adicional.

de aquellas provenientes de establecimientos permanentes situados en Chile y otras rentas particulares de acuerdo al tenor literal de cada Convenio.

- ✓ Rentas afectas al impuesto Adicional y que se gravan de acuerdo a un Convenio para evitar la DTI con limitaciones sobre las normas de ese Impuesto. Por regla general, este es el caso de las regalías, intereses y otras rentas particulares de acuerdo al tenor literal de cada Convenio.
- ✓ Rentas que de acuerdo a la Ley interna están afectas al Impuesto pero que de acuerdo al Convenio de que se trate es el Estado de la residencia quien tiene la potestad tributaria sobre ellas. Por regla general, este es el caso de los beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimientos permanentes, de las rentas del transporte internacional y otras rentas particulares de acuerdo al tenor literal de cada Convenio.
- ✓ Sin perjuicio de lo anterior en el caso del Convenio Chile-Argentina, el criterio utilizado para fijar la potestad impositiva, por regla general, obedece a la fuente productora de la renta. Así las cosas, la renta en cuestión sólo ha de tributar en el país que ella tenga su fuente productora²¹. De este modo, si la renta tiene su fuente productora en Argentina, no procede la aplicación del Impuesto Adicional.

Bajo los mencionados grupos de rentas, la aplicación del Impuesto Adicional puede por tanto verse modificada. Así por ejemplo, tratándose de rentas con limitación, prevalecerá la tasa interna de imposición pero hasta la alícuota máxima que señale el Convenio. Actualmente este podría ser el caso de las regalías y los intereses, excepto el caso con Argentina.

En los casos de tributación exclusiva en residencia, la autoridad tributaria ha señalado que no se debe efectuar la retención del Impuesto al momento del pago o remesa de la renta, aún cuando las normas legales sobre retención del impuesto no contienen tal liberación.

Debe hacerse notar que en otros países el agente pagador siempre está obligado a retener y que el beneficiario de la renta que desea aplicar el Convenio debe seguir algún procedimiento particular para aplicarlo efectivamente.

Al igual que otras materias relativas a la Tributación Internacional, el tratamiento y análisis de los Convenios para evitar la doble tributación internacional será analizado en próximas ediciones de la revista.

²¹ Véase el Art. 4 del citado Convenio:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chileargen.pdf>

2.9.- Resumen del capítulo.

En esta sección hemos comentado en términos amplios aquellos aspectos esenciales que estructuran la Tributación Internacional y que delimitan la aplicación del Impuesto Adicional.

Los principios de sujeción tributaria, los conceptos de fuente de la renta, domicilio, residencia, enfoque de obtención de la renta e incidencia de un Convenio para evitar la doble tributación internacional, entre otros, resultan ser aspectos estructurales de la tributación con el Impuesto Adicional. Otros aspectos también son relevantes y algunos de ellos dicen relación con las normas anti-elusión que cada país o régimen posee²².

La falta de consideración de estos aspectos puede devenir en un análisis incorrecto, incompleto o poco coherente de la situación de que se trate, teniendo presente que los conceptos mencionados también son utilizados en otros países o regímenes, aunque con diferentes definiciones y alcances.

Con todo, existen numerosas situaciones que actualmente no tienen un tratamiento sistemático en la Ley, lo que supone algún grado de incertidumbre en el citado análisis de las operaciones respectivas. Por ejemplo, aspectos del FUT en el cálculo de las retenciones del Impuesto, proporcionalidad de la tasa de retención para ciertos tipos de operaciones, aspectos sobre la fuente de la renta, etc., situaciones que en general deben analizarse de manera integral en el sistema de la renta vigente en nuestro país y en consideración a las instrucciones que ha entregado la Autoridad Fiscal.

3.- EL IMPUESTO ADICIONAL.

3.1.- Características del Impuesto.

Por regla general, según se expuso en la sección anterior, el Impuesto afecta a las rentas de fuente chilena obtenidas por una persona que se considera no residente ni domiciliada en nuestro país. Por regla especial, afecta a ciertas rentas de fuente extranjera cuando la fuente pagadora se encuentra en nuestro país.

Bajo esa amplia consideración tenemos que el Impuesto Adicional posee las siguientes características:

²² Nos referimos a normas sobre pagos al exterior, regímenes fiscales preferenciales, normas sobre abusos de convenio, normas de transparencia, precios de transferencias, reglas de subcapitalización, entre otros.

- ✓ Es un impuesto Directo. En efecto, no se admite la traslación o recargo del Impuesto y grava una manifestación directa o inmediata de capacidad contributiva, es decir, la renta o ingreso obtenido por el contribuyente.
- ✓ Sería un impuesto real. Por cuanto atiende a la renta obtenida por el "No residente" y no atendería a las características personales del contribuyente. Sin embargo, puede advertirse que el Impuesto nace justamente en que el beneficiario de la renta tiene como atributo personal la ausencia de residencia y domicilio en el país.
- ✓ Es un impuesto de tasa proporcional. Actualmente, el Impuesto denota diferentes tasas, las que pueden variar si existe algún vínculo entre el pagador y el beneficiario de la renta o ingreso, o bien, resulta aplicable algún Convenio para evitar la doble tributación internacional.
- ✓ Es un impuesto de declaración para ciertos tipos de renta y de retención para otras, lo que genera diferentes obligaciones y derechos al beneficiario de la renta.
- ✓ Es un impuesto definitivo, por cuanto se aplica a continuación del impuesto de categoría o en calidad de único a la renta.
- ✓ Es un impuesto en el que operan las normas de retención, según características que se indican en las letras siguientes, siendo el obligado a efectuar la retención sobre de la renta, ingreso o cantidad el pagador o "agente retenedor"²³.
- ✓ Eventualmente ciertas operaciones se encontrarán simultáneamente gravadas con el Impuesto al Valor Agregado y con el Impuesto Adicional, sin perjuicio de la exención del primer Impuesto, pero sólo respecto de remuneraciones y servicios comprendidos en el artículo 59º de la Ley de la Renta.

²³ El concepto de "agente retenedor" se utiliza con fines metodológicos y sirve para identificar a aquel contribuyente o persona que es alcanzado por el deber de retener, declarar y pagar las retenciones del Impuesto Adicional.

3.2.- Modalidad de declaración y de retención.

La aplicación del Impuesto Adicional puede enmarcarse en dos grandes escenarios o modalidades, que también utilizamos con fines metodológicos, y que dicen relación con el beneficiario de la renta o ingreso²⁴.

La primera modalidad se refiere a aquel Impuesto Adicional que debe ser declarado anualmente por el beneficiario no residente. La otra modalidad dice relación con la ausencia de la obligación de declarar de manera anual. Estas modalidades:

- ✓ Sirven para vincular al receptor de la renta con el Impuesto Adicional y así distinguirlo del pagador de la renta afectado por la obligación o deber de retener el Impuesto.
- ✓ Sujeto a lo expuesto en el punto anterior, permite definir de manera sencilla las obligaciones principales y accesorias del Impuesto.
- ✓ Permiten también evaluar de manera concreta el riesgo de oportunidad en su declaración, retención o entero, según proceda, proveniente de las normas de prescripción.
- ✓ Permiten identificar de manera razonable la naturaleza de los posibles recargos y sanciones por la no declaración o la declaración fuera de plazo del Impuesto, así como la posibilidad de giro inmediato en los casos a que se refiere el Art. 24 del Código Tributario.
- ✓ Se presentan como un enfoque de análisis frente a las normas impositivas de otros Estados, particularmente cuando en ellos podría tenerse derecho a un crédito por impuestos soportados en Chile y el Impuesto retenido sólo constituye un anticipo o abono al Impuesto anual.

Modalidad de declaración del Impuesto Adicional.

Según lo expuesto, la "modalidad de declaración" permite identificar aquellos casos en que existe la obligación de presentar una declaración anual de renta que afecta al No residente, conforme dispone la Ley de la Renta en su artículo 65 N° 1 y N°4.

Esta modalidad alcanza a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile que obtengan rentas:

²⁴ Por tanto, tales modalidades no dicen relación con el pagador o agente retenedor, sin perjuicio del deber de retención del Impuesto que recae sobre éste.

1. De establecimientos permanentes situados en Chile, de acuerdo a las normas del Art. 58, número 1, de la Ley de la Renta.
2. A que se refieren los artículos 60º, inciso primero, y 61º de dicha Ley.
3. Rentas del Art. 59 de la Ley y cuyos beneficiarios simultáneamente detenten la calidad de contribuyentes del citado Art. 58 N°1.
4. Rentas del Art. 59 de la Ley y cuyos beneficiarios simultáneamente detenten la calidad de contribuyentes del citado Art. 61.
5. Rentas del Art. 58 N°2 de la Ley y cuyos beneficiarios simultáneamente detenten la calidad de contribuyentes del Art. 61 de la misma norma.
6. Rentas del Art. 59 N°4 de la Ley, cuando el beneficiario posea un EP en el país.

Modalidad de retención del Impuesto Adicional.

La "Modalidad de retención" permite identificar aquellos casos en que no se requiere presentar una declaración anual por parte del No residente, teniendo la retención practicada por el pagador o retenedor, por regla general, el carácter de tributación única y final. En esta modalidad encontramos las siguientes rentas:

1. Utilidades y demás cantidades, referidas en el Art. 58 N°2 de la Ley.
2. Rentas o ingresos provenientes de servicios, cantidades y pagos, contemplados en el Art. 59 de la Ley.
3. Las remuneraciones a que se refiere el Art. 60, inciso 2do de la Ley.

En esta modalidad debe tenerse presente los casos señalados en los números 4, 5 y 6 de la modalidad de declaración, que constituyen normas de consolidación de la obligación tributaria. En estos casos primará la obligación de declaración anual por sobre el carácter de impuesto único del Impuesto Adicional.

Debe tenerse presente que para ambas modalidades tienen aplicación las normas de retención del Impuesto, según veremos en el punto 3.4.- siguiente.

3.3.- Devengo del Impuesto Adicional

Teniendo a la vista las modalidades enunciadas, por regla general el Impuesto Adicional se devenga desde la ocurrencia de algunos de los siguientes hechos:

- a) cuando las rentas se paguen²⁵, distribuyan, retiren o remesen.
- b) cuando se abonen en cuenta²⁶.
- c) cuando la renta se pone a disposición del interesado²⁷.
- d) cuando la renta se contabiliza como gasto, en la contabilidad del deudor.

Estos conceptos por regla general también determinan el nacimiento del deber de retener que se analiza en la letra siguiente.

Cuando nos refiramos a la tributación específica de las rentas, analizaremos el devengo del impuesto en cada caso, teniendo en consideración los conceptos aquí comentados. Sin perjuicio de ello, a continuación se señalan las rentas afectas y la tasa aplicable del Impuesto Adicional:

Tipo de renta	Tasa %
Dividendos distribuidos por sociedades anónimas, sociedades por acciones y sociedades en comandita por acciones; constituidas en Chile.	35
Retiros obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en Chile.	35
Retiros obtenidos con mediación de establecimiento permanente en Chile.	35
Rentas derivadas de la enajenación de acciones o derechos sociales.	35
Cantidades pagadas por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, y otras prestaciones similares.	30
Cantidades pagadas por el uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales.	15
Cantidades pagadas por el uso, goce o explotación de programas computacionales.	15
Pagos al exterior a productores o distribuidores extranjeros por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión.	20
Cantidades pagadas por el uso de derechos de edición o de autor de libros.	15
Intereses en general.	35

²⁵ El S.I.I. mediante diversos pronunciamientos ha señalado que el "pago" comprende el pago efectivo de la renta como aquellos casos en que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago, por ejemplo la compensación o la dación en pago.

²⁶ Mediante Oficio 294, del año 2004, el S.I.I. entregó elementos a considerar sobre este concepto. Posteriormente otras opiniones de la citada repartición agregan el concepto de "cuenta corriente mercantil" como uno de los elementos a considerar en aquel.

²⁷ Mediante Circular 21, de 1991, el S.I.I. entregó nociones acerca del concepto de "puesta a disposición" que invitamos a analizar.

Tipo de renta	Tasa %
En el caso de intereses pagados a bancos o instituciones financieras extranjeras que cumplan los requisitos contemplados en la ley.	4
Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero	35
Cantidades pagadas por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano, prestados en Chile o en el extranjero.	15
Primas de seguro contratadas con compañías no establecidas en Chile.	22
Reaseguros al extranjero.	2
Fletes marítimos desde o hacia puertos chilenos efectuados por empresas extranjeras.	5
Arrendamiento, subarrendamiento, fletamento de naves extranjeras, sin perjuicio de las normas de reciprocidad del Art. 59 de la Ley.	20
Arrendamiento de bienes de capital. Se presume de derecho una utilidad de 5% por cada cuota.	35
Remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas naturales extranjeras que hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas.	20
Rentas que no tienen un hecho gravado explícito y que por ello se consideran afectas al Art.60 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ejemplos: rentas de bienes raíces, mayores valores en operaciones habituales o afectas al régimen general de la primera categoría, dietas de directores y consejeros.	35

Advertimos al lector que algunas de estas tasas pueden variar en consideración al tipo de relación o vínculo que pudiese existir entre el pagador o retenedor y el beneficiario de la renta.

Asimismo, el Impuesto puede verse limitado o hacerse improcedente su aplicación cuando rige un Convenio para evitar la doble tributación internacional.

Finalmente, pueden operar exenciones unilaterales o domésticas (condicionales o de pleno de derecho) como en el caso de las remuneraciones del art. 59, inciso 4to, número 2 de la Ley.

3.4.- Retención del Impuesto Adicional.

De conformidad a los artículos 74 N°4 y 79 de la L.I.R., el deber de retener afecta a los contribuyentes que paguen, remesen, distribuyan, soporten retiros, abonen en cuenta o pongan a disposición, cualquier renta o cantidad gravada de acuerdo a las normas de Impuesto Adicional respectivas, resumidas en la tabla anterior. Nos referimos con fines metodológicos al "agente retenedor".

Esto supone entonces que frente a la realización del hecho gravado con el Impuesto, el contribuyente sobre el cual recae el deber de retener, agente retenedor, deberá hacerlo con la tasa que corresponda a la naturaleza del hecho gravado de la renta involucrada.

Así, la ocurrencia de los hechos que contempla cada hecho gravado obliga a efectuar la retención del monto del tributo, conforme al plazo señalado en el artículo 79 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sin perjuicio de dicha regla general que se origina en el mismo hecho gravado, la Ley contempla casos especiales que complementan el deber de retener frente al hecho gravado, o bien, pretenden posponer o especificar el deber de retención. Bajo este predicamento, el Art. 74 N°4 de la L.I.R. también contempla:

- ✓ Una retención provisional con tasa de 20%, aplicable sobre las partidas contempladas en el Art. 60, inciso primero, 61 y Art. 21, todos de la Ley,
- ✓ Normas especiales en los casos de reinversión de utilidades a que se refiere el Art. 14 de la L.I.R.,
- ✓ Una obligación tributaria especial que afecta a la sociedad anónima que debe proceder a la restitución de crédito de primera categoría otorgado indebidamente a accionistas No residentes,
- ✓ Referencias al régimen 14 bis de la L.I.R., y
- ✓ Regulación para los casos de operaciones afectas al régimen del Art. 17 N°8 de la misma Ley²⁸.

Considerando esos lineamientos, tratándose de la modalidad de declaración, la retención de impuesto que se efectúe, tendrá un carácter provisional o servirá como abono el impuesto definitivo que ha de declararse anualmente por el beneficiario de la renta. Así por ejemplo, el socio no residente de una sociedad de personas chilena, que efectúa un retiro desde ella y soporta una retención en dicho retiro, podrá abonar al Impuesto Adicional anual que determine el monto actualizado de dicha retención.

Tratándose de la modalidad de retención, la retención de impuesto que se efectúe tendrá un carácter definitivo y servirá el Impuesto, liberando de su obligación al beneficiario de la renta y del deber de retener al pagador de la misma, salvo que operen los casos de consolidación señalados en la letra b) anterior. Así por ejemplo, el pago de una regalía gravada con la tasa de 30% prevista en el Art. 59 de la Ley, y cuya retención se practica por parte del agente retenedor con la misma tasa, cumple el Impuesto Adicional respectivo y cumple el deber de retener del agente retenedor.

En el 3.9) siguiente nos referimos a los plazos de entero de las retenciones de Impuesto Adicional.

²⁸ Debe hacerse notar que este caso comprende hechos gravados con Impuesto Único de Primera Categoría, por lo que debemos distinguirlo de las retenciones de Impuesto Adicional.

3.5.- El FUT y el Impuesto Adicional.

Sin perjuicio del detalle específico que se hará por tipo de renta, en esta introducción se señala que tratándose de utilidades afectas al Impuesto, tales como retiros, dividendos, traspasos de utilidades de EP, resulta fundamental tener presente el saldo del Fondo de Utilidades Tributables – FUT-, a objeto de establecer adecuadamente el monto de la retención (agente retenedor) y, según proceda, el monto del Impuesto (beneficiario de la renta o ingreso), ello, según se resume a continuación:

- ✓ El Fondo de Utilidades Tributables disponible, efectivo o nocial²⁹, al momento de producirse el pago, remesa o distribución de las mencionadas rentas. Cuando el FUT cubra las citadas rentas, se debe efectuar la retención con la tasa del hecho gravado, actualmente 35%, menos el crédito de primera categoría que corresponda, de acuerdo a la imputación efectiva o nocial. Cuando el FUT a la fecha del retiro o remesa no cubra las rentas en cuestión, procederá una retención con tasa provisional de 20%, tratándose de retiros gravados en el Art. 60, inciso primero. En el caso de las sociedades anónimas, se aplicará la retención con tasa de 35% menos un crédito provisorio de primera categoría, y en el caso de EP que traslade utilidades a su casa matriz, Art. 58 N°1 de la L.I.R., no procederá la mencionada retención.
- ✓ El Fondo de Utilidades Tributables definitivo al que resultan imputadas tales rentas. Cuando este FUT cubra las citadas rentas, se consolida el hecho gravado, actualmente con tasa de 35%, menos el crédito de primera categoría que corresponda a la renta. En el caso de las sociedades anónimas que reparten dividendos afectos al Impuesto, lo usual es que el FUT utilizado sea definitivo³⁰. Cuando este FUT definitivo no cubra las rentas en cuestión, en los casos de retiros del Art. 60, inciso primero y en el caso del EP que traslade utilidades a su casa matriz, se generarán retiros en exceso, por no quedar imputados en la forma que dispone el Art. 14 de la L.I.R. En el caso de las sociedades anónimas, procederá la restitución por parte de éstas del crédito de primera categoría por cuenta del accionista extranjero, en el plazo y según ordena el señalado Art. 74 N°4 de la L.I.R.

²⁹ Utilizamos el concepto de “FUT nocial” también con fines metodológicos. Se aplica a aquellas entidades que legalmente no están obligadas a determinar el FUT dentro del año al momento de un retiro o imputación, sino que sólo al término del ejercicio, pero, que deben confeccionar y tener noción de un FUT de referencia ante tales eventos. Este es el caso de, por ejemplo, las sociedades de personas y establecimientos permanentes de contribuyentes del Art. 58, número 1, de la Ley de la Renta.

³⁰ En efecto, estos contribuyentes por regla general determinan su FUT cada vez que realizan distribución de dividendos, salvo que el mismo sea negativo o se agote, caso en el cual deben determinarlo solamente al cierre del ejercicio.

De acuerdo a lo expuesto, el lector debe tener presente que el cálculo de la retención puede variar dependiendo del tipo jurídico que reparte utilidades al exterior³¹ y que debe considerar aspectos especiales temporales y conceptuales en la confección del referido FUT³².

3.6.- Ejemplos preliminares.

En consideración a las ideas expuestas hasta aquí, la aplicación del Impuesto Adicional puede visualizarse en los siguientes ejemplos:

Supongamos una renta o ingreso económico bruto de 300 unidades monetarias, obtenida o que favorecen por una persona sin domicilio ni residencia en Chile.

Asumamos que dicha cantidad, ejemplos múltiples, corresponde a un retiro desde una sociedad de personas, afecto a Impuesto Adicional de 35%, que posee crédito de primera categoría con tasa 17%, a una regalía afecta a tasa 30% y a un interés por crédito externo afecto a 4%.

En todos los casos el pagador de la renta posee domicilio en Chile. La aplicación del Impuesto Adicional y la suma líquida a remesar se muestran a continuación:

Respecto del no residente:

Concepto	Retiro	Regalía	Interés
Modalidad	Declaración	Retención	Retención
Norma L.I.R. del hecho gravado	Art. 60, Inc. 1ro	Art. 59, Inc. 1ro	Art. 59, Inc. 4to, N° 1)
Tasa de Impuesto	35%	30%	4%
Renta bruta	300	300	300
Carácter de la retención	Provisional	Definitiva	Definitiva
Crédito de 1ra categoría	Si	no	no

³¹ Para conocer las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos en estas materias, se sugiere consultar la Circular 53, de 1990, Capítulo XII.

³² Recordamos al lector que el Servicio dictó la resolución 2.154, de 1991, respecto del Fondo de Utilidades Tributarias y su respectivo registro y que las instrucciones sobre las retenciones de Impuesto sobre estas utilidades se encuentran en la Circular 53, de 1990, capítulo XII.

Respecto del pagador o retenedor:

Concepto	Retiro	Regalía	Interés
Carácter de la retención	Provisional	Definitiva	Definitiva
Norma L.I.R. de la retención	Art. 74, 4)	Art. 74, 4)	Art. 74, 4)
Tasa de retención	35%	30%	4%
Crédito de 1ra categoría	si	no	no
Renta bruta	300	300	300
Incremento de 1ra categoría, Art. 62, Inc. Final. L.I.R.	61	0	0
Base de cálculo de la retención	361	300	300
Retención bruta determinada	126	90	12
Crédito de primera categoría. Art. 63 de la L.I.R.	-61	0	0
Retención neta a declarar y pagar	65	90	12
Remesa líquida	235	210	288

Notas:

En el caso de los retiros, de acuerdo a lo expuesto en la letra anterior, la retención no necesariamente es equivalente al Impuesto Adicional, por cuanto éste recién podrá evaluarse cuando el retiro pueda imputarse al Fondo de Utilidades de cierre del ejercicio. Así, si tal retiro resulta imputado al citado FUT, entonces se perfecciona el hecho gravado del Impuesto. En caso contrario, se produce un retiro en exceso que queda sujeto a las reglas especiales del Art. 14 A) N°1, letra b) de la Ley.

El incremento por Impuesto de Primera categoría se realiza considerando la actual tasa de 17%. Naturalmente éste cálculo varía de acuerdo a la tasa que proceda al orden de Imputación en el respectivo FUT.

3.7.- Moneda aplicable en el Impuesto Adicional.

La Autoridad Tributaria ha señalado que para determinar el monto de la base imponible y la correspondiente obligación tributaria se debe tener en consideración la moneda pactada, que puede ser nacional o extranjera³³.

En el caso de rentas pactadas en moneda extranjera, dicha Autoridad ha establecido que el impuesto se calcula en esa moneda y que posteriormente para su declaración y pago se convierte a moneda nacional. Para este efecto, se debería tomar como base el tipo de cambio observado vigente al día en que se ha generado el hecho gravado, o

³³ Circular 103, de 1975.

del deber de retener el impuesto, salvo que el agente retenedor esté autorizado a registrar, declarar y pagar la obligación en moneda extranjera³⁴.

Tratándose de rentas en moneda nacional, será este valor sin ajustes por conversión el que se utilizará para calcular el impuesto. Este es el caso típico de rentas que salen desde una contabilidad en moneda nacional (utilidades que dan paso a retiros y/o dividendos).

3.8- Rentas brutas o líquidas frente al Impuesto Adicional.

Otro aspecto que resulta relevante tener presente al momento de pactar las obligaciones, en moneda nacional o extranjera, es sí ellas serán cumplidas por un monto líquido o por un monto bruto menos el impuesto que corresponda, especialmente en aquellos casos que de acuerdo a la Ley, la base imponible está constituida por una cantidad sin deducción alguna.

Una incorrecta apreciación del monto de la obligación que representa la renta a pagar puede generar una subvaluación o sobre valoración de la obligación tributaria. De ahí la importancia para que las partes contratantes dejen claramente establecido este aspecto³⁵.

Por ejemplo, si se ha pactado una renta líquida de 10.000 unidades monetarias y ésta se afecta con un Impuesto Adicional de 30%, para arribar al impuesto, se deberá utilizar un factor de incremento que permita arribar a la suma líquida que se debe pagar al beneficiario de la renta. Dicho factor de incremento es equivalente, en enteros, a la tasa del impuesto, dividida por el ciento menos la misma tasa de impuesto:

Concepto	Valor
Monto líquido de la renta	10.000
Factor de incremento	$30/(100-30)$
Incremento	4.286
Base bruta afecta	14.286
Impuesto Adicional 30%	4.286
Remesa líquida	10.000

³⁴ Véase resoluciones 27 y 43, de 2009, en conjunción con Circular 22, de 2001 (derogada), todas del S.I.I.

³⁵ Se sugiere consultar el Manual del S.I.I., Suplemento 6 (17) - 25, de 1966; el oficio 1.228, de 1988; Circular 7, de 1989, y oficio 2.108, de 1995.

Tratándose de la modalidad de declaración, resulta claro que la renta a declarar incluirá los impuestos retenidos, estableciendo así en su declaración la renta bruta obtenida, debidamente incrementada con el crédito de primera categoría que corresponda, de acuerdo a las normas dispuestas en el Art. 62, inciso final de la L.I.R.

Tratándose de la modalidad de retención que afecta al no residente, si bien no se encuentra obligado a efectuar a declaración en nuestro país, deberá considerar las normas de declaración o liberación vigentes en su propia nación o sede impositiva, y los casos de consolidación de la obligación tributaria previstos en el inciso final del Art. 59 y 61, ambos de la L.I.R.

3.9.- Plazo de entero de la retención.

El plazo de declaración y pago del Impuesto Adicional presenta una diferencia importante respecto de aquellas obligaciones por rentas internas consagradas en el Art. 78 de la Ley. En efecto, el Art. 79 de la Ley, señala que la misma debe ser enterada "hasta" el día 12 del mes siguiente a aquel en que se consolidó la obligación de retener. Esto permite incluso enterar el Impuesto durante el mismo mes de la operación, o del evento que gatilla el deber del retener, lo que resulta conveniente teniendo presente la naturaleza de las operaciones afectas al Impuesto y su posibilidad de cobro a personas sin domicilio ni residencia en el país.

Así por ejemplo, el enfoque utilizado en la norma permite que los inversionistas acogidos al D.L. 600 paguen el impuesto antes de obtener la autorización respectiva que otorga el Comité de Inversiones Extranjeras.

Es necesario precisar que el impuesto también pudiera considerar plazos especiales, tal es el caso del Art. 60, inciso segundo, de la Ley, que establece la obligación de retener el Impuesto antes que las personas prestadoras de servicios a que alude, abandonen el país. Otro plazo especial lo encontramos en el mismo Art. 79 de la Ley, cuando se refiere a las partidas del Art. 21 de la misma, cuya retención debe ser enterada por la empresa en su propia declaración anual de impuesto a la renta.

3.10.- Formatos para declarar, enterar e informar el Impuesto Adicional.

Actualmente el Servicio de Impuestos Internos y la tesorería administran la retención del Impuesto Adicional mediante el Formulario 50³⁶, denominado "Declaración y Pago Simultáneo Mensual de Impuestos".

³⁶ Vista del formulario: <http://www.sii.cl/formularios/imagen/F50.pdf>

Según se indicó previamente, en los casos de la modalidad de retención, la presentación y pago del Impuesto Adicional por medio de este formulario supone el cumplimiento del deber de retener y el cumplimiento de la obligación tributaria.

En los casos de la modalidad declaración, el Impuesto se cumplirá con la presentación y pago de la declaración anual de Impuesto a la Renta, actualmente formulario 22³⁷, que efectúa el No residente, dándose de abono las retenciones practicadas y enteradas vía Formulario 50.

Para ambas modalidades, el pagador o agente retenedor se encuentra obligado a remitir una declaración jurada anual de sumas afectas al Impuesto Adicional, o liberadas de ellas por exenciones o aplicación de Convenios. Actualmente esta obligación accesoria se cumple mediante la declaración formulario 1850³⁸.

3.11.- Responsabilidad ante la retención incumplida.

La Tributación Internacional presenta desafíos de diferente envergadura. Uno de ellos corresponde a la capacidad de un Estado de evaluar y exigir el aporte fiscal a personas que no se encuentran en el territorio. Ciertamente el esfuerzo de recaudar esos tributos puede ser significativo y tal vez con éxito relativo o nulo³⁹. Por esta razón, en el artículo 83° de la Ley de la Renta encontramos un importante instrumento de control del riesgo fiscal, que complementa a los Arts. 74 N°4 y 79 de la misma norma, de aplicación general en el sistema tributario de la renta, en relación a los impuestos de retención⁴⁰.

La norma, establece que frente al Fisco es el pagador o retenedor el responsable principal de la retención del tributo, y que cuando éste no haya efectuado la retención respectiva, se podrá girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta, salvo que este último acredite haber soportado la retención.

³⁷ Vista del formulario: <http://www.sii.cl/formularios/imagen/form22.htm>

³⁸ Vista del formulario:
http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/f1850.pdf

³⁹ Tanto así, que la OCDE ha generado modelos de convenios para el intercambio de información y convenios para la recaudación de estos y otros tributos.

⁴⁰ Esta norma de resguardo también resulta aplicable a las retenciones sobre rentas de carácter doméstico, como las rentas de la segunda categoría.

Por lo tanto, la regla general es que el pagador o agente retenedor siempre es el responsable de efectuar, declarar y pagar la retención, teniendo presente que es el único responsable si se acredita que se efectuó la retención y no la enteró en arcas fiscales⁴¹.

Así por ejemplo, si una empresa chilena cancela una asesoría y retiene el citado Impuesto, pero no lo entera en arcas fiscales, será dicha empresa la responsable de su cumplimiento frente al Fisco.

3.12.- Normas de prescripción en el Impuesto Adicional.

Tratándose de la modalidad de declaración, es decir, en los casos en que el beneficiario de la renta se encuentra obligado a efectuar una declaración anual de impuesto, resulta claro que los plazos de prescripción se contarán finalizado el plazo de vencimiento del plazo legal para cumplir la citada obligación anual, es decir, abril del año respectivo, más tres años o seis años según corresponda, de acuerdo a los supuestos contenidos en el artículo 200 del Código Tributario.

Tratándose de la modalidad de retención que afecta al no residente, esto es, casos en los cuales dicha persona no se encuentra obligada a efectuar declaración de impuestos, la obligación se cuenta desde el vencimiento del plazo legal para enterar la retención por parte de la persona o contribuyente que debió retener el impuesto, es decir, se toma como base el día 12 del mes respectivo más tres años o seis años según corresponda.

Resulta importante considerar ambos escenarios, particularmente cuando frente a una obligación incumplida total o parcialmente, se debe establecer los recargos que establece el Código tributario en su Art. 97, en atención a un impuesto no declarado, o bien, frente a una retención no enterada. En efecto, si no se ha cumplido el deber de retención ni la obligación de declaración, la Autoridad Fiscal podrá dirigir su acción sobre ambos obligados y atendiendo diferentes plazos de prescripción.

3.13.- Pagos o retenciones indebidas del Impuesto Adicional.

El Impuesto Adicional, según se señaló en las letras anteriores, para el beneficiario de la renta, puede ser de declaración o de retención. En los casos de declaraciones de Impuesto Adicional que conllevan un pago indebido o en exceso, el habilitado a solicitar la devolución o restitución será la persona sin domicilio ni residencia en Chile.

⁴¹ La Circular N° 7, de 1989, señala la fórmula para calcular el Impuesto Adicional en aquellos casos en que el contribuyente no ha cumplido con su obligación de retenerlo

En los casos de retenciones de Impuesto Adicional que conllevan una retención y pago indebido o en exceso del Impuesto al momento de su declaración y pago por parte del agente retenedor, el habilitado a solicitar la devolución siempre será la persona sin domicilio ni residencia en Chile que ha recibido un monto menor de la renta que le correspondía. En ambos casos la petición debe efectuarse dentro de los plazos que prevé el Art. 126 del Código Tributario.

Naturalmente el No residente puede gestionar su devolución a través de terceros debidamente empoderados para ello, pudiendo ser el mismo agente retenedor comisionado para este efecto⁴².

Tratándose el Impuesto Adicional de un impuesto de declaración o de retención, según el caso, no es posible aplicar la norma especial del Art. 128 del Código Tributario que permitiría al agente retenedor solicitar la devolución previa demostración de haber devuelto los dineros correspondientes al beneficiario de la renta, esto, por cuanto el Impuesto en análisis no reviste el carácter de impuesto de traslación o recargo, aún cuando por términos contractuales u operacionales se comporte como éstos.

3.14.- Comentarios al D.L. 600.

La Autoridad Fiscal ha establecido administrativamente como se arriba al impuesto Adicional sobre la remesa de utilidades amparadas en un contrato ley⁴³.

Al respecto, se debe utilizar la diferencia de tasa resultante entre la tasa especial del contrato y la tasa de categoría, como tasa de retención del impuesto Adicional.

El S.I.I. mediante circular 21 de 1994 señala el procedimiento a seguir, entregando un ejemplo como el que se desarrolla a continuación:

Dividendo entregado por empresa chilena a No Residente D.L.600	\$ 830
Impuesto de Primera Categoría soportado por ese dividendo	\$ 170
Base Imponible del Impuesto Adicional	\$ 1.000
Tasa de Impuesto Adicional (42% - 17%)	25%
Impuesto Adicional aplicado	\$ 250

Sin perjuicio de lo anterior, el propio D.L. 600 señala que para la remisión de capitales o utilidades al exterior, el interesado debe primero obtener un certificado de autorización del Vicepresidente Ejecutivo del Comité de Inversiones Extranjeras (CIE), en cuanto al monto a remesar.

⁴² Se sugiere consultar los Oficios del S.I.I.: 1814, de 1994, y 487, de 1995.

⁴³ Circular 21, de 1994, del Servicio de Impuestos Internos.

En la práctica, dicho certificado es emitido cuando el interesado acredita a satisfacción del CIE el haber cumplido sus obligaciones tributarias, esto es, en el caso de capitales y utilidades que resulten imputadas a utilidades tributables, se debe acreditar el pago del Impuesto Adicional antes de efectuar la remesa respectiva.

4.- CONCLUSIONES.

En esta Introducción hemos referenciado las características particulares y generales del Impuesto Adicional.

Con fines metodológicos hemos hecho referencia a las modalidades de declaración y de retención, que afectan al no residente. También hemos señalado las principales características del sistema de retención que afecta al pagador o agente retenedor de la renta o ingreso, con especial atención al Fondo de Utilidades Tributables.

Resulta necesario tener presentes los atributos de dichas modalidades y sistema de retención a fin de evaluar correctamente las obligaciones tributarias principales y accesorias.

Bajo las nociones generales de la Tributación Internacional expuestas de manera resumida en la primera parte de este trabajo introductorio y las características del Impuesto Adicional que forman la "Tributación de No residentes", expuestas en las letras anteriores, invitamos a los lectores a seguir ediciones posteriores de la revista en las que se continuará con el análisis de la tributación específica de las rentas, instancias en que se desarrollarán estos conceptos con énfasis y situaciones prácticas.

5.- BIBLIOGRAFÍA.

- ✓ Circular 20 de 1975, Instrucciones sobre retención del Impuesto Adicional.
- ✓ Circular 60 de 1990, Instrucciones sobre el Art. 14 de la LIR.
- ✓ Circular 53 de 1990, Capítulo XII, normas sobre Impuesto Adicional.
- ✓ Circular 13 de 1989, Capítulo V, número 3, sobre base imponible de declaración del Impuesto Adicional.
- ✓ Circular 26 de 1973, Situación de extranjeros que ingresan al país.
- ✓ Circular 103 de 1975, Base imponible del Impuesto Adicional de acuerdo a la moneda pactada.
- ✓ Historia de la Ley N° 10.343, de 1952.
- ✓ Historia de La Ley N° 15.564, de 1964.