

CIRCULAR N° 50, DEL 5 DE SEPTIEMBRE DE 2006

MATERIA: DEDUCCIÓN COMO CRÉDITO DE IMPUESTOS PAGADOS POR RENTAS QUE NO ESTÁN MENCIONADAS EN LOS ARTÍCULOS 41 A Y 41 C DE LA LEY DE LA RENTA.

- 1.- En los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta se encuentran las normas específicas que regulan la recuperación como crédito de los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior por contribuyentes que hagan uso de dicho beneficio tributario, habiéndose emitido las instrucciones pertinentes para la aplicación de dichos artículos en las circulares N°s. 52, de 1993 y 5, de 1999.

La primera de las normas indicadas establece que los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas del exterior sujetas al pago del Impuesto de Primera Categoría en nuestro país, tendrán derecho a recuperar como crédito los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiere retenido en el extranjero por dichas rentas. En las letras A) y B) del artículo 41 A se señala que darán derecho a ese beneficio los impuestos pagados o retenidos por las siguientes rentas:

- a) Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero;
- b) Retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero;
- c) Rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares. En el contexto de este artículo, las asesorías técnicas y otras prestaciones similares que se benefician de la franquicia son aquellas que se encuentran afectas al impuesto de primera categoría, excluyéndose, por lo tanto, las rentas provenientes de prestaciones que ya sea por la naturaleza del servicio prestado como por la calidad del prestador del servicio, deban clasificarse en la segunda categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta y,
- d) Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior.

Por su parte, la segunda de las normas mencionadas incorpora un nuevo crédito para los contribuyentes domiciliados o residentes en el país que obtengan rentas por inversiones realizadas en el exterior en aquellos países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que estén vigentes y en los que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contratantes.

De conformidad a esa norma, las rentas que dan derecho al crédito por impuestos externos son las siguientes:

- a) Ganancias de capital percibidas por la transferencia en el exterior de un activo representativo de una inversión;
- b) Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero;
- c) Retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero;
- d) Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior y,
- e) Rentas de fuente extranjera clasificadas en los números 1 y 2 del artículo 42.

De acuerdo a las instrucciones emitidas sobre la materia en las circulares N° 52, de 1993 y 5 de 1999, las rentas no mencionadas expresamente en los artículos 41 A y 41 C, no dan derecho a crédito por los impuestos pagados en el extranjero.

- 2.- Con relación a la aplicación de esas normas, se han recibido varias consultas respecto de la situación de las rentas por concepto de dietas, participaciones, o asignaciones percibidas por personas domiciliadas o residentes en Chile, desde países con los cuales se encuentra vigente un Convenio para Evitar la Doble Imposición en el cual se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contratantes, en particular, si corresponde o no en el caso de estas rentas, recuperar como crédito los impuestos pagados en el exterior aunque no estén mencionadas específicamente en el artículo 41 C, letra D de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En el caso de las rentas indicadas y también de otras que no están mencionadas específicamente en los artículos 41 A y 41 C, se produce una diferencia entre la legislación interna y lo dispuesto en los Convenios suscritos por Chile. En efecto, en la legislación interna la recuperación como crédito de los impuestos pagados en el exterior sólo se otorga respecto de las rentas que se mencionan expresamente en los artículos antes mencionados, en tanto que en los convenios suscritos por Chile el beneficio se da, en algunos casos, respecto de todas las rentas contempladas en el convenio, y en otros, se incluye además, a las rentas provenientes de bienes inmuebles y de intereses.

Las restricciones impuestas en la legislación interna para utilizar como crédito los impuestos pagados en el exterior y que este Servicio hizo presente en las circulares antes mencionadas, no se aplican en el caso de los convenios suscritos por Chile y que se encuentran vigentes. Para llegar a esa conclusión, se tuvo presente que en el sistema legal chileno, un convenio internacional suscrito por el Poder Ejecutivo, aprobado por el Congreso Nacional y cumplidos los requisitos de promulgación y publicación, se incorpora al orden jurídico interno con el valor de una ley, primando sobre las leyes vigentes que pudieran ser incompatibles con lo acordado en el convenio, mientras éste se encuentre vigente.

Ello por lo demás, concuerda con lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita por nuestro país, que dispone en su artículo 27 lo siguiente: “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado...”.

Por otro lado, la reforma constitucional de 2005, en materia de tratados internacionales, introdujo una norma en la Constitución Política vigente, que recoge y da pleno vigor a lo previsto en la Convención de Viena. En efecto, la nueva norma que se incorporó a la Constitución y que se encuentra en el inciso quinto del N° 1 del artículo 54, establece lo siguiente: “Las disposiciones de un tratado sólo podrán ser derogadas, modificadas, o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo a las normas generales del derecho internacional.”.

De lo anterior se desprende, que una norma interna no puede derogar, modificar o suspender la aplicación de una disposición de un tratado, de modo que en los casos en que exista discrepancia entre ellas, se deberá aplicar la norma pertinente del tratado. En la situación señalada se encuentran los convenios suscritos con España, Perú, Corea, Brasil, Reino Unido, Dinamarca, Croacia y Suecia, que establecen en el artículo que se refiere a los métodos para eliminar la doble imposición, que lo dispuesto en esa norma se aplica a todas las rentas tratadas en el convenio, lo que modifica expresamente lo dispuesto en los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que permiten la deducción como crédito sólo de los impuestos pagados por las rentas que en esas normas se indican. Por lo tanto, los impuestos pagados por rentas que no están mencionadas en los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta y que provengan de los países antes mencionados, se podrán deducir como crédito por expresa disposición

del artículo que otorga el derecho a crédito por los impuestos pagados o retenidos en el exterior, contenido en cada uno de los convenios suscritos con esos países. Con todo, en el ejercicio de este derecho, los contribuyentes deberán sujetarse a todas las normas previstas en la Ley sobre Impuesto a la Renta que se refieran a esta materia, en todo aquello que no altere el principio general establecido en el artículo respectivo de cada convenio.

Asimismo, no resulta procedente en la especie la exigencia de haber materializado la inversión en el extranjero a través del mercado cambiario formal, contemplada en el N° 1 de la letra C del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por cuanto su aplicación en la práctica impediría el beneficio contemplado expresamente en el convenio, en el caso de aquellas rentas que no provienen de inversiones en el exterior y que no están mencionadas específicamente en los artículos 41 A y 41 C del cuerpo legal antes mencionado.

En cuanto a la exigencia de estar previamente inscrito en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el Servicio, establecida en el N° 2 de la misma norma, cabe señalar que la norma indicada se limita a exigir, que para solicitar el beneficio de recuperar como crédito los impuestos pagados en el exterior, el contribuyente debe encontrarse previamente inscrito en dicho registro, inscripción que puede hacer en cualquier oportunidad anterior a dicha solicitud. La exigencia que se comenta y que regula administrativamente el otorgamiento del beneficio, se debe seguir aplicando por cuanto no impide ni limita el beneficio antes indicado.

En el caso de los convenios suscritos con Canadá, Ecuador, México, Noruega y Polonia, se establece en el artículo respectivo que la recuperación como crédito se hace de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena, agregando la norma, que ese párrafo también se aplicará a las rentas a que se refieren los artículos 6 y 11 (renta de bienes inmuebles y de intereses).

De lo anterior se podría concluir, que las rentas no mencionadas en los artículos 41 A y 41 C o que no correspondan a rentas de bienes raíces o de intereses no tendrían derecho a crédito. Sin embargo, del análisis de las normas contenidas en cada convenio se infiere que en todos ellos se establece como un principio general, válido para los dos Estados Contratantes, el derecho de los contribuyentes, residentes en un país y que obtengan rentas que pueden someterse a imposición en el otro país, a recuperar como crédito contra los impuestos internos que afecten a esas rentas, los impuestos pagados en el otro país.

Entender algo distinto, implicaría que contribuyentes residentes en Chile, respecto de algunas rentas, no podrían recuperar los impuestos pagados en países con los cuales tenemos convenios vigentes si se aplicara literalmente el artículo pertinente del convenio, quedando esas rentas sujetas a doble imposición, que es justamente lo que el convenio quiere evitar. Asimismo podría sostenerse por nuestra contraparte, que Chile estaría incumpliendo un convenio internacional al no dar un crédito que el convenio contempla.

En consecuencia, en los convenios suscritos con Canadá, Ecuador, México, Noruega y Polonia se aplicará también el mismo criterio enunciado anteriormente, teniendo los contribuyentes el derecho a deducir como crédito los impuestos pagados en el exterior por rentas provenientes de los países antes indicados, aunque no estén mencionadas en los Artículo 41 A y 41 C de la Ley de la Renta.

Saluda a Ud.,

**RICARDO ESCOBAR CALDERÓN
DIRECTOR**

Distribución:

Al Boletín
A Internet
Al Diario Oficial en extracto

Dejada sin efecto