

Derecho Tributario 2021 - 6

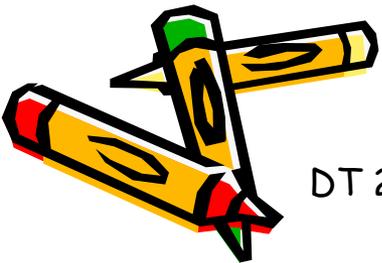
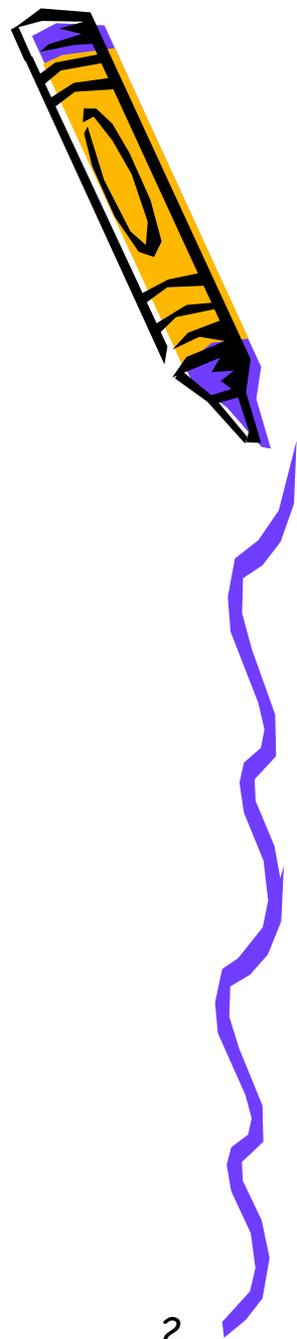
Impuesto a la Renta

Eduardo Morales Robles



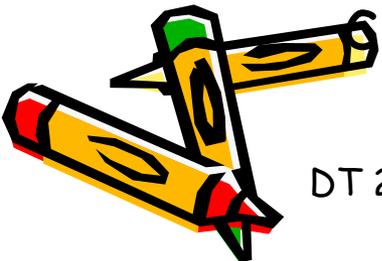
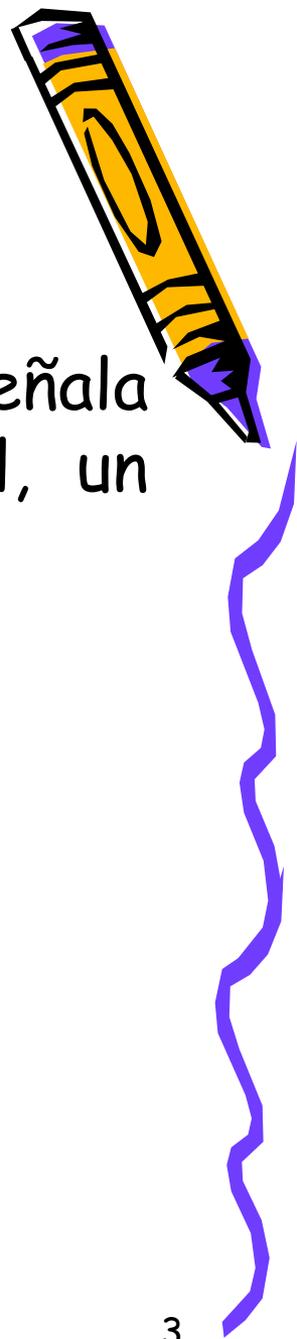
Parte General

Principios generales



A. OBJETO

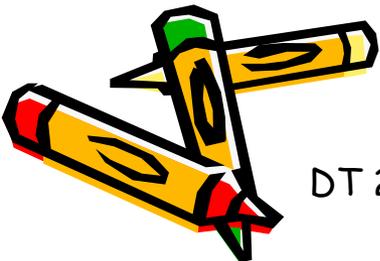
- El Art.1° del Art.1° del D.L. N°824 señala que se establece, a beneficio fiscal, un impuesto sobre la renta.
- ¿Qué es la renta?
- Las aproximaciones son:
 - a) de uso común;
 - b) concepto económico, y
 - c) legal



Renta desde un punto de vista jurídico

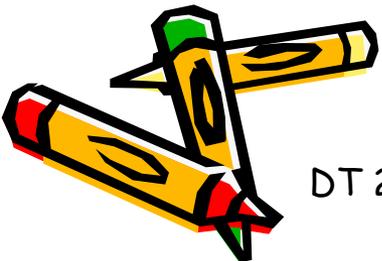
El Art.2, N°1 de la LIR define renta no desde un punto de vista jurídico, sino que económico, comprendiendo ambas teorías del rédito.

- (a) los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y
- (b) todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.



Tener presente que en la Ley sobre Impuesto a la Renta:

- No se aplica el concepto de patrimonio del Código Civil.
- No todo incremento de patrimonio es renta (Art.17).
- No toda renta se estructura sobre un ingreso (Rentas presuntas).
- A veces se paga impuesto sobre la base de un ingreso y no sobre un incremento de patrimonio.
- No toda renta paga impuesto (Rentas exentas)

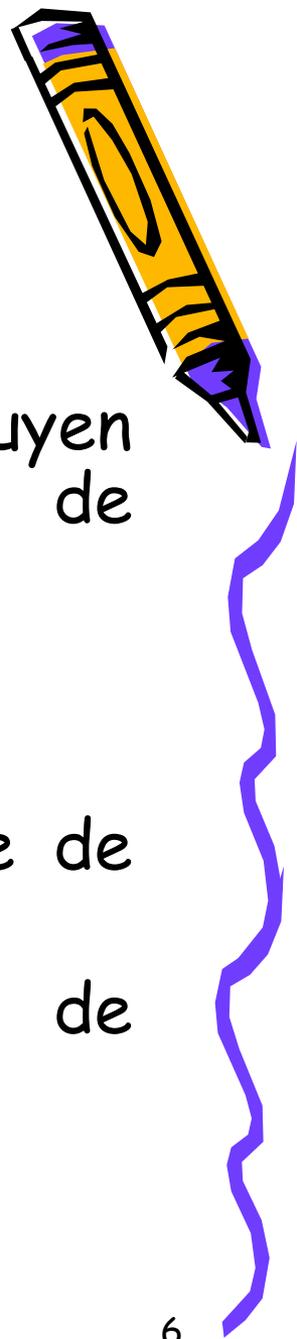


Origen de la renta

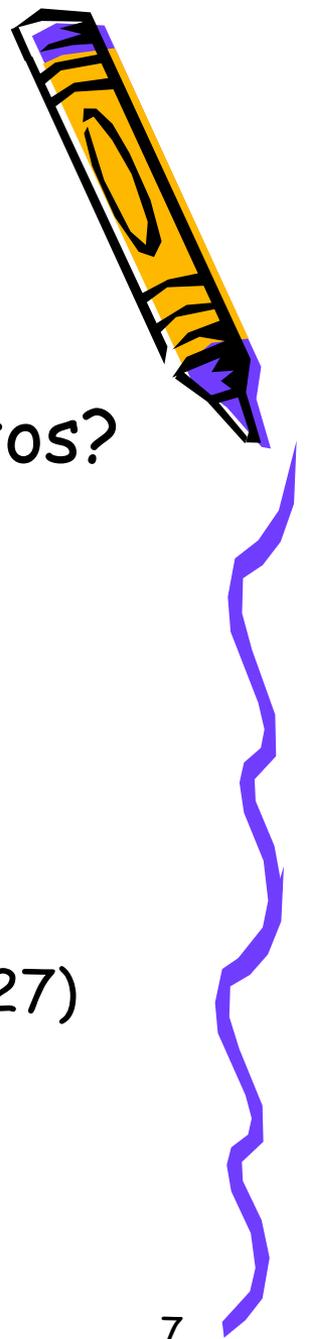
Normalmente los ingresos que constituyen renta, se generan como consecuencia de transacciones y actos jurídicos.

Excepciones:

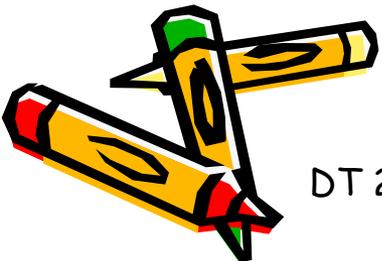
- Los ingresos determinados sobre la base de presunciones de derecho (Art.34 LIR).
- Los ingresos obtenidos por efecto de corrección monetaria (Art.41, N°12 LIR)



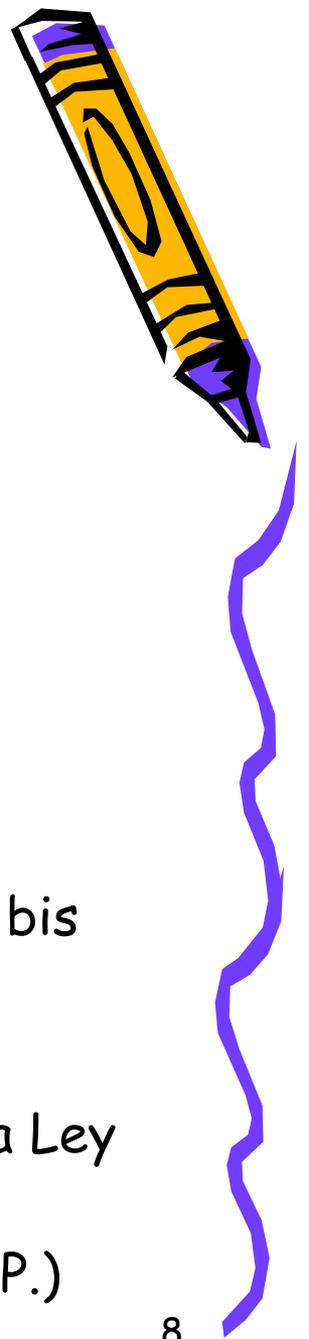
Origen de la renta



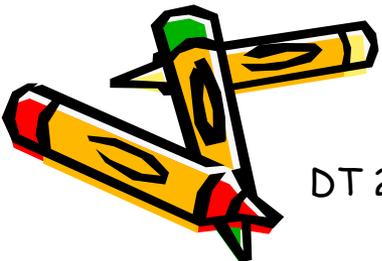
- ¿Se debe tributar por los ingresos ilícitos?
 - a) No, porque el Estado no es encubridor
 - b) Si, porque la ley no distingue el origen
- Cómo se soluciona:
 - La Prohibición en Estados Unidos
 - Mabel Walker Willebrandt
 - United States vs Sullivan 274 US 259 (1927)
 - Los Intocables



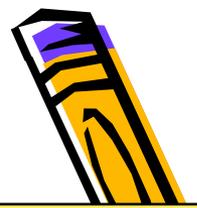
Origen de la renta



- Cómo se soluciona:
 - Chile:
 - Operaciones en mercados a futuro
 - Ilícitos civiles: son renta.
 - Ilícitos penales:
 - Negociaciones incompatibles: Art.240 240 bis C.P.
 - Cohecho (Arts.248 a 251 ter C.P.)
 - Ley de Responsabilidad penal de la empresa Ley 20.393.
 - Comiso (Arts.19, N°7, letra g, C.P.R, y 21 C.P.)



Estado de la renta



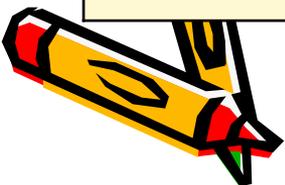
Renta devengada (Art.2, N°2)

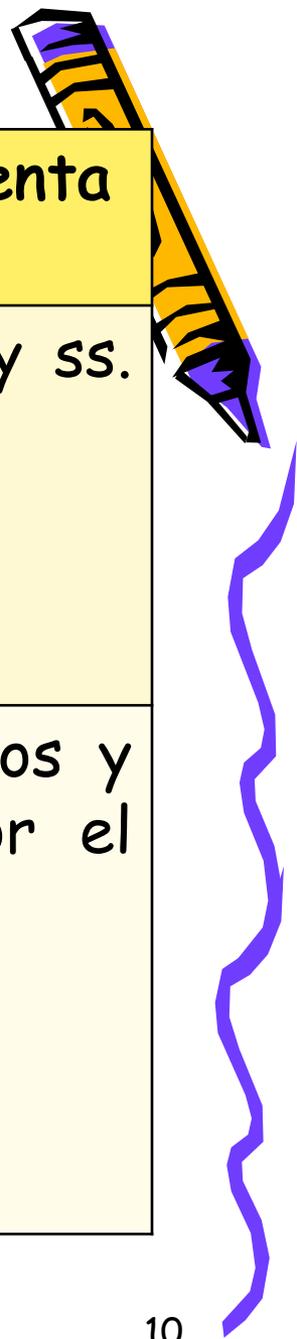
aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

Renta percibida (Art.2, N°3)

aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago





Ingresos no renta	Rentas Exentas	Ingresos Renta
Art.17, 104, 107 L.I.R.	Art.39, 52, 57, 108 (no lleva contabilidad) y en leyes especiales	Arts.1º, 2º y ss. 108
No son renta para ningún efecto legal	Son renta, pero sólo están liberadas del impuesto que se señala.	Están afectos y gravados por el impuesto respectivo.

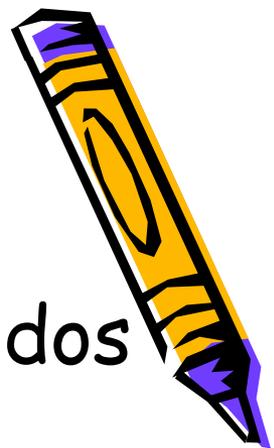


Factores de conexión

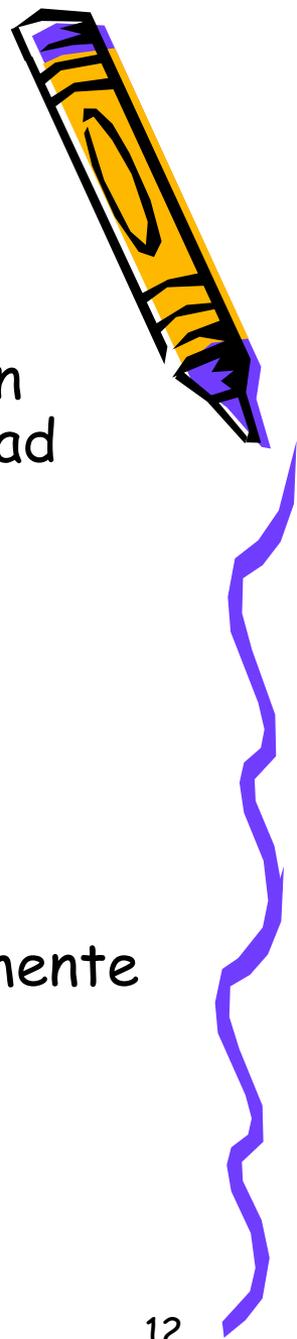
• Se estructura sobre la base de dos factores de conexión:

- Domicilio o residencia:
 - Domicilio civil
 - Residencia tributaria, y
- Origen o fuente de la renta.

• Sólo los no residentes ni domiciliados que tengan rentas de fuente extranjera, no pagan impuesto a la renta en Chile.



Primer criterio: Ubicación del contribuyente



(a) Personas naturales:

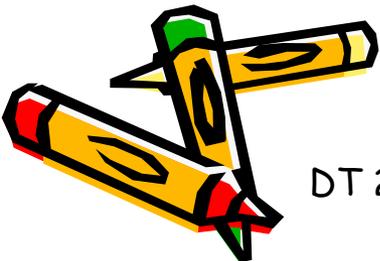
Los residentes o domiciliados en Chile se encuentran sujetos a la ley chilena, no importando su nacionalidad (Art.3°).

Residente es la persona que permanece en Chile

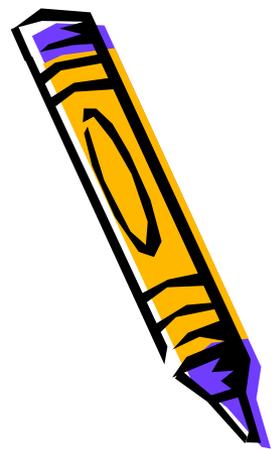
- en forma ininterrumpida o no
- Por un periodo de 183 días
- Dentro de un lapso cualquiera de doce meses.

(b) Cualquiera:

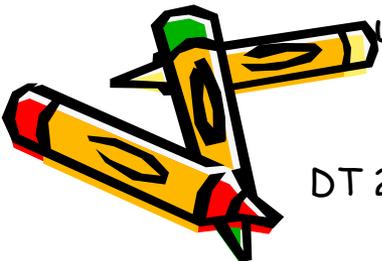
Domicilio: residencia acompañada real o presuntivamente del ánimo de permanecer a ella.



Reglas particulares



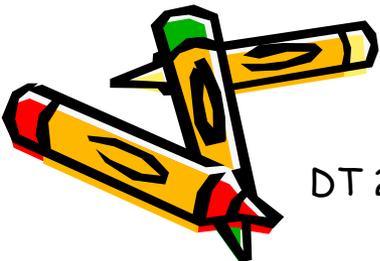
1. Ausencia temporal manteniendo asiento principal de negocios en Chile (Arts.4° y 103 LIR), no implica pérdida de domicilio en Chile.
2. Ausencia no rige respecto de funcionarios públicos en el exterior (Art.8°).
3. Presencia en Chile no implica gravar a los agentes diplomáticos extranjeros en Chile (Arts.9 LIR, 23.1 y 34 CVRD y 49 CVRC).
4. Establecimientos permanentes se encuentran en el país, pero se reputa como no residente (Arts.38 y 58, N°1).
 1. Agencia: tiene por objeto reemplazar a la sede en distintos lugares, ejerciendo las funciones de ésta (Of. 1781, 1982 SVS).
 2. Establecimiento permanente: lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad



"establecimiento permanente" (Art.2,Nº12)



- un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como,
 - oficinas,
 - agencias,
 - instalaciones,
 - proyectos de construcción y
 - sucursales.



"establecimiento permanente" (Art.2,Nº12)



- También se considerará que existe un establecimiento permanente cuando:
 - una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile
 - realice actividades en el país representado por un mandatario y
 - en el ejercicio de tales actividades dicho mandatario habitualmente
 - concluya contratos propios del giro ordinario del mandante,
 - desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o
 - negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile.
- En consecuencia, no constituirá establecimiento permanente de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario.



"establecimiento permanente" (Art.2,Nº12)



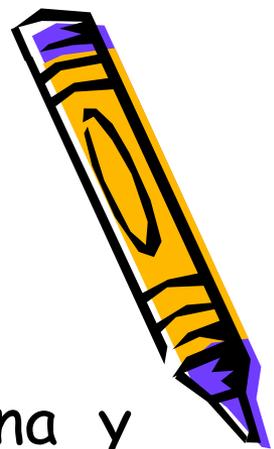
- No se considerará que existe un establecimiento permanente:
 - si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile
 - realiza exclusivamente actividades auxiliares del negocio o giro, o
 - actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país.



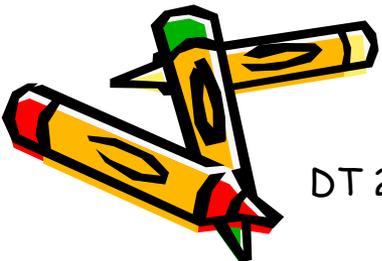
Excepciones a la territorialidad fundada en el domicilio

- Extranjeros residentes sólo pagan por sus rentas de fuente chilena por los primeros 3 años de permanencia en Chile, pudiendo solicitar prórroga (Art.3º, inc.2º).
- Funcionarios diplomáticos y consultares extranjeros, por sus rentas oficiales (Art.9º)
- Funcionarios chilenos en el exterior, se entienden domiciliados en Chile para todos los efectos legales.
- Los funcionarios de Universidades reconocidas por el Estado, también se entienden domiciliados en Chile.

Segundo factor de conexión: Origen o fuente de la renta

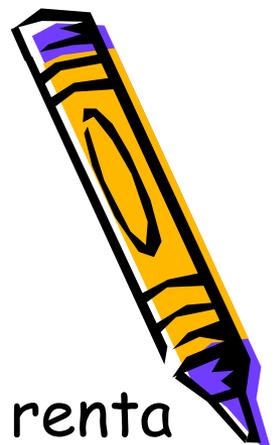


- Se distingue entre rentas de fuente chilena y rentas de fuente extranjera (Art.10 LIR).
- Una renta es de fuente chilena cuando proviene de:
 - Bienes situados en Chile, o
 - Actividades desarrolladas en Chile, cualquiera sea el domicilio del contribuyente.
- Renta de fuente extranjera es aquella que no reúne ninguna de las características precedente.



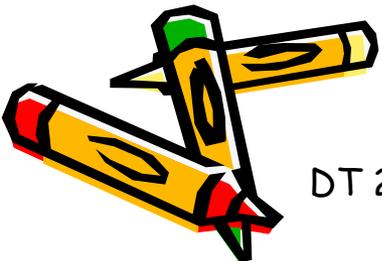
Excepciones y casos especiales a la territorialidad de la fuente

- Cuando se trata de royalties, la fuente de la renta es el domicilio del deudor (Art.10, inc.2°).
- Las acciones de sociedades anónimas y derechos en sociedades de personas constituidas en Chile, están situadas en el país.
- La fuente de los intereses está en el domicilio del deudor (Art.11, inc.2°).
- Pagos al exterior escapan a esta regla (Art.59)
- Valores extranjeros o CDV emitidos en Chile (Art.11, inc.2°).

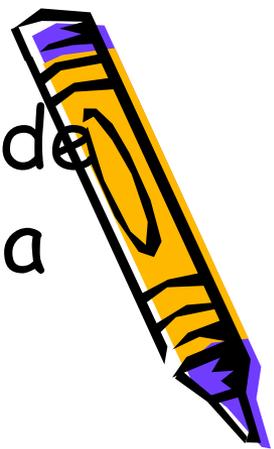


Excepciones y casos especiales a la territorialidad de la fuente

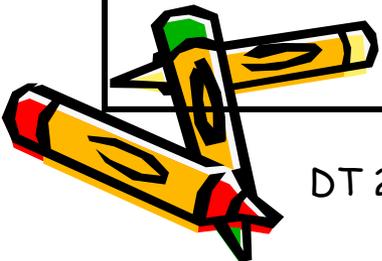
- Es renta de fuente chilena - aunque en realidad no lo es- (Art.10, inc.2°):
 - Producto de la enajenación de acciones o derechos sociales o representativos de capital;
 - De una persona jurídica constituida en el extranjero;
 - Efectuada a una persona domiciliada o residente en Chile.
 - Cuya adquisición permita, directa o indirectamente, obtener participación en utilidades o propiedad de otras sociedad constituida en Chile.
- Existen limitaciones en cuanto al porcentaje de participación o de adquisición.
- Impuesto: 35% (Arts.58, N°3 LIR)



Resumen de aplicación de las reglas de territorialidad en la Ley de la Renta



Factor de conexión	Fuente Chilena	Fuente extranjera
Residente o domiciliado	Impuestos: - de Primera Categoría - de Segunda categoría, - Global Complementario	Impuestos: - de Primera Categoría - de Segunda categoría, - Global complementario.
No residente o no domiciliado	Impuestos: -Adicional -De Primera categoría.	No pagan impuestos en Chile, salvo: • Art.41E • Art.58, N°3.

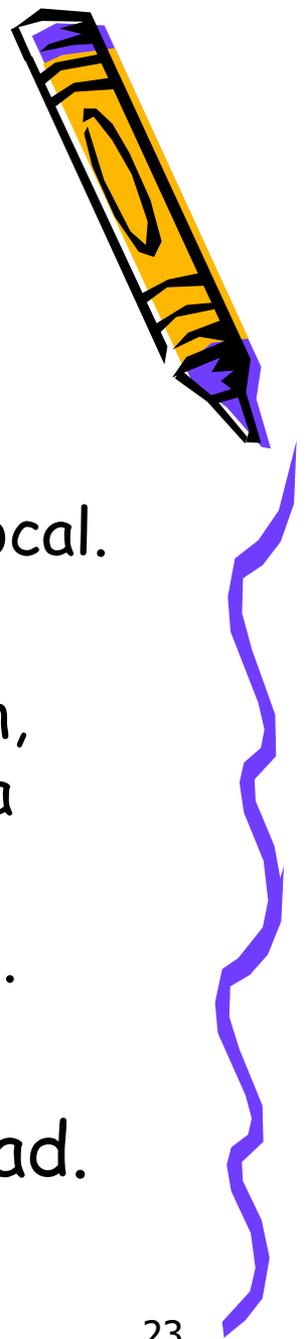


El problema de la doble tributación

- Una misma operación o un mismo ingreso puede encontrarse sujeto a impuestos en dos o más Estados o jurisdicciones tributarias, siendo ambos plenamente competentes para exigir el pago de la deuda.
- Ningún Estado pretende beneficiar a otro, sino que eliminar las distorsiones que el factor impositivo pudieran ocasionar en el comercio internacional.
- Donde mayores problemas se presenta es en materia de impuesto a la Renta y al Patrimonio.
- Importante es que los Estados pretendan que las utilidades y capitales retornen a sus respectivos orígenes.



¿Cómo se ha solucionado el problema en materia de utilidades o rentas?



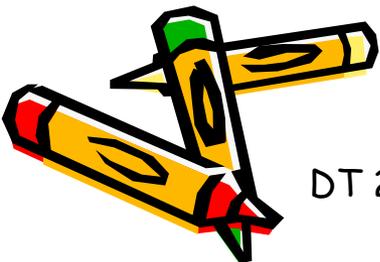
- Unilateralmente:
 - Sistema del gasto deducible del impuesto local.
 - Sistema de la tasa reducida.
 - Sistema de la exención: se paga en el origen, sea de la renta o del capital generador de la renta.
 - Sistema de crédito contra el impuesto local.
 - Sistema de la renta percibida.

• Aplicación del principio de la reciprocidad.



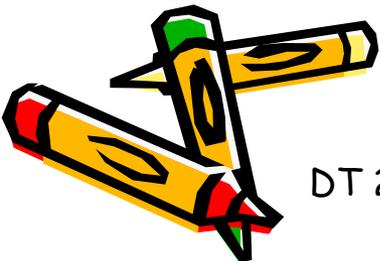
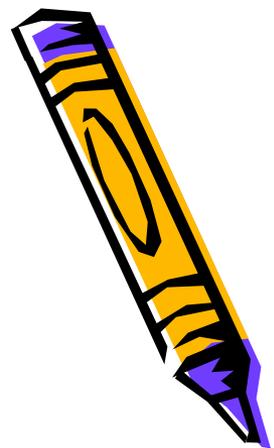
¿Cómo se ha solucionado el problema en materia de utilidades o rentas?

- En Chile se aplican principios unilaterales, bilaterales y de reciprocidad (Art.59, N°4).
- Preceptos que se refieren a la doble tributación y posibilidad de eliminación o disminución de sus efectos:
 - Art.12: Fija criterio de la percepción, con excepciones.
 - Arts.41 A, 41 B, 41 G y 41 H: Establece procedimientos para aprovechar como crédito el impuesto pagado en el exterior.



Ingresos del exterior

- Regla general:
 - Rentas percibidas.
 - Salvo aquellas de que no se pueden disponer:
 - Caso fortuito o fuerza mayor
 - Disposiciones legales o reglamentarias.
- Excepciones: devengadas
 - Rentas pasivas (Art.41 G LIR)
 - Agencias y establecimientos permanentes;
 - Países de tributación preferencial (Art.41 H LIR)
 - http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2018/reso55.pdf



¿Cómo se ha solucionado el problema en materia de utilidades o rentas?

- Bilateralmente: Tratados
 - Generales:
 - Exención de impuestos: Argentina (D.S. 32-1986 D.Of. 7-03-1986 - *Denunciado*)
 - Acreditación:
 - México (D.1943-2000 D.Of. 8-02-2000).
 - Canadá (D.2188-2000 D.Of. 8-02-2000).
 - Noruega (D.199-2003 D.Of. 20-10-2003).
 - Corea (D.188-2003 D.Of. 20-10-2003).
 - Brasil (D. 224-2003 D.Of. 24-10-2003).
 - Ecuador (D.310-2003 D.Of. 05-01-2004)
 - Perú (D.297-2003 D.Of.05-01-2004)
 - España (D.382-2003 D.Of.24-01-2004).
 - Polonia (D.388-2003 D.Of. 27-03-2004).
 - Dinamarca (D.350-2004 D.Of. 10-02-2004).
 - Croacia (D.356-2004 D.Of. 16-02-2005).
 - Gran Bretaña e Irlanda del Norte (D.348-2005 D.Of. 16-02-2005)
 - Suecia (D.6-2006 D.Of. 18-04-2006)



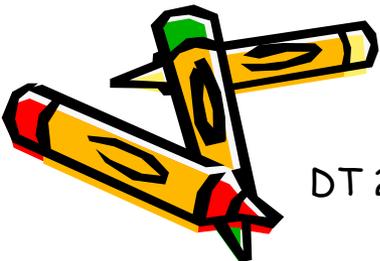
¿Cómo se ha solucionado el problema en materia de utilidades o rentas?

- Bilateralmente: Tratados

- Generales:

- Acreditación:

- Nueva Zelanda (D. 267 -2006 D. Of. 4-09-2006).
- Francia (D. 279 - 2006 D. Of. 14-09-2006).
- Paraguay (D. 207-2008 D. Of. 2-10-2008).
- Malasia (D.210-2008 D. Of. 2-10-2008).
- Portugal (D. 213-2008 D. Of. 28-10-2008).
- Irlanda (D. 214-2008 D. Of. 28-10-2008).
- Colombia (D.232-2009 D. Of. 11-02-2010)
- Bélgica (D.150-2010 D. Of. 17-07-2010)
- Suiza (D. 151-2010 D. Of. 06-08-2010)
- Tailandia (D. 149-2010 D. Of. 09-08-2010)
- Rusia (D.56-2012 D. Of. 02-08-2012)
- Australia (D. 129-2015 D. Of. 09-12-2015)
- Austria (D. 129-2015 D. Of. 09-12-2015)
- Argentina (D.152-2016 D.Of.27-12-2016)
- China (D.129-2016 D. Of. 09-01-2017)
- Japón (D. 216-2016 D. Of. 12-04-2017)
- Italia (D. 205-2016 D. Of. 12-04-2017)
- República Checa (D.206-2017 D. Of. 29-04-2017)
- Uruguay (D.271 D. Of. 24-01-2019)

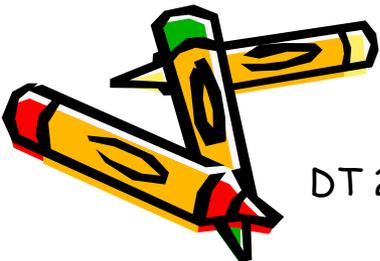


¿Cómo se ha solucionado el problema en materia de utilidades o rentas?

- Bilateralmente: Tratados

- Particulares:

- Se trata de tratados vinculados exclusivamente con algunas actividades y no con todas.
- Generalmente ocurre en el transporte internacional:
 - D.203-1953: Chile - Alemania: exportaciones e importaciones.
 - D.466-1978: Chile - Alemania: exención de impuestos sobre ingresos de operación de aeronaves
 - D.815-1977: Chile - Francia: tráfico aéreo internacional.
 - D.833-1977: Chile - Colombia: transportes marítimo y aéreo,
 - D. 906-1993: Chile - Singapur: operación internacional de buques.
 - D. 1389-1994: Chile - Estados Unidos: operacionales internacionales de aeronaves.



¿Cómo se ha solucionado el problema en materia de utilidades o rentas?

- Bilateralmente: Tratados

- Particulares:

- Generalmente ocurre en el transporte internacional:

- D.164-2001: Chile - Panamá: tráfico aéreo.
- D.1.593-1996: Chile - Paraguay. Tráfico aéreo y terrestre.
- D.1.770-1995: Chile - Uruguay: transporte aéreo,
- D. 238-1994: Chile - Venezuela: transporte marítimo y aéreo.

