Artículo: La doble imposición internacional
Revista: Nº192, año LX (Jul-Dic, 1992)
Autor: Sergio Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 192
AÑO LX
JULIO-DICIEMBRE 1992
Fundada en 1933

ISSN 0303 - 9986

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
DIRECCION BIBLIOTECAS

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: La doble imposición internacional
Revista: Nº192, año LX (Jul-Dic, 1992)
Autor: Sergio Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

SERGIO JARPA FERNANDEZ
Prof. Derecho Económico
Universidad de Concepción

1. La tendencia mundial a implantar economías de mercado en los diversos países y a la globalización de la economía implica para América Latina una fuerte competencia en el mercado de la inversión extranjera. Chile en particular, con su exitosa economía, con su estrategia de apertura económica y estabilidad tributaria, se encuentra en situación de privilegio para competir en su captación.

Igualmente, en el último año ha privilegiado sus esfuerzos para minimizar el impacto de la doble tributación que puede afectar negativamente la inversión extranjera o nacional en el exterior.

2. En el campo tributario nuestro país orienta su estrategia para obtener el objetivo antes apuntado, así como una mayor justicia impositiva y la armonización de las legislaciones mediante acuerdos bilaterales que eliminen la doble tributación, presentando mejores oportunidades a los inversionistas extranjeros, sin necesidad de que éstos se concentren en megaproyectos, y facilitando también el movimiento de capitales chilenos hacia su inversión en el exterior.

3. La doble imposición internacional incide fundamentalmente en que un mismo contribuyente por la renta que percibe en un país se ve afectado por tributos tanto en éste como en otro, como consecuencia de la potestad tributaria de los Estados para imponer tributos por ley a quienes se encuentran bajo su jurisdicción y aparece como causa inmediata de la múltiple imposición internacional los diferentes criterios de imposición que aplican soberanamente los países.

* Se trata, pues, de aquel desarrollo que permite a las generaciones actuales y futuras usufructuar de los recursos naturales y realizar las actividades socioeconómicas necesarias para mejorar la calidad de vida de todos sus habitantes, sin desgastar la base de sustentación.

Artículo: La doble imposición internacional
Revista: Nº192, año LX (Jul-Dic, 1992)
Autor: Sergio Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

4. Unos, utilizan el criterio objetivo, de la fuente o de la territorialidad, según sea el lugar donde se genera el hecho gravado o donde se encuentren ubicados los bienes, caracterizando a la imposición el lugar de producción de los bienes y servicios y la utilización de la riqueza, siendo propio a la soberanía que ejerce el Estado sobre su territorio. Este principio es aplicado por 10 países americanos.

Otros, emplean el criterio subjetivo o del domicilio, inclinándose por un gravamen universal de los bienes y rentas del contribuyente, sin considerar la fuente u origen de la renta o la ubicación de los bienes y se basa en que lo justo es no discriminar entre quienes obtengan la renta, según provenga de dentro o de fuera del territorio nacional, ya que por estar domiciliado en tal país, éste le impone la obligación de contribuir al financiamiento del gasto público, mediante impuestos medidos por su capacidad económica, en la generalidad de los casos, principio que se aplica en 16 países americanos.

5. Otros, aplican simultáneamente ambos criterios. La mayoría de las legislaciones de los países latinoamericanos contienen disposiciones que gravan los ingresos de fuente extranjera o los bienes ubicados en el exterior que obtengan o posean sus ciudadanos domiciliados, y todos los países aplican -además- el principio de la fuente territorial para gravar las rentas de fuente nacional, obtenidas por personas residentes o no en el país.

6. Tanto el criterio objetivo como subjetivo de imposición obviamente presenta múltiples variantes. Así, Estados Unidos de Norteamérica aplica el principio subjetivo incluyendo el principio de la territorialidad, quedando teóricamente fuera del impuesto sobre la renta federal la renta de fuente que no sea norteamericana obtenida por contribuyentes extranjeros domiciliados fuera de Estados Unidos, considerando para efectos tributarios la residencia de las personas naturales, el principio del "green card" o permanencia durante 180 días alternos o consecutivos en el territorio nacional.

7. Todo ello origina la doble o múltiple imposición sobre el contribuyente, lo que acarrea como consecuencia que el afectado por tal situación se rebele en contra de una carga tributaria que considera injusta y excesiva, recurriendo a diversas artimañas para evadir la tributación, así como la multiplicación de organismos asesores de los contribuyentes que, bajo la denominada "planificación impositiva", les entregan procedimientos destinados a eludir el pago de los impuestos en uno o varios países simultáneamente, aprovechando las complejas y variadas modalidades del comercio internacional.

Todo ello trae aparejado, en definitiva, una menor recaudación tributaria y el natural desaliento a la inversión extranjera.

Por ello, parece como imperativo ineludible para los países interesados en atraer inversión extranjera, la necesidad de dar las mejores condiciones para facilitar la radicación de estos capitales, lo que básicamente ha movido a establecer los mecanismos que faciliten las inversiones de capital, en especial en los

Artículo: La doble imposición internacional
Revista: Nº192, año LX (Jul-Dic, 1992)
Autor: Sergio Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

países en desarrollo, abordando como uno de los prioritarios la eliminación de los obstáculos que desde el punto de la tributación dificultan la libre circulación de capitales y rentas, ya que la práctica demostró que los incentivos tributarios para atraer los capitales extranjeros no produjo el resultado esperado, pues los países exportadores de capital gravan las rentas o capitales obtenidos o radicados en los países en que se efectúa la inversión, haciéndolas inoperantes.

8. Debemos incluir a nuestro país entre aquellos que se atienen, en general, al principio subjetivo de la imposición, pero ello reviste modalidades especiales, incluyendo también aspectos que dicen relación con el principio objetivo, como el hecho de gravar rentas de personas sin domicilio ni residencia en Chile por rentas obtenidas o generadas en nuestro país. Esto tiene su consagración en el art. 3 inciso primero, de la Ley de Impuesto a la Renta, contenida en el D.L. 824 de 1974, así como en los conceptos de la fuente de la renta, arts. 10 y 11 de la ley precitada, mientras que la forma de considerarla se contiene en el art. 12. El concepto de domicilio y residencia para efectos tributarios en relación a esta materia lo encontramos en los art. 8 del Código Tributario, art. 4 de la Ley de Impuesto a la Renta y 59 del Código Civil.

9. Para solucionar este problema los países tradicionalmente establecen básicamente medidas de carácter unilateral o bilateral que también pueden alcanzar el carácter de multilaterales.

Las medidas unilaterales son aplicadas prioritariamente por los países que se ajustan al concepto subjetivo, ya que -en virtud a su potestad tributaria- pueden vincular su tributación con la renta y el capital producido o situado en el extranjero de los contribuyentes.

Las técnicas aplicadas son variadas y se mezclan entre sí, todas naturalmente apuntando a atenuar o evitar la doble tributación internacional.

10. En nuestro país encontramos esta situación en el art. 12 de la Ley de Impuesto a la Renta, al establecer que las rentas de fuente extranjera, cuando deban computarse, se considerarán las líquidas percibidas o devengadas, es decir, aplica el método unilateral de deducción o "tax deduction", que consiste en considerar el impuesto pagado en el extranjero como un gasto deducible de la renta imponible del contribuyente residente. Al mismo tiempo, la disposición legal precitada establece que se excluye para la determinación del impuesto nacional aquellas rentas de fuente extranjera que no puedan disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país extranjero, lo que implica la aplicación -en forma parcial- del método unilateral de diferimiento del impuesto o "tax deferral", que consiste en que el impuesto que debe el contribuyente en el país que reside no se hace exigible hasta que tales rentas sean remitidas al extranjero, pensándose que -de este modo- se le estimulará a mantener y reinvertir las utilidades en el país en que se generan.

11. Otros métodos unilaterales son los denominados de reducción del

Artículo: La doble imposición internacional
Revista: Nº192, año LX (Jul-Dic, 1992)
Autor: Sergio Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

impuesto, de crédito por inversión, de aporcionamiento del impuesto, exoneración de tributación, etc.

En cambio, las medidas bilaterales son aplicadas tanto por países que se rigen por el concepto subjetivo como por aquellos que optan por el objetivo y tienden, igualmente, a evitar o aminorar la doble tributación internacional, celebrando convenios o tratados cuyo objetivo, en base a la reciprocidad y a ciertos principios generalmente aceptados, contenidos en los llamados "Convenios-Tipo".

Los tratados internacionales constituyen, sin lugar a dudas, la forma más expedita para morigerar la doble tributación internacional, sirviendo además como elemento de armonización tributaria entre los países suscribientes, promoviendo la cooperación e intercambio de experiencias e informaciones sobre contribuyentes, facilitando así los controles y la represión de la evaluación tributaria, en especial si se efectúan auditorías conjuntas de ambos estados a empresas multinacionales. Sin embargo, siempre es el aspecto fundamental de tales tratados para los países en desarrollo, incluido Chile, lo que dice relación con las disposiciones tendientes a mejorar las condiciones que hagan al país más atractivo para la inversión extranjera. Sólo en los últimos años se ha perfilado la conveniencia de proteger, mediante tales instrumentos, también, la creciente inversión que están realizando contribuyentes chilenos en el extranjero.

12. En la actualidad los tratados internacionales sobre doble imposición se negocian en base a modelos de Convenios-Tipo, que han aprobado organizaciones internacionales, como la "Convención de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo", publicada por la ONU en 1980, o el modelo de "Convenio para evitar la doble tributación internacional", aprobado por los países desarrollados reunidos en 1963, en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.). La Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (A.L.A.L.C.) y el Pacto Andino también elaboraron modelos sobre el particular.

Todo ello, especialmente aquéllos publicados por organismos multinacionales, garantizan a negociadores trabajar sobre bases concretas y generalmente aceptadas que aseguran un mejoramiento en la técnica tributaria, en su justicia y en la reducción de la evasión.

13. Sin embargo, estos tratados traen aparejadas dificultades para los países en desarrollo, tales como la falta de reciprocidad en situaciones que naturalmente se dan, tales como flujo mayoritariamente unidireccional de capitales y servicios, afectándoles también una reducción en la captación de impuestos conforme a las cláusulas aprobadas que favorecen más al contribuyente extranjero que la normativa general vigente.

Así, en nuestro país, la Ley de Impuesto a la Renta grava a quienes estén domiciliados o residiendo por sus rentas, cualquiera sea su origen, sea que la fuente esté ubicada o no en Chile, y las personas sin domicilio ni residencia en el país deben pagar impuestos por sus rentas de fuente chilena, por ello, nuestra

Artículo: La doble imposición internacional
Revista: Nº192, año LX (Jul-Dic, 1992)
Autor: Sergio Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

legislación sustenta -por un lado- el principio de residencia o renta mundial para los residentes en Chile y, por otro lado, respecto a los no residentes el principio de la fuente. De tal manera que al suscribir un tratado, Chile tiene que renunciar a su jurisdicción impositiva, adhiriendo a uno de los principios, normalmente al de la residencia, y sufriendo una disminución de los ingresos fiscales.

La realidad nacional indica que desde el punto de vista tributario, el ideal para nuestro país es la adhesión al principio de la fuente, como base de la imposición, en defensa de los niveles de recaudación impositiva atendiendo el cuantioso volumen de rentas de las personas sin domicilio ni residencia en Chile, que las obtienen de fuente externa, ya que nuestro país es un fuerte importador de capitales, tecnología y servicios.

Así, pareciera conveniente la defensa en materia de legislación sobre renta, el principio de "actividad desarrollada en el país", como forma de determinar su fuente, por la amplitud que implica, aunque es frecuente que en las conversaciones bilaterales se imponga el concepto de "establecimiento permanente" que limita la jurisdicción del país de fuente a aquellos casos en que la actividad se ha desarrollado en ese país, concepto que sería tolerable para los intereses tributarios chilenos sólo en su forma amplia y no restringida, ya que ello acarrearía la sustracción de importantes rubros de imposición de la jurisdicción nacional, tales como rentas derivadas de obras de construcción o montaje de corta duración, de la existencia de una oficina de compras o entrega de mercaderías y las que se realizan a través de ciertos agentes cuya representación no sea posible acreditar, así debiera exigirse -a lo menos- existencia de agente o representante que realice actividades, local de compras, ventas o de promoción, bodega o depósito para recepción, entrega o reexpedición de mercaderías o, a lo menos, una obra de montaje o construcción.

Como las disposiciones de los tratados internacionales priman sobre la legislación nacional interna, pareciera necesario optar, entre las fórmulas más usadas para evitar la doble tributación, por la del "aporcionamiento del impuesto", buscando conciliar así intereses de los países pactantes, reduciendo en ambos las tasas y gravándose las respectivas rentas con un impuesto total que no excediera del impuesto mayor aplicado individualmente que, para el caso de Chile, incidiría en categoría y adicional, la materia a negociar.

14. Actualmente nuestro país, con las relativamente bajas tasas y los mecanismos de devolución y créditos contra el tributo, no presenta un ambiente difícil y conflictivo -mientras se mantenga tal política tributaria- para llevar adelante la celebración de tratados sobre doble tributación tendientes a crear neutralidad en el trato tributario, pero, esencialmente, a hacer más atractivo nuestro país a la inversión extranjera, objetivo real y básico -como se ha dicho- que persiguen los países en desarrollo al celebrar este tipo de tratados, agregada la creciente importancia de la inversión nacional en países extranjeros que, presumiblemente, si la actual tendencia de la economía chilena sigue proyectándose en el largo plazo tenderá a incrementar cada vez más.

En consecuencia, pareciera conveniente desde el punto de vista tribu-

Artículo: La doble imposición internacional
Revista: Nº192, año LX (Jul-Dic, 1992)
Autor: Sergio Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

tario que nuestro país mantenga la actual estructura básica tributaria en el largo plazo, en especial la que afecta a las empresas que cubren la mayor parte de la producción exportable en que se tienen ventajas comparativas en relación a otros países, mantener el principio de imposición en la fuente que orienta a nuestra legislación y aquellas rentas obtenidas en países extranjeros, si bien no tributan en Chile, sirvieren para la progresión del global complementario que afecta a sus residentes. Finalmente, frente a ítemes que en el otro país contratante obtenga una imposición especialmente baja, compensarla con mayor imposición en otros rubros que implique una recaudación final más o menos equivalente.

15. Para evitar la doble tributación en materia de renta, ganancia o beneficio y sobre capital y patrimonio, se ha celebrado tratado con Argentina, D.RR.EE. Nº. 32, publicado en el *Diario Oficial* de 07.03.86.

Cabe señalar que el citado Convenio está basado en el método de la "exención", conforme al cual las utilidades sólo son gravadas por el Estado en que está situada la "fuente productora" de las rentas, encontrándose exentas de impuestos en el Estado en que está el domicilio o residencia de la persona o empresa que las obtenga.

Como el ámbito de la jurisdicción tributaria chilena respecto a las rentas de fuente argentina ha sido restringida en relación con la norma general consagrada en el art. 3 de la Ley de la Renta y, por consiguiente, constituye una norma especial que debe aplicarse únicamente a aquellas ganancias o utilidades generadas en actividades realizadas en la República Argentina, quedan afectadas por la tributación de ese país, ya sea sometiéndolas a tributación o declarándolas exentas de aquellos impuestos comprendidos en el ámbito del mencionado Convenio.

Para que esas ganancias o utilidades no queden sometidas a las normas de jurisdicción chilena es preciso que se acrediten fehacientemente las circunstancias y condiciones que el Convenio señala para serles aplicable el régimen que se establece en sus disposiciones, debiendo identificarse a satisfacción de las autoridades tributarias chilenas el origen o fuente de tales ganancias o utilidades y su monto, mediante certificación que al efecto deberán emitir las autoridades tributarias competentes de la República Argentina.

Los impuestos a que se refiere este tratado son, en la República Argentina, los que afectan las ganancias, beneficios eventuales, capitales, patrimonio neto y beneficios de determinados juegos y concursos; en cambio, en Chile afecta a los contenidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Conviene recordar que Chile mantiene tratados tributarios para evitar la doble tributación entre otros, los que se refieren en general al transporte marítimo o aéreo, con los siguientes países: Argentina (D.L. Nº. 2176, publicado en el *Diario Oficial* de 25.04.78), con Brasil (Facultad contenida en D.L. 1296, publicado en el *Diario Oficial* de 02.01.76, D.RR.EE. Nº. 501, publicado en *Diario Oficial* de 19.07.76), con Colombia (Facultad contenida en D.L. 1863, publicado en el *Diario Oficial* de 18.08.77, D.RR.EE., publicado en el *Diario Oficial*

Artículo: La doble imposición internacional
Revista: Nº192, año LX (Jul-Dic, 1992)
Autor: Sergio Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

08.02.78), España (Facultad contenida en D.L. 1296 precitado, D.RR.EE. Nº. 824, publicado en *Diario Oficial* de 31.12.76), Estados Unidos (Facultad contenida en D.L. 1296 ya nombrado, D.RR.EE. Nº. 386, publicado en el *Diario Oficial* de 22.07.76, rectificado el 14.08.76), con Francia (Facultad concedida en D.L. 1863, ya citado, D.RR.EE. Nº. 815 publicado en *Diario Oficial* de 21.07.78), con Alemania (D.L. 1978 publicado en *Diario Oficial* de 30.11.77, D.RR.EE. Nº. 466 publicado en *Diario Oficial* de 11.09.78).

16. Finalmente, debe señalarse que sobre esta materia, a la fecha de redactarse este artículo, se ha suscrito en nuestro país, entre el gobierno y partidos de oposición, un convenio en materia de tributación que deberá concretarse en un proyecto de ley, contemplando entre las materias que aborda disposiciones tendientes a eliminar la doble tributación de las empresas chilenas que invierten en el exterior, para facilitar la inserción de nuestro país en la economía internacional y en particular la integración con los países latinoamericanos tanto en la producción de bienes y servicios físicos como financieros.

En su parte pertinente textualmente se señala:

1. La legislación actual considera como base para la tributación de las utilidades de inversiones directas de empresas chilenas en el exterior la renta después de los impuestos pagados en el país en que ésta se originó. Se produce, en consecuencia un problema de doble tributación para estas rentas. Ello ha llevado a que la inversión directa de chilenos en el exterior sea escasa, a que se concentre en países conocidos como paraísos tributarios, y a que los retornos se realicen por mecanismos informales.

2. Los países de la OCDE abordaron este problema introduciendo cláusulas unilaterales para eliminar la doble tributación a nivel de empresas. Las modificaciones propuestas aquí recogen los elementos más difundidos de la práctica internacional en esta materia.

3. Para reducir la doble tributación a nivel de las empresas que realizan inversiones directas (aportes de capital) en el exterior se propone otorgar un crédito contra la Primera Categoría por los impuestos a las utilidades pagados en el extranjero. Para ello se consideran dos mecanismos alternativos: a. Para las empresas que declaran en Chile sólo las utilidades remesadas del exterior el crédito considerará el impuesto a la remesa pagado en el extranjero; b. Para las empresas que tributan en Chile sobre base mundial (con agencias en el exterior), el crédito considerará el impuesto a las utilidades devengadas en el exterior.

4. La tasa del crédito será la menor entre la del impuesto pagado en el exterior y la tasa de la Primera Categoría, y será otorgado sólo a las empresas que tributen en Chile con contabilidad completa. Si la tasa extranjera es superior a la de la Primera Categoría, el remanente será reconocido como gasto necesario para producir la renta.

5. El crédito no dará lugar a devoluciones en dinero. De quedar un remanente, éste deberá acreditarse en ejercicios posteriores.

6. Podrán acogerse a este crédito las rentas no exentas en Chile de inversiones en el exterior que hayan sido registradas en el SII.

Artículo: La doble imposición internacional
Revista: Nº192, año LX (Jul-Dic, 1992)
Autor: Sergio Jarpa Fernández

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

7. El sistema implica un incentivo a la diversificación internacional de las inversiones reales de empresas chilenas, y, para los inversionistas extranjeros, es un incentivo para que Chile opere como sede regional para sus inversiones.