

N° Acción BEPS	Nombre	Tema	<u>Implementación Chile</u>
1	<i>Economía Digital</i>	Identificar las principales dificultades para la aplicación de reglas impositivas existentes y desarrollar opciones	Facultad de trazabilidad digital en la Reforma Tributaria Creación de una oficina especializada al interior del SII a 01 Septiembre 2014.
2	<i>Acuerdos híbridos</i>	Desarrollar recomendaciones para el diseño de reglas domésticas que	Declaración Jurada de Trust 2013. Control trust en la Reforma Tributaria.
3	<i>Fortalecimiento de reglas CFC</i>	Desarrollar recomendaciones para evitar el desvío de recursos a través	i. Reglas CFC en la Reforma Tributaria.
4	<i>Deducciones de intereses y otras operaciones financieras</i>	Recomendaciones para desarrollar reglas domésticas para evitar la deducción excesiva de intereses y otros pagos financieros	i. Nuevas reglas de exceso de endeudamiento en la Reforma Tributaria. ii. Reemplaza normas actuales.
6	<i>Prevención del abuso de convenios tributarios</i>	Desarrollo de recomendaciones que impidan el otorgamiento de beneficios en circunstancias inapropiadas, lo que implica cambios al <i>Model Tax Convention</i>	i. Planes específicos de mitigación del riesgo

XXVIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

Relator Chile:

Mario Silva Poblete

Coautor: Cesar Toledo Concha

MEDIDAS NACIONALES PARA EVITAR LA EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA **¿INFLUENCIA DE BEPS EN LATINOAMÉRICA?**

I. Introducción.

En el caso de Chile, tanto la administración tributaria como los diversos actores del ámbito tributario han seguido de cerca las iniciativas planteadas por la OCDE, lo que se inició como una oportunidad de ajustar nuestra legislación tributaria a los estándares internacionales, de manera de poder cumplir adecuadamente nuestros compromisos legislativos para incorporarnos a tan selecto grupo de países, hace ya más de 5 años (proceso que en todo caso se inició muy tempranamente), hecho de tremenda relevancia, por ser Chile además el primer país sudamericano en alcanzar tan alto honor.

De las iniciativas OCDE sin lugar a dudas las medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria representan una alternativa necesaria para efectos de elevar los estándares que nuestra legislación plantea, es por ello que acogemos la invitación del Instituto Chileno de Derecho Tributario a formar parte de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, con el objeto de poder entregar nuestra visión, así como los casos y supuestos en los que se han adoptado en nuestra legislación las iniciativas BEPS.

Este relato pretende únicamente dar una perspectiva nacional de la clara y distintiva influencia que en nuestro país ha representado la iniciativa en análisis, en atención por demás a la calidad de miembro activo OCDE.

Nuestro relato contiene un análisis a nivel normativo legal y administrativo respecto de cinco aspectos fundamentales que han sido considerados por nuestra legislación tributaria.

De las medidas que se proponen por Erosión de Bases y Traslado de Beneficios, nos ha parecido necesario destacar:

Acción 1. Economía Digital. Identificar las principales dificultades para la aplicación de reglas impositivas existentes y desarrollar opciones al respecto.

Acción 2. Acuerdos híbridos. Desarrollar recomendaciones para el diseño de reglas domésticas que neutralicen su efecto.

Acción 3. Fortalecimiento de reglas CFC. Desarrollar recomendaciones para evitar el desvío de recursos a través de afiliadas no residentes

Acción 4. Deduciones de intereses y otras operaciones financieras. Recomendaciones para desarrollar reglas domésticas para evitar la deducción excesiva de intereses y otros pagos financieros.

Acción 6. Prevención del abuso de convenios tributarios. Desarrollo de recomendaciones que impidan el otorgamiento de beneficios en circunstancias inapropiadas, lo que implica cambios al Model Tax Convention.

A continuación las referencias que se hacen al Servicio de Impuestos Internos se harán indistintamente al “SII” y a la Ley de Impuesto a la Renta Chilena indistintamente “LIR”.

II. Medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria

ACCIÓN 1.

*“Abordar los retos de la economía digital para la imposición
Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector.”*

A través de la última modificación legal se incluyó el artículo 60 ter en el Código Tributario chileno, esta norma viene a incorporar, ahora legalmente, la posibilidad para la administración tributaria de exigir a determinados contribuyentes (los que la norma se encarga de especificar) el empleo de sistemas tecnológicos de información, que permitan hacer más eficaz la fiscalización, facultando asimismo a dicha administración para examinar la información contable y tributaria de los contribuyentes, accediendo a los sistemas tecnológicos que sirvan de soporte a dicha información.

La normativa incluye así, dentro de los contribuyentes a quienes dirige la nueva exigencia al “comercio digital de todo tipo”, ello en una clara referencia a iniciativa BEPS, dicha referencia se efectúa en los siguientes términos:

Sujetos potencialmente obligados:

- a) Según tipo de actividades o sectores de contribuyentes sujetos a la exigencia. La propia ley ha fijado a modo ejemplar sectores de contribuyentes o actividades que pudieran sujetarse a la mencionada exigencia, entre ellos: juegos y apuestas electrónicas, **comercio digital de todo tipo**, aplicaciones y servicios digitales, que el Ministerio de Hacienda, mediante un decreto supremo establezca.
- b) Que el Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo, establezca de manera individualizada, mediante resolución fundada, los contribuyentes sujetos a estas exigencias y las especificaciones tecnológicas respectivas.

Sin perjuicio de ello existe también la opción de que ciertos contribuyentes le solicitan a la autoridad tributaria el adecuar sus mecanismos a los mencionados sistemas tecnológicos.

La misma Ley se encarga de excluir a ciertos contribuyentes, de la potencial exigencia, tales son:

a) los pequeños mineros artesanales, b) pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, c) suplementeros, d) propietarios de un taller artesanal u obrero y e) los pescadores artesanales debidamente inscritos.

Procedimiento: El SII con al menos 2 meses de anticipación deberá notificar al contribuyente del inicio del procedimiento destinado a fijarle esta obligación y para su implementación contará con el plazo de 6 meses, a continuación de los 2.

En caso de incumplimiento, la infracción aplicable será el denominado “entramamiento general”, considerado en el N° 6 del artículo 97 del Código Tributario, sancionado con una multa pecuniaria.

Nuestro país ha ya conformado un grupo de fiscalización en el nivel central del Servicio de Impuestos Internos, desde septiembre de 2014, el cual se encuentra a cargo de la fiscalización a través de los mencionados sistemas informáticos, con lo que se pretende que la generalidad de las auditorías complejas posea también asistencia en terreno de esta naturaleza.

A modo ejemplar, el Servicio de Impuestos Internos revisará en terreno el correcto funcionamiento para fines tributarios de los sistemas de ventas al consumidor utilizados, la consistencia de sus sistemas contables, así como también de los registros auxiliares de las empresas.

Sin restar mérito a los ejemplos que el propio SII ha expresado, complementariamente, se espera que las herramientas informáticas contribuyan directamente a la fiscalización de lo que se denomina la “cadena del Impuesto al Valor Agregado” o cadena de IVA, lo que redundaría en poder fiscalizar de forma adecuada la evasión en el caso del IVA; el Servicio de Impuestos Internos informó el pasado 17 de abril que la tasa de evasión del Impuesto al Valor Agregado en la economía llegó el año pasado a un 22,2% (2014), equivalente a unos US\$5.797 millones anuales (tipo cambio promedio 2014 US\$570,01) y que implicaría un descenso desde el 2012, periodo en que alcanzó el 24.8%. (fuente:

<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2015/170415noti01cs.htm>)

Lo anterior, en consideración a que la mecánica del IVA considera que éste impuesto se va traspasando en cada una de las etapas o procesos de comercialización, de modo tal que un quiebre o corte en la cadena de las etapas primarias de la compra o venta de productos y su utilización posterior por los compradores al solicitar la devolución de sumas no imputadas a débitos fiscales por cambios de sujeto, implica un perjuicio al interés fiscal, pues se utilizarían y/o devolverían sumas de dinero a título de impuestos, que no han ingresado materialmente a las arcas fiscales.

Por lo expuesto, para el Servicio de Impuestos Internos se ha tornado de la mayor relevancia el poder tener acceso online a este tipo de información, y de seguro, ya sea a través de fiscalizaciones o derivado del efecto disuasivo que implica el acceso a la administración tributaria de manera “remota”, nos parece una excelente herramienta para reducir de manera consistente y definitiva la evasión tributaria en la cadena de IVA.

Lo anterior se ha denominado la facultad de trazabilidad digital, que si bien en su origen poseen más bien referencias a operaciones con efectos en el ámbito doméstico, sin embargo la administración tributaria chilena ha además luces claras de un foco de evasión tributaria derivado del control del IVA de servicios prestados en Chile por sujetos que no sean ni residentes ni domiciliados en Chile.

Finalmente, el SII ha considerado esta facultad se ejercerá a su juicio exclusivo, en el entendido que se trata de actividades de fiscalización, las que se encuentran gobernadas por decisiones de

la autoridad que, si bien se deben ejercer con respeto a todas y cada una de las garantías de los contribuyentes –hoy reconocidas legalmente en el artículo 8° bis del Código Tributario-, tienen su causa en las funciones que a la administración tributaria le son propias y no dependen por ello de situaciones puntuales ni requerimientos de organismo ajenos a la propia institución.

Junto a acciones de fiscalización por parte de la administración tributaria de nuestro país, este tipo de normativas, acogiendo el llamado que la OCDE ha realizado para la adecuación de su normativa, pretende precisamente evitar la evasión tributaria a nivel de los impuestos a la renta de nuestro país, como en el caso del Impuesto al Valor Agregado, respecto de las operaciones que se efectúan a través de plataformas digitales.

ACCIÓN 2.

Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas. Entre ellas pueden figurar: (i) cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los tratados; (ii) disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador; (iii) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares); (iv) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción; y (v) cuando sea necesario, orientaciones para la coordinación o normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura. Se debe prestar una atención especial a la interacción entre los posibles cambios en una ley nacional y las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Este trabajo se coordinará con el trabajo sobre las limitaciones a la deducción de los gastos financieros, el trabajo sobre las normas de CFC y el trabajo sobre abuso de tratados mediante la búsqueda del convenio más favorable.

En el caso de Chile, los objetivos que han sido tenidos en vista respecto de este acción propuesta ha estado relacionado con la exigencia impuesta por el Servicio de Impuestos Internos de que se le informe a través de una declaración jurada, la identidad de las personas, contribuyentes domiciliados o residentes en Chile y los extranjeros (que constituyan domicilio o residencia en el país), que adquieran la calidad de **trustee** de un trust creado de acuerdo a disposiciones de derecho extranjero, o asuman la calidad de **administrador** de un trust creado de acuerdo a disposiciones de derecho extranjero.

El origen de la Resolución EX. SII N° 81, de 10 de septiembre de 2013, que impuso la mencionada obligación a todo contribuyente que se encuentre dentro de la hipótesis de la norma, fue en el seno del Foro Global de Intercambio de Información de la OECD (The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes).

Para entender el contexto en el que se adoptó esta medida, debemos hacer algo de historia.

En el mencionado Foro Internacional se implementó la revisión entre pares (peer review), en la cual, en forma previa a la dictación del marco de intercambio de información que hoy conocemos y con el objeto de realizarle ajustes a los estándares existentes a la fecha de revisión.

Esta revisión consistió en dos etapas, en el caso de Chile, se emitieron dos informes en que se analizó la situación de Chile en el contexto del intercambio de información y en la capacidad del Servicio de Impuestos Internos chileno para acceder a esta.

En la fase 1 se revisó el marco legal y regulatorio, tarea encomendada en definitiva al mismo SII, todo el marco teórico que pudiera fundar el intercambio, la fase 2 se enfocó más allá del intercambio de información, en la práctica, si en definitiva en la práctica, era susceptible de obtener información y de entregarla a requerimiento de otras administraciones tributarias.

En Chile el segundo semestre del 2011, se llevó a cabo la evaluación en fase 1 y luego la evaluación en fase 2 fue el segundo semestre del 2013. Chile fue revisado por una comisión tripartita que se dedicó por una semana a entrevistar a funcionarios de la administración tributaria, pero también a funcionarios de diversas entidades, tales como los notarios, el registro de comercio, ministerio de hacienda, asociación de bancos, etc.

La revisión entre pares tenía por objetivo el análisis de Chile, para efectos de su adecuación de sus estándares de acceso, mantención y entrega de información para efectos tributarios, lo que se ha visto reflejado en las últimas reformas legales tributarias nacional, el artículo 62 y 62 bis del Código Tributario chileno, que se refieren al mecanismo de acceso a la información bancaria de los contribuyentes por parte de la administración tributaria y que se incorporaron a nuestra legislación a través de la dictación de la Ley N° 20.406 sobre acceso a la información bancaria, son leyes que se debieron aprobar para acceder a la información bancaria, tanto fue así, que una de las causales para solicitar información que se consideraron fue específicamente el que se deba cumplir con el requerimiento o solicitud de información de una nación extranjera.

Cambio de paradigma, revisión del Foro Global.

Las conclusiones del Peer Review Report concluyeron que, la Ley chilena considera la identificación (o enrolamiento para efectos tributarios), cuando un *trust* realiza actividades económicas en Chile, ...”*sin embargo, cuando un trust tenga un trustee residente en Chile pero sin otro nexo con Chile, la información no estará disponible en Chile.*”

De acuerdo al propio informe, las autoridades de la administración tributaria tenían la visión de que esa situación relatada en las conclusiones del informe se reducía a un muy menor número de casos en los cuales el gobierno no tenía interés.

De cualquier manera la recomendación de la revisión concluyó que Chile debía adoptar medidas para asegurar que la información de la identidad del *settlor* y los beneficiarios de trusts extranjeros estuviese disponible.

El informe evacuado fue suscrito en marzo de 2012. Para marzo de 2014, al momento de ser evacuado el segundo informe, la situación cambió radicalmente, en atención a la adopción de medidas por la administración tributaria, en particular la publicación de la Resolución Ex. SII N° 81, recién comentada.

Contenido de la Resolución:

La Resolución, como acto emanado de la administración aún sin reconocimiento legal, estableció dos tipos de declaraciones juradas o métodos de entrega de información al SII: “*Declaración Jurada sobre conformación de Trusts e información de las personas vinculadas a estos*” y “*Declaración Jurada sobre modificaciones de Trusts*”, las que se debían presentar antes del 30 de junio del año siguiente, de adquirida tal calidad.

El término "trust" fue definido por la instrucción administrativa como *“las relaciones legales creadas de acuerdo a normas de derecho extranjero - por acto inter vivos o mortis causa por una persona, el constituyente, mediante la trasmisión o transferencia de bienes, los cuales quedan bajo el control de un trustee en interés de uno o más beneficiarios o con un fin determinado. Los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del trustee. El título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee o de otra persona por cuenta del trustee. El trustee tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley extranjera le imponga. El hecho de que el constituyente conserve ciertas prerrogativas o que el trustee posea ciertos derechos como beneficiario no es incompatible necesariamente con la existencia de un trust.”*

La información que se debía proporcionar era la siguiente:

- a) Respecto del trust: nombre; país de residencia o, en su defecto, país de registro u origen; y, número de identificación tributaria con que opera el trust en el país de residencia, registro u origen, y
- b) Respecto del o los constituyentes del trust, del o los beneficiarios del trust y del o los trustees del trust: nombre o razón social, según corresponda; país de residencia o, en su defecto, país de registro u origen; y RUT o número de identificación tributaria otorgado por el país de residencia, registro u origen.

La Resolución en comento fue dejada sin efecto por la Resolución EX. SII N° 47, de 19 de mayo de 2014, la que resultó ser bastante más completa y detallada en cuanto a la información solicitada y al concepto de trust contenido en ella.

Hoy es una norma de jerarquía legal la que reconoce la exigencia administrativa, estableciéndose en el artículo 14 Letra E) de la LIR, sobre “Información sobre Determinadas Inversiones”. En su número 2 define un trust, en los siguientes términos:

“Para los fines de este número, el término “trust” se refiere a las relaciones jurídicas creadas de acuerdo a normas de derecho extranjero, sea por acto entre vivos o por causa de muerte, por una persona en calidad de constituyente o settlor, mediante la trasmisión o transferencia de bienes, los cuales quedan bajo el control de un trustee o administrador, en interés de uno o más beneficiarios o con un fin determinado.”

Además la propia definición incorpora al mismo concepto de trust, para efectos tributarios, diversos tipos de relaciones jurídicas, que reúnan, independientemente de su denominación, con las siguientes características:

- a) Los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio personal del trustee o administrador;
- b) El título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee, del administrador o de otra persona por cuenta del trustee o administrador;

- c) El trustee o administrador tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley extranjera le imponga. El hecho de que el constituyente o settlor conserve ciertas prerrogativas o que el trustee posea ciertos derechos como beneficiario no es incompatible necesariamente con la existencia de un trust.

Finalmente, en atención a la imposibilidad de contener de forma exhaustiva el cúmulo de relaciones jurídicas existentes en legislaciones distintas a las chilenas, y en pleno reconocimiento de las exigencias impuestos por BEPS a nuestra legislación nacional sobre el tópico, la ley incorpora al concepto el de *“cualquier relación jurídica creada de acuerdo a normas de derecho extranjero, en la que una persona en calidad de constituyente, transmita o transfiera el dominio de bienes, los cuales quedan bajo el control de una o más personas o trustees, para el beneficio de una o más personas o entidades o con un fin determinado, y que constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio personal del trustee o administrador.”*

Esta normativa entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2017, y estimamos que sólo se refiere a la captura de información por parte del SII, pero sin que recoja especialmente los problemas que representan desde el punto de vista de la interacción entre la administración tributaria chilena con la extranjera, derivada de los efectos tributarios indeseados que este tipo de actos, desconocidos en la legislación chilena, pudieran generar.

ACCIÓN 3 *Refuerzo de la normativa sobre CFC*

Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas para las CFC.

Este trabajo se coordinará con otros según sea necesario.

La Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el pasado 29.09.2014 que la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) junto a diversos cuerpos legales en materia impositiva, alterándolas reglas existentes sobre atribución de ingresos generados por inversiones en el extranjero, estableciendo que los contribuyentes domiciliados o residentes en nuestro país, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio o residencia en Chile deban incorporar a su base imponible del Impuesto a la Renta de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, aquellos ingresos que esas entidades en el extranjero perciban o devenguen.

Esta modificación plantea hacer extensible el concepto domestico de “renta atribuida¹”, que también incorpora la reforma tributaria, a las mencionadas sociedades controladas en el extranjero, pretendiendo así hacer equiparable la situación para un inversionista con domicilio o

¹ Por “renta atribuida”, el nuevo artículo 2 N°2 de la LIR entiende, aquella renta que “corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones del artículo 14, letra A) y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente.”

residencia en Chile, respecto de sus inversiones en nuestro país como fuera de Chile², en la medida que estos reúnan ciertos requisitos.

La intención del legislador chileno se materializa a través de la incorporación a nuestra legislación nacional de las denominadas normas CFC, por sus siglas en inglés *Controlled Foreign Corporation*, también conocidas como de Transparencia Fiscal Internacional.

Aplicación normas sobre Transparencia Fiscal o CFC en Chile.

Para que nazca la obligación de considerar en Chile los ingresos obtenidos por entidades ubicadas en el extranjero, deben reunirse los siguientes requisitos copulativos:

- A. QUE UN CONTRIBUYENTE O PATRIMONIO DE AFECTACIÓN DOMICILIADO, RESIDENTE O CONSTITUIDO EN CHILE TENGA EL CONTROL DE UNA ENTIDAD EN EL EXTRANJERO.**
- B. QUE LA “ENTIDAD” “CONTROLADA” SIN DOMICILIO O RESIDENCIA EN CHILE PERCIBA INGRESOS QUE CORRESPONDAN AL CONCEPTO DE “RENTAS PASIVAS”.**
- C. QUE TALES RENTAS PASIVAS DE LA ENTIDAD CONTROLADA EXCEDAN CIERTOS MONTOS QUE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA (EN ADELANTE “LIR”) SEÑALA.**

De no concurrir estas 3 condiciones, a los ingresos obtenidos por la entidad controlada se les aplica la regla general de considerar las rentas extranjeras únicamente en la medida que hayan sido tributariamente “percibidas” por el contribuyente domiciliado o residente en Chile, en otras palabras se posterga su tributación en Chile, hasta que ingresen al país.

- A. QUE UN CONTRIBUYENTE O PATRIMONIO DE AFECTACIÓN DOMICILIADO, RESIDENTE O CONSTITUIDO EN CHILE TENGA EL CONTROL DE UNA ENTIDAD EN EL EXTRANJERO:**

Si bien el concepto de “contribuyente” se encuentra hoy definido en el Código Tributario³, el de “patrimonio de afectación” no tiene un contenido claro. Sin embargo, siendo un elemento esencial de la personalidad el patrimonio, este concepto podría tener una amplia aplicación. A mayor abundamiento, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) ha entendido que

² En materia de tributación internacional, este tipo de medidas busca respetar el principio de neutralidad de exportación de capital. (Vogel, Klaus, *Worldwide vs. Source taxation of income. A review and re-evaluation of arguments*, 8-9 *Intertax* 216 (1988), *Intertax* 310 (1988), 11 *Intertax* (1989).

³ El Código Tributario define el concepto de contribuyente, cuando señala en el artículo 8°N° 5 que corresponde a “las personas naturales o jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”.

corresponde a este concepto el de los Fondos de Inversión que regula la Ley N°18.815⁴, Fondos Mutuos o bienes constituidos en fideicomiso⁵, etc.

- **Entidad en el extranjero:** Se trata de un concepto amplio, ya que comprende a la sociedad constituida en el extranjero respecto de la cual un residente o domiciliado en Chile tenga acciones o derechos, pero además alcanza, a cualquier ente societario, asociativo o individual, sin importar su naturaleza, con o sin personalidad jurídica propia, citando la norma de manera ejemplar a los fondos, comunidades, patrimonios y trusts, ubicados en el extranjero.

- **Control:** Se refiere a que el contribuyente residente o domiciliado en Chile, respecto de la entidad ubicada en el extranjero:

- a) Posea directa o indirectamente el 50% o más del capital, o el derecho a las utilidades, o de los derechos a voto de la entidad extranjera. También si tiene una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en dicha entidad, en el mismo sentido.
 - b) Pueda elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior.
 - c) Posea facultades para modificar los estatutos, o para cambiar a la mayoría de los directores o administradores de la entidad extranjera.
- **Presunción legal de control:** Sin perjuicio de los porcentajes o facultades que generan la concurrencia de un grado importante de conexión con la entidad extranjera, que la LIR denomina “control”, se estableció en la Ley una presunción legal (esto es, que admite prueba en contrario) relativa al control de la entidad, autorizando a la Administración Tributaria a prescindir de los citados porcentajes o facultades, en atención a si la entidad se encuentra constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación, salvo que se trate de un país miembro de la OCDE⁶

Ante la complejidad de determinar cuáles países se encuentran en las situaciones mencionadas, especialmente a la determinación de la concurrencia de los requisitos de “país o territorio de baja o nula tributación” la LIR contempla expresamente la posibilidad de realizar la consulta al SII acerca del cumplimiento de dichos requisitos respecto de países o territorios determinados.

B. QUE LA “ENTIDAD” “CONTROLADA” SIN DOMICILIO O RESIDENCIA EN EL CHILE PERCIBA INGRESOS QUE CORRESPONDAN AL CONCEPTO DE “RENTAS PASIVAS”

⁴ Oficio N° 2337, de 29.10.2013, SII.

⁵ Estos dos últimos, estimados dentro del concepto de “patrimonio de afectación”, de acuerdo a Circular N° 30 de 8 de mayo de 2015.

⁶ Artículo 41 H, inciso penúltimo de la LIR.

- **Rentas pasivas:** El tipo de ingreso obtenido por la entidad en el extranjero que deberá tomarse en consideración en Chile para efectos de su tributación son aquellos contenidos en el artículo 41 G letra C de la LIR, ingresos que se les da el concepto de “rentas pasivas” y son los siguientes:

- a. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades, incluso cuando se hubieren capitalizado en el extranjero, provenientes de participaciones en otras entidades no domiciliada ni residente en Chile que tengan como giro principal la obtención de rentas pasivas.
- b. Intereses, salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera regulada.
- c. Regalías derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares.
- d. Ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en las letras precedentes.
- e. Rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.
- f. Ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas a su vez como rentas pasivas.
- g. Rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas de acuerdo con las letras precedentes.
- h. Rentas que las entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, siempre que:
 - (i) Sean partes relacionadas;
 - (ii) Tales rentas constituyan gasto deducible para los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en el país para la determinación de sus impuestos a la renta en Chile, o deban formar parte de valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda, y
 - (iii) Dichas rentas no sean de fuente chilena, o siendo de fuente chilena, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%, tasa general del Impuesto aplicable a los no domiciliados ni residentes en Chile por los ingresos de fuente chilena.

Finalmente, si las rentas pasivas representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada constituida, domiciliada o residente en el extranjero, el total de los ingresos de ésta serán considerados como rentas pasivas.

Como vemos, las denominadas “rentas pasivas” son aquellas que en definitiva no procedan del ejercicio de actividades comerciales o industriales.

- **Presunción legal del carácter de renta pasiva:** Se consideran rentas pasivas todas las rentas obtenidas por una entidad controlada constituida, domiciliada o residente en un territorio o jurisdicción de baja o nula tributación, a que se refiere el artículo 41 H de la LIR (denominados de baja o nula imposición).

C. QUE TALES RENTAS PASIVAS DE LA ENTIDAD CONTROLADA EXCEDAN CIERTOS MÍNIMOS ESTABLECIDOS EN LA LIR.

En efecto, además de las condiciones recién indicadas resta reunir un requisito final, que señala que sólo se aplicarán las CFC rules cuando:

- a. **Las rentas pasivas de la entidad controlada excedan del 10% de los ingresos totales** de la misma, en el ejercicio que corresponda, y además
- b. Que **las rentas pasivas, en su conjunto, por contribuyente domiciliado o residente en Chile, sean superiores a 2.400 UF** al término del ejercicio comercial respectivo, esto es que hoy excedan de \$58.000.000⁷ cada año, aproximadamente.

Es decir, en otras palabras, los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile que controlen entidades en el exterior (de acuerdo a las definiciones anteriores) ***no deberán considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas, cuando no excedan de 2.400 unidades de fomento en total al término del ejercicio respectivo.***

- **Presunción legal respecto al monto de las rentas pasivas:** Se considera que el monto de las rentas pasivas de una entidad controlada domiciliada, constituida o residente en un país o territorio de baja o nula imposición, en el ejercicio asciende a lo menos a una renta neta pasiva igual a la tasa de interés promedio⁸ que cobren las empresas en el sistema financiero del país de baja o nula tributación. En caso de que no pueda determinarse la tasa se utilizará la tasa promedio que establezca anualmente el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Supremo.

⁷ Considerando un valor referencial de UF a \$24.500.

⁸ Se establece a través de una fórmula que compara además el valor de adquisición de la participación en la entidad que recibe rentas pasivas.

Tax ruling

Con todo, el Servicio de Impuestos Internos emitió el viernes 8 de mayo recién pasado la Circular N° 30 de 8 de mayo de 2015, en la cual informa algunas exigencias que se deberán cumplir por los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile y que consisten en la mantención de un registro detallado y actualizado de:

- a) Las rentas pasivas que se hayan computado en el país de acuerdo al artículo 41 G de la LIR.
- b) Los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de sus entidades controladas en el extranjero.
- c) Los impuestos pagados o adeudados en el exterior, respecto de las rentas señaladas en las letras anteriores.
- d) Otros antecedentes que establezca este Servicio mediante resolución.

El detalle de la información que deberá mantenerse será explicitado a través de una resolución, la que a la fecha no se ha dictado, como asimismo la exigencia de presentar una o más declaraciones juradas.

Vigencia: Respecto a la fecha de vigencia de las normas CFC, el artículo 41 G de la LIR establece su aplicación respecto de las **rentas pasivas que se perciban o devenguen por las respectivas entidades controladas, a partir del 1° de enero de 2016**. En otras palabras, las rentas percibidas o devengadas por tales entidades hasta el 31 de diciembre de 2015, no se gravarán en Chile mientras no sean percibidas por la entidad que las controla, domiciliada, residente, constituida o establecida en el país, conforme a las reglas generales⁹.

Estimamos a la nueva normativa CFC en línea con los postulados BEPS, especialmente en relación con la creación de esta exigencia, la que modifica los paradigmas de tributación tradicionales que existían en Chile y además exige que dicha información se entregue a la administración tributaria anualmente, acompañada, en su caso, del respectivo pago de impuestos.

ACCIÓN 4

Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros

Desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. El trabajo evaluará la eficacia de los diferentes tipos de limitaciones. En conexión con la labor anterior y en su apoyo, se establecerán también orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la

⁹ Circular 30, de 08 de mayo de 2015.

fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones intra-bancarias), y seguros cautivos y otras clases de seguro. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos y reglas CFC.

Nuevas normas sobre subcapitalización, reemplazo de normas actuales.

La legislación chilena modificó en diversos puntos la legislación existente, en materia del tratamiento tributario del exceso de endeudamiento. La Ley N° 20.780 derogó las normas sobre exceso de endeudamiento contenidas con anterioridad a la modificación en el inciso 4°, del N° 1, del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, a través del nuevo artículo 41 F de la LIR.

Si comparamos la normativa nueva con la anterior, son pocos los elementos que podemos encontrar en común. Para explicar lo anterior, debemos recordar que en general, para crear fondos para inversión, es posible su financiamiento mediante recursos propios, o bien, mediante deudas de terceros. Ello genera la distribución de dividendos al exterior o bien intereses, en el segundo caso.

Normalmente frente a ambas opciones y si existir otras variables en juego, la variable tributaria indica inclinarse por los intereses, los que usualmente se ven beneficiados con tasas de tributación más reducidas que las de los dividendos. A esta regla nuestro país no es la excepción, por lo que frente al impuesto de tasa 35% de retención (Impuesto Adicional) en el caso de los dividendos y reuniéndose ciertos requisitos poder arribar a la tasa de 4% en el caso de intereses pagados a “instituciones financieras extranjeras o internacionales”. La conveniencia es clara, sin perjuicio de deber sopesar los efectos en la carga tributaria del país en cuyo domicilio se ubica la entidad acreedora.

Frente a la situación expuesta y a los problemas que esta acarrea desde un punto de vista más amplio, derivada del mantenimiento y profundización de estas situaciones que implican en ciertos casos planteamientos que podrían generar que la empresa ubicada en un territorio no genere jamás utilidades tributables, generando problemas en la recaudación del país, derivados de la utilización de pérdidas de manera agresiva y otras situaciones que afectan la equidad del sistema tributario.

Por lo anterior nuestro país había optado por establecer limitaciones en el monto de los préstamos que puede recibir una compañía chilena, así las reglas sobre exceso de endeudamiento, restringen la aplicación de la tasa de 4% a las deudas contraídas con partes relacionadas sujetas a la mencionada tasa preferencial.

Ahora bien, la forma en que operaba el exceso de endeudamiento era aplicando al porcentaje de exceso de endeudamiento la tasa del 35%, tasa general a los intereses, aún hoy existente en el artículo 59 N° 1 de la LIR. A dicha cifra

Baste decir al respecto que la misma naturaleza del impuesto, antes en el 59 N° 1 estaba estrechamente ligado con la renta que se afectaba con el 4%, se establecía como una sobretasa a dicho impuesto, hasta llegar al 35% tasa general. Hoy la nueva normativa contenida en el artículo 41 F) es un impuesto único del 35% que se determina año a año en función de la relación de patrimonio 3:1.

Forma de determinar si hay o no exceso, antes sólo con personas relacionadas, vinculadas al 59

N° 1, hoy se considera todo el endeudamiento, local o extranjero, relacionado o no. Hay modificaciones además en el exceso

Según indicamos el artículo 41 F de la LIR instaure un impuesto único con tasa de 35%, de declaración y pago simultáneo, aplicable dándose los siguientes requisitos copulativos:

- a. Que durante el año comercial respectivo se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición del beneficiario, intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, incluyendo los que correspondan a reembolsos, recargo de gastos incurridos por el acreedor, en virtud de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere el artículo 41 F de la LIR.
- b. Que dicho pago, abono en cuenta o puesta a disposición lo efectúe un contribuyente domiciliado, residente, constituido o establecido en Chile a una entidad relacionada sin domicilio ni residencia en el país.
- c. Que el deudor, al cierre del ejercicio comercial respectivo, se encuentre en situación de exceso de endeudamiento.

Este impuesto grava a los contribuyentes domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición las cantidades indicadas e la letra a precedente, durante el ejercicio respectivo, quienes podrán deducir dicho impuesto, como un gasto necesario para producir la renta de acuerdo con las normas del artículo 31 de la LIR.

La instauración de la primera norma sobre exceso de endeudamiento en nuestro país, allá en el año 2001 demostró ser una herramienta eficaz para limitar los abusos que se generaron al no existir la normativa. Hoy el SII cuenta con una herramienta aún más eficaz. Pendiente quedan algunos puntos desde el punto de vista de las interpretaciones que el SII ha realizado derivados además de la operatividad de la norma, tales como el derivado del concepto de entidad relacionada y su extensión, como también, en relación a los ítems a incorporar o deducir del patrimonio para determinar la relación 3:1 para efectos de la aplicación de la normativa.

ACCIÓN 6.

Impedir la utilización abusiva de convenio

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos.

En el caso de Chile se ha reconocido éste como otro de los objetivos de los tratados para aminorar la doble tributación internacional, tales como prevenir la elusión y evasión fiscales, para lo cual los convenio tributarios incorporan medidas tendientes a evitar el uso inadecuado o abuso de los convenios, junto con mecanismos de cooperación entre las administraciones tributarias.

Para ello, la Circular N°57 del 16 de octubre de 2009, dictada por el SII se aplica a explicar el sentido y alcance de la expresión “beneficiario efectivo” y la aplicación de normas antiabuso que se incorporan en los CDTI vigentes en Chile.

En el caso chileno el término beneficiario efectivo ha sido utilizado en la rebaja de las tasas de impuestos de retención sobre rentas cubiertas en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías) y en algunos casos específicos tratándose de otro tipo de ingresos¹⁰.

Frente a lo anterior, debemos recordar que Chile se ha reservado en todos los convenios suscritos el derecho de seguir aplicando la tributación doméstica general en el caso de los dividendos, quedando así sin aplicación la rebaja de tasas contemplada en el artículo 10 de cada convenio.

La normativa interna emanada del Servicio de Impuestos Internos reconoce y adopta los criterios sustentados por la OCDE a este respecto, sin embargo no existe un reconocimiento de que la doble exención no es un objetivo buscado por los convenios hace aún falta.

La administración tributaria chilena ha sido además especialmente cautelosa al momento permitir el análisis y recomendación de particulares –u órganos ajenos a la administración pública- al momento de analizar las políticas nacionales tenidas en vista al momento de suscribir un determinado convenio tributario, así como su contenido, en perjuicio de la suscripción de convenios con otras naciones.

Sin perjuicio de lo expuesto, el SII ha implementado diversos programas de fiscalización destinados a la lucha contra la evasión, desde el punto de vista de operaciones transfronterizas, sin embargo a la fecha no se ha revisado la configuración a nivel legal de los Establecimientos Permanentes como tampoco existe un desarrollo a nivel normativo mayor sobre el otorgamiento de beneficios de los tratados, más allá de los analizados. Por lo que se espera que nuestra legislación acoja las futuras modificaciones que se propongan a través de esta instancia.

III. A modo de conclusión.

En nuestra opinión estimamos que la adopción de medidas destinadas al combate a la evasión tributaria, indicadas por BEPS en el caso chileno ha tenido una extensión y profundidad que es destacable en la región.

Toda vez que ya sea por la intención de Chile de incorporarse a la OCDE, como también a los nexos que en su interior se han creado con la administración tributaria local, las directrices en materia de fiscalización de operaciones transnacionales ha sido seguida de cerca.

Lamentablemente un vicio del que adolece en buena parte nuestra legislación nacional es el solucionar situaciones específicas de evasión tributaria, de manera que la normativa viene a manera de compostura parcial y coyuntural a reparar el caso específico planteado, sin una visión de futura ni análisis mayores, ejemplos podríamos dar muchos.

Veámos cómo a partir de una iniciativa del foro global nuestro SII dictó una norma administrativa que imponía a cierto tipo de contribuyentes a entregar su información relativa a la propiedad del ente y sus elementos principales, hoy esa misma iniciativa se convirtió en Ley.

Justamente es este el tipo de relaciones a las que nos hemos referido, sin embargo que dicho exceso de iniciativa debiese ser moderado no por la vía de su impedimento, cuando se trata de

¹⁰ El CDTI con Malasia también en relación a las rentas por servicios técnicos cubiertas en su artículo 14.

iniciativas que son sanas y hacen bien al país, pero la falta del adecuado molde a la realidad nacional es destacable.

Las estrategias en la adopción de medidas como las comentadas debe necesariamente plantearse y operar dentro del contexto jurídico nacional, esta ha sido la visión que ha demostrado en cada uno de los informes emanados de OCDE y todas las recomendaciones que se efectúan reconocen como piedra fundamental la adecuación a la realidad nacional, lo que sin lugar a dudas en el caso de Chile ha sido olvidado por completo.