

TENSIONES EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN  
TRIBUTARIO DE INTEGRACIÓN PARCIAL  
A LAS RENTAS DE LOS CONTRIBUYENTES  
NO RESIDENTES EN CHILE CON CONVENIO  
PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN  
VIGENTE, CON OCASIÓN DE LA ENTRADA  
EN VIGENCIA DE LAS LEYES N° 20.780 Y N° 20.899  
¿UNA DISCRIMINACIÓN HACIA  
LOS RESIDENTES?

TENSIONS IN THE APPLICATION OF THE TAX  
REGIME OF PARTIAL INTEGRATION  
TO THE INCOME OF THE NON-RESIDENT  
TAXPAYERS IN CHILE WITH A CONVENTION  
TO PREVENT THE DOUBLE TAXATION  
CURRENT, ON THE OCCASION  
OF THE ENTRY INTO FORCE  
OF LAWS N° 20,780 AND N° 20,899.  
A DISCRIMINATION TOWARD RESIDENTS?

*Francisca Souper Aburto\**

RESUMEN: El presente trabajo revisa el régimen de tributación de integración parcial que instaura el nuevo artículo 14 B) del DL N° 824 y compara su aplicación en el tratamiento de las rentas percibidas y devengadas por los residentes y por los no residentes. Se constata que el nuevo régimen llamado de integración parcial establece un complejo procedimiento de imputación para los contribuyentes de primera categoría que determinan rentas efectivas con balance general y contabilidad completa de acuerdo al cual, bajo determinados supuestos, la carga real para la empresa generadora de renta es una tasa del

---

\* Abogada, Licenciada en Ciencias Jurídicas Universidad del Desarrollo Concepción, Magister © Derecho Tributario, Universidad de Concepción, postítulo en Derecho Regulatorio y Ambiental, Universidad de Concepción. Correo electrónico: fransouper@gmail.com

27%, pero la carga del propietario puede alcanzar una tasa del 44,45%, desde que, la llamada integración parcial permite reconocer como crédito contra el impuesto personal solo el 65% del impuesto de categoría pagado, pero su aplicación supone una sobretasa sobre el impuesto personal que grava el retiro de las utilidades desde la empresa. Sin perjuicio de lo anterior, para los contribuyentes no residentes, gravados por las rentas que les sean remesadas desde empresas que generen rentas chilenas, en la medida que estén acogidos a un convenio de doble tributación, y en razón de dicho convenio, tienen derecho a hacer valer un crédito contra el impuesto adicional por el equivalente al 100% del impuesto de categoría pagado. Estimamos que, si bien este tratamiento tributario es conteste con un convenio internacional, conllevaría una discriminación o trato desigual respecto de los contribuyentes residentes en Chile, por lo que se analizara una eventual vulneración al principio material del derecho tributario conocido como “igualdad tributaria”.

**PALABRAS CLAVE:** Régimen de integración parcial – Convenio internacional – Principio de igualdad tributaria – Control de proporcionalidad.

**ABSTRACT:** The present article it's a review of the tax regime of partial integration instaurated by the recent article 14 B) DL 824, and compares its use in the treatment of perceived and earned revenues, by residents and non residents. There is stated that the new regime, called of partial integration, establishes a complex procedure of imputation for the contributors of the first category tax that determine effective revenues with general balance sheet and complete accounting in agreement to which, under certain suppositions, the real load for the generating company of revenue is a rate of 27 %, but the load of the owner can reach a rate of 44.45 %, since the called partial integration regime allows to recognize as credit against the personal tax only 65 % of the tax of category paid, but its application implies a surcharge on the personal tax that burdens the retirement of the usefulness or earnings from the Company. However, for non-resident taxpayers, burdened by the revenues that are sent from companies that generate Chilean revenues, and with a convention to prevent the double taxation current, own a credit against the additional tax equivalent to a 100 % of the tax of category paid. We believe that although this tributary treatment is in the right line with an international agreement, it would lead to discrimination or unequal treatment towards the contributor's resident in Chile, which is the reason why it would be analyzed as an eventual violation of the material principle of tax law known as tributary equality.

**KEY WORDS:** Regime of Partial Integration – International Agreement – Principal of Tributary Equality or Principal of Equal Taxation – Control of Proportionality.

\* \* \*

Las leyes N° 20.780 y N° 20.899, como es sabido, introdujeron modificaciones importantes al sistema tributario de nuestro país, las que rigen a partir del 1 de enero de 2017. La más destacada es la modificación del régimen tributario a las rentas, instaurando distintos regímenes de tributación para contribuyentes que declaren renta efectiva sobre balance general según contabilidad completa, a saber: régimen de integración total o rentas atribuidas y régimen de integración parcial. Con ocasión de estos cambios sustanciales ha variado la tributación de los residentes, por lo que a lo largo de este estudio, se analizará en detalle el régimen de integración parcial y sus particularidades, la tributación de los propietarios persona natural de empresas chilenas, residentes, tributación de los propietarios persona natural de empresas chilenas, no residentes y la tributación del establecimiento permanente. En todos estos casos, al ejercer la opción de tributar en el sistema parcialmente integrado se da el supuesto que será objeto de este estudio, el que plantea que este régimen podría dar lugar a una eventual discriminación entre residentes y no residentes de un país con tratado para evitar doble tributación internacional, ya que ambos, habiendo elegido el mismo sistema de tributación, o los que tributan en este por defecto, tendrán una tributación final distinta. Por lo que se revisará en detalle el convenio internacional para evitar la doble tributación y el principio de igualdad tributaria, la relación que se da entre estas dos instituciones y la proporcionalidad de la nueva normativa jurídica.

## I. REGÍMENES TRIBUTARIOS:

### PARTICULARIDADES DEL RÉGIMEN DE INTEGRACIÓN PARCIAL DE CRÉDITOS

La reforma tributaria<sup>1</sup>, significó que los propietarios de empresas que declaran sus rentas efectivas determinadas sobre balance general según contabilidad completa, pueden acogerse principalmente a dos regímenes de tributación; estos son:

- A. Régimen de renta atribuida: Contemplado en el artículo 14 letra A) de la Ley de Impuesto a la Renta, conforme al cual los dueños de las empresas deberán tributar en el mismo ejercicio por la totalidad de las rentas que genere la empresa (utilidades tributarias determinadas por la renta líquida imponible), y no solo sobre las utilidades que retiren.

En este sistema, los contribuyentes tendrán derecho a utilizar el 100% del monto pagado a nivel del impuesto de primera categoría

---

<sup>1</sup> Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, publicada con fecha 29 de septiembre de 2014.

como crédito contra los impuestos finales. La tasa de dicho impuesto para esta opción, es de un 25% para el año comercial 2017.

- B. Régimen de integración parcial: Consagrado en el artículo 14 letra B) de la Ley de Impuesto a la Renta, en virtud del cual las empresas obligadas a determinar renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, pagan impuestos de primera categoría con tasa de 27% y sus dueños tributan con los impuestos finales por las rentas percibidas a título de retiros, remesas o distribuciones, con un crédito del 65% del impuesto de primera categoría pagado por la respectiva empresa.

En el régimen de integración parcial de créditos brevemente descrito en el acápite B), que será parte de nuestro estudio, los contribuyentes finales quedarán gravados con los impuesto global complementario o impuesto adicional en su caso, sobre la base de los rubros, remesas o distribuciones que efectivamente realicen de las empresas o sociedades en las que participen, y no sobre las rentas que se les atribuyan, es decir, si no se realizan retiros de utilidades de la empresa, no se genera tributación para los contribuyentes finales. Los contribuyentes no tributan por los aportes de capital ni por los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas cuando hay cambio de tramo y tasa impositiva.

Así, los contribuyentes que hayan imputado el monto del impuesto de primera categoría contra los impuestos finales, deberán restituir, a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Lo que se traduce finalmente, en que solo se constituirá crédito el 65% del impuesto de primera categoría, pagado por el contribuyente.

Los contribuyentes que pueden optar por tributar en este régimen son los siguientes: cualquier empresa obligada a determinar renta efectiva mediante contabilidad completa, independientemente de su forma jurídica, pudiendo ser empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades de personas, sociedades por acciones, sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones y otras entidades. Sin embargo, hay ciertos contribuyentes que se encuentran obligados a tributar en este régimen, estos son: sociedades anónimas, sociedades en comanditas por acciones y sociedades cuyos socios sean personas jurídicas constituidas en Chile.

La principal característica de este régimen consiste en la suspensión del pago de los impuestos finales para los dueños de la empresa, porque no están obligados a pagar el impuesto global complementario o impuesto adicional, sino en el ejercicio que efectúan los retiros, remesas o distribuciones; sin embargo, estos solo tienen derecho a un crédito por impuesto de primera categoría equivalente al 65% del impuesto empresarial pagado.

Habiendo mencionado algunas características de este sistema e indicando a quienes resulta aplicable, es importante destacar que la obligación de restitución del 35% no es aplicable a contribuyentes del impuesto adicional

residentes de países con los cuales Chile ha suscrito un convenio de doble tributación internacional vigente. Estos tributarán por rentas efectivamente distribuidas o retiradas de las empresas chilenas, y podrán utilizar el 100% del crédito otorgado por el pago del impuesto de primera categoría, por lo que su carga efectiva se mantendrá en 35%.

En este punto, debemos agregar que conforme al artículo 4° transitorio de la ley N° 20.899, a partir del 1 de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019:

“...tampoco se aplicará la obligación de restitución a los contribuyentes del Impuesto Adicional residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017 un Convenio para evitar la doble tributación internacional, aunque aún no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del Impuesto Adicional, siempre que el Impuesto de Primera Categoría sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto”.

En estos casos, el crédito por impuesto de primera categoría que corresponda sobre retiros, remesas o dividendos percibidos, de acuerdo con los párrafos 1° y 2° del artículo 63, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta, no está sujeto a la obligación de restituir una parte de este<sup>2</sup>.

## II. TRIBUTACIÓN DE PROPIETARIO PERSONA NATURAL DE EMPRESA CHILENA, RESIDENTE EN CHILE; PROPIETARIO PERSONA NATURAL DE EMPRESA CHILENA, NO RESIDENTE EN CHILE Y DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Luego de analizar las particularidades del régimen, precisamos que conforme nuestro sistema de tributación integrado, en definitiva, esta se encuentra radicada en los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas, constituyendo el impuesto de primera categoría que pagan estas últimas, un crédito parcial, en este caso, en contra de los impuestos global complementario o adicional, según corresponda. Asimismo, en nuestra legislación una vez verificado el hecho de relevancia tributaria, los factores de conexión utilizados son: la residencia como concepto amplio y fuente de la renta como concepto limitado.

Atendido lo expuesto, resulta conveniente analizar la tributación de personas naturales y establecimientos permanentes, precisamente en este régi-

<sup>2</sup> Circular N° 49 Servicio de Impuestos Internos, de fecha 14 de julio de 2016, instruye sobre las modificaciones efectuadas por las leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, vigentes a contar del 1 de enero de 2017.

men, ya que en su aplicación existe un tratamiento diferenciado atendiendo si existe convenio para evitar la doble tributación internacional o no, a continuación se revisara:

- i) Tributación de propietario persona natural de una empresa chilena, residente en Chile,
- ii) Tributación de propietario persona natural de una empresa chilena, no residente en Chile y
- iii) Tributación del establecimiento permanente, según se expone:

*i) Tributación de propietario persona natural, de empresa chilena, residente en Chile*

El propietario persona natural, de una empresa chilena residente en Chile, se encuentra gravado con Impuesto Global Complementario, entonces, el Impuesto de Primera Categoría que pagan sus empresas, constituye un crédito parcial en contra de este impuesto personal, que paga finalmente el propietario de la empresa. En este caso, se aplica el principio de renta mundial, consagrada en el artículo 3° de la Ley de Renta<sup>3</sup>, este aparece de manera amplia y comprende todos los ingresos, utilidades e incrementos de patrimonio que favorezcan a una persona o agrupación de ellas, incluyéndose aquellas rentas que tengan su fuente en el país o en el extranjero.

Respecto de las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas por contribuyentes domiciliados o residentes en el país que se vean afectadas por impuestos a la renta tanto en Chile como en el extranjero, el sistema chileno contempla mecanismos para aminorar o eliminar los efectos de esa doble o múltiple tributación internacional, *tax credit*.

En términos generales, el sistema establecido por la Ley de impuesto a la renta para determinar los créditos por impuestos soportados en el extranjero que podrán ser deducidos de los impuestos a la renta en Chile, distingue entre:

- a) Aquellos casos en que no resulta aplicable un convenio internacional para evitar la doble tributación internacional, situación que se encuentra regulada en el artículo 41 A de la Ley de Renta, llamado “sistema unilateral”<sup>4</sup>. Según el cual solo tres grupos de rentas recibirían estos beneficios:

<sup>3</sup> Artículo 3° DL 824 “Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya

<sup>4</sup> La ley N° 19.247, publicada en el *Diario Oficial* de 15 de septiembre de 1993, mediante su artículo 1°, letra f), incorporó a la Ley de Renta, en su título II, el párrafo 6, denominado “De las normas relativas a la doble tributación internacional”, que introdujo el artículo 41 A de la Ley de Renta.

Artículo 41 A, letra A: Dividendos y retiros de utilidades. Crédito imputable contra el impuesto de primera categoría y global complementario o impuesto adicional. El monto del crédito disponible por impuesto pagado en el extranjero, con tope máximo del 32%<sup>5</sup> de la Renta Neta.

Artículo 41 A, letra B: Rentas de agencias y otros establecimientos permanentes en el exterior. Crédito imputable solo contra impuesto de primera categoría. Monto del crédito disponible por impuesto pagado en el extranjero, con tope máximo del 32% de la renta neta.

Artículo 41 A, letra C: Rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares<sup>6</sup>. Crédito imputable contra el impuesto de primera categoría. El monto del crédito disponible por impuesto pagado en el extranjero, con tope máximo del 32% de la renta neta.

Artículo 41 A, Letra D<sup>7</sup>: Los contribuyentes que, sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas gravadas en el extranjero clasificadas en los números 1° y 2° del artículo 42, podrán imputar como crédito contra el impuesto único o el impuesto global complementario, los impuestos a la renta pagados o retenidos por tales rentas, aplicando al efecto lo dispuesto en el número 3 del artículo 41 C. Este crédito no podrá exceder el 32%.

El artículo 41 A letra E<sup>8</sup>, establece normas para la utilización de los créditos del artículo 41 A letras A, B y C de la Ley de Renta.

- b) Aquellos que resulte aplicable un convenio para evitar la doble tributación internacional que se encuentre vigente, y en que se haya acordado conceder créditos para disminuir o eliminar la doble tributación internacional, lo que se encuentra regulado en el artículo 41C de la Ley de Renta<sup>9</sup>, llamado “sistema bilateral”.

<sup>5</sup> Anteriormente el límite era 30%, esto cambió según la letra b) del N°4 del art. N°5 de la ley N°20.727 (rige a contar de 1.01.2014).

<sup>6</sup> Ley N° 20.956, art. 1° N°2 letra a) i), publicada el 26.10.2016. Rige el 1.01.2016 (sustituye la expresión “y otras prestaciones similares” por la frase “otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación”. Adicionalmente art. 1° N° 2 letra a) ii) agrega párrafo final: “A las mismas reglas de esta letra podrás sujetarse los contribuyentes que presten servicios calificados como exportación, de conformidad a lo establecido en el número 16 de la Letra E del Artículo 12 del Decreto ley 825, de 1974”.

<sup>7</sup> Ley N° 20.956, que “Establece medidas para impulsar la productividad”, art. 1° N°2 letra b), publicada el 26.10.2016. Rige el 1.01.2016 (Agrega nueva letra “D” en art. 41 A de la LIR).

<sup>8</sup> Ley N° 20.956, que “Establece medidas para impulsar la productividad” art. 1° N°2 letra b), publicada el 26.10.2016. Rige 1.01.2016 (intercala “41 A letra D” por “41 A letra E”).

<sup>9</sup> Artículo fue introducido por la ley N° 19.506, publicada en el *Diario Oficial* de 30 de junio de 1997.

En este caso, todas las rentas que conforme al convenio vigente respectivo permitan invocar el crédito, formarán parte del crédito total disponible, el cual es imputable contra impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda, no encontrándose limitada a los tres grupos anteriores<sup>10</sup>.

Por su parte, el artículo 41 C regula separadamente los impuestos pagados en el exterior que hayan gravado las rentas personales, obtenidas como trabajador dependiente como las obtenidas como trabajador independiente, es decir, rentas, del artículo 42 N°1 y 2 de Ley de Impuesto a la Renta. Los impuestos que dan derecho al crédito es aquel pagado o retenido en el extranjero por las rentas remesas a Chile con un límite de 35%<sup>11</sup> sobre la renta neta de fuente extranjera del ejercicio, con excepción de las rentas del art. 42 N° 1 (sueldos).

En cuanto al monto de la renta neta extranjera, es relevante en el cálculo del crédito por impuesto pagado en el extranjero, ya que la Ley de Renta establece que el máximo de crédito imputable a los impuestos que deben aplicarse en Chile, no podrá exceder del 32% de la renta neta extranjera de países sin convenio y del 35% de la renta neta extranjera de países con convenio vigente.

Finalmente, los contribuyentes que hayan imputado el monto del impuesto de primera categoría contra el impuesto global complementario, deberán restituir una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Lo que se traduce finalmente en que solo se dará de crédito el 65% del impuesto global complementario, pagado por el contribuyente. Tasa efectiva 44,45%.

## *ii) Tributación de persona natural, de empresa chilena, no residente en Chile*

A los contribuyentes propietarios de empresas chilenas, no residentes en el país, es decir, a quienes durante el año no hayan tenido domicilio ni residencia en Chile<sup>12</sup>, se les aplica el impuesto adicional, que afecta solo a las rentas de

<sup>10</sup> Circular N° 48 Servicio de Impuestos Internos, de fecha 12 de julio de 2016, instruye sobre las modificaciones efectuadas por las leyes N° 20.780 de 2014 y N°20.899 de 2016 a los artículos 41 A, 41 B y 41 C, de la Ley de Renta, que rigen a contar del 1 de enero de 2017. Y, créditos por impuesto pagado en el extranjero sobre rentas pasivas, conforme al artículo 41 G de la Ley de Renta, vigente a contar del 1 de enero de 2016.

<sup>11</sup> Anteriormente el límite era de 32%, esto cambió según letra C) del N° 5 del artículo N° 5, ley N°20.727 (rige a contar de 1.01.2014).

<sup>12</sup> Artículo 8 del *Código Tributario*, para estos efectos, como extranjero no residente ni domiciliado en Chile a:

1. Toda persona que permanezca menos de 6 meses en Chile durante un año calendario, o no permanezca más de 6 meses en total en el país durante dos años tributarios consecutivos (no residente).

fuente chilena<sup>13</sup> regulado en el artículo 58 de la Ley de Impuesto a la Renta. Este tiene actualmente una tasa de 35% y opera sobre la base de renta atribuida, retiro, distribuciones o remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena<sup>14, 15</sup>.

Este impuesto se devenga en el año en que las rentas se atribuyen, retiran o distribuyen por la empresa. Los contribuyentes afectos a este impuesto, tienen derecho a un crédito parcial equivalente al impuesto de primera categoría pagado por las empresas sobre las rentas retiradas o distribuidas. En este caso, también se permite reconocer como crédito contra el impuesto personal, impuesto adicional, el impuesto de primera categoría pagado por la empresa distinguiendo entre dos tipos de contribuyentes, a saber:

- a) Contribuyentes no residentes de países de los cuales Chile no tiene convenio para evitar la doble tributación internacional: quienes tributan por rentas efectivamente distribuidas o retiradas de las empresas chilenas, con un crédito de 65% del impuesto de primera categoría pagado por la respectiva empresa (esto por regla general), con una tasa efectiva 44,45%.
- b) Contribuyentes no residentes de países con los cuales Chile tiene convenios para evitar la doble tributación internacional y se encuentran vigentes: estos tributan por rentas efectivamente distribuidas o retiradas de las empresas chilenas, y podrán utilizar el 100% del crédito otorgado por el pago del impuesto de primera categoría, por lo que su carga efectiva se mantendrá en 35%. Asimismo, cabe recordar según dispone el artículo 4° transitorio de la ley N° 20.899 a partir del 1 de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, tampoco se aplicará la obligación de restitución a los contribuyentes del impuesto adicional residentes de países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1 de enero de 2017 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aunque aún no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el impuesto

2. Toda persona que no tenga la calidad de domiciliado, es decir, que su ánimo de permanencia no sea establecer su asiento principal de negocios o familiar en Chile. Sin perjuicio que, después de los 6 meses, igual será considerado residente de acuerdo al criterio cronológico de éstos (no domiciliado)".

<sup>13</sup> Artículo 10 de la Ley de Renta que dispone por regla general: "Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas e él cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente". Sin perjuicio de este alcance, esta regla general ha sido objeto de extensiones o excepciones en ciertas situaciones, contenidas en el mismo artículo o, bien, el artículo 11 de la Ley de Renta u otros textos legales.

<sup>14</sup> Artículo 58 y artículo 60 inciso 1°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N°824 de 1974.

<sup>15</sup> Artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824 de 1974

de primera categoría sea deducible de dicho tributo contemple una cláusula que produzca el mismo efecto.

### *iii) Tributación del establecimiento permanente*

Respecto a la tributación del establecimiento permanente, institución directamente relacionada con el tema en estudio, esto es, la doble tributación internacional. Una entidad no residente en un Estado, opera mediante establecimiento permanente cuando dispone en dicho estado, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los cuales realice todo o parte de sus actividades o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente.

La ley sobre impuesto a la renta no define “Establecimiento Permanente”. Concepto que se encuentra definido en el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en adelante OCDE, que en el número 1° de su artículo 5°, define al establecimiento permanente como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”<sup>16</sup> A su vez, el artículo 58 número 1 de la Ley de la Renta, solo se encarga de enumerar las entidades que se encuentran bajo la denominación de establecimientos permanentes: sucursales, oficinas, agentes o representantes. El Servicio de Impuestos Internos, define, en el oficio N° 303 de 2001, establecimiento permanente como:

“la extensión de la actividad de la citada empresa extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina en donde se desarrolle una actividad formal que asume la representación total de la empresa, pudiendo cerrar negocios en los términos que se indiquen”.

Además, los convenios suscritos entre Chile y diversos países, adoptan conceptos de establecimiento permanente en sus textos.

Respecto a la tributación propiamente tal de los establecimientos permanentes, se considera renta imputable, los rendimientos de actividades económicas desarrolladas por el mismo, y aquellos otros rendimientos que deriven de elementos patrimoniales vinculados funcionalmente al establecimiento. Por lo tanto, estas bases fijas en el territorio de otro Estado se gravan casi de la misma manera que las entidades residentes. Su tratamiento tributario es similar a los de una filial o sucursal de una sociedad matriz en otro Estado, sus rentas se gravan en el lugar en que estén situados, en forma independiente de la casa matriz, sobre renta devengada o percibida, pero solo en la medida en que dichos beneficios o rendimientos sean imputables a ese establecimiento permanente.

---

<sup>16</sup> ALBORNOZ (2012).

El artículo 3° de la Ley de Impuesto a la Renta, establece el ámbito de aplicación de los impuestos que ella contempla, señalando que toda persona domiciliada o residente en Chile debe pagar impuestos sobre sus rentas cualquier origen, sea que la fuente de entrada, esté situada dentro del país o fuera de él. Enseguida, el artículo 12 dispone, además, que cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41G de la Ley de Impuesto a la Renta, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen. La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco. En el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero.

A continuación, el artículo 58 de la Ley de Impuesto a la Renta, que establece el impuesto adicional a la renta con tasa de 35%, señala en su número 1:

“Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas atribuibles a estos que deban atribuir, remesen al exterior o sean retiradas conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis todos de la Ley de Impuesto a la Renta, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 1 el artículo 59 de la misma. Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos”<sup>17</sup>.

Estos contribuyentes tributan por la totalidad de las rentas de fuente chilena que les sean atribuidas.

Según el artículo 38 de la Ley de Impuesto a la Renta, en el caso de agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes que operen en Chile, la renta de fuente chilena se determina sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles de acuerdo con las disposiciones de este artículo, sobre la base de contabilidad completa y balance general.

<sup>17</sup> Texto actual, con modificaciones introducidas por el artículo primero de ley N° 20.780, D.O. 29.09.2014, que entrarán en vigencia a contar del 1 de enero de 2017, modificada por el artículo 8° de la ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada en el D.O. de 08 de febrero de 2016.

Para los efectos de determinar los resultados atribuibles al establecimiento permanente, se considerarán solo aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por este o por bienes que hayan sido asignados al establecimiento permanente o utilizados por él, y se aplicará, en lo que sea pertinente, lo dispuesto en los artículos 12, 41A, 41B y 41C, en este último caso, cuando hubiese sido procedente su aplicación de haberse obtenido las rentas por personas domiciliadas o residentes de un país con el cual exista un convenio para evitar la doble tributación internacional vigente, en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados contratantes.

Los contribuyentes a que se refiere el artículo indicado previamente, deberán determinar los referidos resultados del establecimiento permanente de que se trate sobre la base de un balance general según contabilidad completa, considerándose como si se tratara de una empresa totalmente separada e independiente de su matriz, tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella, con otros establecimientos permanentes de la misma matriz, con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41E o con terceros independientes. Para llevar a cabo ajustes a los resultados del establecimiento permanente a fin de adecuarlos a lo dispuesto en este artículo, cuando ello sea procedente, tanto el contribuyente como el Servicio deberán estarse a lo dispuesto en el artículo 41E, en cuanto sea aplicable.

Los impuestos que afectan los establecimientos permanentes, sobre sus rentas efectivas, tanto percibidas como devengadas, determinadas de acuerdo con el mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta es el de primera categoría, es decir, le afectan las mismas disposiciones que a cualquier empresa establecida en el país.

De acuerdo con el artículo 21 inciso 3° de la misma ley, los establecimientos permanentes también se afectan con el impuesto único del 35%, sobre las partidas o cantidades señaladas en el artículo 33, número 1 (gastos rechazados), que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con excepción de los gastos anticipados que deban aceptarse en ejercicios posteriores.

Entonces, de acuerdo con lo previsto por los artículos, 14, 58 número 1 y 62 de la ley, estos contribuyentes se encuentran sujetos al sistema de tributación sobre la base de retiros y distribuciones, establecido en la primera de las disposiciones legales antes citadas, ya que para la determinación de sus rentas efectivas están obligados a llevar una contabilidad completa y balance general. En consecuencia, respecto del impuesto adicional que les afecta tributan en relación al total de las rentas atribuibles a estos que deban atribuir, remesen al exterior o sean retiradas conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis, durante el ejercicio comercial respectivo.

### III. TENSIÓN NORMATIVA, LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA Y CONTROL DE PROPORCIONALIDAD

En este punto, cobra relevancia lo descrito anteriormente, por cuanto la legislación establece un tratamiento diferenciado para contribuyentes residentes, no residentes de países con los cuales Chile tiene convenio para evitar la doble tributación internacional y no residentes que no tienen convenio. Así, los contribuyentes residentes de países que tiene convenio para evitar la doble tributación internacional pueden utilizar como crédito el 100% del impuesto de primera categoría pagado cuya tasa efectiva es de 35%; mientras tanto para los contribuyentes chilenos y los demás inversionistas extranjeros no residentes de países con los cuales Chile no tiene convenio de doble tributación internacional vigente, la tasa efectiva será de 44,45%. Lo que a simple vista deja en evidencia que la legislación le da un tratamiento más favorable a los no residentes con convenio para evitar la doble tributación internacional que a los propios nacionales.

Frente a esto, la potestad tributaria de un Estado, definida como la facultad jurídica que tiene para establecer tributos, reconoce límites, en primer lugar internos, que se manifiestan en los principios y garantías constitucionales que regulan los tributos y externos, dados por la potestad tributaria de otros países (tratados internacionales o convenios). Estos límites constituyen un verdadero resguardo o, si se quiere, una adecuada estructura de garantías de los derechos fundamentales de la personas, desde el punto de vista de sus relaciones con el Estado, pues esta potestad deja de verse como cúmulo de facultades discrecionales, para convertirse en el ejercicio de competencias regladas por parte de los órganos de Estado llamados a reglar el ámbito tributario.

Por una parte, los convenios internacionales<sup>18</sup> para evitar la doble tributación internacional, no son más que tratados internacionales<sup>19</sup> suscritos entre dos Estados, que se incorporan al ordenamiento jurídico interno de cada uno de ellos, y que en el caso concreto se refieren a materias tributarias;

<sup>18</sup> Circular N° 57 Servicios de Impuestos Internos de fecha 16.10.2009 “Beneficiario efectivo y normas antiabuso en los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y sobre el patrimonio suscritos por Chile”.

<sup>19</sup> Se ha definido a los tratados internacionales como “(...) un acuerdo internacional celebrado generalmente entre Estados, regidos por el Derecho internacional y destinado a producir efectos jurídicos”, BENADAVA (1993), p. 65. A su turno la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados lo ha definido, para los fines de la convención, como “un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”. Nosotros agregaremos que, desde la STC (2002), rol N° 325-2002 Corte Penal Internacional; dichos tratados deben en todo caso respetar el contenido de las disposiciones constitucionales vigentes en el ordenamiento jurídico nacional, so pena de tenerse por inconstitucional el contenido de dicho tratado.

con la especial finalidad de eliminar o aminorar la doble tributación internacional, que afecta o dificulta el intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas, beneficiando exclusivamente a las personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en alguno de los Estados contratantes, que cumpliendo determinados requisitos que los mismos imponen pueden hacer uso de los créditos. Simultáneamente, tienen otros objetivos, como señalan los comentarios al modelo preparado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, (OCDE), entre ellos, busca promover el intercambio de bienes y servicios y el movimiento de capital y personas, así como también prevenir la evasión y elusión fiscal<sup>20</sup>, permitiendo abrir la economía del país a nuevos mercados, promoviendo la colaboración entre autoridades tributarias haciendo, además, que Chile resulte más interesante para los inversionistas extranjeros y, por otro lado, estimula a los chilenos a invertir en otros países. En cuanto a la jerarquía que estos convenios dentro de nuestro ordenamiento jurídico, si bien no existe una postura clara al respecto la doctrina mayoritaria esta conteste en el rango suprallegal de estos tratados.

Por otro lado, encontramos el principio de igualdad tributaria, como límite material al poder tributario y, por consiguiente, las normas que en él se inspiran están orientadas a poner fin a la arbitrariedad. No se trata de establecer una igualdad aritmética, sino de asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análogas situaciones, cuestión que respalda la propia *Constitución Política de la República* como se explica a continuación.

El principio de igualdad tributaria, que encuentra su consagración constitucional en el artículo 19:

“La Constitución asegura a todas las personas: 20° La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las cargas públicas”

y se encuentra en plena armonía con el principio de igualdad ante la ley, establecido en el número 2 del artículo 19 de la Constitución. Esto es, el derecho a no sufrir discriminaciones de ningún tipo en el tratamiento que los órganos del Estado deben dar a las personas en el ámbito tributario, es decir, que no puede darse un tratamiento distinto a quienes se encuentren en una misma situación jurídica y económica.

Se dice que hay dos modalidades del principio de igualdad:

- a. Igualdad por la ley: Esta, advirtiendo que existen desigualdades, las corrige por medio de sus preceptos. Para conseguir este propósito, establece diferencias entre las personas. O sea, la legislación no parte sobre la

<sup>20</sup> Comentarios al modelo OCDE, párrafo 7 comentarios al art. 1.

base de que todos son iguales; por el contrario, se reconoce que hay diferencias y que, por lo mismo, en concordancia con el principio de igualdad, la ley debe encargarse de subsanarlas.

- b. Igualdad ante la ley. Bajo esta modalidad del principio, la ley sí parte sobre la base de que todas las personas son iguales. En consecuencia, la ley no puede establecer discriminaciones arbitrarias alterando esta igualdad.

El artículo 19 N° 2<sup>21</sup> de la Constitución Política contiene un principio de igualdad general, que pone a todos en una posición de igualdad ante la ley, mientras el artículo 19 N° 20 del texto constitucional, por el contrario, no parte sobre la base de que todos son iguales; sino que hace distingo en lo que tiene relación con la capacidad contributiva de los individuos. O sea, en este último caso la igualdad se concreta cuando la ley tributaria toma en consideración las diversas capacidades económicas de los contribuyentes y, de acuerdo con estas, establece tratos diferenciados. Lo anterior es posible, por cuanto los números 2 y 22<sup>22</sup> de artículo 19 del texto constitucional permiten establecer diferencias, con tal que estas no sean arbitrarias.

Se ha vinculado, por nuestros tribunales, este principio de manera muy estrecha con el principio de legalidad, porque se tiene presente que la igualdad se obtiene mediante la progresión, proporción y forma de los tributos que establece la ley. Es decir, antes de evaluar si el tributo establece una diferencia no permitida por la Constitución, debe determinarse si esta ha sido o no fijada por ley. Si la respuesta es positiva, se considera que el principio de igualdad ha sido respetado; ello resulta relevante, pues de esa forma se entiende a la proporcionalidad y a la progresividad como elemento de la igualdad tributaria.

En efecto, de acuerdo con lo expresado, se presenta el problema que se ha venido tratando a lo largo de este trabajo, específicamente en lo que respecta al régimen de integración parcial consagrado en el artículo 14 letra B de la Ley de Impuesto a la Renta y, la importancia radica en la posible conducta arbitraria que conculcaría el principio constitucional de igualdad tributaria recién citado; esto, atendida la distorsión que se provoca al permitir a contri-

---

<sup>21</sup> Artículo 19 N° 2 de la Constitución Política: “La Constitución asegura a todas las personas: 2° La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias”.

<sup>22</sup> Artículo 19 de la Constitución Política: “La Constitución asegura a todas las personas: 22° La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica. Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos”.

buyentes no residentes, en la medida que estén acogidos a un convenio para evitar la doble tributación internacional, reconocerles como crédito contra el impuesto personal, impuesto adicional, el 100% del impuesto de categoría pagado; frente a la situación de residentes y de no residentes de países con los cuales Chile no tiene convenio para evitar la doble tributación vigente, quienes solo pueden descontar según este régimen el 65% del impuesto de categoría pagado contra su impuesto final. Haciendo hincapié en que ciertos contribuyentes no tienen la facultad de optar por este régimen, sino que quedan dentro de él por defecto, al cumplir ciertas exigencias que la misma norma señala.

Lo anterior se concreta en que la tasa real efectiva para los no residentes que estén acogidos a un convenio para evitar la doble tributación internacional es de 35%, y para el caso de residentes y de no residentes de países con los cuales Chile no tiene convenio para evitar la doble tributación vigente, es de 44,45%. Punto tratado extensamente en los acápites anteriores.

Con el fin de analizar la existencia de un trato arbitrario en la tributación de estos contribuyentes al amparo de este régimen es necesario recordar la obligación que asiste a los órganos del Estado, de orden constitucional, de determinar específicamente si se encuentran las personas en situaciones idénticas o disímiles. En el caso de la reforma tributaria incorporada a nuestra legislación por la ley N° 20.780, es del caso indicar que ella no fue objeto de revisión por el Tribunal Constitucional, por cuanto esta no es una ley en que se exige el control preventivo de constitucionalidad. Cuestión que finalmente resulta determinante si se tiene en cuenta, que en la actualidad, el Tribunal Constitucional representa, *de facto*, un papel fundamental en el proceso de formación de la ley, al menos respecto de aquellas leyes en que la Constitución exige el control preventivo de constitucionalidad.

Es en este contexto, el de la revisión judicial, que puede realizar el Tribunal Constitucional respecto de la legislación, en el que aparece el principio de proporcionalidad como una herramienta útil para detectar normas inferiores pudiendo ponderar los costos y beneficios privados y sociales que están en juego. Mediante la proporcionalidad se puede llegar a determinar si una actuación estatal y, más precisamente, su intensidad es o no jurídicamente la más adecuada para perseguir un determinado fin. Ello porque la forma de saber si un acto es arbitrario y carente de razonabilidad, es determinar si existe proporcionalidad entre aquel y el fin que persigue.

Así, el Tribunal Constitucional entendió por igualdad ante la ley lo siguiente<sup>23</sup>:

“Considerando 13° Que este Tribunal, en diversos pronunciamientos, entendió que igualdad ante la ley consiste en que las normas jurídicas

<sup>23</sup> STC (2009), rol N°1234-2009, desestimatoria. Considerando 13°.

deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes. No se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igualdad supone, por lo tanto, la distinción razonable, entre quienes no se encuentren en la misma condición. En esa línea se ha concluido que la razonabilidad es cartabón o estándar de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o desigualdad. A mayor abundamiento esta magistratura también ha sentenciado que no basta con que la justificación de las diferencias sea razonable, sino que también debe ser objetiva, es decir, deben existir presupuestos objetivos que justifiquen el tratamiento del legislador. Además ha precisado que para poder determinar si se infringe o no la igualdad ante la ley, debe atenderse a la finalidad del legislador para intervenir el derecho fundamental de que se trate, finalidad que debe ser adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma. En otras palabras, la igualdad ante la ley supone analizar si la diferenciación legislativa obedece a fines objetivos y constitucionales válidos. De este modo, resulta sustancial efectuar un examen de racionalidad de la distinción; a lo que debe agregarse la sujeción a la proporcionalidad, teniendo en cuenta las situaciones fácticas, la finalidad de la ley y los derechos afectados”.

Asimismo, ha fallado en el siguiente tenor:

“Se lesiona la igualdad ante la ley cuando un grupo de destinatarios de la norma, comparados con otro grupo de destinatarios de la norma, son tratados de manera distinta, a pesar de que entre ambos grupos no medie ninguna diferencia de tal entidad o importancia que pudiera justificar un tratamiento desigual. Para poder dimensionar tales situaciones esta fórmula requiere expresamente una ponderación en el sentido de examen de proporcionalidad, especialmente respecto de una diferencia de trato de gran intensidad para lo cual se requiere que aquello persiga un fin legítimo, que esa búsqueda sea necesaria y que presente una razonable relación con el valor del fin propuesto”<sup>24</sup>.

Siguiendo esta tesis el Tribunal Constitucional expone:

“la distinción entre igualdades esenciales y las desigualdades esenciales, en términos que una igualdad esencial se presenta cuando personas, grupos de personas o situaciones, sobre la base de un punto de partida (*tertium comparationis*), son comparables. En virtud de esta distinción, una ley se considera arbitraria y consecuentemente inconstitucional si trata des-

<sup>24</sup> STC (2008), rol N° 1273-2008, considerando 60°; STC (2010), rol N° 1710-2010, considerando 100°.

igualmente a las igualdades esenciales o si trata igualmente a las desigualdades esenciales. De acuerdo con esta tesis, se lesiona la igualdad ante la ley cuando un grupo de destinatarios de la norma, comparados con otro grupo de destinatarios de la norma, son tratados de manera distinta, a pesar de que entre ambos grupos no media ninguna diferencia de tal entidad o importancia que pudiera justificar un tratamiento desigual<sup>25</sup>.

En definitiva, si el tratamiento diferenciado que da el legislador, es razonable, obedece a criterios objetivos y la finalidad de la norma es adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma, no se vulnera el principio material de igualdad tributaria existiendo proporcionalidad de la norma.

#### IV. CONCLUSIÓN

Con motivo de la reforma tributaria y la aplicación del régimen de integración parcial, como se explicó en el cuerpo del presente trabajo, la carga efectiva en el pago de su impuesto global complementario o adicional, en su caso sobre dividendos pagados, utilidades o remesas a contribuyentes residentes y no residentes de países sin convenio para evitar la doble tributación internacional sería de 44,45%, mientras que en caso de existir convenio vigente esta carga se mantendrá en 35%, situación que no se encuentra plenamente justificada y que deja a una parte importante de contribuyentes, en desventaja.

Se desprende de lo concluido previamente que al revisar el principio de igualdad tributaria y relacionarlo con el control de proporcionalidad; con el fin de constatar si el actuar del legislador se enmarcaría dentro de los límites permitidos para este, esta conducta, si bien no parece que es la más adecuada, pues luce injusta, no es arbitraria y se encuentra conforme con el principio de igualdad tributaria puesto que el propio texto constitucional establece que la ley está facultada para establecer distinciones o tratamientos tributarios desiguales, conducta que en los hechos se sujeta a criterios y lineamientos técnicos razonables y objetivos, estableciendo tasas impositivas diferentes según se trate de contribuyente internos o externos. Obviamente, se sigue provocando una diferencia de trato entre contribuyentes externos lo cual es del todo lógico ya que los extranjeros de países que tienen convenio para evitar la doble tributación internacional con Chile, deben estar en un escenario privilegiado precisamente por efecto del convenio resultado de una larga negociación y acuerdo entre diversas naciones.

Sin perjuicio de lo anterior, lo que en un principio parece ser más favorable, como el hecho de ser residente de un país con el cual Chile tiene convenio para evitar la doble tributación internacional, no debe ser confundido con

<sup>25</sup> STC (2010), rol N° 1399-2010 y 1469-2010, acumulados, considerando 16°.

una actuación o discriminación arbitraria del legislador, como se indicó en el párrafo anterior; pues no debe perderse de vista que la finalidad del convenio es, precisamente, evitar la doble tributación internacional, es decir, que la misma renta pague impuestos dos veces, debido a que la renta tributa en el país de residencia del contribuyente. Además, para tener derecho al crédito se deben cumplir ciertos requisitos como ser “beneficiario efectivo”<sup>26</sup> de la renta y, debe contar con un certificado de residencia emitido por autoridad tributaria competente, por lo tanto, es de toda justicia que a estos contribuyentes se les otorgue el 100% del crédito contra el impuesto adicional por el impuesto de categoría pagado, cumpliendo los requisitos que las normas les imponen, previniendo el abuso de los convenios. Recordemos que estos convenios son anteriores a la normativa cuestionada, siendo esta última la que pone a los residentes en esta situación desfavorable, no el convenio Internacional.

Esta distinción encuentra, además, su justificación al obedecer a un criterio económico-político, referido a la problemática que se hubiese presentado si no se hubiese otorgado el crédito del 100% para los contribuyentes no residentes de países con los cuales Chile tiene convenio para evitar la doble tributación internacional y, las pérdidas en las relaciones económicas y comerciales que como consecuencia hubiese tenido el desahucio de los convenios. Según esta explicación, anterior a la reforma tributaria, el sistema tributario chileno era de integración total de créditos y, bajo este escenario se celebraron los convenios para evitar la doble tributación internacional, estos, a su vez, contemplan dos instancias mediante los cuales los tratados debían ser sometidos a consulta. Una de ellas es si la tasa máxima adicional superaba el 42% o 35% (dependiendo el caso) o, si bien el país dejaba de tener un sistema integrado de tributación. Con la entrada en vigencia de las leyes N° 20.780 y N° 20.899, cambió el sistema a uno semiintegrado como, asimismo, varió la tasa, con una tasa marginal máxima de hasta 44,45%. Ante este nuevo escenario, se permite que los tratados ya aprobados y vigentes con Chile pudieran ser desahuciados por los respectivos países, por exceder el monto máximo (42%). Con todo esto, las opciones que tuvo Chile fueron diversas y se optó por tener un 35% máximo de impuestos para los países con los cuales Chile tiene convenios para evitar la doble tributación internacional. Finalmente, esta es la razón por la cual se les aplica el 100% del crédito contra el impuesto adicional por el impuesto de categoría pagado.

Sin perjuicio de la distorsión que se provoque y de posible migración de contribuyentes a países con los cuales Chile tenga convenio de doble tributación vigente, y las consecuencias que pudiese traer aparejada la aplicación de la reforma tributaria, el objetivo de la misma fue aumentar la carga tributaria

<sup>26</sup> Circular N° 57 de 16.10.2009 Servicios de Impuestos Internos, “Beneficiario efectivo y normas anti abuso en los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y sobre el patrimonio suscritos por Chile”.

en 3% del producto interno bruto, para financiar con ingresos permanentes gastos permanentes, avanzar en equidad tributaria mejorando la distribución del ingreso, introducir nuevos y más eficientes incentivos de ahorro a la inversión, impulsar medidas para disminuir la evasión y elusión. Fines que van en pro del bien común de todos los chilenos que justificarían el actuar del legislador en relación con esta distinción entre residentes y no residentes de países con los cuales Chile tiene convenio para evitar la doble tributación internacional. Sin embargo, en los hechos podría significar a futuro que muchos inversionistas se vieran incentivados a cambiar de residencia de un país a otro. Por lo que cobrará gran relevancia la planificación tributaria de las empresas, situación que se verá reflejada en el futuro con la puesta en marcha de la reforma tributaria y quizá a largo plazo.

Igualmente, queda pendiente, en lo sucesivo dar un seguimiento a la aplicación que en la práctica que se le dará al régimen de integración parcial y como se irán dando en las relaciones entre estos contribuyentes con la normativa jurídica recién puesta en vigor, ya que según lo indicado por Servicios de Impuestos Internos, al 5 de enero de 2017, solo el 16,7%<sup>27</sup> de las empresas optó por tributar en el régimen de integración parcial de créditos.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALBORNOZ Robertson, Juan (2012): "El Establecimiento Permanente". Disponible en [www.mingaonline.uach.cl/pdf7reviderv11/art01.pdf](http://www.mingaonline.uach.cl/pdf7reviderv11/art01.pdf)
- BENADAVA, Santiago (1993): *Historia de las Fronteras de Chile* (Santiago, Editorial Universitaria)
- BUHLER, Ottmar (1968): *Principios del Derecho Internacional Tributario* (Madrid, Ediciones de Derecho Financiero)
- IBACETA, David (2014): "El Principio de justa y proporcional igualdad impositiva", en *Revista de Derecho Público*, Vol. 73: pp. 193-220.
- LINARES QUINTANA, Segundo (1953): *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado* (Buenos Aires, Editorial Alfa) Tomo IV.
- MASBERNAT Muñoz, Patricio (2012): "El Desarrollo de los Principios Constitucionales Tributarios de carácter material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte*, sección: estudios Vol. 19 N° 1: pp. 129-196.
- VÁSQUEZ, Ruby (2016): *Manual de Consultas Tributarias* (Santiago, Thomson Reuters).

<sup>27</sup> <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2017/050117noti01as.htm>

## *Normas*

Circular N° 48 (12/07/2016), Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014 y Ley N°20.899 de 2016 a los artículos 41A, 41B y 41C, de la Ley.

Circular N° 57, (16/10/2009) Servicios de Impuestos Internos, “Beneficiario efectivo y normas anti abuso en los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y sobre el patrimonio suscritos por Chile.”

Circular N° 49 (14/07/2016) Servicio de Impuestos Internos, Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017.

DECRETO 100 (22/09/2005), Fija texto refundido, coordinado y sistematizado de Constitución Política de la República de Chile.

DECRETO LEY N° 824 (31/12/1974), Ley sobre Impuesto a la Renta.

LEY N°20.956 (26/10/2016) “Establece medidas para impulsar la productividad”, Rige 1.01.2016.

LEY N° 20.780 (29/09/2014), sobre Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

LEY N° 20.899 (08/02/2016), simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

## *Jurisprudencia*

Tribunal Constitucional (2008): Rol N° 1273-2008, de 24 de noviembre 2008 (requerimiento de Inaplicabilidad por inconstitucionalidad).

Tribunal Constitucional (2010): Rol N° 1710-2010, de 27 de abril de 2010 (proceso de Inconstitucionalidad abierto de oficio).

Tribunal Constitucional (2010): Rol N° 1399-2010, de 4 de noviembre de 2010 (acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad).

Tribunal Constitucional (2009): Rol N° 1234-2009, de 7 de julio de 2009 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad).