

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y JAPÓN PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL Y SU PROTOCOLO – ART. 11, ART. 23 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 3, ART. 11 – CIRCULAR N° 62 DE 2014.- (ORD. N° 2221 DE 17.08.2023)

Consulta sobre tratamiento tributario de intereses pagados por un establecimiento permanente situado en el extranjero de una matriz chilena.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de los intereses originados por préstamos otorgados por un banco japonés a agencias o establecimientos permanentes en Ecuador, Paraguay y Perú de una matriz domiciliada en Chile.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad residente en Chile para efectos tributarios, mantendría agencias o establecimientos permanentes en diversas jurisdicciones, incluyendo Paraguay, Ecuador y Perú.

Agrega que, para el financiamiento de las actividades de estos establecimientos permanentes, cada uno de ellos habría suscrito, de manera independiente, préstamos con un banco residente en Japón, los cuales serían financiados con fondos propios, sin recurrir a recursos de la matriz.

Indica que, de acuerdo con los artículos 3 y 11 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la fuente de los intereses se entendería en la fuente del deudor, o de la casa matriz u oficina principal cuando hayan sido contraídos o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior.

Tas referirse al alcance del artículo 11 de los Convenios para eliminar la doble imposición vigentes con Ecuador, Paraguay y Perú y, en particular, al párrafo 5 de dicho artículo, así como los comentarios al Modelo de Convenio OCDE, estima que habría un conflicto en la determinación de la fuente de los intereses, el cual, sin embargo, estaría solucionado por la finalidad de los Convenios.

Concluye que, en el caso de los préstamos, sólo los países en que se encuentran los establecimientos permanentes podrían gravar como países fuente, en la medida en que dichos préstamos hayan sido contraídos para las necesidades de ellos y que éstos soporten la carga económica, por lo que los intereses obtenidos por el banco japonés tendrían su fuente en el extranjero, sin que queden sujetos a imposición en Chile.

Luego, solicita confirmar que:

- 1) De acuerdo con nuestra legislación interna, los intereses obtenidos por el banco japonés tendrían su fuente en Chile.
- 2) De ser aplicables los Convenios entre Chile con Ecuador, Paraguay y Perú, la fuente de los intereses estaría radicada en dichos países, al encontrarse situados en ellos los establecimientos permanentes, obteniendo en consecuencia el banco japonés una renta de fuente extranjera que no se encuentra sujeta a imposición en Chile.
- 3) Las disposiciones de los Convenios vigentes de Chile con Ecuador, Paraguay y Perú serían aplicables aun cuando los establecimientos permanentes no sean residentes en dichas jurisdicciones para efectos del convenio, por cuanto la norma sólo exigiría que se encuentren situados en dichos Estados Contratantes.

II ANÁLISIS

De acuerdo al artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), 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 impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Por su parte, el inciso segundo del artículo 11 del mismo cuerpo legal establece que la fuente de los intereses se encontrará situado en el domicilio del deudor, o de la casa matriz u oficina principal cuando

éstos hayan sido contraídos o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior.

En consecuencia, aun cuando el deudor sea un establecimiento permanente en un tercer Estado, en la medida que la matriz de dicho establecimiento permanente se encuentre domiciliada en Chile, se entenderá que la fuente de los intereses pagados también se encontrará en el país, por lo que se gravarán en conformidad con la legislación interna¹.

Ahora bien, en el caso concreto habrá que estarse también a lo dispuesto en los Convenios para eliminar la doble imposición internacional² celebrados por Chile con Japón, Ecuador, Paraguay y Perú, respectivamente (los Convenios).

Considerando que los referidos Convenios son de carácter bilateral, en los denominados casos triangulares cada Convenio se debe analizar de forma individual y únicamente respecto de aquellos países que se encuentran comprendidos³.

En ese contexto, se tiene presente que, de acuerdo al artículo 11 de los Convenios, se permite que los intereses, definidos en conformidad con dicho artículo, pagados a un residente de un Estado Contratante, sean gravados también en el Estado del cual proceden (Estado de la fuente), de acuerdo con el párrafo 2 de ese artículo.

Sin embargo, el monto del impuesto exigido en el Estado de la fuente se encontrará limitado a cierta tasa (que varía de acuerdo con el Convenio celebrado) aplicada sobre el monto bruto de los intereses pagados, en la medida que quien recibe dicho pago sea considerado como una persona residente y beneficiario efectivo de las mismas.

Ahora bien, para determinar si los intereses proceden de un Estado Contratante en particular se deberá estar al párrafo 5 del artículo 11 de los Convenios⁴, el cual establece que se considerará que los intereses tienen su fuente en, o proceden de, ese Estado, si:

- a) son pagados por un residente de ese Estado o,
- b) el pago se origina en un establecimiento permanente (establecimiento permanente según Convenio) situado en ese Estado, siempre que los recursos del crédito se hayan destinado a financiar sus necesidades y soporte la carga de los intereses.

Conforme lo anterior y considerando que los Convenios se aplican bilateralmente, de modo simultáneo e independiente, se puede dar lugar a la aplicación de dos Convenios diferentes respecto del país donde sea residente quien se beneficia de los intereses: uno con el país donde sea residente el establecimiento permanente y otro con el país donde sea residente su matriz. Por tanto, la regla general de fuente establecida en el mencionado párrafo 5 implica que el interés puede entenderse que procede de dos Estados distintos.

En el caso analizado:

- 1) Para los efectos del Convenio entre el Estado de residencia de la persona que recibe el interés (Japón) y el Estado donde se encuentra situado el establecimiento permanente según Convenio (por ejemplo, Ecuador)⁵, se considerará que el interés procede del Estado del establecimiento permanente según Convenio (Ecuador), conforme la regla b) anterior, al suscribir éste directamente el préstamo para financiar sus actividades y soportar el pago de intereses con fondos propios y no recursos de la Matriz en Chile.
- 2) Por su parte, para los efectos del Convenio entre Japón (Estado de residencia de la persona que recibe los intereses) y Chile, se entiende que los intereses proceden del Estado de residencia del deudor (Chile) conforme la regla a) anterior.

¹ Al respecto, ver el apartado II. 1) letra B) de la Circular N° 62 de 2014.

² Convenios para Eliminar la Doble Imposición con Relación a los Impuestos sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y Elusión Fiscal y su Protocolo

³ En efecto, de acuerdo con el artículo 1 de los Convenios, que siguen el modelo de Convenio OCDE, ellos aplicarán sobre una persona que sea residente de uno o ambos Estados Contratantes.

⁴ Al respecto, y dado que los textos del párrafo 5 del artículo 11 de los convenios suscritos por Chile siguen el Modelo de Convenio OCDE, ver comentario 26 al artículo 11 del Modelo de Convenio OCDE 2017

⁵ Supuesto aplicable de existir Convenios para eliminar la doble imposición vigentes entre Japón con Ecuador, Perú y/o Paraguay.

Dicho lo anterior, se debe tener presente que los Convenios no solucionan los conflictos de fuente en situaciones como las descritas por el peticionario⁶, cuestión expresamente reconocida por los comentarios al Modelo de Convenio OCDE⁷, por lo que se podrá aplicar imposición en la fuente en virtud del artículo 11 de los respectivos Convenios con el Estado de residencia del beneficiario de los intereses. Es decir, tanto en el Estado de residencia del pagador (Chile), de acuerdo con la letra a) anterior, como en el Estado donde se encuentra situado el establecimiento permanente según Convenio (supuesto que Ecuador, Perú y Paraguay tengan tratados con Japón y Chile), de acuerdo con la letra b) anterior.

Finalmente, se debe tener presente que, respecto de los impuestos que Chile imponga sobre los intereses en conformidad con su legislación interna y el artículo 11 del Convenio con Japón, dicho país deberá otorgar un crédito para eliminar la doble imposición internacional de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 de ese Convenio.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) En relación con la consulta 1) del Antecedente, se confirma que, de acuerdo con los artículos 3 y 11 de la LIR, la fuente de los intereses se encuentra en Chile.
- 2) En cuanto a las consultas 2) y 3) del Antecedente, si bien los Convenios entre Chile y Ecuador, Paraguay y Perú se encuentran vigentes, no es posible confirmar el criterio sostenido por el peticionario.

En cambio, Chile podrá gravar la renta como país fuente del interés por entenderse que procede desde Chile, en virtud del artículo 11 de la LIR y el párrafo⁷ 7 del artículo 11 del Convenio para eliminar la doble imposición entre Chile y Japón, sin perjuicio de las limitaciones a la tasa de impuesto que dispone dicho artículo.

Por su parte, Japón deberá otorgar al beneficiario de los intereses un crédito por los impuestos pagados en Chile, de acuerdo con el artículo 23 del mismo.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2221 de 17.08.2023
Subdirección Normativa
Depto. Normas Internacionales

⁶ Denominados como “casos de establecimiento permanente triangulares inversos”, es decir, donde existen tres países con Convenio que pueden gravar, siendo uno de ellos el país de residencia y los otros dos países fuente de la renta. Fett, E. E. (2013). Triangular cases: The application of bilateral tax treaties in multilateral situations. (Thesis, fully internal, Universiteit van Amsterdam).

⁷ Al respecto, ver comentarios 28 y 29 al artículo 11 del Modelo de Convenio OCDE 2017.