

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31 N° 12 – CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL REINO DE DINAMARCA – ART. 24 N° 4 – CIRCULAR N° 7 DE 2018 (ORD. N° 477 DE 07.02.2019).

Límite de 4% de los ingresos por ventas o servicios del giro en el respectivo ejercicio, contenido en el artículo 31 N°12, de la LIR.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre la aplicación del límite de 4% de los ingresos por ventas o servicios del giro en el respectivo ejercicio, contenido en el artículo 31 N°12, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en la deducción como gasto necesario para producir la renta de regalías pagadas por una empresa con residencia en Chile a una empresa relacionada con residencia en Dinamarca.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Se consulta sobre la aplicación del artículo 24 N°4 del Convenio para Evitar la Doble Tributación entre la República de Chile y el Reino de Dinamarca (en adelante, CDT).

Una empresa con residencia en Chile, se encontraría pagando regalías (*royalty*) por el derecho a usar tecnología bajo un contrato de licencia (que incluiría patentes, diseños, *know how*, dibujos y otros) así como por el uso de una marca, a una empresa relacionada con residencia en Dinamarca.

Indica que los pagos de estas regalías son necesarios para desarrollar el giro de la empresa con residencia en Chile y los montos corresponden a valores de mercado debidamente respaldados por un estudio de precios de transferencias.

Durante los años 2016 y 2017, al deducir los pagos por regalías señalados, la empresa chilena aplicó el límite de 4% de los ingresos por ventas o servicios del giro en el respectivo ejercicio, contenido en el artículo 31 N°12, de la LIR.

2.- Sin embargo, a la luz del CDT, entiende que dicho tope no resultaría aplicable a los pagos efectuados a un residente en Dinamarca.

Luego del análisis de las normas legales nacionales, así como del CDT celebrado entre los países anteriormente mencionados, indica que las regalía pagadas por una empresa chilena a una sociedad con residencia en Dinamarca, deberían poder deducirse en las mismas condiciones como si hubiesen sido pagas a un residente de este país, aun cuando dichas empresas sean consideradas empresas asociadas, cumpliendo con que se realicen dichas operaciones a valores de mercado y que no se encuentren vinculados a un establecimiento permanente o base fija en Chile.

3.- En razón de lo anteriormente expuesto, solicita confirmar los siguientes criterios:

(a) Atendido el CDT y el Protocolo, se debería entender por cumplido el requisito establecido en el artículo 31 N°12, de la LIR, por lo que no procedería aplicar el límite de 4% mencionado en dicho número, especialmente porque cuenta con un estudio de precios de transferencia y los derechos por concepto de regalías no se encuentran vinculados a un establecimiento permanente de la empresa danesa en Chile.

(b) La empresa chilena puede rectificar sus declaraciones de impuesto a la renta, y de haberse pagado impuestos en exceso, tendrá derecho a pedir su devolución conforme al artículo 126 del Código Tributario.

II.- ANÁLISIS.

1.- El artículo 31 N°12, de la LIR, limita la deducción como gasto necesario en la determinación de la renta líquida afecta a Impuesto de Primera Categoría (IDPC), de los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de la LIR, hasta un monto máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios del giro, en el respectivo ejercicio.

Quedan exceptuados de dicha limitación, cuando en el ejercicio respectivo, entre el contribuyente y el beneficiario del pago no exista o no haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro.

Adicionalmente, tampoco resulta aplicable el límite a la deducción del gasto, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta, ésta se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%. El Servicio de Impuestos Internos, de oficio o a petición parte, verificará los países que se encuentran en esta situación.

2- El CDT entre la República de Chile y el Reino de Dinamarca, en su Capítulo IV, artículo 24 N° 4, dispone “*A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 4 del artículo 11, o del párrafo 4 del artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante contraídas con un residente del otro Estado Contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.*”

A su vez, el literal ii), del número 4 del Protocolo celebrado entre ambos países, estipula que: “*El requisito establecido en el artículo 31 N°12 de la Ley de Impuesto a la Renta, de una tasa de impuesto igual o superior a 30 por ciento, se entenderá cumplido cuando el beneficiario efectivo de las regalías sea un residente de Dinamarca*¹”

3.- En primer lugar, es importante destacar que el artículo 31 N°12, de la LIR, establece un límite a la deducción de gastos por concepto de regalías del 4%, cuando sean de aquellas mencionadas en el artículo 59, inciso 1°, del mismo cuerpo legal. No obstante, se podrá deducir dicho gasto sin límites, cuando el beneficiario de la renta se encuentre en un país en el cual se le aplique una tasa por concepto de impuesto a la renta igual o superior al 30%.

Ahora bien, el Convenio estipula en su Protocolo que, si el beneficiario de la renta por concepto de regalía fuese un residente del Reino de Dinamarca, se entenderá que se cumple con la condición de la tasa anteriormente mencionada que permite la deducción como gasto sin límites, independientemente de la tasa efectivamente aplicada en dicho país.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario que el contribuyente residente en el país cumpla con los requisitos generales de deducción de gastos establecidos en el artículo 31, de la LIR. Además, deberá cumplir con los requerimientos que el mismo artículo 24 N°4 del CDT impone, a saber: a) que se trate un pago por concepto de regalías²; b) que no posea un establecimiento permanente en el país y que dichas regalías sean atribuibles al mencionado establecimiento permanente; y c) el beneficiario efectivo sea un residente de Dinamarca.

Con todo, corresponderá a la instancia de fiscalización respectiva verificar el cumplimiento de los referidos requisitos.

Cabe hacer presente, además, la cláusula anti abusiva establecida en el CDT, particularmente en su artículo 12(7), por lo que de determinarse que el pago de regalías tiene como propósito el sacar ventajas del Convenio, no podrá aplicarse el artículo 12, así como tampoco sería posible aplicar el artículo 24(4), debiendo, por tanto, limitarse la deducción del gasto de acuerdo a lo establecido en el ya mencionado artículo 31 N°12, de la LIR.

4.- Asumiendo que se satisfacen las exigencias anteriores, y habiéndose determinado un pago en exceso, el contribuyente podrá solicitar la devolución ciñéndose a lo preceptuado en el artículo 126 del Código Tributario.

Finalmente, en el caso examinado atendido lo dispuesto en el numeral 4° del Protocolo del Convenio con Dinamarca en relación con el artículo 31 N°12, de la LIR, no será necesario demostrar que la tasa de impuestos a la renta en Dinamarca es superior a 30% por medio de documentación pública apostillada que indica la Circular N°7 de 2018, al entenderse acreditada dicha circunstancia por medio de la suscripción del Convenio.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo expresado en el análisis, el artículo 24 N°4 del Convenio con Dinamarca y su Protocolo aplicarían en el entendido que la excepción al límite de deducción de gastos por regalías, establecido en el

¹ Cabe destacar, en todo caso, que esto constituye una excepción a lo estipulado en el literal i) del número 4 del Protocolo del Convenio, el cual limita la utilización del artículo 24 N° 4 del Convenio, al indicar que sólo será aplicable respecto de aquellas normas que existan con posterioridad a la época de suscripción del referido CDT.

² Es menester tener presente que, para determinar la existencia de las regalías, se deberá estar a los requisitos preceptuados en el artículo 12, del CDT entre Chile y Dinamarca.

artículo 31 N°12, de la LIR, se encuentra cumplida, siempre y cuando se verifiquen los requisitos señalados en el CDT.

Sin embargo, el cumplimiento efectivo de estos requisitos debe acreditarse en la etapa de fiscalización correspondiente.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 477 del 07-02-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos