

NORMAS DE SUJECCIÓN A IMPOSICIÓN

Autor: Rodrigo Benítez, Presidente ICHDT.

Lima, 2 de Septiembre, 2014.

XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT

En materia de los Convenios y las normas internas relativas a tributación, cuando uno ve los convenios, lo primero que uno se da cuenta que los Convenios tienen un objeto de evitar la doble tributación y adicionalmente se le agrega al final: y para evitar la evasión o prevenir la evasión fiscal. Considerando ese objetivo que no debe olvidarse que tradicionalmente se ha entendido que desde la historia de los convenios no está considerado entre los objetivos de los Convenios el conceder dobles exenciones.

Lo que intentan hacer las normas de sujeción es precisamente evitar que se concedan dobles exenciones, ya sea por actos abusivos, elusivos de los contribuyentes o por la propia legislación interna se produzca un efecto indeseado y no previsto en los convenios que es la no-tributación en ninguno de los países. Para estos efectos nosotros sabemos que tradicionalmente existía o existen dentro de la definición de residencia una exclusión, se excluye del ámbito de los convenios y muchos convenios así lo consagran, se excluye aquellas personas que son gravadas o que pagan impuestos en un país solo por su renta de fuente. En el caso que ello ocurra, claramente tenemos una no-sujeción si existe en el otro estado una limitación en la renta del residente del estado que tenemos Convenio.

Entonces ya en el Art. 4to existía una razonable evitación de la doble exención, sin embargo nosotros sabemos, la Comisión Europea ya el 2012 establece medidas para evitar la doble exención o la no-sujeción a impuestos, de esta manera también lo reconoce los planes de acción de la OCDE del 2013. Asimismo, los propios comentarios de la OCDE al Artículo 1 en su párrafo 15, que es bastante interesante de leer su recomendación de clausula incorporada en los convenios, se hace presente.

De esta manera tenemos varias alternativas para evitar la no sujeción, establecer claramente una norma en los Convenios que evite que se produzca un doble no-sometimiento o sujeción a imposición, tanto en el país de la residencia como el país de la fuente. Esa es una posibilidad, establecer una norma expresa en los Convenios.

La otra posibilidad es que ambos países se consulten mutuamente para evitar que este efecto no pretendido ni deseado por los países se produzca. De esta manera, nosotros tenemos que Chile ha incorporado en sus Convenios normativa que establece que si existe, por algún efecto, ya sea por planificación o ya sea por efecto de la propia legislación, se produce la doble exención, los países modifiquen las clausulas de manera que ese efecto indeseado no pretendido por los convenios, no se produzca. Así, los países se van a consultar mutuamente. Del mismo modo ocurre durante las negociaciones de los Convenios para evitar la doble tributación. Uno de los efectos de los Convenios que se desea evitar es que las rentas no queden sometidas a doble exenciones. Por ejemplo, Chile tiene una exención en materia de pensiones de rentas en fuentes extranjeras. Cuando Chile negocia, lo primero que se preocupa, es indicar: “tenemos esta exención por lo tanto veamos como

lo hacemos negociadamente para evitar que se produzca una doble exención”. De esta manera, Chile cumple su objetivo de evitar la no sujeción.

Adicionalmente, Chile ha incorporado en varios Convenios de manera expresa, por ejemplo con Australia y con Reino Unido, que no se aplican la rebajas en la fuente en el caso que en el otro país no estén gravadas. El objeto es evitar obviamente la doble exención, lo mismo ocurre con Paraguay y México, donde se mantiene, se conserva el derecho a someter imposición, cuando no estén efectivamente sometidas a imposición en el otro estado dichas rentas, ya tomando el concepto efectivamente sometidas a imposición, para efecto de evitar la doble no-tributación.

Lo mismo ocurre con la limitación de beneficios, cierto que Chile lo ha suscrito tanto con EEUU, estableciendo que las personas calificadas para los beneficios de los Convenios son aquellas que están sometidas a imposición y en Colombia y Nueva Zelandia, también se establece, sobre todo en materia de dividendos, intereses, regalías. En estos Convenios, las rebajas se aplican solamente si dichas rentas son sometidas a imposición en el otro estado.

En este aspecto cabe preguntarse, es posible que esta normativa antiabusiva y de sujeción de los Convenios puedan aplicarse en ausencia de normativa interna que faculte a la administración para calificar las conductas abusivas o de *“treaty shopping”*. En nuestro entender, lo que hacen los Convenios es facultar a las legislaciones internas de los países que los suscriben a establecer y aplicar este tipo normativa interna. Ahora, si la normativa interna no la establecen, la normativa de los Convenios no tendrá aplicación. En este sentido, las normas de los Convenios son de una amplitud que sin normativa interna que la regule, no serían aplicable. Adicionalmente, para ser aplicable siempre se deben tener claro las normas de interpretación y los derechos de los contribuyentes.

De esa manera tenemos que, la normativa de los propios Convenios que ha suscrito Chile intenta evitar aquel abuso cuando el propósito principal de la atribución de alguna renta sea obtener ventaja de los Convenios. En estos casos se pierden los beneficios establecidos en los Convenios. Esa normativa anti-abusiva la ha recogido Chile a instancias de recomendación de la OCDE en sus Comentarios. Lo mismo ocurre en la legislación interna, porque si tenemos cláusulas anti-abusivas en la legislación internacional bilateral también hemos recogido como Chile, normas anti-abusivas específicas como endeudamiento excesivo, como lo hacen también muchos otros países. Se destaca esto porque Chile tiene una técnica legislativa distinta donde coloca la posición de contribuyente al pagador de los intereses, o sea hace un cambio de sujeto de contribuyente. Esta es la manera que ha elegido Chile para resolver el problema del endeudamiento excesivo.

También se destaca en esta materia la reforma tributaria recientemente aprobada que contiene limitaciones a la deductibilidad de gastos en el exterior, exigiendo que para que el gasto sea deducible debe haberse pagado el impuesto de retención y para que se haya pagado el impuesto de retención la renta debió haber sido pagada. Entonces se cambia el criterio de deductibilidad de gasto devengado, desde que existe o nace la obligación a el pago, hasta cuando existe pago. Solo en el momento del pago se puede deducir, esta es una norma muy similar a la que también recoge Argentina.

Otro tema interesante es que existe un cambio de la fuente de los intereses cuando el préstamo que los origina ha sido solicitado por un establecimiento permanente de una matriz que se encuentra en Chile. En este caso, los intereses son considerados fuentes de Chile, de manera que puedan ser gravados en Chile esos intereses con impuesto de retención no obstante haber sido obtenidos por un establecimiento permanente en el exterior, recogiendo el denominado caso de Embotelladora del Norte de Coca-Cola del año 2013 (Embonor).

La reforma recientemente aprobada en Chile también incorpora una cláusula anti-abusiva general, o sea Chile ya se estaría incorporando dentro de los países, con esta reforma tributaria, que tiene una norma anti-abusiva general. En este caso Chile ha tendido a definir qué se entiende por abuso o simulación y para definirlo toma 4 casos, evitar total o parcialmente el hecho gravado, evitar el hecho gravado, disminuir la base imponible, disminuir la obligación de pago o diferir o postergar el impuesto. En este aspecto ha existido bastante discusión porque pensar que una de las reacciones naturales de los contribuyentes es intentar diferir la tributación, postergar la tributación. Como contrapeso, la propia normativa reconoce por otra parte los derechos del contribuyente. Derechos como la presunción de la buena fe, reconoce la economía de opción de los contribuyentes de optar por el medio legítimamente más económico en términos tributarios y adicionalmente en materia de prueba. En efecto, en caso de abuso la carga de la prueba es de la administración, entonces de alguna manera se limita esta facultad de sancionar el abuso. Lo mismo se aplica en materia de sustancia sobre la forma, si uno puede probar que existe una legítima razón de negocios, un interés relevante, económico o jurídico no va a ser sancionado con esta normativa. Por último cabe destacar que la nueva normativa Chile, incorpora como lo hace la legislación de Venezuela, incorpora la responsabilidad del asesor, aquel profesional persona natural o jurídica que haya asesorado a la empresa en este diseño o planificación, puede ser sancionado.

Por lo tanto, Chile se está involucrando en esta materia, recogiendo mucho de los planes de acción BEPS y esto se puede aplicar obviamente a las normas de los convenios para evitar la doble tributación.