

XXVII JORNADAS DEL ILADT

(Lima, Septiembre 2014)

TEMA 2: LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO ESPECÍFICAS Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Relatora General: María Teresa Soler Roch (España)

Relatora Chile: Javiera Suazo López

I. INTRODUCCIÓN

En Chile la elusión en materia tributaria es un tema contingente. Las campañas presidenciales de 2013 han puesto un especial foco de atención en proyectos de reforma tributaria que plantean como objetivo combatir la elusión. Recién el 1 de enero de 2013 entró en vigencia la reforma tributaria de Ley 20.630, sin embargo, una nueva reforma parece inminente.

En nuestro ordenamiento jurídico prima el principio de forma sobre sustancia. En materia tributaria rige con toda su fuerza el principio de legalidad, que sustenta el derecho de economía de opción de los contribuyentes. No existen en nuestro ordenamiento tributario normas generales antielusión que faculden a la Administración tributaria para recalificar los negocios u operaciones de los contribuyentes. El principio tributario imperante en sistemas jurídicos del Common Law del “*Substance Over Form*”, no tiene reconocimiento en Chile.

Frente a abusos de la norma tributaria por parte de los contribuyentes, para poder recalificar los actos jurídicos el Servicio de Impuestos Internos debe recurrir a sede ordinaria, y ejercer la acción de simulación o de fraude a la ley o abuso del derecho. La ineficiencia de este recurso queda demostrada con la inexistencia de una sola sentencia, en toda la historia jurisdiccional de Chile, de un fallo en esta materia.

En materia penal sí existe sanción. El artículo 97 N° 4 del Código Tributario sanciona el empleo de procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones

realizadas o a burlar el impuesto, con multas del 50% hasta un 400% del valor del tributo eludido y con presidio.

El inciso tercero específicamente sanciona la simulación de una operación tributaria o cualquiera otra maniobra fraudulenta, mediante la cual el contribuyente obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, con pena de presidio y con multa del 100% al 400% de lo defraudado.

Sin embargo, como podemos ver, el tipo penal es exigente, en el sentido que será necesario acreditar dolo y además en el caso del inciso tercero debe obtenerse el objetivo de lograr una devolución de impuestos, lo que es doblemente excepcional.

En Chile las medidas antielusión son de carácter específico. Como debe ocurrir con la mayor parte –si no todas- de las legislaciones tributarias en el mundo, periódicamente la ley de la renta y otros cuerpos normativos tributarios deben ir siendo actualizados, de manera de poner freno a los abusos de contribuyentes que, apegados al principio de economía de opción, vulneran el espíritu o finalidad de la norma tributaria.

Un claro ejemplo de ello es la reforma ley 20.630 antes citada, la cual vino a perfeccionar medidas antielusivas en materia de precios de transferencia, de renta presunta, de venta indirecta de activos chilenos, de gastos rechazados, entre varios otros.

En materia internacional, que es lo que nos atañe en este trabajo, veremos en un acápite posterior las medidas antielusión –que ya sabemos que en Chile siempre serán específicas- de nuestra legislación interna y la influencia o relación que juegan con los Convenios para Evitar la Doble Tributación y la Evasión Fiscal (en adelante también “CDT”) suscritos por Chile.

Sin embargo, comenzaremos estudiando las medidas antielusión que se contienen en el texto de los CDT vigentes.

II. LAS CLAÚSULAS ANTIABUSO ESPECÍFICAS CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR CHILE.

1. Consideraciones preliminares.

Actualmente se encuentran vigentes en Chile convenios para evitar la doble imposición fiscal con 25 países¹. Entre ellos, los países de la Región son Brasil, Colombia, Ecuador, México, Paraguay y Perú. Existe convenio además con los países europeos de Bélgica, Croacia, Dinamarca, España, Francia, Irlanda, Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Noruega. Tenemos convenio además con Canadá (el primero de nuestros CDT), Corea, Malasia, Nueva Zelandia, Rusia, Tailandia y Australia (recientemente en vigencia).

Además se ha suscrito convenio con Austria, Estados Unidos, y Sudáfrica, los cuales se encuentran en tramitación interna para su entrada en vigencia. Asimismo, Chile se encuentra negociando Convenio para evitar la doble tributación con diversos otros países.

Todos estos Convenios han seguido el Modelo OCDE. Si bien es cierto que Chile –y el Estado Negociador respectivo- han introducido una serie de modificaciones para adecuar el Modelo a su situación y legislación interna, la esencia y sobre todo los principios de dicho Modelo se han mantenido.

Para finalizar esta parte introductoria a las medidas antielusión contenidas en los CDT de Chile, merece mencionarse la especial situación con nuestro vecino país, Argentina. El CDT con Argentina era el único Convenio de Chile que se apartaba de la OCDE y seguía un modelo en se tributaba sólo en el país de la fuente de la renta. Sin embargo, con fecha 29 de Junio de 2012 el Gobierno de la República Argentina denunció el Convenio de Doble Tributación² entre ese país y Chile. En consecuencia, dicho Convenio dejó de surtir efectos a contar del 1 de enero de 2013.³ A partir de la fecha señalada, la situación con Argentina es equiparable a la de cualquier otro país con el cual Chile no tiene un tratado de doble tributación vigente, por ej. EEUU, China, Japón. Esperemos que no por mucho tiempo.

¹ Para ser ley de la República el CDT respectivo debe ser 1° negociado y firmado por el Presidente de la República; 2° aprobado por el Congreso Nacional; 3° ratificado por el Jefe de Estado; 4° promulgado y publicado en el Diario Oficial; según lo establecen los artículos 32 N° 17 y 50 N° 1 de la Constitución Política de la República.

² “Convenio entre la República de Argentina y la República de Chile para evitar la Doble Tributación en Materia de Impuestos sobre la Renta, Ganancia o Beneficio y sobre el Capital y el Patrimonio”

³ Teóricamente, si una empresa tiene un año tributario que termina después del 30 de Junio de 2012 y antes del 1 de Enero de 2013, los efectos del Convenio terminaron junto con su año tributario.

2. Cláusulas contenidas en los Convenios bilaterales que corresponden a las contenidas en uno de los vigentes Modelos de Convenio, y sus comentarios.

Chile ha recogido profusamente en sus CDT las llamadas cláusulas “tradicionales” antielusión contenidas en el Convenio Modelo OCDE. La relativa “juventud” de los CDT de Chile sin duda ha favorecido esta situación, así como también la preocupación de Chile como “país de la fuente” de que los Convenios no sean abusivamente utilizados por residentes de países a los que Chile no ha querido ceder parte de su potestad fiscal.

A) Cláusula de Beneficiario Efectivo.

1.1. Modelo OCDE y Comentarios:

La cláusula de Beneficiario Efectivo se contempla en los Artículos 10, 11 y 12 del Modelo OCDE, en los términos siguientes:

Artículo 10: Dividendos.

- “1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
- 2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el **beneficiario efectivo de los dividendos** es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del: (...)”*

Artículo 11: Intereses

- “1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
- 2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el **beneficiario efectivo de los intereses** es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. (...)”*

Artículo 12: Regalías

“1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado (...)”

Artículo 21: Otras Rentas

“1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de la propiedad inmobiliaria en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando **el beneficiario de dichas rentas**, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad o un negocio por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado (...).

1.2. Adopción de la cláusula de beneficiario efectivo por Chile.

Esta cláusula ha formado tradicionalmente parte como criterio de aplicación de los beneficios del CDT a las rentas de los artículos 10, 11 y 12 del Modelo OCDE. Sin embargo, no cabe duda de su carácter antielusivo puesto que en la práctica implica la exigencia de un requisito adicional a la invocación del CDT respectivo. En efecto, no basta con ser residente de un estado contratante para invocar la limitación en la tributación en el país de la fuente: el contribuyente debe ser el “beneficiario efectivo” de la renta y a la vez, por supuesto, ser residente de un Estado Contratante. Aparece así la cláusula del beneficiario efectivo como una barrera a la “manipulación” de las estructuras de pago de dividendos, intereses y regalías por los contribuyentes, ya que en la aplicación del CDT se prescindirá de la destinación formal de la remesa, elemento modificable por los contribuyentes, para ir a la realidad económica subyacente de quién incrementa su patrimonio, mucho más difícil de modificar.

Los 25 convenios vigentes de Chile contemplan la cláusula de beneficiario efectivo en sus artículos 10, 11 y 12, referidos respectivamente a los dividendos, intereses y regalías.

Cabe mencionar el caso especial del CDT con Malasia, en que en el artículo 14 referido a las rentas por servicios técnicos, se incluye el concepto de beneficiario efectivo.

Respecto de los dividendos, intereses y regalías, debemos advertir eso sí que Chile ha adoptado en todos sus CDT la cláusula de beneficiario efectivo, pero no ha adoptado en su redacción los

artículos 10, 11 y 12 del Modelo. En efecto, la diferencia más sustancial la encontramos en el artículo 12 respecto a Regalías. Chile no ha renunciado a su facultad de gravar las regalías como país de la fuente (como propone el Modelo), si no que establece un límite a la tasa de imposición.

En cuanto al Artículo 21 del CDT referido a otras rentas, Chile no ha adoptado esta cláusula del modelo. En efecto, a contrario de lo que señala el artículo 21 del Modelo, en todos los CDT suscritos por Chile las rentas no contempladas en los otros artículos y provenientes del otro estado Contratante pueden someterse a imposición, sin límites, en el país de la fuente. Consecuencialmente, no es aplicable la cláusula de beneficiario efectivo.

1.3. Concepto de Beneficiario Efectivo.

La dificultad de la cláusula del beneficiario efectivo radica en determinar qué debe entenderse por tal. Esta dificultad proviene del hecho que no existe definición expresa en el modelo OCDE. Por su parte, la legislación interna chilena –a la cual hay que recurrir conforme al artículo 3.2. del Modelo OCDE- tampoco lo define.

Ante este vacío, la autoridad fiscal chilena (en adelante también “Servicio de Impuestos Internos” o “SII”) dictó la CIRCULAR número 57, publicada el 16 de octubre de 2009, mediante la cual el SII tuvo como objetivo explicar el sentido y alcance de la expresión “beneficiario efectivo”.

Antes de la dictación de esta normativa, la doctrina chilena recurrió a los Comentarios OCDE, en cumplimiento de las normas de interpretación de los tratados de los artículos 31 y 32⁴ de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados⁵.

⁴ ARTICULO 31: Regla general de interpretación. 1.- Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin. 2.- Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiere al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. 3.- Juntamente, con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes. 4.- Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes. ARTICULO 32: Medios de interpretación complementarios. Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

El Servicio de Impuestos Internos vino a plasmar en la Circular citada la interpretación sostenida por la doctrina hasta ese momento. **En efecto, el SII se remitió a** las normas de interpretación de la Convención de Viena. En aplicación del artículo 31 párrafo 1 de la Convención de Viena, el SII concluyó que los CDT –como tratados internacionales- deben interpretarse de acuerdo al objeto y propósito que ellos persiguen (esto es, conforme a una interpretación finalista- los cuales en el caso de los CDT son el evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio).

Asimismo, el SII destacó que en relación con el término beneficiario efectivo los CDT vigentes en Chile han seguido al Modelo OCDE, por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los CDT, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32 de la Convención de Viena.

De esta forma, el SII calificó a los comentarios al modelo OCDE y a los reportes sobre la materia como “de relevancia para clarificar el entendimiento sobre el término beneficiario efectivo” y que dichos comentarios “no entregan una definición específica sobre éste término, sino que se han remitido a entregar directrices que sirven para ilustrar situaciones donde se reunirían o no los elementos necesarios para que una persona sea calificada como tal.”

En base a este razonamiento, el SII dictaminó las siguientes directrices extraídas de los comentarios y reportes OCDE:

“Los comentarios OCDE señalan que el término beneficiario efectivo no debe ser utilizado en un estricto sentido técnico, sino que debe, más bien, interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos y propósitos del CDTI, incluyendo la voluntad de evitar la doble tributación y de prevenir la evasión y la elusión fiscal.

-En tal sentido, se excluyen del concepto de beneficiario efectivo a aquella persona residente en un Estado contratante que percibe una renta pero que actúa en su calidad de agente o de mandatario. Esto dado que sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera los beneficios de un CDTI basándose exclusivamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta.

⁵ La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados fue suscrita en Viena (Austria) el 23 de mayo de 1969 y entró en vigencia 27 de enero de 1980.

- Asimismo, los comentarios señalan que sería contradictorio con los objetivos y propósitos del CDTI que el Estado fuente concediera una rebaja o exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la respectiva renta. Asimismo se excluye del concepto a aquellas personas que tienen poderes limitados sobre la renta en cuestión.

- En las situaciones antes descritas se excluyen de la calidad de beneficiario efectivo a las personas mencionadas ya que aún cuando tienen la calidad de residente del otro Estado contratante, al no ser considerados como los beneficiarios de la renta para fines tributarios en el Estado donde son residentes, no existiría riesgo de doble tributación.

- Del mismo modo, OCDE ha excluido del concepto de beneficiario efectivo a las sociedades instrumentales ("conduit companies"). En tal sentido, el informe del Comité de Asuntos Fiscales de OCDE titulado "Double taxation conventions and the use of conduit companies", en adelante "Informe sobre sociedades instrumentales", llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada como beneficiario efectivo cuando, pese a ser el propietario formal de la renta, cuenta con poderes restringidos que la convierten, respecto a ella, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas.

- En su "Informe sobre sociedades instrumentales", OCDE explica que para estos efectos una sociedad instrumental es aquella sociedad que reside en uno de los Estados contratantes y que actúa canalizando determinadas rentas a una persona de un tercer Estado, la cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente de un CDTI.

- Con el fin de determinar si una sociedad es instrumental, un factor a considerar es si aquella sociedad ha realizado "acuerdos instrumentales" ("conduit arrangements"). Tales acuerdos son aquellos, por medio de los cuales un residente de un Estado con derecho a los beneficios del CDTI, recibe una renta originada en el otro Estado contratante, pero se obliga legalmente o de hecho a traspasar directa o indirectamente, todo o parte importante de tal renta, en cualquier tiempo, de cualquier forma y a cualquier título que implique perder la facultad de disponer de dicha renta por parte del perceptor original, a otra persona que no es residente de los Estados contratantes.

- Considerando las definiciones anteriores y a fin de determinar si nos encontramos frente a sociedades instrumentales, es necesario realizar tanto un análisis de las circunstancias de las sociedades que solicitan los beneficios del CDTI, como de la transacciones o series de transacciones de que se trate.

- En relación a las características de las sociedades instrumentales, algunos elementos y circunstancias a considerar para determinar si, respecto a una determinada renta, una sociedad puede o no ser considerada como instrumental, son por ejemplo: la disponibilidad de un lugar físico donde la sociedad pueda desarrollar las actividades que dan origen a tales rentas; la existencia de activos en el Estado donde ésta se encuentra constituida; la existencia de activos para llevar a cabo tales actividades; los riesgos asumidos en relación con la renta percibida; o la capacidad funcional que la sociedad tiene

para desarrollar sus actividades. Por lo tanto, si la sociedad reúne los elementos antes mencionados, no debería ser considerada como instrumental.

- En cuanto a las circunstancias económicas de la transacción o serie de transacciones, los factores a considerar con el fin de determinar si nos encontramos en presencia de un acuerdo instrumental serán, por ejemplo: la existencia de alguna obligación, ya sea legal o de hecho, de traspasar las rentas recibidas a terceras personas; si es que la entidad intermediaria percibe alguna comisión o "spread" por la transacción; o si se han constituidos garantías por otras partes en relación con las obligaciones de la sociedad que solicita los beneficios del CDTI.

- Teniendo en cuenta lo antes señalado, se puede mencionar que para que un residente de un Estado contratante sea calificado como beneficiario efectivo de una renta, se requiere que la persona que invoca los beneficios del convenio, ya sea natural o jurídica, no cumpla con los criterios antes enunciados para ser calificado como instrumental, concepto que se determinará no tan sólo analizando si la persona actúa como agente o mandatario, sino también pudiendo considerar el simple hecho que tal persona realiza un acuerdo instrumental.”

Importancia de la Circular en la interpretación del concepto de beneficiario efectivo.

En que en nuestro ordenamiento jurídico existe una norma (artículo 26 del Código Tributario) que establece que “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de estos en particular”.

La consecuencia fundamental de la regla del art. 26⁶ es que el Servicio de Impuestos Internos queda vinculado por sus propias interpretaciones de la ley tributaria. Lo anterior provee a los contribuyentes de cierta “certeza jurídica” en la interpretación de normas altamente complejas y técnicas como las tributarias, puesto que puede dar por buena y cierta una interpretación del Servicio de Impuestos Internos sin que éste pueda luego revertir esta interpretación afectando los actos ya realizados bajo la interpretación original. De esta manera, con la dictación de la Circular citada los

⁶ De cualquier forma, la “certeza jurídica” que protege el art. 26 debe cumplir con dos requisitos copulativos: a) que la interpretación del Servicio haya sido estipulada en los documentos que se señalan en el art. 26 o en “documentos oficiales” (entre ellos “Circulares”); y b) que exista buena fe por parte del contribuyente en ampararse en la interpretación.

contribuyentes adquieren la certeza jurídica de que el concepto de beneficiario efectivo sostenido por el SII en su interpretación no podrá ser modificado respecto de situaciones pasadas.

Debemos en todo caso mencionar, que el artículo 26 en ningún caso obliga a un contribuyente a seguir las interpretaciones del SII, de hecho la norma del mencionado artículo está establecida como un derecho del contribuyente y no como una obligación del mismo; en la práctica, si el contribuyente considera que determinada interpretación del Servicio es errada, puede perfectamente actuar con independencia de ella y defender su postura en juicio. La postura respecto a que las interpretaciones del SII no vinculan ni a los contribuyentes ni a los tribunales de justicia ha sido ampliamente confirmada por la jurisprudencia nacional.

1.4. Ejemplos

Finalmente, cabe destacar que el SII incluyó en su Circular dos ejemplos que ilustran casos en que el residente de un estado contratante no es beneficiario efectivo, y que son de gran ayuda para el entendimiento del concepto, los cuales citamos a continuación:

“Caso 1: Una compañía matriz residente en un país "X" ("X Co") que no tiene CDTI con Chile quiere otorgar un préstamo a su subsidiaria en Chile ("CH Co"), cuyos intereses estarán sujetos a una imposición de 35%, según el N° 1, del inciso cuarto del Artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. La matriz concluye que puede reducir el impuesto de retención de Chile si en lugar de prestar directamente el dinero a la subsidiaria chilena, efectúa el préstamo indirectamente a través de una sociedad residente en un país "Y" ("Y Co") con el cual Chile tiene un CDTI, en el cual se contempla una tasa de 15% de impuesto de retención sobre los intereses. Para tal efecto, X Co otorga un crédito a tres años por US\$1.000.000 a Y Co a una tasa de interés anual de 6%. En dicho acuerdo Y Co se compromete a otorgar un crédito de US\$1.000.000 a CH Co a una tasa anual de 6%. En caso que CH Co no pague los intereses en las fechas correspondientes Y Co no se encontrará obligado a pagar los intereses debidos a X Co. Por su parte, Y Co recibe una comisión de administración igual al 0,2% del pago de intereses por sus servicios. Y Co no tiene locales disponibles, ni empleados y su capital es mínimo.

En el ejemplo, el préstamo fue otorgado por una "sociedad instrumental". En efecto, la sociedad residente en Y recibe el interés desde Chile para transferirlo a X Co, de manera que Y Co no es la parte que realmente goza de los intereses y por consiguiente no es el beneficiario efectivo de los mismos. En consecuencia, los intereses que se pagarán desde Chile deben estar sujetos a una tasa impositiva de 35%.

Caso 2: *Una compañía matriz residente en un país "X" ("X Co") que no tiene CDTI con Chile quiere ceder el uso de una marca comercial a su subsidiaria en Chile ("CH Co"), debiendo pagar ésta última por el uso de dicha marca, regalías afectas a una imposición de 30% en Chile, según el N° 1, del inciso primero del Artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. La matriz considera que puede reducir el impuesto de retención de Chile si en lugar de ceder el uso de las regalías a la subsidiaria en Chile, lo hace a su subsidiaria residente en un tercer país "Y" ("Y Co"), país con el cual Chile tiene un CDTI que contempla una tasa menor de 15%. La cesión del uso de la marca se hace de la siguiente forma: X Co le cede a su subsidiaria Y Co el derecho de ceder la marca a CH Co, y por su parte CH Co le paga las regalías a Y Co.*

En el ejemplo, el uso de la marca fue cedido a una "sociedad instrumental", pues en esencia Y Co recibe las regalías desde Chile para transferirlas a su compañía matriz. En efecto, Y Co sólo tendrá un derecho formal sobre las rentas, por lo que no puede ser considerada beneficiario efectivo de las mismas. En consecuencia, las regalías que CH Co le paga a Y Co deben estar sujetas a una tasa impositiva de 30%."

Así, las directrices en cuanto al concepto de beneficiario efectivo contenidas en comentarios de la OCDE se hacen desde la entrada en vigencia de la Circular 57 de 2009, obligatorias para los funcionarios del SII. Cabe destacar que desde la entrada de Chile a la OCDE el año 2010, se refuerza para nuestro país (y para los contribuyentes y tribunales de justicia) la fuerza de los comentarios de la OCDE en la interpretación de los CDT, sin perjuicio que sólo el texto de los CDT el jurídicamente obligatorio como ley de la República.

1.5. Aplicación del Convenio del país de residencia del Beneficiario Efectivo.

Por otra parte, la Circular 57 de 2009 vino a confirmar la interpretación compartida por la doctrina nacional (también extraída de los comentarios) en cuanto a que si el receptor de la renta no es beneficiario efectivo, sea o no residente de un Estado con el cual Chile tiene un CDT vigente y tal persona se encuentra actuando sólo como un mero agente o intermediario del beneficiario efectivo de la renta, el cual tiene residencia en un Estado con el cual Chile tiene un CDTI, será aplicable el CDT vigente entre Chile y el Estado de residencia del beneficiario efectivo de la renta.

Esta exposición obligatoria del SII de su opinión sin duda es beneficiosa para los contribuyentes quienes pueden acogerse, conforme al artículo 26 del Código Tributario, de buena fe a esta interpretación.

1.6. Normativa interna complementaria de la cláusula de beneficiario efectivo.

Respecto a la fiscalización por parte del SII de la aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo por parte de los contribuyentes residentes chilenos que efectúan retenciones beneficiadas con las tasas preferenciales de un CDT vigente, la Resolución N° 16 de 30 de Enero de 2008 del SII establece la obligación de presentar una declaración jurada anual (conforme al formulario N° 1850 denominado "Declaración Jurada Anual sobre Impuesto Adicional de la Ley sobre Impuesto a la Renta que grava a las rentas de fuente nacional percibidas o devengadas por personas sin domicilio ni residencia en Chile"). Dentro de la información que en tal declaración debe ser aportada, el contribuyente debe declarar que el receptor de la renta beneficiada por el CDT y quien es residente en un Estado con el cual Chile tiene un CDT en vigencia, **es el beneficiario efectivo** de las rentas de que se trata, en conformidad a los criterios emitidos por la Circular 57 de 2009.

Además la Circular 57 de 2009 impone a los contribuyentes la obligación de tener a disposición del Servicio de Impuestos Internos, para cuando éste lo requiera, toda la documentación que acredite la veracidad de la declaración jurada en lo relativo a la calidad de beneficiario efectivo del receptor de la renta.

Se explicita asimismo en la citada Circular que el SII procederá al intercambio de información con las autoridades competentes de los Estados con los cuales Chile tiene CDT en vigencia, con el fin de confirmar que las personas que invocan los beneficios del CDT sean los beneficiarios efectivos de las respectivas rentas.

1.7. Cláusula Chile en su relación a la cláusula de beneficiario efectivo.

Para cerrar el tema de la cláusula de beneficiario efectivo, debemos hacer referencia a la situación especial de Chile frente al artículo 10 de tributación de dividendos. Chile ha reservado en todos sus CDT el derecho para seguir aplicando su legislación interna en cuanto a la tributación de dividendos, sin que le sea por tanto aplicable, como país de la fuente, la rebaja de tasas contemplada en el artículo 10. La razón de esta reserva radica en el especial sistema integrado de tributación chileno respecto del Impuesto "corporativo" y la tributación que afecta a los socios o accionistas cuando dichas

utilidades son distribuidas⁷. No es pertinente profundizar en este trabajo en el sistema de tributación chileno que justifica esta reserva, sin embargo queremos destacar que al no regir respecto de Chile la limitación de tasa del artículo 10, a su respecto no tiene aplicación la cláusula de beneficiario efectivo, como necesaria consecuencia.

Ahora bien, y como se ha contemplado en todos los CDT suscritos por Chile, si nuestro país modificara su sistema de tributación integrado en que el impuesto de Primera Categoría es crédito contra los impuestos finales de los socios, o las tasas impositivas se modificaran de manera sustancial, la cláusula Chile dejaría de regir (ya sea en forma automática o por la necesaria modificación del CDT respectivo). En tal caso, cobraría aplicación la cláusula de beneficiario efectivo respecto de Chile.

B) Cláusula de Exclusión de Beneficios.

2.1. Modelo OCDE y Comentarios:

El Modelo OCDE no contempla una cláusula de exclusión de beneficios. Sin embargo, en los comentarios al Artículo 1, 21.4, referido a “Normas antiabuso relacionadas con la imposición en la fuente de determinados tipos de renta” contempla una disposición que tiene por objeto impedir que los beneficios fiscales previstos en los artículos 10, 11, 12 y 21 del Modelo, cuyo fin es restringir la imposición en la fuente, puedan aplicarse a operaciones en las que se participa con el objetivo principal de beneficiarse de dichos beneficios, lo que claramente constituiría abuso del Convenio. La disposición consiste en estipular, en cada uno de estos artículo, que los límites de imposición en el país de la fuente no serán de aplicación cuando el objetivo principal o uno de los objetivos principales de cualquiera de las personas que han intervenido en la creación o colocación de “las acciones u otros derechos” (art. 10)/ “el crédito” (art.11)/”los derechos” (art.12 y 21) con respecto al cual(es) se paga(n) “los dividendos” (art.10)/ “los intereses” (art.11)/“las regalías” (art.12)/ la renta (art.21) haya sido sacar partido del mismo artículo mediante dicha creación o colocación.

2.2. Adopción de la cláusula de exclusión de beneficios por Chile.

⁷ En Chile rige un sistema integrado de tributación en el cual el impuesto de primera categoría pagado a nivel de la empresa se rebaja como crédito en contra de los impuestos global complementario o adicional que gravan a los dueños de la empresa por las utilidades que retiren o se les distribuyan.

Chile ha adoptado la cláusula de exclusión de beneficios, incluyendo la norma antielusión en un párrafo de los artículos 10, 11 y 12, en sus CDT con los siguientes países: Paraguay, Bélgica, Dinamarca, Irlanda, Reino Unido, Suecia, Malasia y Tailandia.

Con Reino Unido, también se contempla en el artículo “Otras Rentas”.

Con Francia la cláusula de exclusión de beneficios se contempla en el artículo 27 “Disposiciones Misceláneas” párrafo 6, y se aplica respecto de los artículos 10, 11, 12 y 20 (“otras rentas”).

Con Portugal, la cláusula antiabuso en estudio se introdujo en el Protocolo (6) respecto de los artículos 10, 11 y 12. En el CDT con España la cláusula antiabuso también se introdujo en el Protocolo (IX) respecto de los artículos 10, 11 y 12. Lo mismo con el CDT de Suiza, sin embargo, con una redacción diferente, enfocada en el concepto de “acuerdo instrumental”. La misma norma define este concepto como “una transacción o una serie de transacciones estructuradas en tal forma, que le permiten a un residente de un Estado Contratante reclamar los beneficios del Convenio respecto de rentas provenientes del otro Estado Contratante, pero dicho residente paga, directa o indirectamente, toda o la mayor parte de esa renta (en cualquier tiempo o forma) a otra persona que no es residente de ninguno de los dos Estados Contratantes. Esta última persona, si recibiera directamente ese ítem de renta desde el otro Estado Contratante, no tendría derecho a invocar esos beneficios de acuerdo al Convenio para evitar la doble imposición entre el Estado en el cual reside y el Estado en el que la renta se origina, u obtener beneficios con respecto a ese ítem de renta que sean equivalentes a, o más favorables que, aquellos previstos de acuerdo con esta Convención para un residente de un Estado Contratante, siendo el propósito principal de este acuerdo obtener beneficios del Convenio.”

En el artículo de Limitación de Beneficios se contempla esta cláusula respecto de los artículos 10, 11 y 12 en el CDT con Australia, Rusia y Colombia (artículo 27). En el CDT con Croacia esta cláusula se contempla en el artículo 24 de Procedimiento de Acuerdo Mutuo, párrafo 5.

En el CDT con Nueva Zelandia, bajo el capítulo V “Disposiciones Especiales” el Artículo 22 trata de la Limitación de Beneficios. Su párrafo 2 establece la cláusula de exclusión de rentas pasivas respecto de los artículos 10, 11 y 12.

Cabe destacar que en el CDT de Nueva Zelandia y Colombia se establece que la exclusión de beneficios no tendrá aplicación cuando la sociedad respectiva demuestre una motivación por razones legítimas de negocios o razones empresariales válidas.

También ha adoptado la cláusula, pero sólo respecto de los artículos 11 y 12 en los CDT vigentes con los siguientes países: Perú, Noruega, México, Brasil, Corea del Sur, Canadá, Ecuador y Polonia.

La Circular número 57 del SII antes citada, se refiere también a esta cláusula de exclusión de Beneficios para rentas pasivas. Conforme al criterio del SII expuesto en esta normativa, la cláusula de limitación de beneficios viene a confirmar uno de los principios rectores en la aplicación de los CDT, consistente en que sus beneficios no deben ser otorgados cuando uno de los propósitos principales para realizar determinadas operaciones ha sido asegurar un tratamiento tributario más favorable, ya que la entrega de los beneficios en tal caso estaría en contradicción con los objetivos y propósitos de las cláusulas pertinentes del CDT.

Cabe señalar que el SII ha instruido por medio de esta Circular a sus funcionarios que para determinar que un contribuyente se encuentra en tal situación, el Servicio de Impuestos Internos tendrá que analizar la transacción o serie de transacciones en su debido contexto y caso a caso, pues cada situación debe considerarse de acuerdo a sus particulares hechos y circunstancias. Asimismo, ha señalado que las normas sobre beneficiario efectivo y la de exclusión de beneficios y sus metodologías son independientes una de la otra, debiendo aplicarse de acuerdo a las circunstancias particulares de cada caso que se analice, así como también de acuerdo al objeto y propósito de los CDT, cuales son el evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Al igual que respecto al concepto de beneficiario efectivo, el SII incluyó un ejemplo en el cual la norma de exclusión sería aplicable:

“Una compañía matriz residente en un país "X" ("X Co") que no tiene CDTI con Chile otorga un préstamo a su subsidiaria en Chile ("CH Co") por US\$ 1.000.000, a cambio de un pagaré emitido por CH Co. X Co advierte que puede rebajar el impuesto de retención de 35% en Chile del N° 1 del inciso cuarto del Artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, cediendo el pagaré a su subsidiaria residente en "Y" ("Y Co"), país con el cual Chile tiene un

CDTI vigente, a cambio de un nuevo pagaré emitido por Y Co a su favor. El pagaré emitido por CH Co devenga un 7% de interés y a su vez el pagaré emitido por Y Co devenga un 6,75 %.

En el presente ejemplo es claro que el objetivo perseguido por las partes, mediante los acuerdos descritos, es el obtener la rebaja de tasas prevista en el convenio respectivo. Por lo tanto, en tal situación, los beneficios del convenio deben ser denegados como aplicación de la norma de exclusión, quedando así los intereses que se pagan desde Chile sujetos a una tasa impositiva de 35%.”

C) Cláusula de Exceso de Intereses o Regalías por Relaciones Especiales.

Conforme al Modelo OCDE, en el último párrafo de los artículo 11 y 12 se contempla una norma conforme a la cual cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses o regalías, según el caso, habida cuenta de crédito, uso, derecho o información por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del artículo respectivo no se aplicarán más que a este último importe. La cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio.

Chile ha adoptado esta cláusula en todos sus CDT, tanto en el artículo de Regalías como en el de Intereses. Recordemos eso sí que a diferencia del Modelo, en el caso de regalías el beneficio que se limita es el tope de imposición, pero no se eximen de imposición en el país de la fuente.

En el CDT con Francia esta norma se contempla en el artículo 20 sobre “Otras Rentas”, pero ya que Chile no desgrava las “Otras rentas” cuando éstas provienen del otro Estado Contratante, sólo tendrá aplicación cuando en conformidad a la legislación del país de la fuente puedan gravarse en dicho país rentas obtenidas por un residente del otro estado contratante, provenientes de un tercer estado. En tal caso, por aplicación de esta norma antielusión, las rentas provenientes del tercer estado no se gravarán sólo hasta el monto que no se considere excesivo. Sobre el exceso, se podrá gravar conforme a la legislación interna. Lo mismo es aplicable al CDT con Reino Unido.

D) Sociedades de Tenencia de Inmuebles o Inmobiliarias.

3.1. Modelo OCDE:

Conforme al párrafo 4 del artículo 13 “Ganancias de Capital” del modelo, “las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último.” Esta norma es evidentemente antielusiva y necesaria, puesto que en su ausencia sería fácilmente eludible por los contribuyentes la norma correlativa del artículo 6 del Modelo que permite, sin limitación, el gravamen en el país de la fuente de las rentas obtenidas en la venta de propiedad inmobiliaria situada en dicho país.

3.2. Adopción de la cláusula de sociedades de tenencia de inmuebles por Chile.

Chile no ha seguido en materia de Ganancias de Capital el Modelo. En efecto, como regla general en los CDT de Chile las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a siempre a imposición en el país de la fuente. En algunos casos podrá gravarse conforme a la legislación doméstica, y, en otros, con límites en la tasa de imposición en caso de cumplirse ciertas condiciones.

En los CDT con Brasil, Canadá, Nueva Zelandia y México, la ganancia de capital obtenida en la venta de acciones así como de cualquier otro bien de capital no señalado expresamente en el artículo 13, siempre puede someterse a imposición en el país de la fuente, sin límite alguno.

En los CDT con Rusia, Ecuador, Paraguay, Perú, Dinamarca, Noruega, Malasia, Tailandia y Polonia, las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en el país de la fuente, sin perjuicio que la regla general es que la ganancia por enajenación de bienes no comprendidos expresamente en el artículo 13 sólo pueden someterse a imposición en el país de residencia.

Así, en todos estos casos, no tiene sentido la adopción de la cláusula antielusiva de sociedades de tenencia de inmuebles del artículo 13.4 del Modelo, puesto que no puede recurrirse a la figura de la venta de acciones en vez de inmuebles para beneficiarse abusivamente del Convenio.

En los CDT con Colombia, Bélgica, Croacia, España, Francia, Irlanda, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Corea y Australia, las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en el país de la fuente sin límite si:

- a) Proviene de la enajenación de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% (o “principalmente”) de bienes inmuebles situados en el país de la fuente, o
- b) El perceptor de la ganancia ha poseído, en cualquier momento dentro del periodo de 12 meses precedentes a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 20% o más del capital de esa sociedad.

En los demás casos, las ganancias obtenidas en la enajenación de estos bienes quedarán afectas a un límite o tope de tributación, que varía entre 16% y 20%, dependiendo del CDT.

Así, en estos últimos CDT, Chile ha aplicado la cláusula antielusiva de sociedades de tenencia de inmuebles para no permitir el uso abusivo del beneficio del CDT en cuanto al límite de imposición en la renta por enajenación de acciones u otros bienes similares.

E) Artistas y Deportistas.

Conforme al artículo 17.1 del CDT, las rentas obtenidas por un contribuyente en calidad de artista o deportista, pueden someterse a imposición sin límite en el país de la fuente. El párrafo 2 de esta norma somete a dicho régimen impositivo tales rentas aunque éstas sean pagadas a otra entidad distinta del artista o deportista, e independientemente del país de residencia de dicha entidad.

Chile ha seguido en todos sus CDT al Modelo en esta materia, tanto en la regla de tributación combinada en la fuente y la residencia, como en la cláusula antielusión en análisis.

Ahora bien, en algunos CDT se ha morigerado la norma de elusión en el sentido que ella no se aplicará si se determina que ni el artista ni el deportista, ni las personas relacionadas con él, participan directa o indirectamente, de cualquier manera, de los ingresos o utilidades de la persona que recibe el pago.

Nos parece apropiado la inclusión de esta limitación a la norma antielusiva puesto que si no existe tal participación, es un hecho revelador que no se ha tratado de eludir la potestad tributaria del país de la fuente sino que el pago a un tercero corresponde a un hecho económico real, aunque exista el riesgo de que el artista o deportista utilice algún subterfugio para caer en esta excepción.

F) Empresas Asociadas.

Conforme al artículo 9 del Modelo, “Empresas Asociadas”, cuando a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

Conforme al párrafo segundo, “cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y, en consecuencia, grave– los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.”

Chile ha adoptado en la mayoría de sus CDT la cláusula de empresas asociadas del Modelo OCDE en la forma propuesta. Así ocurre en los CDT con Colombia, Ecuador, Bélgica, Croacia, Dinamarca, España, Francia, Irlanda, Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Noruega, Corea, Malasia, Nueva Zelanda, Rusia, Tailandia y Paraguay. Cabe señalar sí que en la redacción del párrafo segundo se ha dejado en la mayoría de los casos constancia expresa de que el ajuste se realizará siempre que el Estado respectivo esté de acuerdo, tanto de la realización del ajuste como de su monto.

A nuestro parecer nos encontramos ante una cláusula antielusión porque impide que partes relacionadas sustraigan de la potestad tributaria de un país con tasa más gravosa utilidades para trasladarlas al otro Estado contratante en que, por aplicación del CDT, la tributación puede ser más leve.

Esta cláusula de Empresas Asociadas también se contempla en los CDT con Australia, Brasil, México, y Perú, Canadá y Suiza, pero con particularidades.

En el CDT con Brasil no se contempla el párrafo 2 de ajuste.

En los CDT con Australia, México, Canadá y Suiza se contempla la cláusula, pero se agrega como plazo de prescripción para el ejercicio de la facultad de inclusión de beneficios. Este plazo de prescripción está determinado por la normativa interna de cada Estado, y se establece además un plazo máximo de 5 o 7 años.

Finalmente, en todos estos últimos CDT mencionados se contemplan casos de no aplicación ya sea del ajuste correspondiente o del plazo de prescripción indicado, y que consisten en fraude, negligencia grave o incumplimiento intencional.

3. Otras cláusulas contenidas en los convenios bilaterales.

A) CLÁUSULA DE “PARTICIPACIÓN SUSTANCIAL”.

Esta cláusula está contemplada en el artículo 13.5 del modelo ONU.

Como señalamos en el acápite correspondiente a la cláusula antielusiva de sociedades de tenencia de inmuebles, en los CDT con Colombia, Bélgica, Croacia, España, Francia, Irlanda, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Corea y Australia, las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en el país de la fuente sin límite si:

- a) Proviene de la enajenación de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% (o “principalmente”) de bienes inmuebles situados en el país de la fuente, o
- b) El perceptor de la ganancia ha poseído, en cualquier momento dentro del periodo de 12 meses precedentes a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 20% o más del capital de esa sociedad.

En los demás casos, las ganancias obtenidas en la enajenación de estos bienes quedarán afectas a un límite o tope de tributación, que varía entre 16% y 20%, dependiendo del CDT.

Ahora bien, cabe destacar que con el resto de los países con los cuales Chile tiene CDT, no ha seguido el Modelo OCDE. Al contrario, en los CDT con Brasil, Canadá, Nueva Zelanda, México, Rusia, Ecuador, Paraguay, Perú, Dinamarca, Noruega, Malasia, Tailandia y Polonia, la ganancia de capital obtenida en la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad situados en el otro Estado contratante siempre puede someterse a imposición en el país de la fuente, sin importar el porcentaje de participación en el capital de la sociedad ni otros elementos.

En todo caso nos parece que esta no es propiamente una cláusula antielusión, si no que ella responde plenamente a un criterio de atribución de potestad fiscal. En efecto, el porcentaje de participación es revelador de la conexión de la inversión con el país de la fuente y justifica otorgarle potestad tributaria a dicho país. En efecto, la parte “antielusiva” de la norma consiste en que se cumple la exigencia aunque al momento de la enajenación se tenga un menor porcentaje del requerido, siempre que en los 12 meses anteriores sí se haya tenido. Lo mismo respecto a que para determinar el porcentaje de participación requerido también se computan las participaciones indirectas. De esta manera se ponen trabas a la planificación tributaria internacional abusiva de los contribuyentes, de manera de que no puedan salir fácilmente del supuesto de imposición en el país de la fuente, por ejemplo, mediante una enajenación fraccionada.

B) NORMA SOBRE UTILIZACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DEL CDT CONTRARIA A SU OBJETO PRINCIPAL DE EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

Chile en casi todos sus CDT contempla una cláusula que establece, en términos muy similares, que considerando que el objetivo principal del Convenio es evitar la doble imposición internacional, los Estados Contratantes acuerdan que, en el evento de que las disposiciones del Convenio sean usadas en forma tal que otorguen beneficios no contemplados ni pretendidos por éste, las autoridades pertinentes de los Estados Contratantes se deberán consultar de una manera expedita con miras a recomendar modificaciones específicas al Convenio.

Esta norma no contempla una medida directamente antielusiva, ya que ante el evento de que los objetivos del CDT sean desviados por el uso de sus disposiciones, sólo contiene una declaración de intenciones de los Estados partes en miras a lograr en forma rápida la modificación del Convenio para salvar esa situación. Además, la norma no exige que exista una intención deliberada por parte de los contribuyentes para abusar del Convenio. Sin embargo, en su esencia refleja la voluntad de los Estados de evitar que por la aplicación de los convenios se otorguen beneficios excesivos, de no imposición, lo que sin duda representa una medida que evita la elusión de impuestos, deliberada o no, por parte de los usuarios del CDT respectivo.

Como decíamos esta norma está presente en casi todos los CDT vigentes de Chile, pero ha sido consagrada en distintos lugares del mismo.

En los CDT con Francia, Portugal y Malasia, la norma se encuentra en el artículo correspondiente al “PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO”:

La cláusula se encuentra en el artículo de “DISPOSICIONES MISCELÁNEAS” en los CDT con Noruega, Ecuador, Paraguay, Dinamarca, Suecia, Irlanda, Peru, Suiza y México,

En los CDT con Rusia, Nueva Zelanda, Colombia y Australia, la encontramos en la cláusula de “LIMITACIÓN DE BENEFICIOS”.

Finalmente, la encontramos en los Protocolos de España, Croacia, Polonia, Tailandia, Bélgica, Corea, Brasil y Canadá.

El CDT con reino Unido es el único que no contempla esta cláusula.

C) SUMA DE PLAZO ACTIVIDADES DE EMPRESAS ASOCIADAS.

Para evitar que los contribuyentes por medio de la separación de actividades entre distintas empresas pudieran evitar el cumplimiento de los plazos contemplados en las hipótesis específicas de configuración de establecimiento permanente conforme al párrafo 3 del artículo 5, en los Protocolos de los CDT con Francia, Tailandia, Irlanda, Bélgica y Suiza se contempla una cláusula que faculta a los Estados a agregar o sumar los plazos en que empresas asociadas realizan actividades conectadas.

En efecto, la cláusula señala que para los fines de prevenir el mal uso de los artículos 5 y 7, en la determinación de la duración de las actividades de acuerdo al párrafo 3 del artículo 5, el período durante el cual las actividades son desarrolladas en un Estado Contratante por una empresa asociada con otra empresa (distinta de las empresas de ese Estado Contratante) podrá ser agregado al período durante el cual las actividades son desarrolladas por la empresa con la cual está asociada si las actividades mencionadas en primer lugar están conectadas con las actividades desarrolladas en ese Estado por la empresa mencionada en último término, siempre que cualquier período durante el cual dos o más empresas asociadas desarrollen actividades concurrentes, sea contado una sola vez.

Esta es claramente una norma antielusiva ya que impide a los contribuyentes evadir la configuración de establecimiento permanente –y por tanto, la potestad tributaria del país de la fuente– por medio de la separación de sus actividades entre distintas entidades asociadas.

D) CLÁUSULA DE SUJECCIÓN AL IMPUESTO.

El Modelo OCDE no contempla una disposición en este sentido. Esta cláusula busca corregir el efecto no deseado de “no imposición” cuando el país que tiene potestad exclusiva de gravar conforme al Convenio respectivo no lo hace conforme a su legislación interna. Por supuesto que esta situación podría ser utilizada en planificaciones tributarias, sin embargo, no nos parece que la cláusula de sujeción al impuesto sea calificable de “antielusiva”, ya que no trata de evitar el abuso del Convenio sino que

“quitar” el beneficio de desgravación (ya que es un mecanismo que busca evitar la doble imposición) en casos en que no existe tal doble tributación internacional.

Chile ha adoptado esta cláusula en sus CDT con Paraguay y México. También, pero con efectos limitados, en su CDT con Australia.

El Protocolo con Paraguay, como adendum al artículo 4 se establece en el párrafo 2 que un Estado Contratante conserva el derecho de someter a imposición, de conformidad con su legislación, las rentas procedentes de este Estado y obtenidas por un residente del otro Estado Contratante, cuya imposición se atribuye por el Convenio a este último Estado, pero que no están efectivamente sometidas a imposición por la legislación de este último Estado.

En el artículo de Disposiciones Misceláneas (art.28) del CDT con México, establece en su párrafo 6 que cada uno de los Estados Contratantes conserva el derecho de someter a imposición, de conformidad con su legislación, las rentas de sus residentes cuya imposición se atribuya al otro Estado por el Convenio, pero que no se encuentran efectivamente sometidas a imposición por la legislación de ese otro Estado. Asimismo, un Estado Contratante conserva el derecho de someter a imposición, de conformidad con su legislación, las rentas procedentes de este Estado obtenidas por un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a imposición en ese otro Estado exclusivamente respecto de rentas que obtenga procedentes de fuentes situadas en ese otro Estado.

Finalmente, en el artículo 27.3 sobre “Limitación de Beneficios” del CDT con Australia se establece que cuando de acuerdo con el Convenio se otorgue una rebaja o exención impositiva en Chile a rentas, utilidades o ganancias y, bajo la legislación vigente de Australia, una persona natural se encuentre exenta de impuestos respecto de esas rentas, utilidades o ganancias en virtud de ser residente temporal de Australia en los términos de la legislación tributaria aplicable en Australia, esa rebaja o exención en conformidad con este Convenio no se aplicará en Chile en la medida en que esas rentas, utilidades o ganancias estén exentas de impuestos en Australia.

E) CLÁUSULA CDT MÉXICO.

El artículo séptimo del convenio para evitar la doble tributación entre Chile y México, establece que los beneficios que obtenga una empresa solo podrán gravarse en el país de la empresa, a menos que esta

desarrolle su actividad en el otro estado por medio de un establecimiento permanente, motivo por el cual la empresa puede ser sometida a imposición en el país de la fuente de la renta donde desarrollo su actividad. Para que el estado donde se obtiene el beneficio pueda gravar las rentas, estas deberán poder atribuirse:

1. Al establecimiento permanente.
2. *“Enajenaciones de bienes o mercancías en ese otro Estado de tipo idéntico o similar a los bienes o mercancías enajenados por medio del establecimiento permanente.*

Sin embargo, los beneficios derivados de las enajenaciones descritas en la letra b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas de esa manera por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente Convenio.”

El número dos podría considerarse como una inclusión limitada del principio de la *“fuerza de la atracción”*, en el sentido que las enajenaciones de bienes o mercancías idénticas ó similares a las que se enajenan por medio del establecimiento permanente quedan grabadas en él, a pesar que este no haya participado en el proceso de venta. México ha sostenido que esta es una norma anti-elusiva que tiene por objeto evitar que se pueda burlar la tributación de los establecimientos permanentes y no la inclusión del *“principio de la fuerza de atracción.”*

En la sección relativa a los seguros del *“Report on the attribution of profits to permanent establishments”* de 2007 de la OCDE⁸, reconoce que puede existir una situación similar a la que provee el convenio con México. Que consiste en el caso que una compañía opere en un país a través de un establecimiento permanente y por medio de agentes de ventas independientes maneja una gama de productos distintos (pero similares dado que se están analizando los seguros). Para este caso se ha señalado que no sería razonable atribuir al establecimiento permanente los beneficios de los agentes independientes, a menos que efectivamente este se beneficie de la actividad de los agentes independientes, sin embargo esto sería una cuestión de hecho que habría que comprobar caso a caso. Los comentarios concluyen que ningún elemento del principio de la *“fuerza de atracción”*, está permitido dentro del enfoque de la OCDE.

⁸ 2007 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment Part IV (Insurance) Revised public discussion draft, Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), 22 August 2007, Centre for Tax Policy and Administration, Disponible en web <<http://www.oecd.org/dataoecd/46/6/39163765.pdf>> p. 33.

III. LAS CLAÚSULAS ANTIABUSO ESPECÍFICAS CONTENIDAS EN LA LEGISLACIÓN INTERNA Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.

1. Consideraciones preliminares

Como hemos señalado, Chile no tiene cláusulas generales antielusivas que faculden a la Administración tributaria a recalificar en sede administrativa las operaciones o negocios de los contribuyentes. Tampoco existen en nuestro ordenamiento jurídico interno cláusulas de limitación de beneficios que impidan la aplicación de un CDT.

Las normas antielusivas especiales, por su parte, son prolíferas. Sin embargo, entre ellas no hay muchas que puedan tener influencia en situaciones de tributación internacional cubiertas por CDT.

Antes de analizar las que existen, dejamos constancia que en Chile no existen “CFC rules” que consagren la la transparencia fiscal internacional.

Respecto a la compatibilidad de las normas antielusivas internas y los CDT, de los comentarios de la OCDE queda bastante claro que la posición es aceptar dicha compatibilidad.

En los CDT suscritos por Chile, encontramos pocas normas expresas a este respecto.

En el Protocolo del CDT con Francia, en el párrafo 10 sobre “Disposiciones generales”, se contemplan las siguientes normas respecto a la compatibilidad de las disposiciones del Convenio y la normativa antielusiva interna de Chile y Francia:

“(i) Se entiende que nada en este Convenio evita, en el caso de Francia, la aplicación de las disposiciones del artículo 209 B de su “Code Général des Impôts” (disposiciones de sociedades extranjeras controladas), y en el caso de Chile, la aplicación de cualquier disposición similar que pudiera introducirse después de la entrada en vigor de este Convenio.

(ii) Se entiende que nada en este Convenio evita, en el caso de Francia, la aplicación de las disposiciones del artículo 212 de su “Code Général des Impôts” (reglas de endeudamiento excesivo), y en el caso de

Chile la aplicación de las disposiciones de los artículos 38 y 59 de su Ley sobre Impuesto a la Renta (reglas de endeudamiento excesivo).

(iii) Este entendimiento incluye las disposiciones antes mencionadas aún cuando fueren eventualmente modificadas de tiempo en tiempo o cualquier disposición sustancialmente similar que pudiere ser dictada en adición o sustitución de tales disposiciones sin alterar su principio general.”

En el CDT con AUSTRALIA, en el Capítulo V sobre “Disposiciones Especiales”, el Artículo 24, relativo a la “NO DISCRIMINACIÓN” establece en su párrafo 6 que “el presente Artículo no se aplicará a disposición alguna de la legislación de un Estado Contratante que: a) tenga por finalidad prevenir la elusión y la evasión fiscal, incluidas las medidas diseñadas para regular la subcapitalización o asegurar la recaudación o la recuperación efectiva de los impuestos”.

Finalmente, en el CDT con en el artículo 28 sobre “Disposiciones Misceláneas” párrafo 2 se establece que “ninguna disposición de este Convenio podrá interpretarse en el sentido de impedir que un Estado Contratante establezca un impuesto sobre los montos comprendidos en la renta de un residente de ese Estado con respecto a comunidades, fideicomisos ("trust") o filiales extranjeras controladas en las que dicho residente posee participación.”

Ahora bien, en todos aquellos casos –la mayoría- en que no existe disposición expresa respecto a la compatibilidad de las normas de exceso de endeudamiento y posibles normas CFC que se establezcan en el futuro, y las normas de los CDT, creemos que no por esa razón podría sostenerse que ellas no sean aplicables. Al contrario, estimamos que la normativa interna sobre estas materias es complementaria a las disposiciones del CDT respectivo. Por especificidad de las normas tributarias contenidas en los Convenios de Doble Tributación deberá en primer término determinarse si existe potestad tributaria por parte de Chile para el caso concreto. Una vez determinado que Chile tiene potestad de gravar, habrá que determinar la tributación aplicable, considerando las normas antielusivas que pudieran aplicar al caso concreto. Ahora bien, si por aplicación de la norma del Convenio Chile no tiene derecho a gravar, la norma interna antielusiva no tendrá aplicación porque Chile ha renunciado a su potestad tributaria mediante el instrumento internacional, y en ese caso no podría dejarse sin efecto la aplicación de esta renuncia por una norma interna, ya que ello vulneraría los principios de derecho internacional.

2. Las cláusulas antiabuso específicas.

A) SUBCAPITALIZACIÓN

La tributación de los intereses pagados por un residente chileno a un acreedor extranjero dependerá del tipo de financiamiento o del tipo de acreedor. La regla general es que ellos estén gravados con Impuesto Adicional con tasa de 35%. Sin embargo, existen excepciones en que la tasa del Impuesto Adicional se reduce a 4% del interés. Las excepciones más relevantes son las siguientes: a) bono emitidos por compañías chilenas, b) préstamos otorgados por bancos o instituciones financieras extranjeras, y c) pagos diferidos por importaciones.

El impuesto Adicional es por regla general un impuesto de retención, el cual de acuerdo con el artículo 74 N°4 de la LIR debe ser retenido por el pagador de los intereses al momento de la remesa, pago, abono en cuenta o puesta a disposición, ingresándolos en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente.⁹

Como es sabido, la alternativa de dotar de recursos a una sociedad vía préstamos, tiene como ventaja frente a la capitalización, el poder retirar las utilidades que ella genere vía devolución de préstamos, sin que tal devolución se afecte con la tributación de los dividendos. La tributación afecta al interés mas no al capital, a la vez que el pago de intereses es deducible en la determinación de la base imponible del impuesto a pagarse por la sociedad (Impuesto de Primera Categoría). Así, el deudor puede deducir los intereses como gasto¹⁰, lo que puede constituir un gran incentivo para financiar las empresas en Chile vía endeudamiento, y aún más si puede accederse a la tasa preferencial de 4%.

Ante la posibilidad (y la materialización) de planificaciones tributarias agresivas durante el año 2001 se promulgó una ley que estableció ciertas restricciones a las deudas contraídas con partes relacionadas, sujetas a la tasa preferencial de 4% indicada.

⁹ Cabe mencionar que no obstante que la exigibilidad del impuesto se produce contra el pago, abono en cuenta, etc., el devengo del impuesto se produce contra la contabilización del interés, quedando fijado el impuesto en este momento en espera que se produzca la exigibilidad.

¹⁰ De acuerdo a lo señalado en la LIR, los gastos pueden deducirse de la renta de primera categoría sólo si se relacionan a actividades susceptibles de producir renta afecta a impuestos. De otra forma, solo podrán deducirse de la renta a la cual se relacionan, por ejemplo ganancia de capital, renta exenta, etc. de primera categoría

Bajo esta normativa se estableció una situación denominada “exceso de endeudamiento”, entendiéndose por tal aquel que supera en tres veces el patrimonio del deudor chileno, según el mecanismo de cálculo que establece la propia normativa.

Es importante mencionar que solo algunos préstamos se consideran para el cálculo de 3:1. El endeudamiento relevante para esta regulación es aquel endeudamiento gravado con Impuesto Adicional de tasa 4%, contraído con contribuyentes extranjeros relacionados con el deudor chileno.

Para este propósito se entiende relacionada una deuda cuando entre acreedor y deudor se dan las siguientes causales:

- a) Cuando cualquiera de ellos directa o indirectamente participe en un 10% o más del capital o de la utilidades del otro.
- b) En el caso en que se encuentren bajo un socio o accionista común, que directa o indirectamente posea o participe en un 10% o más del capital o de la utilidades del otro.
- c) Cuando la deuda se encuentra garantizada con valores de terceros (norma destinada a evitar la elusión de esta regulación con préstamos *back to back*).
- d) El acreedor se encuentre domiciliado en alguno de los países que formen parte de la lista publicada por el Ministerio de Hacienda¹¹ (paraísos tributarios).

En aquellas situaciones de exceso de endeudamiento, los intereses de los créditos en exceso se afectarán con un impuesto de tasa 35% y no de 4%. El diferencial de tasa antes referido es asumido y es de cargo, según la ley, del deudor.

Cabe destacar que el tratamiento tributario aplicable a los préstamos se determina en el año en que el deudor chileno recibe el préstamo¹². En consecuencia, si se determina que un préstamo o una porción de él excede el ratio 3:1, el interés que devengue la porción de exceso de endeudamiento quedará gravada con una tasa de 35%. La tasa se mantendrá hasta la extinción de la deuda, sin considerar los futuros cambios en la relación deuda / patrimonio del deudor. Por el contrario, si se

¹¹ Decreto Ley N° 628 del Ministerio de Hacienda, de fecha 23 de Julio de 2003.

¹² Circular N° 24 del año 2002.

considera que no hay exceso de endeudamiento la tasa de 4% también se mantendrá hasta la total cancelación de la deuda.

Situación tributaria de la diferencia de impuesto determinada por el exceso de endeudamiento frente a la empresa deudora o pagadora del interés.

La diferencia de impuesto que resulte entre la tasa de 35% y la de 4% que se haya pagado en el ejercicio por los intereses que resulten del exceso de endeudamiento, será de cargo de la empresa deudora, la que podrá deducirlo como gasto y debe ser declarado y pagado como un impuesto anual.

Compatibilidad de la norma de exceso de endeudamiento y la aplicación de Convenio para evitar la Doble Tributación.

Casi todos los Convenios para evitar la doble tributación suscritos por Chile han optado por limitar la tributación aplicable al interés en el país de residencia del deudor. Algunos distinguen entre diferentes tipos de acreedores para establecer la tasa máxima a cobrar por el estado deudor, pero en todos existe algún grado de limitación a la tasa aplicable.

Esta limitación en la tasa de imposición es claramente aplicable a los créditos cuyo interés queda afecto a la tasa general de 35%. Por ejemplo, si un deudor chileno paga intereses a su acreedor, una sociedad que no es institución financiera residente en un país con Convenio, por ejemplo, Reino Unido, la tasa máxima aplicable sería 10% por aplicación del límite del CDT con Reino Unido, en vez de 35%.

Ahora bien, si se cumplen los requisitos para que aplique la tasa preferencial de 4% (el interés se paga a un Banco extranjero, por ejemplo) el límite de imposición no tendrá aplicación práctica ya que la tasa a aplicarse conforme a la legislación interna de Chile es incluso inferior al límite establecido en el CDT respectivo.

La duda se da respecto a si regiría el límite del artículo 10 del CDT sobre la tasa de 35% aplicada por efecto de las normas de exceso de endeudamiento.

La posición de la autoridad tributaria chilena es clara a este respecto. El SII ha señalado que dado que la diferencia de tasa de 31% es de cargo del deudor domiciliado en Chile, ese aumento de tasa no podría limitarse por aplicación de tratados internacionales, ya que no le es aplicable.

La posición del SII se encuentra detallada en Oficio N° 3.939, de 2004, el cual resolvió respecto al Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional suscrito entre Chile y Canadá, que *“es requisito esencial para que opere el límite de imposición de los intereses, que exista identidad en los sujetos de los impuestos que se duplican; es decir, solo si es una misma persona la obligada al pago de un impuesto en ambas naciones existe jurídicamente duplicidad de tributación o carga tributaria y, consecuentemente, pueden aplicarse las normas del convenio.”*

Así, basando su argumentación en que el impuesto del 4% que afecta a los intereses pagados a una sociedad relacionada residente en el exterior afecta precisamente a ésta última persona, a diferencia del impuesto por sobreendeudamiento en que, por expresa disposición legal, el sobre impuesto en cuestión es de cargo del deudor o pagador de los intereses, concluye que la diferencia de impuestos no está sujeta al límite contemplado en el artículo 11° del Convenio de Doble Tributación celebrado entre Chile y Canadá, por resultar inaplicable dicho convenio a la situación descrita.

En su argumentación el SII destacó que el impuesto al sobreendeudamiento constituye un impuesto distinto al impuesto a los intereses, y no una mera contra excepción a la tasa rebajada de 4%, por cuanto tienen obligados al pago distintos y se calculan sobre bases diferentes. En efecto, en el impuesto por sobreendeudamiento, el pagador de los intereses es quien, por ley, debe soportar patrimonialmente el impuesto en cuestión.

Nos parece correcta la interpretación del SII, ya que la LIR establece que en casos de exceso de endeudamiento la tasa de Impuesto Adicional que grava a los intereses sigue siendo de un 4% y existe otro impuesto, de cargo de la sociedad deudora, de tasa 31% sobre los intereses que se paguen al exterior en situación de exceso. Así, el límite establecido en los Convenios no tendrá aplicación en caso que operen las reglas de sub-capitalización, dado que el impuesto sanción establecido por subcapitalización no está comprendido dentro del ámbito de aplicación de los Convenios.

La solución es así simple: el límite del Convenio sigue en vigencia, la norma interna de subcapitalización no vulnera ese límite, sin embargo no es útil al acreedor residente extranjero ya que se

le respeta la tasa preferencial del 4%. Es el residente chileno quien debe soportar económicamente un impuesto sanción, de tasa 31%, que no queda comprendido bajo el Convenio ya que no se da una situación de doble imposición jurídica.

Y en todo caso, debemos destacar que queda al acreedor (o más bien al grupo empresarial respectivo) siempre la posibilidad de acceder al tope contemplado en el CDT de que se trate: si el crédito contratado no se beneficia con la tasa especial de 4% (respecto de la cual rigen las normas de exceso de endeudamiento), entonces la tasa general de 35% se verá reducida al tope del CDT.

Esta normativa parece acorde a las recomendaciones de la XIX Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. En efecto se afecta sólo a los intereses que correspondan al financiamiento que se considera excesivo, sin alterarse la legislación de fondo civil y comercial en que no existe limitación en cuanto a la forma de financiamiento de una empresa.

En síntesis, en nuestra opinión, las normas chilenas de subcapitalización respetan las prohibiciones de no discriminación insertas en los Convenios para prevenir la Doble Imposición. Debemos dejar constancia expresa eso sí que se trata de un punto discutido, ya que existen asimismo argumentos para sostener que las normas de no discriminación se encontrarían vulneradas. En este sentido dejamos constancia que entendemos que aunque jurídicamente quien soporta el impuesto por exceso de endeudamiento es el deudor chileno, desde un punto de vista económico la operación es más gravosa para el acreedor que cumple los requisitos de relación con el deudor endeudado en exceso, y ante la necesidad real de financiamiento por deuda se verá forzado por razones tributarias a buscar dicho endeudamiento en entidades no relacionadas.

B) VENTA INDIRECTA DE ACTIVOS CHILENOS

La Reforma tributaria de Ley 20.630 modificó el artículo 10 de la LIR que califica como renta de fuente chilena la venta indirecta de activos chilenos.

La nueva norma del artículo 10 incisos tercero y siguientes tiene una función antielusiva respecto de las rentas que indirectamente tienen fuente chilena, y que son obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile. En efecto, busca evitar que contribuyentes sin domicilio ni

residencia en Chile dejen de tributar en este país debido a que al enajenar acciones, derechos sociales u otros bienes situados en el exterior, obtengan renta “de fuente extranjera”, pese a que el activo subyacente de dichas inversiones consistan en bienes situados en Chile.

El mismo objetivo tenía la versión anterior a la Reforma de la parte final del inciso segundo del artículo 10. Sin embargo, su alcance era limitado, pues para que aplicara la norma antielusión era necesario que el comprador de los bienes extranjeros representativos de una inversión en Chile, fuera una persona domiciliada, residente o constituida en el país.

La nueva versión del artículo 10, con el mismo objetivo antielusivo, viene sin embargo a ampliar el campo de aplicación de dicha norma, y a reglar su aplicación en los siguientes sentidos:

1.- Se especifica que la tributación puede gatillarse no sólo en la venta de acciones y derechos sociales, sino también las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de la enajenación de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación de otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero.

2.- Las hipótesis en las cuales procede la tributación se amplían a las siguientes:

a) Cuando al menos un 20% del valor de mercado del total de las acciones, o derechos extranjeros que el enajenante posee en la sociedad o entidad extranjera, ya sea a la fecha de la enajenación o en cualquiera de los doce meses anteriores a esta, provenga de uno o más de los siguientes activos subyacentes “chilenos”:

- (i) Acciones, derechos u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo o entidad constituida en Chile;
- (ii) Una agencia u otro tipo de establecimiento permanente en Chile de un contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, y
- (iii) Cualquier tipo de bien mueble o inmueble situado en Chile, o de títulos o derechos respecto de los mismos, cuyo titular o dueño sea una sociedad o entidad sin domicilio o residencia en Chile.

Además, es necesario que la enajenación lo sea de, al menos, un 10% del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona o entidad extranjera, considerando todas las enajenaciones, directas o indirectas, de dichas acciones, cuotas, títulos o derechos, efectuadas por el enajenante y otros miembros no residentes o domiciliados en Chile de su grupo empresarial, en los términos del artículo 96 de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, en un período de doce meses anteriores a la última de ellas.

b) Cuando a la fecha de la enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros o en cualquier momento durante los doce meses anteriores a ésta, el valor corriente en plaza de uno o más de los activos subyacentes descritos en los literales (i), (ii) y (iii), y en la proporción que corresponda a la participación indirecta que en ellos posea el enajenante extranjero, sea igual o superior a 210.000 UTA determinadas según el valor de ésta a la fecha de la enajenación.

Es también necesario en este caso que se transfiera al menos un 10% del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona jurídica o entidad extranjera, considerando todas las enajenaciones efectuadas por el enajenante y otros miembros no residentes o domiciliados en Chile de su grupo empresarial, en un periodo de doce meses anteriores a la última de ellas.

c) Cuando las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados, hayan sido emitidos por una sociedad o entidad domiciliada o constituida en uno de los países o jurisdicciones que figuren en la lista de paraísos fiscales a que se refiere el número 2, del artículo 41 D.

3.- Se concede al SII facultades de tasación del artículo 41 E para determinar el valor de mercado de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona o entidad extranjera.

4.- Asimismo, se le concede al SII facultades de tasación conforme al artículo 64 del Código Tributario, respecto del valor de mercado o corriente en plaza de los activos subyacentes situados en Chile.

5.- En la determinación del valor corriente en plaza de los activos subyacentes indirectamente adquiridos se excluyen las inversiones que las empresas o entidades constituidas en Chile mantengan en el extranjero a la fecha de enajenación de los títulos, cuotas, derechos o acciones extranjeras, así como cualquier pasivo contraído para su adquisición y que se encuentre pendiente de pago a dicha fecha.

6.- El impuesto aplicable es el Impuesto Adicional con tasa de 35%, el cual se determina, declara y paga conforme a lo dispuesto en el artículo 58 número 3) de la LIR.

7.- Finalmente, se establece que el Impuesto no se aplicará cuando las enajenaciones ocurridas en el exterior se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96, de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, renta o mayor valor determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 58 número 3).

Compatibilidad de la norma de venta indirecta de activos chilenos y la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Tributación:

Analizar la compatibilidad del nuevo artículo 10 de la LIR con los CDT resulta complejo, especialmente por la propia complejidad en la redacción de la norma.

La primera aproximación que debemos hacer a este artículo 10 para analizar su compatibilidad, es que en los casos señalados se califica como “renta de fuente chilena” beneficios que originalmente no lo son. Se trata de una ficción legal que busca evitar que por medio de planificación tributaria internacional se extraiga de tributación el mayor valor obtenido en la venta indirecta de bienes subyacentes situados en Chile.

Debemos mencionar eso sí que dificulta esta primera conclusión el hecho de que la técnica legislativa empleada no califica expresamente a esos casos como renta de fuente chilena. Estimamos que la ubicación de la norma y su contenido son suficientes para concluir que se trata de casos calificados conforme a la legislación interna de “renta de fuente chilena”. Sin embargo, debemos dejar constancia que la falta de calificación expresa por la ley de estos casos de “renta de fuente chilena” podría traer dificultades si otros países consideraran que estamos frente a un hecho gravado diferente, extraterritorial, que vulneraría los mismo principios de los Tratados de Doble Tributación celebrados por Chile. Ahora bien, por la naturaleza antielusiva de la norma, creemos que se trata de un caso especial de renta de fuente chilena, afecta por tanto a tributación en Chile respecto al enajenante, sea o no residente en el país, conforme a las reglas generales de territorialidad del Impuesto a la Renta, aunque con un impuesto especial.

En segundo lugar, ya que la norma se refiere a las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de la enajenación de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación de otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero, debemos concluir que su campo de aplicación dice relación con ganancias de capital, ya que la renta de producirá por enajenación de bienes. Por lo tanto, debemos analizar la compatibilidad del nuevo artículo 10 de la LIR con el artículo 13 de los CDT de Chile, relativos a la ganancia de capital.

También en esta segunda conclusión podemos encontrar diferentes opiniones, ya que se podría discutir que se trata de beneficios empresariales. Sólo dejamos constancia de esta posición ya que no la compartimos.

Como señalamos anteriormente, Chile no ha seguido en materia de Ganancias de Capital el Modelo OCDE. En efecto, como regla general en los CDT de Chile las ganancias de capital pueden someterse a imposición en el país de la fuente. En algunos casos podrá gravarse conforme a la legislación doméstica, y, en otros, con límites en la tasa de imposición en caso de cumplirse ciertas condiciones.

En los CDT con Brasil, Canadá, Nueva Zelandia y México, la ganancia de capital obtenida en la venta de acciones así como de cualquier otro bien de capital no señalado expresamente en el artículo 13, siempre puede someterse a imposición en el país de la fuente, sin límite alguno. En este caso, concluimos, no habrá problemas de compatibilidad entre el CDT y la norma del artículo 10, ya que el CDT otorga ilimitada potestad tributaria al país de la fuente (salvo los casos expresamente contemplados en el artículo 13), y por lo tanto, regirá en plenitud el artículo 10 sin inconveniente.

Reiteramos aquí nuestra posición de que conforme a la legislación interna chilena –el propio artículo 10 LIR–, el país de la fuente en este caso es Chile, ya que por medio de la ficción antielusiva tenemos que pese a que se están enajenando bienes en el exterior, se considera que se genera renta de fuente chilena por ser el activo subyacente chileno. Y el artículo 3 del CDT nos obliga a interpretar los

conceptos no definidos expresamente conforme a la legislación interna de cada país, cobrando así plena aplicación esta definición especial de renta de fuente chilena del artículo 10 LIR.

En los CDT con Rusia, Ecuador, Paraguay, Perú, Dinamarca, Noruega, Malasia, Tailandia y Polonia, las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en el país de la fuente. Sin embargo, la regla general es que la ganancia por enajenación de bienes no comprendidos expresamente en el artículo 13 sólo pueden someterse a imposición en el país de residencia del enajenante.

Aquí nos encontramos ante una situación compleja. Una interpretación podría ser que los casos especiales contemplados en el artículo 10 de la LIR, son situaciones de enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad “situados en el otro Estado contratante”, en este caso, Chile, porque así lo ha determinado la norma del artículo 10 LIR, y por tanto tiene plena aplicación la tributación señalada en dicho artículo. Esta conclusión se basa en que conforme al artículo 3 del CDT, “cualquier expresión no definida en el Convenio tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que, en ese momento, le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.”

Sin embargo, otra interpretación posible, es que en tal caso no nos encontramos ante la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad situados en el otro Estado contratante, si no que se trata de la enajenación de bienes situados en el exterior, y, por lo tanto, conforme al artículo 13 del CDT respectivo, la ganancia por enajenación de dichos bienes, por no estar comprendidos expresamente en el artículo 13, sólo pueden someterse a imposición en el país de residencia del enajenante. Si seguimos esta interpretación llegaríamos a la conclusión contraria, de que el artículo 10 no tendría aplicación ya que en este caso Chile no tendría derecho a gravar el mayor valor obtenido en la enajenación. Los comentarios apoyan esta conclusión, ya que la interpretación de la expresión “títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad situados en el otro Estado contratante” pareciera ser de propiedad directa.

En los CDT con Colombia, Bélgica, Croacia, España, Francia, Irlanda, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Corea y Australia, las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga por la

enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en el país de la fuente sin límite si:

- a) Proviene de la enajenación de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% (o “principalmente”) de bienes inmuebles situados en el país de la fuente, o
- b) El perceptor de la ganancia ha poseído, en cualquier momento dentro del periodo de 12 meses precedentes a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 20% o más del capital de esa sociedad.

En los demás casos, las ganancias obtenidas en la enajenación de estos bienes quedarán afectas a un límite o tope de tributación, que varía entre 16% y 20%, dependiendo del CDT.

En los casos en que concurren las situaciones descritas en las letras a y b precedentes tendrá plena vigencia la norma del artículo 10 LIR. En efecto, concurriendo dichos supuestos, Chile tendrá plena potestad de gravar el mayor valor, y por tanto, regirá en específico el artículo 10 LIR.

En los demás casos, tendremos un conflicto entre los límites de imposición dispuestos por el artículo 13 de los CDT con Colombia, Bélgica, Croacia, España, Francia, Irlanda, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Corea y Australia, y la tributación de tasa 35% dispuesta por el artículo 10 LIR. Ahora bien, a falta de norma expresa que excluya del límite los casos contemplados en el artículo 10, no nos queda más que concluir que tendrá vigencia el límite de tributación respectivo, y por lo tanto, la tributación dispuesta por el artículo 10 quedará limitada por el tope respectivo del CDT aplicable.

En todo caso, estamos a la espera de pronunciamientos de la autoridad tributaria sobre la materia, ya que se trata de una materia compleja que no nos cabe duda dará lugar a distintas interpretaciones y posiciones entre los especialistas.

3. Inexistencia de Sentencias Judiciales sobre la Materia:

Finalmente, debemos señalar que en Chile no existe actualmente ninguna Sentencia Judicial que se pronuncie sobre la aplicación de normas antielusivas en los CDT, ni tampoco respecto a la configuración de un delito tributario por abuso de Convenio.

IV. ANEXOS

1.1.- Listado de Convenios de doble imposición suscritos por Chile, vigentes:

Australia
Bélgica
Brasil
Canadá
Colombia
Corea
Croacia
Dinamarca
Ecuador
España
Francia
Irlanda
Malasia
México
Noruega
Nueva Zelandia
Paraguay
Perú
Protocolo Modificadorio
Polonia
Portugal
Reino Unido
Rusia
Suecia
Suiza
Tailandia

1.2.- Listado de Convenios de doble imposición suscritos por Chile, no vigentes:

Austria
Estados Unidos
Sudáfrica

1.3.- Listado de Convenios Denunciados:

Argentina. Protocolo Modificadorio N°1 y N°2

2. Legislación

2.1.- Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1 del DL 824 de 1974.

2.2.- Código Tributario.

2.3.- Decreto 381 de 1981 del Ministerio De Relaciones Exteriores que promulga la Convención sobre el Derecho de los Tratados y su anexo, suscrita por el Gobierno de Chile en Viena, el 23 de mayo de 1969.

2.4.- Decreto Ley N° 628 del Ministerio de Hacienda, de fecha 23 de Julio de 2003.

3.- Jurisprudencia Administrativa.

3.1. Circulares

Circular N° 57 de 2009

Circular N° 32 de 2001

Circular N° 63 de 2005

Circular N°24 de 2002

3.2. Oficios

Oficio N° 1.672, de 02.06.2005.

Oficio N° 3.939, de 2004

Oficio N° 2158, de 2013

4.- Bibliografía

- 4.1. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Versión Abreviada, 22 de Julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.
- 4.2. Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, Revisión de 2011, Naciones Unidas.
- 4.3. Boix, Rodolfo Salassa, “EL Convenio de Doble Imposición suscrito entre Chile y Argentina: Denuncia y Comparación con el modelo OCDE”, Revista de Derecho, número 39, Julio 2012.
- 4.4. Delgado Pacheco, Abelardo, Las Medidas Antielusión en la Fiscalidad Internacional, ICE, Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional, Septiembre-Octubre 2005, N° 825.
- 4.5. 2007 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment Part IV (Insurance) Revised public discussion draf, Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), 22 August 2007, Centre for Tax Policy and Administration, Disponible en web <<http://www.oecd.org/dataoecd/46/6/39163765.pdf>> p. 33.