

XXVIII JORNADAS DEL ILADT

(México D.F., 2015)

TEMA 2: Los retos de la Fiscalidad Internacional Latinoamericana en el contexto Latinoamericana en el Contexto Actual. ¿Hacia la convivencia de un convenio multilateral BEPS con Convenios Bilaterales para evitar la doble imposición internacional?

Relatora General: Fernando Serrano Antón (España)

Relator Chile: Juan Pablo Cabello Palma

INTRODUCCION:

El objetivo del presente trabajo tiene como norte ilustrar al lector sobre las consideraciones que se han formulado respecto del Plan de Acción sobre *Base Erosion and Profit Shifting* (en adelante BEPS) que se han dictado por la OCDE. Siendo más específicos y dado el tema de la ponencia, analizaremos críticamente la conveniencia de establecer un tratado multilateral basado en este plan de acción y como éste puede convivir con la trama de tratados de doble tributación existente entre los países en la actualidad.

Dicho lo anterior, tenemos que el presente trabajo comienza con un breve análisis de la acción 15 (La elaboración de un tratado multilateral basado en BEPS), en el cual se presenta el contexto, en virtud del cual, dicha solución es planteada y cuáles son los argumentos pilares de la OCDE para sostener esta acción. De esta forma, se presentara al lector tanto la forma en que fue planteada la presente acción como los argumentos que se usaron en el documento de desarrollo posterior (*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. ACTION 15: 2014, Deliverable*).-

Posteriormente, hablaremos de la aplicación de las acciones BEPS, en el texto de Reforma Tributaria promulgado en Chile, en Septiembre de 2014 y cuya vigencia total se producirá en el año 2017. A este respecto, en general se rescatan los aspectos más relevantes de la legislación chilena que tienen contacto con el plan de acción de la OCDE y de forma escueta se explica como se han consagrado en el texto legal.

A continuación, se hacen consideraciones respecto a las implicancias políticas que tiene llevar a cabo un esfuerzo como un tratado multilateral, tocando tangencialmente las normas del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados que son relevantes al efecto.

Luego, se hacen algunas consideraciones respecto de la acción BEPS relacionada con la revelación o *disclosure* de las planificaciones agresivas, respondiéndose en acto seguido a la pregunta central realizada por el Instituto.

Finalmente, se expondrán una serie de conclusiones extraídas de la investigación realizada y en el cual se expondrán también los matices necesarios para entender de manera cabal, la problemática planteada.

I. El proyecto BEPS y la acción 15 anti-BEPS de la OCDE: La elaboración de un tratado multilateral.

En el marco de la globalización, sí bien se reconocen los grandes beneficios que ha traído este proceso para las empresas y economías nacionales, se ha concluido que: *“Estos fenómenos han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria.”*¹ De esta forma, tal como se ha señalado, en muy resumidas cuentas: *“El proyecto BEPS (...) es un conjunto de reglas que buscan combatir diversas estrategias agresivas de planeación fiscal de las empresas multinacionales, a través de la explotación de lagunas o desajustes de las disposiciones fiscales con el propósito de transferir artificialmente utilidades a jurisdicciones de baja imposición, permitiendo a dichas empresas soportar una carga fiscal mínima o nula en esas*

¹ OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. 2014, p. 7.-

*jurisdicciones.*²” En este sentido, un sistema de tratados tan enfocado en eliminar la doble tributación generó demasiados espacios de doble no imposición para las empresas multinacionales, lo cual perjudica a: i) los gobiernos por la menor recaudación fiscal; ii) a los ciudadanos por la disminución en la disponibilidad de los beneficios sociales y iii) a las empresas nacionales, puesto que el estado actual de cosas, las deja en una posición de competencia desmedrada desde el punto de vista fiscal, respecto de las empresas transnacionales.

Siendo así, la OCDE estableció una serie de 15 acciones a implementar en 3 fases y en el plazo de dos años. De esta forma, a modo de colofón y en miras a darle eficacia concreta a las otras 14 acciones propuestas por la OCDE, el organismo propone como última acción: “**Desarrollar un instrumento multilateral**”. En este orden de ideas, el planteamiento lógico del organismo multinacional es: “*Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución*³.”

En este sentido, la OCDE ha sostenido esta conclusión, en base a las siguientes premisas, sostenidas en “*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. ACTION 15: 2014, Deliverable*”:

- i) El número total de tratados bilaterales hace que actualizar la red de tratados sea un esfuerzo gravoso, limitando de esta forma la eficiencia de los esfuerzos realizados;
- ii) La necesidad de actuar es urgente y los cambios multilaterales acordados por los Estados a los tratados sobre impuestos para atacar las

² Estudio Jurídico Turanzas, Bravo y Ambrosi. Boletín de Actualización Tributario. Enero 2015, México D.F., p. 203,.

³ OCDE, Plan BEPS, Op. Cit., 2014, p. 27.-

BEPS, lo único que hace es agrandar la brecha existente entre los modelos de convenios y los actuales convenios de doble tributación. De esta forma, desarrollar las medidas BEPS (y entre esas el tratado multilateral) en un marco razonable de tiempo, es un mecanismo para facilitar la rápida implementación requerida. Siendo así, si bien es desafiante realizar un tratado de estas características, éste es una oportunidad única para modernizar la arquitectura de la red internacional de tratados;

iii) Asimismo, se ha llegado a la conclusión de que un tratado multilateral basado en BEPS, es la única forma de respetar la soberanía y autonomía de los Estados en materia tributaria.

iv) Añadido a lo anterior, OCDE ha estimado que un instrumento multilateral facilitaría la acción rápida y la innovación.

v) En este sentido, un instrumento multilateral ayudará a acordar un vasto número de medidas en razonable –y más corto periodo de tiempo– sin alterar la naturaleza bilateral de los tratados de impuestos ya suscritos, obteniendo de esta forma, los objetivos buscados.

vi) Asimismo, permitiría modificar de manera sincronizada bajo las recomendaciones BEPS, sin alterar de manera individual y pormenorizada la red de más de 3000 tratados bilaterales.

vii) Finalmente, un instrumento de estas características junto con atacar las BEPS permite a los estados actuar de manera rápida sin incurrir en el riesgo de violar los tratados bilaterales vigentes, evitando que los Estados recurran al uso de medidas unilaterales y descoordinadas.

II. Chile y las acciones BEPS sugeridas por la OCDE, en nuestra legislación interna:

Desde Enero 2010, Chile es miembro integrante de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y en virtud de aquello, a nivel gubernamental existe el interés de integrar la legislación interna a las políticas de la organización.

En este orden de ideas, en fecha 26 de Septiembre de 2014, se promulgó la Ley N° 20.780, cuyo objeto es implementar una de las Reformas Tributarias más radicales de

la historia del país y respecto de la cual, su texto estará completamente vigente en el año 2017. En este sentido, sí bien los objetivos centrales de dicha reforma dicen relación con la recaudación fiscal para financiar las reformas estructurales que necesita el país⁴ y reducir la desigualdad⁵, tenemos que el mensaje del proyecto de ley contempla como uno de los objetivos centrales en cuanto a la instauración de las nuevas normas tributación internacional seguir los estándares de BEPS planteados por el OCDE⁶, poniendo como objetivo programático legal, fijar un estándar tributario al respecto.

En este contexto, el texto de esta reforma tributaria por medio del nuevo art. 41 G de la Ley de Impuesto a la Renta Chilena (en adelante LIR), cumple con la acción 3 de BEPS, puesto que fortalece las normas de CFC (*Controlled Foreign Corporation*). En este sentido, la norma define situaciones de control societario respecto de sociedades constituidas en el extranjero; establece la tributación de la sociedad controladora por las rentas pasivas; define las rentas pasivas (incluyendo dentro de éstas a las obtenidas en regímenes de baja o nula tributación); establece presunciones legales sobre las cuales, las rentas deben ser o no consideradas pasivas en su globalidad y fija obligaciones de registro sobre éstas.

Asimismo, cumpliendo la acción 4 -limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en intereses y otros pagos financieros-, este nuevo texto legal fija nuevas normas que gravan con una tasa especial y sancionatoria, el exceso de endeudamiento constituido por los montos pagados a sociedades residentes en el exterior por contribuyentes domiciliados o con residencia en Chile.⁷⁸

En este mismo orden de ideas y con un objetivo similar, la reforma tributaria agregó un nuevo inciso tercero, al régimen general de deducción de gastos establecido en el art. 31 LIR, agregando de esta forma, un requisito a la deducción de gastos emanados

⁴ El objetivo es recaudar 3,02% del PIB, esto es US\$8.200 millones. De los cuales: 2,5% por concepto de mayor recaudación y 0,52% por concepto de menor brecha tributaria por evasión y elusión. En: VILLALÓN, Víctor. BEPS, Escenario en Chile. 26 Agosto de 2014. Argentina.-

⁵ Según cifras del Banco Mundial, el coeficiente GINI en Chile asciende a 0,508 dejándolo como uno de los países más desiguales del mundo.

⁶ MENSAJE N° 24-362 del 1 de Abril de 2014. Mensaje proyecto de reforma tributaria.

⁷ Se fija una tasa única y fija del 35% que grava a los contribuyentes domiciliados en Chile por el sobreendeudamiento generado por los desembolsos realizados a empresas relacionadas en el exterior. A este respecto, se gravan con dicho impuesto, el monto que al final de ejercicio comercial exceda 3 veces el patrimonio tributario del contribuyente.

⁸ Esta reforma entrará en vigencia en Enero de 2016.

de sociedades extranjeras y señalando en este sentido: “*Para que proceda su deducción, se requiere que se haya declarado y pagado el respectivo impuesto adicional, salvo que tales cantidades se encuentren exentas o no gravadas con el citado tributo, ya sea por ley o por aplicación de un convenio para evitar la doble tributación internacional.*”⁹

Asimismo, en cumplimiento de la acción 9, esto es: – Asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor/riesgos y capital-, se amplió el control de las normas de precio de transferencia, respecto de los bienes y actividades trasladados fuera de Chile. En este sentido, la norma ahora disponía que el control de este tipo sólo se podía realizar respecto del traslado de bienes y actividades a regímenes de baja o nula tributación, en cambio ahora (Noviembre 2014) este control de precios de transferencia, se puede realizar respecto del traslado de éstos a cualquier país del extranjero.

Añadido a lo anterior, con el establecimiento de la cláusula general antielusiva hecha por la reforma antes señalada, el legislador chileno hizo una adaptación de la acción 12 de las normas anti BEPS¹⁰, puesto que por medio del establecimiento del nuevo art. 26 bis del Código Tributario (en adelante CT), se establece un sistema de consulta, en virtud del cual, los contribuyentes pueden consultar al Servicio de Impuestos Internos (organismo fiscal chileno, en adelante SII), si sus actividades o planificaciones constituyen “abuso” o “simulación” de acuerdo a lo señalado en dicho en el estatuto general anti-elusivo. A este respecto, claramente no se cumple a cabalidad la acción sugerida, pero claramente se encuentra inspirada en ésta

Además, mirando los tratados de Doble Tributación firmados por Chile, nos encontramos con que los tratados suscritos con Paraguay, Bélgica, Dinamarca, Irlanda, Reino Unido, Suecia, Malasia, Tailandia, Reino Unido, Francia, Portugal, Suiza, Australia, Rusia, y Croacia¹¹, contienen cláusulas de limitación de beneficios para evitar el *treaty shopping*, cumpliendo de esta forma con la acción sexta de la OCDE contra las

⁹ Norma vigente desde Enero 2015.-

¹⁰ 12 – Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

¹¹ SUAZO, Javiera. Las Cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición. Exposición realizada en las XXVII JORNADAS DEL ILADT, Septiembre 2014. Lima.

BEPS¹². Sin embargo, cabe señalar que respecto de los tratados suscritos con Colombia y con Nueva Zelandia, “*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.*”¹³”

En conjunto con lo anterior, en palabras del subdirector de fiscalización del SII don Víctor Villalón¹⁴, en cumplimiento de la acción N° 2 – Neutralizar los efectos de los desajustes provocados por mecanismos híbridos-, el organismo fiscalizador chileno estableció por medio de la Resolución N° 47 del 19 de Mayo de 2014, la Declaración Jurada de *Trust* constituidos en el extranjero por residentes chilenos. A este respecto, por dicha resolución –so pena de verse expuesto del N° 15 del art. 97 del CT¹⁵-, los contribuyentes deberán revelar al SII: i) Datos de conformación del trust; ii) Datos de personas vinculadas al trust y otros antecedentes y iii) La vigencia del trust.

Finalmente, en fecha 24 de Octubre de 2013, Chile ha suscrito el “Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria”, bajo la modalidad de tratado multilateral y bajo la versión bilateral ha firmado el presente acuerdo con otras naciones, como lo hizo con Uruguay en fecha 12 de Septiembre de 2014. Asimismo, el Estado Chileno se ha comprometido con ocasión de la 7ª Reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios, realizada en Berlín, a poner en vigencia desde 2017, el “*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*” (o AEOI según sus siglas en español). De esta forma, con estas acciones se ha buscado el cumplimiento de estándares internacionales de transparencia que permitan llevar a cabo las acciones BEPS y que son el punto de entrada para aplicar éstas.¹⁶

¹² Sin embargo, en los tratados suscritos con Portugal, Suiza, España, Australia, Rusia y Colombia, se contempla la cláusula solamente respecto de los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías) y respecto, de los convenios suscritos con Perú, Noruega, México, Brasil, Corea del Sur, Canadá, Ecuador y Polonia, sólo se contempla respecto de los artículos 10 y 11. *Ibíd.*

¹³ *Ibíd.*

¹⁴ VILLALÓN, Víctor. *Op Cit.*

¹⁵ Sanción pecuniaria equivalente a un 20% de una Unidad Tributaria Anual (aproximadamente 170 dólares), por obstruir las labores de fiscalización del SII

¹⁶ En una nota relevante, en fecha 5 de Marzo de 2014 (y cuya plena vigencia llegará en 2017), Chile y Estados Unidos firmaron un acuerdo intergubernamental, en razón de la ley norteamericana “*Foreign Account Tax Compliance Act*” (FATCA) y en razón de la cual, las instituciones financieras chilenas se obligan a informar al IRS, de los movimientos de los ciudadanos estadounidenses.

De esta forma, como podemos apreciar, tanto desde un plano legislativo como desde lo dispuesto por el organismo fiscal nacional (El Servicio de Impuesto Internos), Chile se ha tratado de acercar a las acciones dictadas por la OCDE.

III.- Desde la política y mirando a la Convención de Viena:

La OCDE al formular la acción en comento, señala que *“Los cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE no serán directamente efectivos sin las correspondientes enmiendas de los convenios fiscales bilaterales. Si el proceso se aborda convenio por convenio, el gran número de convenios en vigor puede hacer que este proceso sea muy largo, y más aún cuando los países se embarquen en renegociaciones generales de sus convenios fiscales bilaterales. Un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales es una prometedora vía de avance en este sentido.”*¹⁷

A este respecto, el profesor Malherbe ha señalado diversos caminos para llegar a la formulación multilateral: *“Una primera solución sería la adaptación del Comentario OCDE.”*¹⁸ A lo cual, el autor ha señalado que *“...esta solución no podría ser eficaz, salvo si la adaptación pudiera conciliarse con los tratados ya firmados y el Comentario que estaba en vigor en su momento.”*¹⁹ Asimismo, es complejo porque no todas las naciones latinoamericanas están en la OCDE o han adaptado sus tratados a esos comentarios, los cuales además no son vinculantes.

Luego señala como segundo camino: *“...un tratado multilateral reemplazando la red de tratados bilaterales.”*²⁰ A lo cual, el mismo autor responde que: *“Esta solución parece desde un principio irreal.”*²¹ Con lo cual se concuerda plenamente, puesto que requiere un gran esfuerzo pormenorizado de muchos estados, lo cual no sólo pueden desencadenar conflictos sobre el modo de proceder, sino que puede generar una cantidad de temas accesorios o incidentales que rodean a la implementación y derogación de un tratado. En este sentido, la misma OCDE ha reafirmado esta idea, puesto que además del

¹⁷ OCDE. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. p. 28

¹⁸ MALHERBE, JACQUES. Acción Internacional contra la erosión de la base y el traslado de beneficios (BEPS) y Medidas anti-abuso. Boletín Informativo, 7a Época, Vol. I, No. 4. p. 20. *En:* http://aitfa.org/images/index_files/pdf/boletines/2014/diciembre_2014.pdf

¹⁹ *Ibíd.*

²⁰ *Ibíd.*

²¹ *Ibíd.*

gran esfuerzo, aquello podría importar la violación de la soberanía de los Estados suscribientes de dichos tratados.

Posteriormente, el autor propone como soluciones: “...la firma de un tratado marco multilateral al que diferentes Estados podrían adherirse por declaración sin modificar los términos.” o “...la conclusión de un tratado multilateral que modifique los tratados bilaterales, pero a propósito del cual los países participantes tendrían el derecho a formular reservas²².”

A lo cual, el autor vislumbrando ciertas dificultades, respecto de estas dos soluciones, sostiene que: “La modificación de un tratado multilateral es un procedimiento lento como prueban las modificaciones que se han realizado en 2011 al tratado multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE sobre intercambio de información de 1988. A este respecto, podría preverse un procedimiento ya aplicado en Derecho internacional y previsto por el artículo 11 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados: el acuerdo de un Estado miembro puede expresarse no sólo por su firma sino también por todos los demás medios convencionales previstos. **En varios campos, como el del medioambiente, el transporte, la salud o el Derecho del trabajo, los Estados se han sometido a la decisión mayoritaria de un órgano designado por el Tratado o de una organización internacional.**²³” En este sentido, el académico agrega que: “La OCDE, pese a su trabajo de iniciativa, no parece ser el órgano ideal: sólo representa las administraciones fiscales de sus Estados miembros. Valdría la pena crear un órgano independiente, en ausencia del Tribunal de Justicia²⁴.”

Respecto de esta posición, es interesante el mecanismo propuesto por el autor, pero a mi juicio, podría tener el mismo problema que se vislumbra al tratar de establecer un tratado multilateral, puesto que este organismo habría consagrarlo por medio de un tratado de la misma naturaleza. Asimismo, habría que analizar respecto de una solución como la propuesta por el profesor Malherbe, las implicancias políticas que podría tener para los Estados que no estén de acuerdo y bajo qué contexto podría ser tolerable para éstos, una situación que lleve a un contexto de “*taxation without representation*”.

²² *Ibíd.*

²³ *Ibíd.* p. 21.-

²⁴ *Ibíd.*

Por lo mismo, sí bien cabe recoger la idea de negociar el tratado en un espacio común de discusión, éste debe evitar formalidades que entraben los esfuerzos por arribar a un tratado multilateral. De esta forma, este espacio común debe necesariamente surgir como lugar de encuentro voluntario y espontáneo para los Estados. A este respecto, la OCDE ha señalado respecto de este tema, que *“un instrumento multilateral es deseable y factible, debiendo ser negociado a través de una Conferencia Internacional abierta por los países del G20, los miembros de la OCDE y otros países interesados que han sido convocados bajo la égida del G20 y la OCDE.”*²⁵

Complementando lo dicho anteriormente, a la luz de la Convención de Viena sobre derechos de los tratados, tenemos que será necesario que las naciones dispuestas a llegar a un tratado multilateral, incluyan o hagan los esfuerzos por incluir a las naciones con las cuales poseen convenios bilaterales de doble-tributación, puesto que los esfuerzos de alcanzar un convenio del primer tipo serán en vano, desde el punto del Derecho Internacional. Toda vez que el art. 30.4 letra b), establece que respecto de los tratados sucesivos que versan sobre una misma materia, y sobre los cuales no existan los mismos estados-partes, se mantendrán vigentes los tratados anteriores, que en este caso serían los bilaterales de doble-tributación frustrando de esta forma, las acciones anti-BEPS.

Dicho lo anterior, tenemos que la misma preocupación fue rescatada por el Acuerdo sobre intercambio de información en Materia Tributaria, el cual contempla una versión multilateral y otra bilateral, porque en palabras del mismo acuerdo, se establece que *“...es importante que los centros financieros de todo el mundo satisfagan el criterio de intercambio de información tributaria que el documento establece. Conviene, por tanto, animar al mayor número posible de economías a participar en esta importante tarea. A ninguno de los países participantes le interesa que la aplicación de los principios contenidos en el Acuerdo tenga como resultado la migración de las operaciones empresariales a aquellas economías que no colaboran en el intercambio de información...”*²⁶

²⁵ OCDE. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. ACTION 15: 2014 Deliverable, p. 13.-

²⁶ OCDE. Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria. Introducción. Punto 4.-

Finalmente, más allá de coincidir con la necesidad de implementar un tratado, la solución propuesta por BEPS no deja de ser de compleja implementación, a la luz de las implicancias políticas que tiene establecer un tratado multilateral y de los arts. 35 y 36²⁷ de la Convención de Viena sobre los Tratados.²⁸ En este orden de ideas, cabe reconocer que será un complejo esfuerzo político poner de acuerdo a los gobiernos de los distintos países, puesto que no todas las naciones disponen de la factibilidad material ni burocrática de implementar las medidas contra BEPS. Asimismo, no será un esfuerzo sencillo, puesto que no todas las naciones gozan de los mismos niveles de desarrollo económico y el implementar algunas de estas medidas, pudiera ser visto por algunos gobiernos como medidas que pudieran poner freno a la inversión extranjera y por ende, limitar el desarrollo de sus economías.

Finalmente, a luz de lo señalado, concuerdo con la OCDE respecto de que la mejor manera de implementar las acciones BEPS es mediante un tratado multilateral, dado que es una forma más expedita que la negociación bilateral. Sin embargo, el análisis hecho en este respecto, tiene por objeto poner en relieve que el exigente calendario impuesto por la OCDE, será de difícil cumplimiento por más valorable que sea el objetivo buscado por la organización y los países que la componen.

IV. Apuntes a considerar respecto de las medidas anti-BEPS sugeridas por la OCDE, en miras a la construcción de un tratado multilateral.

i) Respecto de la acción N° 12, relativa a la obligación que tendrán los contribuyentes de revelar sus planificaciones agresivas.

Esta medida a mi juicio es problemática y requiere contestar ciertas interrogantes elementales, a la hora de llevar a cabo una misión como un tratado multilateral anti-BEPS, basado en las recomendaciones de OCDE.

A este respecto, a nivel de doctrina ya se han formulado ciertas interrogantes elementales. En este sentido, como primera consideración cabe señalar: “*no hay una*

²⁷ Las fórmulas para conceder derechos y atribuir obligaciones a terceros estados que no han suscrito determinados internacionales.

²⁸ Acuerdo que Chile suscribió, a principios de 1980.-

definición cerrada acerca de qué es «agresivo» o «abusivo», lo cual es fundamental para saber qué objetivo se busca con esta acción²⁹.” En este orden de ideas, sí bien en las Jornadas de Lima del 2014, la idea del instituto era “una mejor definición de su perfil jurídico en el marco de un principio general de prohibición de abuso del derecho, centrado en conductas totalmente artificiosas cuyo principal propósito es eludir el pago del impuesto o beneficiarse indebidamente de un Convenio para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDI).³⁰” Tenemos que dicho perfil, requiere de una mayor definición³¹ y en este orden de ideas, también estimo que cabe definir el concepto de “planificación”.

Pregunta que tiene sentido, en cuanto el nuevo estatuto general anti-elusivo consagrado para Chile y aplicable en Octubre de 2015, junto con castigar la simulación o abuso de las formas jurídicas con fines meramente tributarios, excluye la posibilidad de abuso, en el caso de la economía de opción³². En este respecto, cabrá preguntarse: ¿Qué tipo de planificaciones podrán solicitarse al contribuyente? y acto seguido, cabrá desentrañar: ¿Cómo interpretar el complejo elemento volitivo, detrás del concepto de las planificaciones?, ¿Dicha planificación fue hecha solamente con fines meramente tributarios o tuvo otras finalidades?, ¿Podrá aducirse la economía de opción detrás de una planificación que termine arrojando “doble no imposición”³³?

²⁹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMENEZ, Adolfo. El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de Bases Imponibles y el Traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?, *En: Quincena Fiscal Aranzadi* 1-2, Enero I-II – 2014, p. 106.-

³⁰ ILADT. Resoluciones TEMA II: Las normas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición, Lima, 2014. Considerando Primero.

³¹ En el caso chileno, el inciso primero de lo que será el nuevo art. 4 ter, establece que “...*existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.*” En este sentido, cabrá preguntarse a la luz de la resolución: ¿Cuándo se ejercerán acciones para evitar el pago del impuesto? y si el diferimiento del impuesto, ¿Es una conducta jurídicamente reprochable?

³² En este sentido, el inciso segundo del art. 4 ter de la Ley de Impuesto a la Renta chilena, señala: “*Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.*”

³³ Todo pareciera apuntar a que no –dado los principios elementales BEPS consagrados por el OCDE-, pero si miramos la problemática desde el texto propuesto por el Código Tributario chileno, vale formularse la pregunta.

Desde otra perspectiva se critica esta acción, señalándose que: *“La Acción 12 es compleja pues desea obligar a los contribuyentes a revelar su planificación tributaria. Existen muchos argumentos en contra por parte de abogados tributaristas por la cuestión del secreto profesional, alegando que no podrán revelar lo que conversan con sus clientes.”*³⁴ A este respecto, queda claro que deberán ser los contribuyentes y no sus asesores quienes revelen dicha planificación. En este mismo respecto debería garantizarse a los contribuyentes que bajo ningún respecto se tendrá que revelar a los organismos fiscales, materias que formen parte del *know-how* o de los secretos industriales de la empresa.

Finalmente, los profesores Calderón y Martín critican esta medida puesto que: *“Es necesario que las sanciones dentro de estos sistemas por falta de «disclosure» sean proporcionadas y adecuadas a la realidad y nivel de sofisticación de cada contribuyente.”*³⁵ Pero complementando esta idea y creo que más relevante aún, es establecer: ¿Cómo operará el presente requerimiento de información? A este respecto, cabe contestar si: ¿Las administraciones tributarias podrán solicitar abiertamente a los contribuyentes estas planificaciones, sin más causal que la calificación de “planificación agresiva”?; ¿Podrán solicitar a los contribuyentes, las planificaciones históricas y anteriores a estas normas para efectos ilustrativos y de diseño de políticas de fiscalización?; ¿Podría establecerse esta norma como una sanción complementaria a la infracción a una disposición general anti-elusiva (GAAR) o al quebrantamiento de otras normas anti-elusivas o de transparencia tributarias?; ¿Los contribuyentes podrán oponerse a estos requerimientos, por los tratados de intercambio de información, en razón de haberse entregado esa información a las autoridades fiscales de otros países?; Finalmente, ¿Podrán los contribuyentes oponerse al requerimiento de información, fundándose en el principio de no auto-incriminación?

Asimismo, a modo de conclusión, sin saber la realidad específica de los otros países latinoamericanos, esta acción es con mucho la más ajena a la realidad del Derecho

³⁴ DOIN V. Mónica. Participación de Brasil en BEPS. *En*: Boletín Foro Fiscal Iberoamericano. 19º Edición, 2014, Segundo Semestre, p. 21.-

³⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMENEZ. Adolfo. Op. Cit., p. 106.-

Tributario Chileno. En este sentido, si bien se hablaba de la posibilidad de consultar a la autoridad fiscal sobre la cualidad de “abusiva” de una determinada planificación, ésta es una facultad voluntaria del contribuyente y entrará en vigencia recién en Octubre de 2015, por tanto difícilmente se puede hablar de la realidad operativa de ésta, en nuestro contexto jurídico tributario.

ii) La conveniencia de un tratado multilateral, en torno al resto de las medidas BEPS dictadas por la OCDE.

Más allá de los argumentos planteados por la OCDE, entorno a la defensa del tratado multilateral como mecanismo formal de implementación de las medidas BEPS, estimamos que el mecanismo tiene sentido por los siguientes motivos:

En primer término, si analizamos las medidas BEPS y lo señalado OCDE, éstas se reúnen en base a 4 ideas centrales: “(i) *Creación de coherencia internacional en el impuesto de sociedades*; (ii) *Reinstaurar los efectos y beneficios plenos de los estándares internacionales*; (iii) *Garantizar la transparencia promoviendo al mismo tiempo una mayor certeza y previsibilidad*; (iv) *Del acuerdo político a la normativa tributaria: la necesidad de una implementación rápida de las medidas*³⁶.” De esta forma y en base a un complejo diagnóstico, se sintetizan las 15 acciones básicas ya conocidas, sobre las cuales se quiere construir un nuevo paradigma de la tributación internacional.

En este sentido, el instrumento multilateral tiene sentido como mecanismo global, puesto las acciones BEPS desde un marco general, tiene la capacidad de vislumbrar problemas comunes y elementales de cualquier estructura tributaria, tanto nacional como binacional, asimismo toma un tema que constituye una preocupación fiscal global como lo es la “economía digital”, la cual desafía todas las nociones de establecimiento permanente, filial o agencia de negocio existentes en el derecho tributario comparado.

A este respecto, entendiendo que el principio de la coherencia es un principio económico que subyace el derecho impositivo a nivel mundial, tiene total sentido consagrar en el derecho positivo el principio de la coherencia tributaria³⁷, puesto que una

³⁶ OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. 2014.-

³⁷ Que un gasto sólo será deducible en cuanto acceda a un ingreso imponible

norma en este sentido, te permitirá desde la tributación internacional construir de forma flexible una fórmula que te permita atacar cualquier forma de abuso o de búsqueda de la “no imposición”. Luego, el plan BEPS rescatando este fundamento, trata de aplacar los mecanismos y las prácticas que la experiencia señala que agreden esta norma básica o buscan evitar la atribución en la generación de ingresos.

A continuación, el siguiente objetivo dice relación con recuperar y recobrar el sentido de los tratados de Doble Tributación. En este sentido, tal como ya se ha dicho, así como es jurídica y económica inadmisibles que un ingreso tribute doblemente, es igualmente inadmisibles que un incremento de patrimonio no sea sometido a la respectiva tributación. De esta forma, las acciones BEPS junto con combatir la doble no imposición, busca reestablecer los criterios que le daban sentido a dichos tratados de doble tributación y fijar estándares que permitan determinar la sede de las empresas de manera real.

Luego, la idea de asegurar la transparencia, nace como la necesaria evolución de las obligaciones de intercambio de información, a la cual ya han adherido un gran número de Estados por medio de la suscripción de tratados en este sentido. Siendo así, unificar las metodologías para la recopilación y análisis de datos sobre BEPS y las acciones para enfrentarse a ella, así como el rediseño de los estándares de precio de transferencia, tiene por objeto dar una definición estándar uniforme y global del problema, lo cual permite obtener un mecanismo versátil para atacar el problema, bajo sus diversas variables.

Dicho lo anterior, los profesores Martín y Calderón han criticado severamente los planteamientos BEPS³⁸ dictados por la OCDE y la idea de realizar un tratado al efecto, señalando en primer término que: “...*el auténtico problema de BEPS no está en la forma, sino en el fondo: si no existe un auténtico consenso global sobre los cambios, el instrumento no será relevante. Por esta razón, lo fundamental será la existencia de consenso político sobre las distintas acciones.*”³⁹ Luego a propósito de este comentario señalan a lo largo del texto citado que: “*En definitiva, a la vista de todo lo anterior, más bien parece que, si un buen principio nunca garantiza un buen final, un comienzo*

³⁸ Ver: CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMENEZ, Adolfo. El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de Bases Imponibles y el Traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?, *En*: Quincena Fiscal Aranzadi 1-2, Enero I-II – 2014.

³⁹ *Ibíd.* p. 110.-

construido sobre bases poco sólidas, confusas o no guiadas por principios claros y esto es el Plan. Invita a ser poco optimista sobre el resultado final, sea la reparación del actual sistema o unas nuevas reglas de fiscalidad internacional.⁴⁰” De esta forma, los autores dando peso político a sus argumentos ponen de relieve que: “...un buen número de países o incluso la propia UE, lejos de adoptar una posición «stand-still» coherente con la finalidad del proyecto BEPS dirigida a consensuar a nivel global los nuevos principios de fiscalidad internacional en relación con una serie de cuestiones coincidentes con las acciones expuestas, ha protagonizado movimientos en distintas direcciones y con enfoques fundamentalmente nacionales. Así, por un lado, una serie de países (como Alemania, Australia o Nueva Zelanda, e incluso algunos BRICS) han creado grupos de trabajo nacionales e incluso comités parlamentarios ad hoc para determinar y fijar el enfoque de política tributaria nacional que resulta más adecuado en relación con las distintas medidas que se están debatiendo en el marco del proyecto BEPS, al entender que las posiciones consensuadas o comunes acordadas en este marco pueden no encajar con los intereses, política económica o tradiciones jurídicas del país, pudiendo resultar necesario adoptar modulaciones o adaptaciones al contexto nacional; y de hecho, algunos de ellos (Australia y México) ya han desarrollado medidas con claro sesgo antiabuso inspiradas en los trabajos y áreas críticas de riesgo fiscal identificadas en el proyecto BEPS, pero sin esperar a los resultados de éste...⁴¹”

A estas críticas cabe contestar lo siguiente: En primer lugar, las acciones BEPS dictadas por la OCDE, obedecen a conceptualizaciones de problemas macro que afectan el sistema tributario internacional. En este respecto, el trabajo de profundización no nace con las medidas sugeridas, sino que con los desarrollos posteriores que puedan hacer los órganos especialistas de la OCDE, el G20 o que representen intereses de naciones interesadas en adoptar estos estándares. Dicho lo anterior, más importante que los desarrollos teóricos que puedan obtener estos organismos técnicos, la gran discusión del asunto estará dada por el debate que lleven a cabo las naciones -a través de sus Gobiernos-, puesto que será el momento en que los Estados revelen sus cartas y posiciones respecto de estas materias. En este sentido, por más complejo y técnico que sea el debate tributario, no se puede desentender el fuerte componente político que tiene la discusión. Siendo así,

⁴⁰ Ibíd. p. 114.-

⁴¹ Ibíd. pp. 113 y 114.-

las acciones BEPS son sólo inicio del espacio para la discusión técnica y la deliberación política.

Luego respecto del contexto internacional dado por los autores y conectado directamente con lo antes señalado, cabe señalar que el actuar de dichas naciones así como el chileno (que ya empezó a adoptar medidas BEPS), no necesariamente obedece a la falta de convicción respecto de las recomendaciones BEPS y la opción del tratado multilateral, puesto que la consagración legal de una norma y en especial, respecto de la realidad de las leyes tributarias, obedece a un proceso de tesis y antítesis, consustancial al proceso democrático. Dicho lo anterior, sin perjuicio de que los Estados hablan bajo una posición unívoca, el trabajo legislativo meramente obedece a la síntesis obtenida de la discusión de los Poderes que ejercen la función legislativa y que representan a las diversas fuerzas políticas. A este respecto, cabe mencionar que la reforma tributaria que se produjo en Chile, se inspiró en las acciones BEPS, en cuanto éstas le permitían cumplir los dos objetivos políticamente relevantes: Financiar las reformas estructurales que propone el gobierno y reducir la brecha de la desigualdad entre ricos y pobres.

Teniendo claro este contexto, la idea de adoptar las medidas de la OCDE en las legislaciones nacionales, puede obedecer a dos razones: i) Ponerse a tono con las medidas del organismo e iniciar lo antes posible, un proceso de acercamiento entre la legislación interna y las recomendaciones de los organismos internacionales, lo cual además nace del convencimiento de que esas medidas son lo mejor para el país; y ii) Tal como ya hemos señalado, entendiendo que arribar a un tratado multilateral es un esfuerzo mayor, puesto que implica la discusión y el ejercicio de la soberanía de un vasto grupo de naciones, tenemos que los países no quieren o no ven conveniente esperar, sin perjuicio de que pueden adaptar sus legislaciones a los acuerdos multilaterales posteriores. A este respecto cabe agregar, que sí bien la misma OCDE, no habla en los mejores términos de las medidas unilaterales para atacar la doble no imposición, no es políticamente razonable que un Estado, no adopte medidas para evitar el perjuicio fiscal que pueda traer este problema a su erario fiscal.

Señalado lo anterior, sin perjuicio de la prevención antes realizada, respecto de las planificaciones agresivas, estimo importante arribar a un tratado multilateral basado en las recomendaciones BEPS, puesto que dichas directrices básicas se inspiran en principios

básicos y fundamentales que inspiran tanto al derecho tributario como al derecho como expresión objetiva. A este respecto, consagrar normativamente hablando, tanto el principio de coherencia tributaria como la primacía de la realidad corporativa, tiene sentido puesto que son normas estructurales que sostienen cualquier sistema tributario y más importante aún consagran la buena fe como imperativo para los actores del sistema.

Luego, junto con concordar con los argumentos entregados por la OCDE, entorno a la flexibilidad que entrega este tipo de instrumentos para moldear los tratados de doble tributación existentes y los argumentos que dicen relación con igualar a las empresas nacionales con las entidades multinacionales evitando de esta forma la competencia fiscal lesiva, estimamos que el componente fundamental que entrega un tratado multilateral con los comentarios y protocolos que se puedan generar, dice relación con la certeza jurídica que se le entrega tanto a las administraciones tributarias como a los contribuyentes.

Respecto de esto, para los entes fiscales, un marco internacional claro abarata los costos ligados a la burocracia de aplicar un determinado tratado y en el caso de las empresas, es evidente que un panorama tributario claro y unívoco, abarata los costos de transacción entre las partes, puesto que sí bien una legislación estricta en el corto plazo puede significar, la reducción de beneficios económicos, en el largo plazo genera la suficiente estabilidad para poder proyectar sus negocios transnacionales, lo cual podrá ocurrir en un escenario relativamente inmutable dado por los tratados multilaterales, el cual estará a salvo de las medidas unilaterales que pueda adoptar un gobierno de turno.

CONCLUSIONES:

En el transcurso de este trabajo y en el fragor de la investigación realizada, entorno a la interrogante planteada podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- A mi juicio, tal como ya he señalado estimo conveniente y deseable que se formule un tratado multilateral que conviva con la red de tratado de doble tributación actualmente existente. A este respecto, la OCDE luego de esbozar esta acción N° 15, ha evacuado un informe en 2014, señalando que es factible y altamente deseable un instrumento en este sentido.

- En este sentido, junto con destacar que un instrumento de tal naturaleza tiene la capacidad de modificar de manera rápida una compleja y vasta red de tratados bilaterales de doble tributación. Estimo que proporciona la seguridad jurídica suficiente para el natural desenvolvimiento de las administraciones tributarias como para los contribuyentes, lo cual a nuestro juicio es un elemento esencial y clave para la operatividad de los sistemas económicos.
- Añadido a lo anterior, ataca el corazón de la competencia fiscal lesiva, situación que tiene que ser fuertemente repelida, puesto que ataca el corazón de todo sistema democrático: La igualdad ante la ley. Dejando a las normas de derecho público de los Estados como un elemento de disposición de las empresas multinacionales.
- Siendo así, tiene sentido hacer un tratado multilateral entorno a las acciones BEPS, puesto que son disposiciones que tienen por objeto consagrar normativamente hablando, tanto el principio de coherencia tributaria como la primacía de la realidad corporativa. Lo cual es fundamental, puesto que son normas estructurales que sostienen cualquier sistema tributario y más importante aún, consagran la buena fe como imperativo para los actores del sistema.
- Sin perjuicio de lo anterior, para los Estados que sigan este camino tendrán como desafío tratar de integrar a las naciones con las cuales tengan convenios de doble tributación y no pertenezcan a la OCDE, al G20 o al Plan de Acción BEPS.
- A este respecto, esas mismas organizaciones tendrán el desafío de convocar a las naciones que están fuera de sus orgánicas, para efectos de convocar una Conferencia Global que permita iniciar las tratativas para arribar a un tratado en estos términos.
- Asimismo, dicha reunión debe constituir un espacio desformalizado de negociación para efectos de facilitar a los Estados, la negociación de convenios y evitar tratados anexos que exijan otro espacio de deliberación política.
- Sin perjuicio de las exigentes metas fijadas por la OCDE, en virtud de las circunstancias antes señaladas y por el complejo esfuerzo que implica el ejercicio de la soberanía de cada nación, es complejo cumplir un plazo tan limitado como el propuesto (2 años), puesto que difícilmente los Estados acepten un pacto por adhesión en los términos definidos por los organismos técnicos de la OCDE o del G20, dado los componentes políticos que tiene un tratado de esta naturaleza.
- Tal como se señaló, estimamos que la profundidad y la sustancia de las acciones propuestas por la OCDE, se verán en su total dimensión no sólo cuando los

organismos técnicos desarrollen documentos de profundización, sino cuando comience el debate intergubernamental al respecto, tanto por las consideraciones políticas que estarán inmersas en éste, como por las aportaciones que puedan hacer las administraciones tributarias al efecto.

- Respecto de la acción 12 que obliga al contribuyente a revelar sus planificaciones fiscales agresivas, tenemos que tanto los organismos técnicos de la OCDE como los diversos actores del sistema: Estados, empresas multinacionales, administraciones tributarias, académicos, etc... deberán contestar diversas preguntas para modelar el contenido de esta acción y fijar una sustancia acorde a los derechos constitucionales y fundamentales de los contribuyentes.
- En el contexto chileno como pudimos apreciar, se ha comenzado a implementar dentro del texto legal y del actuar del SII, algunas de las recomendaciones BEPS, lo cual obedece a cumplir con los objetivos políticos de la Reforma Tributaria (financiar reformas y disminuir la desigualdad). Asimismo, obedece al ánimo de seguir los lineamientos de OCDE, lo cual para Chile es relevante en su calidad de miembro de dicha organización.
- En este sentido, a mi juicio que existan Estados que no han esperado a las instancias multilaterales para implementar las medidas BEPS, obedece a la necesidad política que tienen de afrontar los perjuicios fiscales actuales que provoca la doble no imposición. En este respecto, aquello no descarta que eventualmente puedan adaptar sus legislaciones internas a un instrumento de dicho tipo e incluso un acercamiento de este tipo puede significar, el comienzo de un proceso gradual en ese sentido.
- En el caso latinoamericano, la forma de afrontar un tratado multilateral, se vuelve compleja, puesto que no todos los Estados están en el mismo pie. En este sentido, Chile y México son parte de la OCDE y Brasil y Argentina forman parte del plan BEPS, además de la existencia de los diversos organismos de integración dentro de la región, a los cuales no todos los países están afiliados y de estarlo, no todos tienen la misma condición⁴².
- En este sentido, cabrá preguntarse como sub-continente: ¿En qué tipo de Estados pensaremos a la hora de elaborar un tratado multilateral tributario?; ¿En los países OCDE?, pensando que los otros países entrarán al organismo o al G20 u adhieren

⁴² Ejemplo: Chile en el Mercosur.-

con los intereses de esas organizaciones; ¿En los países en vías de desarrollo?, pensando que el modelo OCDE favorece el criterio de tributación según la residencia y no según la fuente.