

TÓPICOS DE INTERPRETACIÓN LEGAL EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN CHILE

CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



www.cetuchile.cl



Cristián Gárate

(LL.M.) Master en Derecho Internacional Tributario, Viena, Austria
(Ph.D.c.) Tributación Internacional, Múnich, Alemania
Profesor Asociado, Facultad de Derecho,
Universidad de Chile.

IT IS REASONABLE TO ASSUME THAT THOSE NEGOTIATING A TAX TREATY KNEW WHAT THEY WERE DOING, MEANT WHAT THEY SAID, AND SAID WHAT THEY MEANT¹

1.- INTRODUCCIÓN.

En el plano del derecho internacional público la interpretación de los Convenios de Doble Imposición (CDI) se rige por los elementos establecidos en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT).² Adicionalmente, en el plano del derecho interno, los elementos de interpretación de la ley establecidos en el Código Civil³, por remisión del Código Tributario, resultan cruciales para interpretar la legislación tributaria doméstica.⁴ En teoría, el uso combinado de los elementos establecidos en ambos cuerpos jurídicos permitiría dilucidar las soluciones más apropiadas para los casos en que se presentan problemas de interpretación entre los CDI y la legislación tributaria de un estado contratante. Consecuentemente, el estudio de la relación entre ambos planos tiene en el derecho tributario internacional una importancia crucial, siendo su análisis vasto en la literatura comparada.⁵

¹ Crown Forest Industries Ltd v The Queen, 1995, D.T.C. 6305, 6309, Canada.

² Algunos de los principios de interpretación que se pueden extraer de la lectura de la Convención de Viena son los siguientes. En su artículo 26 Pacta sunt servanda. En su artículo 31 (1) se observan los principios: 31 (1) Buena fe; 31 (1) Sentido natural y obvio (sentido ordinario o corriente); 31 (1) Elemento teleológico. En su artículo 31 (2) a) y b) se observa el principio de interpretación sistemático, teniendo en cuenta documentos intrínsecos que determinan el contexto del CDI. En su artículo 31 (3) se observa la aplicación del principio lógico de interpretación basado en documentos y prácticas que comprenden: 31 (3) a) acuerdos interpretativos ulteriores; 31 (3) b) aplicación práctica del tratado; 31 (4) Definiciones y palabras técnicas. El artículo 32 determina el uso de medios de interpretación complementarios tales como: 32 trabajos preparatorios y circunstancias de celebración.

³ El Código Civil contiene en sus artículos 19 a 24 los elementos de interpretación: 19 inc. 1 Gramatical; 19 inc. 2 Teleológico; 19 inc. 2 Histórico; 20 Definiciones Legales; 21 Palabras Técnicas; 22 inc.1 Lógico; 22 inc. 2 Sistemático; 24 Axiológico y la Equidad.

⁴ Código Tributario, Artículo 2.

⁵ Klaus Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, Das OECD-Muster Abkommen und die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom

A propósito de esta problemática, el presente artículo repasa muy sucintamente algunos tópicos de interpretación legal en materia de doble tributación internacional, basado en las cláusulas contenidas en los CDI de Chile y las posiciones jurídicas del Servicio de Impuestos Internos (SII) en el ejercicio de sus facultades de interpretación administrativa.⁶ Primero, el trabajo determina el alcance del principio de autonomía para interpretar un CDI. Segundo el artículo explora el sentido del objeto y finalidad del CDI como elemento teleológico subyacente para la interpretación. Tercero, el trabajo esboza algunos argumentos en torno a la importancia del derecho doméstico en la interpretación de CDI. Cuarto, el trabajo repasa brevemente algunos criterios con respecto al valor hermenéutico del Modelo OECD y los Comentarios OECD al Modelo OECD (Comentarios) y otros reportes técnicos de la OECD para la interpretación de los CDI.

2.- EL PRINCIPIO DE LA AUTONOMÍA EN LA INTERPRETACIÓN.

Como una primera elucidación de esta materia se debe consignar el principio de autonomía de los CDI, conforme al artículo 31 de la CVDT, en virtud del cual la aplicación del los elementos contenidos en el derecho internacional público para interpretar los CDI se hace "dentro de su propio contexto". Esto significa que, para determinar la asignación de la potestad tributaria a un estado contratante, el sentido y alcance de una cláusula del CDI debe analizarse en forma aislada de la legislación doméstica. Así, la interpretación del sentido y alcance de la definición de establecimiento permanente contenida en un CDI es autónoma, tanto

Einkommen und Vermoegen, 1983; Klaus Vogel, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, *International Tax & Business Lawyer*, Vol. 4, 1986; Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, Introduction, 1997; Klaus Vogel, Prokisch R, *General Report*, IFA, *Cahiers de droit fiscal international*, Volume LXXVIIIa, 1993 ; Philip Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, London: Sweet & Maxwell, 1994; K. van Raad, *Interpretatie van balastingverdragen*, MBB, 1978; Kees van Raad, *Tax Treaty Issues, Current and Future Development*, IBFD, *European Taxation*, 1996; Hugh Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, in *Essays on International Taxation in Honor of Sidney I. Roberts*, Kluwer, 1993; Michael Lang, Florian Brugger, *The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, *Australian Tax Forum*, 2008; Edwin van der Bruggen, *Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3 (2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, IBFD, *European Taxation*, 2003; John Avery Jones, *The relationship between Domestic Tax Systems and Tax Treaties*, IBFD, 2002; John Avery Jones et al, *The Interpretation of Tax Treaties with particular Reference to article 3(2) of the OECD Model*, *British Tax Review*, 1984; J.F. Avery Jones, *Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation*, *European Taxation*, 1993.

⁶ Código Tributario, Artículo 6, inciso 2, letra A, (1).

respecto de la legislación nacional, como respecto de otros CDI⁷, aún cuando varios de ellos pudieran referirse a cláusulas obtenidas de un modelo común que les sirve de referencia.⁸

En un sentido que se estima correcto de interpretación el SII ha manifestado que, por no concurrir a la situación fáctica del consultante el elemento locacional, no se determina un lugar fijo de negocios requerido por la cláusula 5, (1) del CDI con España para configurar un establecimiento permanente. Asimismo, por no concurrir el elemento temporal, no procede aplicar la cláusula 5, (3), b) del CDI con España y no se configura en la especie un establecimiento permanente.⁹ ¹⁰ Contrariamente, en un sentido incorrecto de interpretación, el SII confunde la definición de establecimiento permanente del CDI con Perú con la definición de establecimiento permanente que cita de su propio archivo de pronunciamientos administrativos, la que no resulta útil como referencia para el caso concreto, ni tampoco es válida como concepto para armonizar la legislación interna con las definiciones contenidas en un CDI.¹¹

3.- EL OBJETO Y FINALIDAD EN LA INTERPRETACIÓN.

Una segunda elucidación de esta materia puede estudiarse mirando el elemento teleológico, consistente en el "objeto y finalidad" de un CDI, conforme al artículo 31 de la CVDT. En este caso, se trata del objeto y finalidad de "evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal" que da lugar a diversas discusiones sobre el sentido y alcance de una cláusula de CDI.

3.1.- La primera discusión sobre el sentido y alcance puede darse por el efecto restrictivo que tiene la aplicación de un CDI sobre la potestad tributaria del estado contratante, como consecuencia de la finalidad de "evitar la doble imposición". Dicho efecto restrictivo tiene indudables alcances económicos en la capacidad recaudatoria del estado contratante al cual no se le asigna competencia tributaria total, mediante una regla distributiva exclusiva; o al menos competencia tributaria parcial, mediante una regla distributiva compartida.¹² Lo anterior, es particularmente importante cuando el CDI es negociado entre dos estados

⁷ Debe notarse que de este principio de autonomía devienen importantes consecuencias no solo para la interpretación jurídica de un CDI, sino que finalmente se refleja en un potencial impacto fiscal para la tesorería de Chile, derivado de la definición de establecimiento permanente contenida los CDI negociados con países con los que Chile tiene asimetrías de inversión. Por ejemplo, hay diferencias significativas en la lista positiva que determina la existencia de un establecimiento permanente en los CDI con Canadá y Estados Unidos en materia de exploración, extracción y explotación de recursos naturales: "Canadá 5, 2), (f): las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales." "Estados Unidos: 5, 2), (f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales."

Véase la reserva de Chile en el Comentario al Modelo OECD, con respecto a la extracción de recursos naturales contenida en el párrafo 2 del artículo 5 del Modelo OECD.

⁸ Cristián Gárate, Chilean Chapter, New Tax Developments, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Band, Linde/Verlag, 2009. Contiene un estudio de las desviaciones con respecto al Modelo OECD y Modelo ONU que sirven de referencia a los CDI de Chile.

⁹ SII, Oficio N° 2521, de 27.08.2007, Subdirección Normativa, Dpto. de Normas Internacionales.

¹⁰ Cristián Gárate, The Fixed Place of Business in the Context of Electronic Commerce. Wirtschafts Universität, Vienna, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Band 29, Linde/Verlag, 2003. Contiene un estudio acabado de los elementos que conforman un establecimiento permanente bajo el Modelo OECD.

¹¹ SII, Oficio N° 2.890, de 04.08.2005, Subdirección Normativa, Dpto. de Normas Internacionales, ver párrafo 6.

¹² Se distinguen de acuerdo al Modelo OECD reglas positivas de distribución exclusiva de la potestad (shall be taxable only); en contraposición a las reglas positivas de distribución no exclusiva de la potestad, las que a

contratantes en posiciones asimétricas¹³ en términos de intercambio en inversión extranjera, ante lo cual el estado que presenta un déficit posiblemente incurrirá comparativamente en una merma más significativa en su recaudación fiscal, por aplicación de las cláusulas del CDI que eliminan, restringen o disminuyen su capacidad de imposición en la fuente.¹⁴ Así sucede en algunos de los CDI suscritos por Chile con países con los cuáles existe una posición neta de receptor de inversión extranjera, en los que se producen impactos recaudatorios que en la actualidad no se encuentran totalmente cuantificados por las autoridades¹⁵ en forma individual, ni tampoco en forma agregada respecto de cada uno de los CDI actualmente vigentes en cuanto a su impacto en el presupuesto nacional.^{16 17 18} Lo anterior se deriva de la aplicación normal de las cláusulas del establecimiento permanente y más particularmente de las cláusulas que alteran las retenciones sobre regalías, dividendos e intereses.¹⁹ Pero, además, debe llamarse la atención respecto del efecto de

su vez pueden ser: condicionales cerradas (shall be taxed only...unless); condicionales abiertas (may be taxed in the other State...but may); y meramente potestativas (may be taxed in that other State). Finalmente, también hay reglas negativas de distribución de la postestad: (shall not be taxed).

¹³ Thomas Rixen, Design der internationalen Institutionen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung (WZB), MPRA Paper No. 8322, 2008; Azemar Celine, Desbordes Rodolphe, Mucchielli Jean-Louis, Do tax sparing agreements contribute to the attraction of FDI in developing countries? Springer, 2006; B.A. Blonigen and R.B.Davies, "Do Bilateral Tax Treaties Promote Foreign Direct Investment?", Nber Working Paper No. W8834, 2002; Eduardo Baistrocchi, The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications, British Tax Review, 2008.

¹⁴ El SII informó que en abril de 2010 los impuestos a la Renta declarados totalizaron el equivalente a US\$ 8.262 millones frente a US\$ 10.074 millones en 2009, verificándose una caída de 18%. En las principales categorías de tributación incluidas en este impuesto se anotaron bajas en Primera Categoría (-14,5%), Primera Categoría de las grandes mineras privadas (-47,7%), Específico a la Actividad Minera (-43,3%) y el Impuesto Adicional (-52,3%).

¹⁵ Eric Neumayer, Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries? Journal of Development Studies, 2007; Reuven S. Avi-Yonah, Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries, Cepal Review, 74, 2001.

¹⁶ La medición del Gasto Tributario (Tax Expenditure) derivado de las rebajas impositivas por aplicación de los CDI debiera ser materia de estimación obligatoria en el presupuesto nacional, la que puede efectuarse sobre la base de la medición ex-post del flujo de tesorería derivado de la aplicación de los CDI vigentes.

¹⁷ Juan Pablo Jiménez, Andrea Podestá, Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina, Cepal, Serie 77, 2009: "La magnitud de los gastos tributarios presentados por los países, que más allá de las diferencias metodológicas en su cálculo, resultan significativos, lleva a preguntarse respecto a los efectos producidos por estos regímenes de incentivos. Al mismo tiempo, la ausencia de análisis específicos sobre este aspecto hace perentorio avanzar en el reforzamiento de las cuantificaciones y de los estudios en esta materia...En este mismo sentido, resulta importante que los informes de gastos tributarios integren la documentación del presupuesto que cada año se envía al Congreso, que puedan ser comparados con los gastos directos y sometidos al mismo proceso de evaluación, revisión y control."

¹⁸ OECD, Tax Expenditure in OECD Countries, 2010.

¹⁹ La Comisión de Hacienda del Senado, revisó en la Sesión de 14/04/2010 los CDI con Bélgica, Boletín 6453-10; Sesión 14/04/2010 CDI con Tailandia, Boletín 6450-10; Sesión 14/04/2010 CDI con Suiza, Boletín 6452-10. Los informes y reportes que se muestran en el sitio internet de dicha comisión dan cuenta de una falta de análisis del contenido jurídico y de su impacto económico, aprobándose en artículo único sobre la base de una discusión mínima de las cláusulas de los CDI y bajo el criterio que se encuentra copiado desde documentos respaldatorios emanados del Ministerio de Hacienda y de la Dirección de Presupuestos, todos los cuales son similares al Boletín N° 6.452-10 del cual se extractan dos párrafos relevantes: "Todos estos convenios, en consecuencia, son prácticamente idénticos en términos de texto, disposiciones y cobertura, e iguales a los aprobados anteriormente por el Congreso Nacional."... "El presente proyecto de Acuerdo que aprueba el Convenio entre la República de Chile y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición con

recaudación fiscal permanente por la extensión de las cláusulas de nación más favorecida (NMF)²⁰ que están incorporados en CDI con países desarrollados con los cuales Chile presenta considerables diferencias de intercambio comercial y de inversión extranjera.²¹

3.2.- La segunda discusión sobre el sentido y alcance dice relación con el rango de *lex specialist* de las cláusulas negociadas en un CDI, en virtud del cual sus disposiciones se incorporan a la legislación nacional y priman por sobre las normas tributarias²². A este respecto, la finalidad de “evitar la doble imposición” no puede servir de principio general para la interpretación del CDI, tanto en el caso en que efectivamente se produzca doble tributación (caso odioso para el contribuyente); como para el caso en que el estado de la fuente deje de tener competencia tributaria (caso odioso para el estado contratante).²³

De este último principio resulta correcta la interpretación del SII con respecto al sentido y alcance de las cláusulas negociadas en los CDI con España, Francia, Reino Unido, Irlanda, Suecia y Canadá en materia de reaseguros²⁴. En efecto, dado que no se configuran las condiciones para la existencia de un establecimiento permanente, definidos en los artículos 5 y 7 de los mismos convenios, los pagos por concepto de primas de reaseguros efectuados a una empresa aseguradora residente en algunos de esos países no quedan sujetos a la tributación de 2% que contempla el N° 3 del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).²⁵ En el mismo sentido correcto de interpretación, las ganancias de capital efectuadas con ocasión de la enajenación de bonos emitidos por el Estado de Chile, por un inversionista extranjero con domicilio o residencia en Reino Unido, el cual no genera un establecimiento permanente en nuestro país por aplicación del artículo 5 (7) del

relación a los impuestos a la renta y al patrimonio, y su protocolo, tiene un efecto en menores ingresos fiscales, por aproximadamente US\$ 8.949 miles anuales, en una primera etapa. En compensación a este costo, se esperan los siguientes efectos:- Mayor impuesto de Primera Categoría de las empresas chilenas que tienen inversiones en el país respecto del cual se propone este convenio, originado en una mayor renta por menor pago de impuestos.- Estímulo a la inversión extranjera, con el consecuente incremento en la actividad económica, que redundaría en mayor recaudación tributaria. En consecuencia, el Convenio en referencia no producirá desequilibrios macroeconómicos ni incidirá negativamente en la economía del país.”

Una labor más proactiva de la función de nuestro Senado en materia de CDI debe implicar la discusión y aprobación de los tratados no a fardo cerrado, sino con un análisis más acabado de las consecuencias jurídicas y económicas de los convenios. Incluso debieran nuestros senadores inquirir el resultado de las negociaciones con el objeto de plantear reservas a las cláusulas del CDI en caso que se estime pudieren provocar potenciales efectos adversos en términos macroeconómicos.

²⁰ La cláusula de nación más favorecida no forma parte del Modelo OECD, ni del Comentario al Modelo OECD.

²¹ SII Circular N°08, 26 Enero, 2005; Circular N°33, 30 Junio 2005; Circular N°62, 24 Noviembre, 2005.

En el futuro, por aplicación de las cláusulas de NMF con terceros países, los beneficios negociados bilateralmente en el CDI con Estados Unidos se extenderán recíprocamente a todos los demás CDI, pudiendo rebajar aún más las retenciones por concepto de dividendos, intereses y regalías lo que implica un efecto en ingresos fiscales que requiere cuantificación.

²² Artículo 5 Constitución Política de Chile y 5 Código Tributario.

²³ Esta aplicación en el derecho domestico está contenida en el artículo 23 del Código Civil, mediante la cual se abolió el principio: odia restringere favorabili ampliari.

²⁴ Véase la reserva de Chile en el Comentario al Modelo OECD al artículo 7, con respecto a la aplicación de la legislación doméstica para la tributación de seguros y reaseguros.

²⁵ Oficio N° 1.745, de 19.05.2009, Subdirección Normativa, Dpto. de Técnica Tributaria; Oficio N° 1.746, de 20.05.2009, Subdirección Normativa, Dpto. de Normas Internacionales; Oficio N° 2.176, de 26.04.2009, Subdirección Normativa, Dpto. de Normas Internacionales; Oficio N° 986, de 07.05.2007, Subdirección Normativa, Dpto. de Normas Internacionales.

CDI, no quedan cubiertas por las normas generales establecidas en los artículos 17 (8) y 59 (1), e) en concordancia con el artículo 74 de la LIR, sino que están cubiertas por el artículo 13 (5) del CDI; quedando dichas rentas sujetas al pago de impuestos solo en el país de la residencia y no en Chile.²⁶

En un sentido y alcance interpretativo que se estima incorrecto resulta la argumentación en materia de exceso de endeudamiento (*thin capitalization*), contra el texto expreso del CDI con Canadá y contra el principio fundamental *pacta sunt servanda* previsto en el artículo 26 de la CVDT. En efecto, no resulta plausible extender el ámbito de la legislación doméstica en casos que el CDI restringe la potestad tributaria del país de la fuente, so pretexto que se trata de una categoría especial de impuesto al margen del ámbito de aplicación del CDI, cuando dicha cláusula de excepción no se ha negociado expresamente en el tratado.²⁷

La norma doméstica en cuestión contenida en el artículo 59 inciso 4, 1), letra e) de la LIR tiene por propósito aplicar una tributación del 35%, en reemplazo de la tasa de 4% a los intereses que sean pagados o abonados en cuenta a entidades o personas relacionadas, por parte de las personas que se encuentren en situación de exceso de endeudamiento, considerando a su vez que el exceso de endeudamiento se produce cuando el endeudamiento total por los conceptos que señala la norma, es superior a tres veces el patrimonio del contribuyente en el ejercicio señalado. Con todo, de acuerdo con el CDI con Canadá resulta clara la limitación a la tasa imponible establecida conforme a la definición contenida en el artículo 2, en concordancia con las reglas distributivas del mismo CDI que resultan aplicables atendiendo a la calificación de los pagos conforme a su naturaleza jurídica. A contrario, el SII argumenta sintéticamente que la totalidad del hecho imponible establecido en el artículo 59 inciso 4, (1), letra e) de la LIR recae sobre sujetos y objetos distintos a los encuadrados en el ámbito de aplicación del CDI.²⁸

En rigor, la argumentación del SII carece de toda lógica jurídica, tanto desde el punto de vista del CDI negociado conforme al Modelo OECD y sus Comentarios al artículo 10, 11 y 23, como desde el punto de vista de la recta interpretación de la legislación doméstica contenida en el artículo 59, inciso 4, (1), letra e) de la LIR.

Primero, el verbo rector que gatilla dicho impuesto establecido en la LIR es el pago o abono en cuenta de intereses, por lo que las cláusulas del CDI resultan totalmente aplicables.²⁹ Resulta irrelevante entrar en un análisis respecto de las reglas de cómputo contenidas en la LIR. Tampoco es atinente discutir respecto de la obligación tributaria: quién es el sujeto obligado a la deuda y quién el sujeto que debe contribuir a la deuda. Menos provechoso resulta determinar si se trata de un caso de doble tributación jurídica o de un caso de doble tributación económica. Tampoco es relevante para el CDI vislumbrar la posibilidad que se otorga de aceptar como rebaja el gasto de dicho interés por el exceso de endeudamiento, para mitigar el efecto tributario en el pagador del interés, conforme al particular método adoptado en la LIR.³⁰

²⁶ Oficio N° 660, de 08.04.2008, Subdirección Normativa, Dpto. de Normas Internacionales.

²⁷ Rainer Zielke, *Gesellschaftlicher Fremdfinanzierung und Doppelbesteuerung, Recht der Internationalen Wirtschaft*, Heft 8, 2006.

²⁸ Oficio N° 3.939, de 19.08.2004. Subdirección Normativa Dpto. de Técnica Tributaria.

²⁹ SII, Circular N°24 del 14 de Marzo del 2002, punto b.4.4). Fecha en que se determina la tributación que afectará a los intereses provenientes de las operaciones crediticias que dan origen al exceso de endeudamiento: La tributación con el impuesto adicional, con tasa de 35%, que afectará a los intereses provenientes de un exceso de endeudamiento, se determina en el mismo ejercicio en que se contraten nuevos créditos que forman parte del endeudamiento total de la empresa deudora nacional con entidades acreedoras extranjeras con las cuales se encuentra relacionadas en los términos previstos por la ley, y esa tasa afectará a todos los intereses que por estos nuevos créditos se remesen al exterior, en el ejercicio y en los posteriores- en cumplimiento de la deuda contraída en el ejercicio, sin la posibilidad de que dicha alícuota o tributación general sea cambiada hasta que se sirva en su totalidad el crédito contratado.

³⁰ OECD, *Thin Capitalization*, 2000. Este informe técnico contiene varios métodos para combatir el fenómeno de *thin capitalization*, los que prima facie no son consistentes con la fórmula adoptada en Chile.

Desde el punto de vista del CDI, resultaría necesario analizar el sentido y alcance del artículo 11 (4) en relación al artículo 11 (6) el que establece en todo caso la primacía de los demás artículos del CDI por sobre la legislación doméstica. En consecuencia, el tratamiento aplicable a la parte que excede del interés adeudado en condiciones arm's length (exceso de endeudamiento), debiera ser reconducido: a) bajo las normas del artículo 11 (3) y 11 (4) del CDI, en relación al artículo 59, inciso 4, N 1, letra e) de la LIR; b) bajo las normas del artículo 10 (3) del CDI, en relación al artículo 58 1) o 58 2) de la LIR.³¹

3.3.- La tercera discusión sobre el sentido y alcance dice relación con la finalidad de "prevenir la evasión fiscal", cuando por la correcta aplicación del CDI se produce una situación de falta de imposición simultánea de ambos estados contratantes denominada doble no tributación. En dichos casos, si bien el tratado le atribuye potestad tributaria exclusiva o compartida a un estado contratante, dicho estado contratante no hace efectivo el derecho de imposición, v.g. por carecer de un tipo impositivo, contener una exclusión (ingreso no renta), exención o por otra causa exoneratoria de tributos.³² Desde esta perspectiva, la finalidad de evitar la doble no tributación entre los estados contratantes no puede ser considerada como un principio general válido que permita interpretar un CDI extensivamente para generar un hecho imponible inexistente en la legislación doméstica. En efecto, el resultado de falta de imposición por parte de un estado contratante, teniendo éste competencia tributaria exclusiva, no es una razón para descartar la legítima aplicación de las cláusulas por parte de un beneficiario que actúa sobre la base de una legítima razón de negocios. En rigor, dicha situación de doble no imposición es consecuencia de la falta de adecuadas salvaguardas en el CDI, tales como la carencia de una cláusula subject to tax o de una double non taxation proviso, en vista de la legislación doméstica del estado contratante.³³

4.- EL DERECHO DOMÉSTICO EN LA INTERPRETACIÓN.

Una tercera elucidación de esta materia se refiere a la interpretación de los CDI a la luz del derecho doméstico. Dicha situación cobra relevancia cuando se agotan las posibilidades de interpretación legal con los medios que el propio CDI ofrece. Esta circunstancia se gatilla, en ausencia de una remisión expresa del CDI a la legislación doméstica, por la falta de cobertura de sus definiciones generales, por las carencias en sus definiciones particulares o en sus protocolos y anexos.³⁴ En tal caso, los CDI contienen una cláusula 3 (2) conforme al Modelo OECD, en virtud de la cual los elementos de interpretación contenidos en la legislación doméstica del estado contratante pasan a ser importantes. Con todo, la cláusula 3 (2) es controvertida, por

Consecuentemente, se producen actualmente problemas de interpretación respecto a las restricciones a la potestad tributaria establecidas en los CDI.

³¹ Una alternativa más compleja de reconducción se puede discutir a la luz de la SII, Circular N°24 del 14 de Marzo del 2002, párrafo b.4.3) en virtud de la cual se incorporan al concepto de intereses otros flujos que incrementen el costo del endeudamiento, cuya naturaleza jurídica no es asimilable a los intereses en el contexto del CDI. La circular da como ejemplos ciertos recargos legales y otros recargos convencionales como comisiones, seguros, ejecución de garantías, intereses por mora y recargos que provengan de cláusulas contractuales. Cabe mencionar que un tratamiento tributario riguroso de cada uno de estos conceptos podría importar la aplicación de distintas cláusulas del CDI.

³² Véase, por ejemplo, la aplicación de los artículos 13 del CDI con Ecuador y Perú tratándose de la enajenación de un inmueble ubicado en Chile acogido a los beneficios del DFL 2. Dicha situación pudiera no ser aplicable en el caso de México en virtud del artículo 28 de dicho CDI.

³³ Michael Lang, Principles of International Taxation, LLM Materials, 2009.

³⁴ La cláusula 3 (1) Modelo OECD contiene definiciones generales respecto del significado del término persona, sociedad, empresa de un estado contratante, tráfico internacional, autoridad competente, nacional y negocio. Otros artículos del Modelo OECD contienen definiciones, véase las cláusulas: 4 (1), 5, 10 (3), 11(3), 12(2). Asimismo, deben considerarse las definiciones contenidas en los protocolos del CDI. Estas definiciones tienen precedencia sobre el artículo 3 (2) Modelo OECD.

cuanto parte de la doctrina sostiene que su utilización está condicionada restrictivamente “a menos que de su contexto³⁵ se infiera una interpretación diferente”.³⁶

Una forma de inteligir esta idea es suponer que la expresión se refiere a la aplicación de la ley doméstica, siempre que la norma de derecho interno provea una solución mejor que la que podría alcanzarse a la luz del tratado interpretado aisladamente.³⁷ También se señala que dicha remisión a la legislación doméstica no implicaría más que la posibilidad de interpretar estrictamente el sentido y alcance de las palabras oscuras del CDI y no puede dar lugar a establecer por vía interpretativa conceptos generales aplicables a todo el CDI.³⁸

En rigor, el artículo 3 (2) se activa cuando existe una remisión expresa del CDI a la legislación doméstica del estado contratante respecto de los términos no definidos en el mismo.³⁹ Asimismo, se activa en el caso que el CDI no contenga definiciones precisas o éstas resulten parciales, no concluyentes o limitadas en su aplicación a ciertos artículos, en cuyo caso la legislación doméstica del estado contratante pasa a ser supletoria. Con todo, como primera condición de aplicación supletoria, se requiere que existan factores de conexión adecuados entre los términos del CDI y la definición de la legislación doméstica que se pretende utilizar para interpretar el CDI. Dichos factores de conexión subjetivos y objetivos permiten que la legislación doméstica otorgue el sentido y alcance a una palabra oscura en el contexto del tratado.⁴⁰

El ejemplo más clásico se refiere a la expresión beneficios de una empresa utilizada en el artículo 7 de un CDI, conforme al Modelo OECD. Una primera aproximación sugiere que para la recta interpretación de las palabras beneficios y empresa es necesario recurrir a las cláusulas del CDI en cuanto que contengan definiciones y, en caso de faltar éstas, es necesario interpretarlas conforme a los principios de la CVDT. Adicionalmente, los elementos del Código Civil para interpretar la legislación tributaria, particularmente los elementos lógico, sistemático, histórico y teleológico, resultan determinantes para cerrar una laguna del CDI. Consecuencialmente, una vez agotados los medios que el propio CDI provee, interpretado conforme a la CVDT, se debe recurrir a la legislación tributaria doméstica, habida consideración de los factores de conexión subjetivos y objetivos (Metatattbestand - Objektattbestand) que son indicativos para encontrar en la legislación tributaria doméstica las definiciones o conceptos atinentes a las palabras oscuras del CDI.

³⁵ La palabra “contexto” es también foco de fuertes controversias a la luz del Artículo 31 (2) y 32 CVDT para justificar un sentido restringido o amplio en su aplicación. Los Comentarios al Modelo OECD, Artículo 3, párrafo 12, adoptan una interpretación amplia.

³⁶ John F. Avery Jones et al., *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model I 14-54... 90-108*, British Tax Review 1984; Edwin van der Bruggen, *Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship Between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties European Taxation*, 2003; Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties Under International Law*, IBFD, 2004.

³⁷ La aplicación de la legislación doméstica requiere conformidad con que: a) no exista una definición de un término en el CDI; b) del contexto del CDI no se infiera la necesidad de una interpretación diferente a la que provee la legislación doméstica; c) que exista en la legislación doméstica un término definido que presente similitudes subjetivas y objetivas con el término del CDI. Ilustrativamente, pueden referirse algunas palabras que se emplean en los CDI y que requieren necesariamente de una interpretación a la luz de los conceptos o definiciones legales contenidas en el derecho doméstico. Por ejemplo: a) enajenación; b) remuneración; c) director.

³⁸ John Avery Jones et al, *Article 3 (2) of the OECD Model Convention and the Commentary – Treaty Interpretation*, European Taxation, 1993.

³⁹ Por ejemplo, los CDI Chilenos conforme al Modelo OECD, contienen en su cláusula 6 (2) relativa a las Rentas de Bienes Inmuebles una remisión expresa al derecho doméstico.

⁴⁰ Michael Lang, *Recht der Internationalen Wirtschaft*, Heft 8, 2006.

Este caso paradigmático se refiere en Chile a la interpretación por parte del SII del término beneficios de una empresa en el CDI suscrito con México.⁴¹ La autoridad administrativa recurre a una exégesis que desarticula totalmente la recta interpretación del CDI, con tal de atribuirse una potestad tributaria bajo la norma de clausura del artículo 21⁴², en lugar de aceptar que, en los términos en que fue negociado, la potestad tributaria de Chile se encuentra restringida y se agota conforme a los artículos 5 y 7 del mismo.

En efecto, el correcto entendimiento de la palabra beneficios utilizadas en el artículo 7, en concordancia con los artículos 2, 3, 5, 9, 23, 24 (2) y 29 del CDI, tiene un sentido y alcance claro, en el contexto del convenio. Utilizando los métodos de interpretación de la CVDT, las palabras no definidas en el CDI deben entenderse en su sentido ordinario o corriente, por lo que el significado del término *sub examine* en el lenguaje del CDI implica indistintamente: rentas, ganancias o utilidades. A la misma conclusión se arriba utilizando los elementos de interpretación del Código Civil en sus artículos 20 y 21, concordantes con el artículo 2 y 8 del Código Tributario, que le dan preeminencia a las definiciones contenidas en el artículo 2 (1) de la LIR, que es atingente para dilucidar el sentido y alcance de la palabra beneficios.⁴³

A su vez, en el contexto del CDI y utilizando los métodos de interpretación de la CVDT, la palabra empresa se encuentra claramente delimitada, ya que su sentido y alcance no puede descontextualizarse de la definición matriz que se encuentra en el Modelo OECD y que importa la noción de ejercicio de una actividad de negocios. En caso que dicho concepto requiriese de más precisiones, la palabra empresa tiene en la LIR factores de conexión suficientes para conceptualizarla dentro del ejercicio de actividades de negocios, gestiones u operaciones generadoras de renta que se encuentran gravadas en los artículos 38 y 58 (1).⁴⁴

Lamentablemente, la interpretación del SII es absolutamente *contra legem* puesto que pone condiciones *sine quae non*, para la recta aplicación de los artículos 5 y 7 del CDI. Lo anterior, en circunstancias que ninguna de dichas condiciones normadas bajo la autoridad que confiere la potestad de interpretación administrativa de la ley, se condice con el objeto y fin del CDI en su contexto, basado en la situación fáctica planteada por el contribuyente. Lo que correspondería probar es, si a la luz de los hechos, se configura para cada una de las actividades de negocio, gestiones u operaciones generadoras de rentas, desarrolladas en Chile, por las empresas residentes en los otros estados contratantes, un establecimiento permanente. Ello implicaría aplicar el test del artículo 5 y la atribución de beneficios del artículo 7 en forma separada e independiente, agotando las consecuencias tributarias establecidas en los tratados vinculantes a dichas actividades u operaciones, sin necesidad de recurrir a otros artículos de los sendos CDI. En efecto, la descripción de las actividades está perfectamente determinada y es atribuible a empresas residentes en países con los cuales Chile tiene tratados vigentes. Ergo, una correcta subsunción normativa puede realizarse en forma completa en el contexto de los artículos 5 y 7 del CDI. Para este fin, no es consistente enfocarse en la relación jurídica de contratista o subcontratista, situación que se produce al interno, entre las empresas extranjeras, la que no empiece la aplicación separada de los CDI respectivos, siguiendo el orden lógico de su articulado y conforme a la naturaleza jurídica de las actividades realizadas.

⁴¹ SII, Oficio N° 191, de 29.01.2010, Normativa, Dpto. de Normas Internacionales.

⁴² Véase la reserva de Chile contenida en el Comentario al Modelo OECD, con respecto a la aplicación del artículo 21 del Modelo OECD.

⁴³ Artículo 2, LIR: Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 1. Por "renta", los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación"

⁴⁴ SII, Oficio N° 2.890, de 04.08.2005, Subdirección Normativa, Dpto. de Normas Internacionales. Este oficio es particularmente interesante en este punto ya que realiza una aplicación de los términos "empresa" y "beneficios" en el contexto del CDI, sin recurrir a la legislación doméstica.

5.- EL MODELO OECD Y LOS COMENTARIOS AL MODELO OECD EN LA INTERPRETACIÓN.

Una cuarta elucidación se refiere a la importancia del Modelo OECD, los Comentarios y los reportes de la OECD para la interpretación de los convenios. Aún cuando este tema presenta una complejidad que excede largamente los límites de este trabajo resulta fundamental dar al menos tres criterios.⁴⁵

5.1.- En teoría, no puede haber duda que el Modelo OECD, sus Comentarios y los demás reportes elaborados por los expertos son una referencia de valor jurídico relevante para la correcta interpretación de los CDI negociados por Chile.⁴⁶ Con todo, dado que su contenido no forma parte de los convenios vigentes es necesario determinar el grado de autoridad que tienen como fuente de derecho, en razón de la necesaria uniformidad que debe existir en su aplicación para la interpretación jurídica de los CDI, conforme a los principios establecidos en la CVDT en armonía con la legislación doméstica.

Adicionalmente, no se puede soslayar la importancia de las interpretaciones del SII, como organismo experto en materias de tributación interna, para la aplicación de los CDI basados en el Modelo OECD y sus Comentarios⁴⁷.

En general, observando la evolución interpretativa en Chile, estimamos que existe una falta de claridad en el valor jurídico que se le asigna al Modelo y sus Comentarios, básicamente debido a la falta de encuadre de su contenido jurídico en el articulado de la CVDT.⁴⁸ Una determinación más precisa permitiría fijar su fuerza hermenéutica, como fuente extrínseca a la legislación nacional tributaria. Esto, a su vez, reforzaría la validez jurídica de las interpretaciones administrativas unilaterales del SII⁴⁹ otorgando fundamentos más consistentes a sus conclusiones, en armonía con la legislación doméstica; máxime, para decidir futuras controversias en que la potestad tributaria de Chile quede *sub lite* radicada ante los tribunales de justicia.⁵⁰

5.2.- En la práctica, la discusión puede dar lugar a líneas argumentativas contrapuestas en el caso que un CDI contenga términos que es necesario delimitar hermenéuticamente. Por una parte, puede estimarse que la fuerza del Modelo OECD y sus Comentarios es obligatoria por aplicación del artículo 31 (4) CVDT. Lo

⁴⁵ Esta materia deberá formar parte de un trabajo más extenso publicado por separado.

⁴⁶ Se puede criticar que los Comentarios al Modelo OECD presentan las directrices interpretativas sobre la base de conclusiones respecto de las cuales no se tiene acceso a las argumentaciones jurídicas que llevaron a adoptar una otra solución.

⁴⁷ Véase la reserva planteada por el SII ante el párrafo 11 del Comentario al Modelo OECD, al artículo 3 del Modelo OECD.

⁴⁸ A este respecto resulta interesante la situación que se deriva de la aplicación en Canadá de la legislación especial en materia de interpretación de CDI. "Loa sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu. Interprétation. Sens des expressions non définies 3. Par dérogation à toute convention ou à la loi lui donnant effet au Canada, le droit au Canada est tel que les expressions appartenant aux catégories ci-dessous s'entendent, sauf indication contraire du contexte, au sens qu'elles ont pour l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu compte tenu de ses modifications, et non au sens qu'elles avaient pour cette application à la date de la conclusion de la convention ou de sa prise d'effet au Canada si, depuis lors, leur sens pour la même application a changé. Les catégories en question sont :a) les expressions non définies dans la convention;b) les expressions non définies exhaustivement dans la convention; c) les expressions à définir d'après les lois fédérales.1984, ch. 48, art. 3."

⁴⁹ Michael S. Kirsch, The Limits of Administrative Guidance in the Interpretation of Tax Treaties, Notre Dame Law School Legal Studies Research Paper No. 09-02, Texas Law Review, Volume 87, Number 6, 2009.

⁵⁰ Un caso paradigmático en EUA es Crow v. Commissioner 85 T.C. 376 (1985), en que el Tribunal Tributario rechazó de plano un oficio (internal revenue ruling) del SII (IRS) que interpretaba un CDI anticipando un posible litigio por estimar que éste presentaba inconsistencias.

anterior, considerando que la definición de un término en un CDI negociado bilateralmente sobre la base del Modelo OECD, implica necesariamente vincular dicho CDI con la intención implícita de las partes negociadoras de darle al término un sentido y alcance especial sustentado precisamente en el acervo definicional del Modelo OECD y sus Comentarios. Por otra parte, si un término no se encuentra definido en el CDI, puede estimarse que el Modelo OECD y sus Comentarios no son vinculantes, bajo el supuesto que se trata de un término excluido en las negociaciones efectuadas conforme al Modelo OECD. Finalmente, la mayor cantidad de problemas ocurre en caso de tratarse de un término oscuro en que la autoridad administrativa puede interpretar el CDI aplicando sistemáticamente las diversas fuentes contempladas en la CVDT, para lo cual el Modelo OECD y su Comentario requieren un encuadre jurídico preciso.

5.3.- Lamentablemente, se observa que la autoridad administrativa ha oscilado entre las posiciones hermenéuticas referidas anteriormente optando en la práctica por la que refuerza caso a caso su potestad tributaria. Para ese objeto argumenta en sus interpretaciones citando indiscriminadamente los artículos 31 y 32 de la CVDT, dando mayor o menor fuerza vinculante al Modelo OECD y sus Comentarios, según su conveniencia. Este procedimiento es poco aceptable para una recta interpretación de los CDI.

Ilustrativamente, nótese la evolución de este fenómeno en las posiciones del SII vertidas en diversos oficios y circulares en que se desprende una falta de coherencia interpretativa en esta materia. En efecto, fundado en diversos oficios y circulares se desprende que el Modelo OECD y sus Comentarios tienen una fuerza normativa divergente: a) no son jurídicamente vinculantes;⁵¹ b) tienen algún grado de fuerza vinculante como fuente de jurisprudencia y doctrina;⁵² c) no son vinculantes, pero deben encuadrarse derechamente en el artículo 31 de la CVDT;⁵³ d) finalmente, aparecen como vinculantes y deben encuadrarse en el artículo 32 de la CVDT.⁵⁴ Asimismo, se citan supletoriamente definiciones contenidas en reportes de la OECD, sin determinar su fuerza obligatoria como fuente de derecho.⁵⁵

⁵¹Oficio N° 2.890, de 04.08.2005, Subdirección Normativa, Dpto. de Normas Internacionales:..."El único instrumento jurídicamente obligatorio es el texto del Convenio vigente; los Comentarios al Modelo de Convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) no son jurídicamente vinculantes para Chile atendido que nuestro país no es miembro de OCDE ni ha expresado su posición respecto a esos Comentarios...."

⁵² Oficio N° 2521, de 27.08.2007, Subdirección Normativa, Dpto. de Normas Internacionales:..."En los Comentarios de la OCDE al Modelo de Tratado sobre Impuestos a la Renta y al Capital (y al modelo Naciones Unidas), se ha resumido parte importante de la jurisprudencia y doctrina internacional..."

⁵³ Oficio N° 2.176, de 26.04.2009, Subdirección Normativa, Dpto. de Normas Internacionales... Aunque Chile no participó en la elaboración de los Modelos de los Convenios ni es miembro de la OCDE, los comentarios que acompañan a esos modelos reflejan el consenso internacional sobre la materia y pueden servir como parte de los medios de interpretación de un convenio de acuerdo al artículo 31 de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados. La norma citada establece que los tratados deben interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente de sus términos en el contexto del mismo y teniendo en cuenta su objeto y fin, lo que significa que se debe considerar y evaluar la opinión y jurisprudencia de otros órganos con la finalidad de llegar, en la medida de lo posible, a una interpretación internacionalmente común."

⁵⁴ Circular, N°57, 16 Octubre 2009, Beneficiario Efectivo y Normas Antiabuso en los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la Renta y sobre el Patrimonio suscritos por Chile:"3. Dado que los CDTI son tratados internacionales, las normas de interpretación de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados son plenamente aplicables. En tal sentido y como resultado de la aplicación del artículo 31 párrafo 1 de la Convención de Viena, los tratados internacionales deben interpretarse de acuerdo al objeto y propósito que ellos persiguen (interpretación finalista), los cuales en el caso de los CDTI son el evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Asimismo, en relación con el término beneficiario efectivo los CDTI vigentes en Chile han seguido al modelo de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (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

Concluyentemente, tocará a nuestros tribunales de justicia uniformar estas materias, las que estimamos cruciales desde un punto de vista jurídico, para lograr una mejor afinación entre la interpretación de la legislación tributaria doméstica con la legislación especial contenida en los CDI.⁵⁶ En el futuro, los resultados de una recta interpretación de los CDI en sede judicial,⁵⁷ permitirá asimismo definir la extensión de la potestad tributaria de nuestro país frente a otros estados contratantes, habida consideración que la negociación de convenios en materia de tributación internacional tiene como trasfondo potenciales efectos recaudatorios, los que son relevantes para un país en vías de desarrollo como Chile.

CDTI, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32 de la Convención de Viena.”

⁵⁵ Circular, N°57, 16 Octubre 2009, Beneficiario Efectivo y Normas Antiabuso en los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la Renta y sobre el Patrimonio suscritos por Chile. “9 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. 10 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”.

⁵⁶ En nuestro nuevo procedimiento tributario, el artículo 132 del Código Tributario establece el sistema de la Sana Crítica que define diversos elementos subyacentes, tales como las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia, que son relevantes tanto para la valoración de la prueba, como para la formación de la convicción del juez en la dictación de la sentencia. Será fundamental para nuestros tribunales expresar en la sentencia las razones jurídicas emanadas de la CVDT, en virtud de las cuales otorgan o niegan valor como fuente de derecho al Modelo OECD, sus Comentarios y a otros reportes de la OECD, con el fin de zanjar una controversia de doble tributación internacional en aplicación de un CDI vigente en Chile.

⁵⁷ Joel Gonzales Castillo, La fundamentación de la sentencias y la sana critica, Revista Chilena de Derecho Volumen 33 N°1, 2006, p. 105: “La forma en que la sana crítica se está empleando por los tribunales no puede continuar, ya que desgraciadamente muchos jueces amparados en este sistema no cumplen con su deber ineludible de fundamentar adecuadamente sus sentencias. Las consecuencias de esta práctica socavan el sistema judicial mismo desde que, entre otros aspectos, no prestigia a los jueces, estos se ven más expuestos a la crítica interesada y fácil de la parte perdedora y, además, muchas veces produce la indefensión de las partes pues estas no sabrán cómo fundamentar sus recursos ante instancias superiores al no conocer los razonamientos del sentenciador.”