

NO DISCRIMINACIÓN EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

José Madariaga

Master in Tax Law (LL.M.), International Tax Law,
University of London, Queen Mary, United Kingdom.

Abogado,

Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Profesor Diploma Tributación Internacional,

Universidad de Chile,

Facultad de Economía y Negocios.



ABSTRACT

Chile a la fecha ha suscrito un número importante de convenios para evitar la doble imposición, los cuales tienen por objeto proporcionar mecanismos para aminorar la doble imposición internacional y entregar herramientas a las administraciones tributarias para impedir la evasión y elusión tributaria. Asimismo, los convenios proporcionan protección contra medidas tributarias de un Estado que involucren discriminación en contra de nacionales y residentes del otro Estado contratante. El presente artículo analiza el principio de no discriminación tributaria incluido en los modelos de convenio (OCDE y ONU), entregando una descripción de lo acordado por Chile en sus convenios suscritos, los posibles efectos sobre algunas normas tributarias internas y la relación con otras disposiciones legales del ordenamiento jurídico chileno que consagran el principio de no discriminación.

1.- DESCRIPCIÓN Y OBJETIVO DE LA NORMA

El artículo sobre no discriminación en los convenios para evitar la doble imposición (Modelos de convenio OCDE-ONU)¹⁰⁶ trata sobre la eliminación de la discriminación tributaria, en ciertos casos concretos, de nacionales o residentes de un Estado contratante en el otro Estado contratante.

Los convenios para evitar la doble imposición tienen el carácter de tratados internacionales y por lo tanto al ser suscritos por el Poder Ejecutivo, aprobados por el Congreso Nacional y cumplidos los requisitos de promulgación y publicación, se incorporan al orden jurídico interno con el valor de una ley, primando sobre las leyes vigentes que pudieran ser incompatibles con lo acordado en el convenio, mientras éste se encuentre vigente.

De esta forma, la importancia del artículo sobre no discriminación recae en el potencial efecto de derogar las disposiciones legales tributarias locales que vayan en contra de sus principios. Asimismo, la constitución chilena, tras su modificación en el año 2005, establece en el inciso quinto del N° 1 del artículo 54 que “Las disposiciones de un tratado sólo podrán ser derogadas, modificadas, o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo a las normas generales del derecho internacional.”¹⁰⁷ Esta disposición deja en claro que una norma interna no puede derogar, modificar o suspender la aplicación de las disposiciones relativas a no discriminación incorporadas en un convenio para evitar la doble imposición, de modo que en los casos en que exista discrepancia entre ellas, se deberá aplicar la norma pertinente del convenio.¹⁰⁸

Un aspecto relevante se refiere a la interacción que existe entre las norma de no discriminación de los convenios para evitar la doble imposición y otras normas internas en Chile. La relación entre unas y otras no se encuentra claramente expuesta ni en el texto de los modelos de convenio ni en los comentarios a ellos. Esta situación produce incertidumbre respecto de la manera como confluyen distintas disposiciones que tratan sobre no discriminación y que también pueden tener efectos en el ámbito

¹⁰⁶ En ambos modelos de convenios para evitar la doble imposición se contempla la misma redacción, por lo que en el presente artículo todas las referencias a la norma sobre no discriminación comprenden tanto al modelo OCDE como al modelo ONU.

¹⁰⁷ El texto constitucional referido, concuerda con lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita por nuestro país, que dispone en su artículo 27 lo siguiente: “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado...”.

¹⁰⁸ Ver en este respecto Circular del S.I.I. N° 50 del año 2006

tributario. En el caso chileno, como veremos más adelante la propia Constitución Política contempla el principio de igualdad ante la ley e igualdad tributaria. Asimismo, Chile ha suscrito activamente en el último tiempo tratados internacionales de índole comercial y que contemplan expresamente el reconocimiento a un trato no discriminatorio.

Es importante precisar, en un primer acercamiento al artículo sobre no discriminación de los convenios para evitar la doble imposición, que la protección que éste entrega es limitada. Esto se encuentra expresamente señalado en los comentarios al modelo OCDE, donde se indica que los regímenes tributarios diferencian legítimamente a los contribuyentes, en función, por ejemplo, de las obligaciones tributarias o de la capacidad de pago de cada uno de ellos.¹⁰⁹ Por lo tanto, lo que busca esta disposición es conjugar la necesidad de impedir una discriminación injustificada con la de tener en cuenta esas diferencias legítimas.

En el presente artículo analizaremos cada uno de los párrafos contenidos en el artículo de no discriminación del modelo OCDE, las diferencias que se pueden encontrar en los convenios suscritos por Chile y las reservas que el país ha emitido sobre esta disposición en el marco de su acceso a OCDE. Asimismo, se hará una breve referencia a otras disposiciones legales en el país que tienen una vinculación con el principio de no discriminación tributaria.

2.- PRINCIPIOS GENERALES DE LA NORMA

Como su nombre lo señala, el objetivo fundamental de los convenios tributarios es evitar la doble imposición internacional. Sin embargo, estos convenios tienen otras finalidades, como por ejemplo el contrarrestar la evasión y elusión fiscal, a través de las normas de intercambio de información, y de garantizar la no discriminación tributaria en determinadas situaciones. Veremos de qué tipo de discriminación se hacen cargo los convenios para evitar la doble imposición.

“Discriminación encubierta”- “Discriminación indirecta”: Como se señaló, la garantía de no discriminación para nacionales o personas residentes de uno de los Estados contratantes, en los convenios para evitar la doble imposición es limitada. En tal sentido, una primera advertencia que se debe entregar sobre esta norma es que de acuerdo a los comentarios al modelo OCDE, el texto del artículo 24 no se extiende a situaciones de discriminación de carácter “indirecta” (“discriminación encubierta” como veremos más adelante), entendiendo por esta, cuando una medida tributaria

¹⁰⁹ Párrafo 1 comentario OCDE al artículo 24

discrimina no en términos explícitos pero si en sus efectos prácticos en contra de personas comprendidas en el convenio. Por ejemplo, aún cuando el párrafo 1, que versa sobre la discriminación en función de la nacionalidad, impediría que se aplicara un tratamiento diferenciado que encubriera realmente una forma de discriminación en función de la nacionalidad, como por ejemplo un tratamiento discriminatorio de las personas naturales dependiendo de que estuvieran en posesión o no de pasaporte emitido por el Estado, o de que tengan o no derecho a él, no cabría argumentar que las personas no residentes de un Estado determinado comprenden mayoritariamente a personas no nacionales de ese Estado para concluir que, a los efectos de ese párrafo, un régimen distinto basado en la residencia constituye una discriminación indirecta en función de la nacionalidad.¹¹⁰

Cabe indicar que la doctrina internacional hace una distinción entre los conceptos de “discriminación indirecta” y “discriminación encubierta”. En tal contexto, lo antes definido como “discriminación indirecta” corresponde a lo que se denomina “discriminación encubierta”, mientras que la “discriminación indirecta” hace referencia a la situación cuando la medida discriminatoria no afecta a la persona que tiene la protección, por ejemplo el inversionista no residente, sino a una persona relacionada a ella. De acuerdo a esta clasificación en el artículo 24, los párrafos 1 (nacionalidad) y párrafo 3 (establecimiento permanente) cubren situaciones de “discriminación directa”. Por su parte los párrafos 4 (deducción de gastos) y 5 (subsidiarias) se hacen cargo de situaciones de “discriminación indirecta”.¹¹¹

-. *Trato de nación más favorecida*: El trato de nación más favorecida es una de las disposiciones fundamentales sobre la cual se sustenta el principio de no discriminación en los acuerdos comerciales internacionales. Sin embargo, esta disposición no se encuentra contemplada expresamente en el artículo de no discriminación de los convenios para evitar la doble imposición y estos, por lo tanto, no pueden interpretarse en el sentido de exigir el tratamiento de nación más favorecida.¹¹²

En este sentido, los comentarios al modelo OCDE señalan que cuando un Estado haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición que suponga beneficios fiscales para los nacionales o residentes del otro u otros Estados contratantes que sean parte del convenio, los nacionales o residentes de un tercer Estado, no incluidos entre los

¹¹⁰ Párrafo 1 Comentarios OCDE al artículo 24 Modelo OCDE

¹¹¹ General Report IFA volume 93 A IFA 2008

¹¹² Chile expresamente ha acordado en una serie de convenios para evitar la doble imposición cláusulas de nación más favorecida principalmente referentes a los artículos sobre intereses y regalías.

signatarios, no podrán optar a los beneficios del convenio por razón de una cláusula similar sobre no discriminación contenida en el convenio celebrado entre el tercer Estado y el Estado mencionado en primer lugar. Dado que los convenios para evitar la doble imposición se basan en el principio de reciprocidad, el tratamiento tributario concedido por uno de los Estados contratantes en virtud de un convenio a un residente o nacional de otro Estado contratante que sea parte de ese convenio, por razón de la relación económica concreta entre ambos Estados contratantes, no puede extenderse a un residente o nacional de un tercer Estado en virtud de la cláusula de no discriminación del convenio entre el primer y el tercer Estado.¹¹³

3.- ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 24 DEL MODELO OCDE- CONVENIOS CHILENOS

El artículo 24 establece en esencia cuatro criterios que la legislación tributaria de los Estados contratantes no puede utilizar como base para discriminar tributariamente. El primer criterio dice relación con la nacionalidad. El segundo criterio se refiere a los establecimientos permanentes que un residente de un Estado contratante tiene en el otro Estado. El tercer criterio trata de igualdad sobre la deducción de ciertos gastos. Y por último existe un cuarto criterio sobre el tratamiento no discriminatorio sobre subsidiarias de un residente de un Estado contratante en el otro Estado.

Pasaremos a analizar las principales disposiciones de dichos criterios y la posición que Chile ha seguido en sus Convenios para evitar la doble imposición.

3.1.- Párrafo 1 - No discriminación sobre nacionales

Esta disposición garantiza la no discriminación en relación con la tributación de nacionales del otro Estado contratante. La norma del modelo OCDE señala lo siguiente: “Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.”

Lo que este párrafo garantiza es el principio de que cualquier discriminación en materia tributaria, está prohibida en razón de la nacionalidad y que, si hay

¹¹³ Párrafo 2 Comentarios OCDE al artículo 24

reciprocidad, los nacionales de un Estado contratante no pueden recibir en el otro Estado contratante un trato menos favorable que el aplicado a los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones.¹¹⁴

Esta disposición, sin embargo, tiene una importante limitación en su aplicación práctica, ya que expresamente señala que, para efectos del análisis que se debe hacer con el objeto de identificar situaciones discriminatorias, los nacionales se deben encontrar en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.

Los comentarios al modelo OCDE señalan que la expresión “en las mismas condiciones” debe referirse a los contribuyentes (personas naturales, personas jurídicas, *partnerships* y asociaciones) que se encuentren en condiciones de derecho y hecho substancialmente similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación tributaria de carácter general. Por su parte, la expresión “en particular, con respecto a la residencia” trata de precisar que la residencia del contribuyente es uno de los factores relevantes para determinar si los contribuyentes se encuentran en condiciones similares. La expresión “en las mismas condiciones” permitiría por sí sola concluir que no se encuentran en las mismas circunstancias un contribuyente residente y otro no residente de un mismo Estado contratante.¹¹⁵

De esta forma, por ejemplo al aplicar el convenio para evitar la doble imposición entre Chile y España, un nacional residente de España no podría alegar discriminación en contra del impuesto adicional al cual podría estar sujeto (cuando se aplica conforme a lo dispuesto en el convenio), y que podría ser superior a la tasa aplicable sobre la misma renta de acuerdo al impuesto global complementario aplicable a residentes de Chile. Como señalan los comentarios al modelo OCDE, en este caso el nacional español no estaría en las mismas condiciones que un nacional chileno que es residente en el país.

“*Discriminación positiva*”: Considerando que el objetivo esencial de la cláusula es prohibir que un Estado discrimine en contra de los nacionales del otro Estado, nada se opone a que el primer Estado, por consideraciones particulares o por adaptarse a una cláusula particular estipulada en un convenio de doble imposición conceda ciertas

¹¹⁴ El término nacional se encuentra definido en el Modelo de Convenio de OCDE, señalando que: “(g) el término “nacional”, en relación con un Estado contratante, designa a:

- (i) toda persona física que posea la nacionalidad o ciudadanía de este Estado contratante; y
- (ii) toda persona jurídica, *partnership* o asociación constituida conforme a la legislación vigente en este Estado contratante.”

¹¹⁵ Párrafo 7 Comentarios OCDE al artículo 24

ventajas o facilidades a los extranjeros que no se apliquen a sus propios nacionales. Tal como está redactado, el párrafo 1 no impediría la posibilidad de discriminar positivamente a nacionales del otro Estado contratante.

El ámbito subjetivo de esta norma, esto es, a quien se aplica la norma, es más amplio que lo que contempla el convenio mismo, toda vez que se aplica a nacionales de los Estados contratantes aun cuando estos no sean residentes de uno de los Estados contratantes.

Convenios chilenos

En sus convenios para evitar la doble imposición, Chile generalmente ha seguido el modelo OCDE, pero con algunas diferencias que se reflejan en sus reservas y observaciones al artículo 24.

En relación con el párrafo 1 del artículo 24, Chile ha reservado su posición en la segunda frase, que se refiere a la aplicación del principio de no discriminación a nacionales que no son residentes de uno o ambos Estados contratantes. De esta forma, Chile no desea extender el ámbito de aplicación del artículo sobre no discriminación a personas que no pueden obtener los beneficios del convenio, de acuerdo a la regla general del artículo 1, que establece que el convenio se aplica únicamente a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes.¹¹⁶

No obstante esta posición, Chile ha acordado en un número de convenios incluir tal disposición. Este es el caso de los convenios con Corea, España, Portugal, Bélgica y Suiza.

El resto del texto del artículo 24 párrafo 1, en la mayoría de los convenios chilenos, es la misma que la del modelo OCDE y por lo tanto este párrafo se aplica tanto a sociedades como personas naturales e incluye la expresión “en particular con respecto a residencia”. Una excepción la encontramos en el convenio con Francia donde expresamente se establece que el párrafo 1 del artículo 24 es aplicable sólo a personas naturales como resultado de la reserva de Francia al modelo OCDE sobre este párrafo.¹¹⁷

¹¹⁶ El párrafo 89 de los Comentarios OCDE al artículo 24 incorpora la reserva de Chile a este párrafo, señalando: “Chile y el Reino Unido formulan una reserva a la segunda frase del párrafo 1.”

¹¹⁷ El párrafo 88 de los Comentarios OCDE al artículo 24 señala: “Francia desea reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones del párrafo 1 solamente a las personas físicas, habida

3.2.- Párrafo 2 - No discriminación sobre apátridas

El párrafo 2 del artículo 24 entrega una protección similar a la del párrafo 1 a las personas apátridas. Las personas apátridas, son aquellas que no son consideradas como nacionales suyos por ningún Estado, conforme su legislación.¹¹⁸

La disposición del modelo OCDE señala: “Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia.”

La situación de las personas apátridas se encuentra tratada en el convenio sobre el estatuto de los apátridas suscrito en Nueva York, el 28 de septiembre de 1954. El artículo 29 de dicho convenio prescribe que estos deben recibir el mismo trato que el aplicable a nacionales. Siguiendo el espíritu de tal norma, el modelo de convenio OCDE establece que las personas apátridas residentes en uno de los Estados contratantes no podrán estar sujetos a discriminación tributaria en comparación con los nacionales del otro Estado contratante.

Convenios chilenos

Chile a la fecha no ha ratificado el convenio sobre estatuto de apátridas. Junto con Suiza son los únicos países OCDE que se han reservado su derecho a incorporar el párrafo 2 del artículo 24 en sus Convenios. Por lo tanto, el párrafo 2 del artículo 24 del modelo OCDE no ha sido incluido en ninguno de los convenios chilenos que se encuentran actualmente en vigor.¹¹⁹

3.3.- Párrafo 3 - No discriminación sobre establecimientos permanentes

El párrafo 3 del artículo 24 del Modelo OCDE señala: “Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta

cuenta de la jurisprudencia de sus tribunales y del hecho de que los párrafos 3, 4 y 5 ya otorgan a las sociedades garantías muy amplias contra la discriminación.”

¹¹⁸ Artículo 1 Convenio sobre el estatuto de los apátridas suscrito en Nueva York, 28 de septiembre de 1954

¹¹⁹ El párrafo 90 de los Comentarios OCDE al artículo 24 incorpora la reserva de Chile, señalando: “Chile y Suiza se reservan el derecho a no incluir el párrafo 2 en sus convenios.”

disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.”

Este párrafo se hace cargo de evitar cualquier discriminación tributaria que se aplique en el lugar mismo de establecimiento de una empresa. Afecta, por tanto, cualquiera que sea su nacionalidad, a todos los residentes de un Estado contratante que tengan establecimientos permanentes en el otro Estado contratante.

Los comentarios al modelo OCDE indican que este párrafo debe interpretarse en el sentido de que no constituye discriminación gravar, por razones de orden práctico, a las personas no residentes de manera diferente de las personas residentes, siempre que esto no determine una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas. Por la forma negativa en que se ha redactado la disposición, lo único que cuenta es el resultado, permitiéndose adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exige.¹²⁰

De acuerdo a la primera frase del párrafo 3, la imposición de un establecimiento permanente no debe resultar menos favorable en el Estado considerado, que la referente a las empresas de este Estado que ejerzan la misma actividad. El objetivo de esta disposición es suprimir toda discriminación en el trato de los establecimientos permanentes respecto de las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad en relación con los impuestos establecidos sobre actividades empresariales y profesionales.¹²¹ Sin embargo, el Estado contratante no está obligado a extender tratamiento preferencial alguno, que sea dado a los residentes de ese Estado derivado de sus circunstancias personales (por ejemplo, subsidios personales o reducciones impositivas), a los residentes en el otro Estado que posean el establecimiento permanente.

Asimismo, la no discriminación se refiere únicamente a aspectos de tributación, o sea lo que se debe pagar en términos monetarios y no a otros requerimientos de procedimiento que se deban cumplir de acuerdo a la legislación tributaria de uno de los Estados contratantes.¹²²

¹²⁰ Párrafo 34 Comentario OCDE al artículo 24

¹²¹ Párrafo 35 Comentario OCDE al artículo 24

¹²² Klaus Vogel, Double Tax Conventions, article 24,

Los comentarios al modelo OCDE entre sus párrafos 24 y 54 tratan sobre los principales aspectos respecto de los cuales se debe evitar la discriminación, entre los cuales se encuentran:

- a) *Determinación de impuestos*: Dentro del tratamiento no discriminatorio en la determinación de los impuestos de los establecimientos permanentes, los comentarios al modelo OCDE exige que se cumpla con los siguientes puntos:
- Debe reconocerse a los establecimientos permanentes el mismo derecho que la legislación tributaria concede a las empresas residentes a deducir de la renta imponible los gastos de explotación. Esta deducción debe permitirse sin otras restricciones que las impuestas a las empresas residentes.
 - Debe permitirse a los establecimientos permanentes las mismas facilidades en materia de depreciaciones y provisiones.
 - Se debe conceder a los establecimientos permanentes la facultad otorgada en la mayoría de los países a las empresas residentes de trasladar pérdidas comprobadas al cierre de un ejercicio a los resultados de ejercicios siguientes o anteriores dentro de un cierto período de tiempo.
 - Deben aplicarse a los establecimientos permanentes las mismas reglas que a las empresas residentes en lo que se refiere al gravamen de las plusvalías realizadas por la enajenación de los elementos de activo durante o con motivo del cese de la explotación.
- b) *Estructura y tasa de impuestos*: Los comentarios al modelo OCDE tratan de la situación de la imposición de la renta sobre utilidades de sociedades residentes en un Estado cuando esta es determinada con arreglo a una escala de tasas progresivas. Los comentarios indican que dicha escala, en principio, deberá aplicarse también a los establecimientos permanentes situados en este Estado. Por lo tanto, se considera que no sería discriminatorio que el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente tome en cuenta los resultados del conjunto de la sociedad a la que pertenece dicho establecimiento para aplicar las tasas progresivas.¹²³

Los comentarios también se refieren a un tipo de imposición aplicado sobre establecimientos permanentes por algunos países miembros de OCDE que se denomina “*branch tax*” (impuesto a las sucursales). Este impuesto básicamente consiste en aplicar una imposición adicional sobre las utilidades

¹²³ Párrafo 56 Comentario OCDE al artículo 24

de establecimientos permanentes de empresas no residentes en el país, con el fin de equiparar la tributación de estos con el de subsidiarias de sociedades extranjeras, teniendo en cuenta que para algunos países no podría haber imposición sobre los retiros de utilidad de los establecimientos permanentes, ya que con su casa matriz constituyen una misma persona jurídica. Al respecto, los comentarios al modelo OCDE indican que este tipo de tributación adicional sería contrario a lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 24.¹²⁴

Los comentarios hacen una distinción entre el referido impuesto a las sucursales y la imposición que se aplica sobre los montos deducidos al calcular la base imponible del establecimiento permanente, por ejemplo por concepto de intereses (impuesto sobre los intereses aplicado a la sucursal – “*branch level interest tax*”).¹²⁵ Los comentarios señalan que este tipo de imposición quedaría fuera del ámbito del párrafo 3, ya que en este caso el impuesto no se exigiría al propio establecimiento permanente, sino a la empresa a la que se considera que se han pagado los intereses.¹²⁶

- c) *Crédito por impuestos pagados en el exterior/ Extensión a los establecimientos permanentes del beneficio de los Convenios para evitar la doble imposición concluidos con terceros países:* Los comentarios al modelo OCDE, señalan que cuando los beneficios imputables a un establecimiento permanente comprenden rentas extranjeras, se puede conceder a dicho establecimiento, en virtud del mismo principio, el crédito de impuestos extranjeros soportados por estas rentas en el caso de que la legislación interna conceda tal deducción a las empresas residentes. Sin embargo, los mismos comentarios señalan que cuando esta posibilidad no es entregada por la legislación tributaria interna, el problema sería determinar si el establecimiento permanente podría tener derecho a dicho crédito en virtud de las normas del convenio.

Por lo tanto, lo que cabría determinar es si los establecimientos permanentes tienen derecho a los beneficios del convenio, en este caso a las normas de eliminación de doble tributación del artículo 23. Al respecto, la respuesta que dan los comentarios es

¹²⁴ Párrafo 60 Comentario OCDE al artículo 24

¹²⁵ El Convenio entre Chile y EE.UU establece en el párrafo 10 del artículo 11 (intereses) una norma que trata sobre el “*branch level interest tax*” de EE.UU, limitando su imposición a los límites contemplados en el párrafo 2 del artículo 11 del Convenio

¹²⁶ Párrafo 61 Comentario OCDE al artículo 24

que los establecimientos permanentes no son considerados “personas”, por lo que en principio los beneficios del convenio no podrían ser invocados por ellos. Sin embargo, se reconoce que al someter a imposición a los establecimientos permanentes por sus rentas de fuente mundial y no entregar la posibilidad de acreditar los impuestos pagados por él en un tercer Estado se estaría produciendo doble tributación y posiblemente una situación discriminatoria bajo el párrafo 3 del artículo 24.

La situación expuesta no se presentaría en Chile, toda vez que de acuerdo al artículo 38 de la LIR los establecimientos permanentes en Chile se encuentran sometidos a imposición en el país únicamente por sus rentas de fuente chilena. Por lo tanto, no se podría dar una eventual doble tributación internacional por las rentas de fuente extranjera de establecimientos permanentes en Chile de personas no residentes en el país.

Precios de Transferencia: Otro aspecto relevante tratado por los comentarios al modelo OCDE se refiere a las normas de precios de transferencia y el principio de no discriminación. Las normas de precios de transferencia en la mayoría de los países se aplican en relación con transacciones internacionales entre partes relacionadas. Los comentarios al modelo OCDE expresamente señalan que la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, basadas en el criterio de plena competencia (*arm's length*), a las transacciones realizadas por el establecimiento permanente con su sede central (o viceversa) no puede considerarse una contravención del párrafo 3, aún cuando dichas normas no se apliquen a las transacciones internas habidas en una empresa del Estado contratante en el que está situado el establecimiento permanente.¹²⁷

En el caso chileno, el artículo 38 de la LIR que trata sobre precios de transferencia, considera al establecimiento permanente con su casa matriz en el extranjero como partes relacionadas para efectos de esta disposición. Como resultado de la interpretación de los comentarios al modelo OCDE, dicha disposición no sería contraria al párrafo 3 del artículo 24, aun cuando en Chile las normas de precios de transferencia no se aplican a transacciones locales entre partes relacionadas.

Convenios chilenos

De acuerdo al artículo 58 N° 1 de la LIR, las personas naturales o jurídicas no residentes en el país que tengan establecimientos permanentes en Chile se encuentran sometidos al impuesto adicional con tasa del 35% por el total de las rentas de fuente chilena que sus establecimientos permanentes les remesen o sean retiradas.

¹²⁷ Párrafo 42 Comentario a OCDE al artículo 24

Con el fin de mantener la imposición de las remesas realizadas por los establecimientos permanentes en el país, Chile se ha reservado su derecho en todos sus convenios vigentes a seguir aplicando este sistema, sin perjuicio de la disposición de no discriminación. Esto es confirmado por la observación al párrafo 3 del artículo 24 del modelo OCDE donde Chile ha indicado que: “considerando su particular sistema de tributación, Chile retiene su libertad de acción en relación con la tasa y forma de distribución de utilidades por establecimientos permanentes.”¹²⁸

De acuerdo a esta reserva, la aplicación del impuesto adicional sobre el retiro de utilidades desde un establecimiento permanente en Chile se mantiene vigente no pudiendo ser calificado como una disposición discriminatoria. Esta reserva es consistente con la denominada “cláusula Chile”, por medio de la cual, el país se reserva el derecho a seguir aplicando su impuesto adicional sobre los dividendos remesados desde Chile que obtienen no residentes no siendo aplicables sobre ellos los límites del artículo 10 de los convenios (dividendos).

Los convenios con Canadá y EE.UU incluyen una disposición específica que trata sobre el “*branch profit tax*” (impuesto a las utilidades de las sucursales) en línea con sus legislaciones internas. Estos convenios contemplan expresamente la posibilidad de seguir aplicando dicha imposición pero con el límite establecido en el artículo sobre dividendos. Al contemplar esta disposición, se excluye la posibilidad de considerar que el impuesto a las utilidades de las sucursales aplicado en ambos países pueda ser considerado como discriminatorio.¹²⁹

3.4.- Párrafo 4 - No discriminación en la deducción de gastos

El párrafo 4 del artículo 24 del Modelo OCDE señala: “A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 4 del artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.”

¹²⁸ Ver párrafo 90.1 Comentario OCDE al artículo 24.

¹²⁹ Ver párrafo 7 del artículo 10 del Convenio Chile y EE.UU y artículo 10 A “Impuesto a la Agencia” del Convenio Chile-Canadá.

Este párrafo tiene por fin evitar una forma particular de discriminación resultante del hecho de que en ciertos países la deducción de intereses, regalías y otros gastos, es aceptada sin reservas cuando el beneficiario es una persona residente, pero por el contrario está limitada e incluso prohibida cuando este último no es residente.

En este sentido, un punto importante se refiere a las normas internas de subcapitalización. Los comentarios al modelo OCDE señalan expresamente que el párrafo 4 no prohíbe al país del prestatario aplicar sus normas nacionales sobre subcapitalización, en la medida en que estas sean compatibles con el párrafo 1 del artículo 9 (empresas relacionadas) o con el párrafo 6 del artículo 11 (intereses).¹³⁰

Asimismo, se clarifica en los comentarios que el párrafo 4 no prohíbe los requerimientos de información adicional en relación con los pagos efectuados a no residentes, dado que su intención es la de garantizar niveles de cumplimiento y de comprobación similares entre los pagos efectuados a residentes y a no residentes.

Convenios chilenos

Esta disposición es incluida en la mayoría de los convenios chilenos. Sin embargo, no ha sido acordada en los convenios con Canadá, Malasia y Noruega.

Existen algunas normas internas de la LIR que pueden tener implicancias en relación con la protección dada por este párrafo.

a) Deducción de intereses y precios de transferencia: La LIR en sus artículo 37 (agencias en Chile de bancos extranjeros) y 38 inciso 5 establece la posibilidad que el S.I.I. rechace el gasto por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provengan de operaciones crediticias o financieras entre partes relacionadas cuando los montos de estas cantidades no guarden relación con las que se cobran habitualmente en situaciones similares.

Toda vez que este tratamiento no se aplica en relación con transacciones domesticas, cabría determinar si de acuerdo al párrafo 4 del artículo 24, se estaría incurriendo en una discriminación prohibida.

Tal como se señaló anteriormente, en general los comentarios al modelo OCDE interpretan que las normas de precios de transferencia no podrán ser calificadas como discriminatorias, siempre que cumplan con los requisitos contemplados en el mismo

¹³⁰ Párrafo 74 Comentarios OCDE al artículo 24

convenio, en este caso, en el párrafo 1 del artículo 9 y párrafo 6 del artículo 11.¹³¹ De esta forma, la disposición de la LIR no sería discriminatoria siempre y cuando su aplicación se encuentre en concordancia con las normas referidas del convenio.

b) Otra norma de la ley tributaria chilena que puede tener vinculación con las disposiciones de no discriminación del párrafo 4 del artículo 24, se refiere al N° 12 del artículo 31 de la LIR. Dicha norma establece que se podrán deducir como gasto necesario para producir la renta, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de la LIR, principalmente asociados a regalías. Sin embargo, tal deducción procederá hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio.¹³² Esta disposición al limitar la deducción del gasto estrictamente basado en el monto pagado, pero sin hacer referencia alguna al concepto de plena competencia (*arm's length*), podría ser contraria a lo establecido en el párrafo 4 del artículo 24.

De esta forma, aunque no ha sido señalado expresamente por el S.I.I., podría entenderse que cuando un convenio vigente en Chile incluye el párrafo 4 del artículo

¹³¹ El párrafo 1 del artículo 9 del modelo OCDE establece: “1. Cuando a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.”

El párrafo 6 del artículo 11 establece: “6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.”

¹³² En N° 12 del artículo 31 de la LIR establece que el límite establecido no se aplicará cuando, en el ejercicio respectivo, entre el contribuyente y el beneficiario del pago no exista o no haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro. Tampoco se aplicará el límite establecido en el inciso primero de este número, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%.

24, el convenio en si mismo derogaría tácitamente las limitaciones en la deducción del gasto establecida en el N° 12 del artículo 31 LIR.

En algunos convenios que no han incluido el párrafo 4 del artículo 24, Chile ha acordado reglas especiales relativas a la aplicación del N° 12 del artículo 31, por ejemplo, reduciendo la tasa requerida para la aplicación de la deducción, esto es un 30% en el Estado de residencia (por ejemplo, el convenio con Corea) o acordando que tal condición se entiende cumplida cuando el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado contratante (por ejemplo, el convenio con Dinamarca)

3.5.- Párrafo 5 - No discriminación sobre subsidiarias

El párrafo 5 del artículo 24 del Modelo OCDE señala: “Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.”

Este párrafo prohíbe a un Estado contratante tratar de manera menos favorable a una empresa residente cuyo capital sea total o parcialmente, directa o indirectamente poseído o controlado por uno o varios residentes del otro Estado contratante. Dicha disposición y la discriminación que corrige se refiere sólo a la imposición de las empresas y no a la de las personas que posean o controlen el capital de aquellas. Su objeto es asegurar el mismo trato a los residentes de un mismo Estado pero no someter los capitales extranjeros en manos de socios o accionistas a un régimen idéntico al que se aplica a los capitales nacionales.¹³³

Los comentarios al modelo OCDE explican que el párrafo 5 está destinado a garantizar el mismo tratamiento a todas las sociedades residentes con independencia de quien posea o controle su capital pero no busca la igualdad de trato en las distribuciones a residentes y no residentes. Por lo tanto, se clarifica que la obligación de retener el impuesto que recae sobre una sociedad residente en relación con los dividendos pagados a los accionistas no residentes, pero no en relación con los pagados a los residentes, no puede considerarse que contravenga el párrafo 5.¹³⁴

¹³³ Párrafo 76 Comentarios OCDE al artículo 24

¹³⁴ Párrafo 78 Comentarios OCDE al artículo 24

Convenios chilenos

Chile en sus convenios ha seguido, en la mayoría de los casos, la redacción del modelo OCDE en el párrafo 5 del artículo 24. Sin embargo, en algunos convenios, como por ejemplo con Canadá y Brasil, se ha seguido la redacción propuesta en el párrafo 8 de los comentarios al modelo ONU. Dicha norma establece que las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, contratante, no estarán sujetas en el primer Estado a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieran sujetas otras empresas análogas, cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por residentes de terceros países.

En virtud de tal norma, la comparación para determinar si alguna medida tributaria involucra discriminación para subsidiarias de un Estado contratante serían las subsidiarias de una empresa residente en un tercer Estado, limitándose de esta forma, el ámbito de aplicación de la norma.

Norma de sobreendeudamiento en Chile

Un tema que puede generar conflicto respecto de esta disposición y la legislación interna chilena se refiere a la disposición sobre “exceso de endeudamiento” comprendida en el artículo 59 N°1 de la LIR.

La regla general establecida en la LIR sobre remesas de intereses desde Chile al extranjero es que estas se encuentran sujetas a un impuesto de retención en el país del 35%. En relación con pagos a bancos o instituciones financieras, la tasa a aplicar es del 4%. Sin embargo, la ley contempla una imposición especial en caso que el contribuyente que paga el interés se encuentre en una situación de “exceso de endeudamiento”, entendiéndose por este, cuando dicho contribuyente tiene deudas con partes relacionadas y otras establecidas en la ley que superan en tres veces su patrimonio. Cuando tal condición se cumple el exceso de endeudamiento, o sea, la cantidad que supera la proporción aceptada por la ley, se someterá a una imposición del 35%.

Como las normas de sobreendeudamiento en Chile no se refieren al rechazo en la deducción como gasto de los pagos por concepto de intereses, sino que imponen un “impuesto sobre el exceso de endeudamiento” aplicado principalmente en los casos en que existe relación patrimonial entre el deudor y el acreedor, el párrafo 5 del artículo 24 podría ser relevante.

A través del oficio N° 3939 de 2004 el S.I.I. entregó algunas luces respecto a su entendimiento de este impuesto y su relación con los convenios para evitar la doble imposición. En dicho oficio el S.I.I. clarificó que este impuesto se aplica a una persona residente en Chile y por lo tanto las rebajas de tasas previstas en el artículo 11 del convenio con Canadá no eran aplicables.

Ya que la subsidiaria de la empresa no residente en Chile es el sujeto del impuesto, el párrafo 5 del artículo 24 podría tener aplicación sobre esta imposición. Con el fin de examinar si dicha norma contraviene el párrafo 5 del artículo 24, y tal como se señaló en relación con la discriminación sobre establecimientos permanentes, habría que determinar si dicha disposición se aplica en concordancia con las normas de precios de transferencia del párrafo 1 del artículo 9 o del párrafo 6 del artículo 11.¹³⁵

3.6.- Párrafo 6 - Ámbito de aplicación del artículo sobre no discriminación

El ámbito de aplicación del artículo de no discriminación incluye una disposición que extiende los impuestos que se encuentran comprendidos en él. De esta forma, el artículo sobre no discriminación no se limita a los impuestos cubiertos bajo el artículo 2 (impuestos a la renta y al patrimonio), incluyendo todo tipo de impuestos, cualquiera que sea su naturaleza y denominación, percibidos por o en beneficio del Estado, sus subdivisiones políticas o entidades locales.¹³⁶

Convenios Chilenos

Chile ha reservado su posición en el párrafo 6 del artículo 24 y por lo tanto mantiene su derecho a restringir el ámbito de aplicación del artículo 24 a los impuestos comprendidos en el convenio. Algunas excepciones a este principio se encuentran en los convenios suscritos con EE.UU, Australia y México. En el convenio con EE.UU se establece que las disposiciones del artículo 24 se aplican a los impuestos de todo tipo y descripción pero incluyendo una cláusula *grandfathering* sobre los impuestos no comprendidos en el convenio.

En los convenios con Australia y México, Chile acordó aplicar el artículo sobre no discriminación al impuesto al valor agregado.

¹³⁵ Párrafo 76 Comentarios OCDE al artículo 24

¹³⁶ El artículo 2 en los modelos de convenios de OCDE y de ONU comprenden de manera general a los impuestos a la renta y al patrimonio.

4.- CLÁUSULAS GRANDFATHERING

Este tipo de disposiciones tienen por objeto establecer que las disposiciones de no discriminación de los convenios no afectarán las normas preexistentes a la entrada en vigor del mismo y que pueden estar en contravención a sus disposiciones. Chile ha acordado en algunos de sus convenios este tipo de disposiciones. Tal regla se encuentra, por ejemplo, en los convenios con Dinamarca y Corea.¹³⁷

En el convenio con EE.UU se precisa que las normas de no discriminación no se aplicarán, respecto de los impuestos no comprendidos en el convenio, a ninguna de las leyes tributarias de los Estados contratantes que se encuentran vigentes a la fecha de suscripción del convenio.¹³⁸

5.- OTRAS NORMAS LEGALES CHILENAS QUE RECONOCEN EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN TRIBUTARIA

5.1.- Principio de no discriminación en la Constitución Política

La Constitución chilena contiene una serie de disposiciones que reconocen el principio de no discriminación. Entre estas se encuentran el N° 2 del artículo 19 que garantiza la igualdad ante la ley y que establece expresamente que ni la ley ni autoridad alguna podrá establecer diferencias arbitrarias.

En un ámbito estrictamente tributario el reconocimiento del principio de la igualdad se encuentra consagrado en el N° 20 del artículo 19, que garantiza la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. Se establece, además, que en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Asimismo, el N° 22 del artículo 19 garantiza la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica. Sólo en virtud de una ley y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios a favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otra.

¹³⁷ El N°4 del Protocolo del Convenio entre Chile y Dinamarca establece: “Nada de lo dispuesto en el Artículo 24 de este Convenio afectará la continuación, renovación o enmienda de una disposición existente a la 27 época de la suscripción del Convenio que sea disconforme a lo dispuesto en dicho Artículo.”

¹³⁸ Párrafo 6 del artículo 25 Convenio entre Chile y EE.UU

En esencia, el principio de igualdad ante la ley consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes.¹³⁹

Es interesante tener en cuenta como la jurisprudencia de la Corte Suprema ha entendido estos principios constitucionales en materia tributaria. Un caso que llama la atención se refiere al antiguo artículo 37 de la LIR.¹⁴⁰ En virtud de dicho artículo las agencias de bancos extranjeros en Chile debían pagar un impuesto mínimo de primera categoría que se determinaba en base al volumen de sus depósitos.

En fallo sobre recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de fecha 18 de octubre de 1996 la Corte Suprema señaló que aun cuando la constitución hace referencia en diversas disposiciones a la garantía de igualdad, sólo corresponde en materia tributaria, referirse a lo dispuesto en el N° 20 del Artículo 19, ya que la constitución a través de dicha norma hace referencia exclusiva y específica a impuestos. En el fondo del fallo, la Corte señaló que como consecuencia el principio de igualdad tributaria se aplica en el sentido de que todos quienes se encuentren en idénticas condiciones deben ser gravados tributariamente de la misma manera. Por lo tanto, la Corte entiende que "el concepto de igualdad debe entenderse referido a las personas que se encuentren en las mismas o análogas condiciones, por lo que al impuesto que se impugna no puede atribuírsele un carácter individual sino de universalidad relativa." Finalmente, la Corte desestimó el recurso señalando que las empresas extranjeras podrían haber optado a constituirse como sociedades anónimas chilenas y por lo tanto, las agencias de bancos extranjeros no estaban en iguales condiciones para ser comparadas con sociedades chilenas.

La sentencia referida da cuenta de una situación de tratamiento especial sobre establecimientos permanentes que podría entenderse comprendida dentro del párrafo 4 del artículo 24 (discriminación sobre establecimiento permanente). Sería interesante saber cuál sería la opinión de la Corte al aplicar dicho artículo de algún convenio para evitar la doble imposición, a una norma como la del antiguo artículo 37 de la LIR. Sin embargo, pareciese que, para este caso en particular, el artículo 24 de los convenios sería más amplio que el principio constitucional de igualdad tributaria, considerando que el convenio expresamente señala que al determinar la discriminación sobre un

¹³⁹ Los Tributos en la Constitución, pag. 106 Eugenio Evans Espiñeira.

¹⁴⁰ Corte Suprema 18 de Octubre 1996 Recurso de inaplicabilidad. Ingreso No. 287-96 The First National Bank of Boston.

establecimiento permanente se debe comparar el tratamiento tributario aplicado al establecimiento permanente con el que se aplica a una sociedad residente en el país.

5.2.- Acuerdos comerciales internacionales

Chile ha suscrito en el último tiempo, una cantidad importante de acuerdos comerciales internacionales. Dentro de estos acuerdos se encuentran los tratados de libre comercio y acuerdos de protección de inversiones. Asimismo, Chile es parte de OMC y en tal contexto ha ratificado los acuerdos internacionales referidos a dicha organización y que incluyen el reconocimiento al principio de no discriminación, entre los que se encuentra el GATT y el GATS.

Un aspecto relevante es determinar la relación que existe entre los convenios para evitar la doble imposición y los acuerdos comerciales internacionales, incluyendo las obligaciones de los acuerdos de OMC.

En general los acuerdos comerciales se basan en dos principios fundamentales: el trato nacional y el trato de nación más favorecida.

De acuerdo al principio del trato nacional los países se comprometen a entregar a empresas e inversionistas extranjeros un tratamiento no menos favorable que el acordado para las empresas o inversionistas locales. Este principio se encuentra en el artículo III del GATT y tiene por objeto asegurar que medidas de carácter tributarias u otras cargas no sean utilizadas para fomentar políticas proteccionistas. El párrafo 1 del artículo III señala: “Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.”

Por su parte, el párrafo 2 del artículo III del GATT exige que “Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1”

De acuerdo las normas del trato de nación más favorecida, que se encuentran en el artículo I del GATT establece que los países acuerdan entregar a empresas e inversionistas del otro país un tratamiento no menos favorable que el que se entrega a las empresas o inversionistas de cualquier otro país. Se señala que “cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado.”

Sin embargo, la normativa del GATT reconoce que los países pueden reducir los obstáculos arancelarios y de otra índole al comercio con carácter preferencial en virtud de acuerdos regionales. No hay obligación de extender a otros países las tasas más bajas o la entrada en franquicia aplicables al comercio entre las partes en acuerdos regionales. (Artículo XXIV del GATT)

Si se toman los principios establecidos en los acuerdos comerciales se podría concluir que estos tienen un potencial de influir de manera importante en los impuestos a la renta de los países y en particular en lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición. Sin embargo, es conveniente precisar cuáles son los límites entre las normas de no discriminación en materia de tratados comerciales y los convenios para evitar la doble imposición.

En general, los acuerdos comerciales, con excepción del acuerdo de la comunidad europea, que incorporan normas de trato nacional y de nación más favorecida tradicionalmente se aplican en relación con impuestos indirectos, esto es, impuestos sobre el consumo de bienes y servicios como el IVA. De esta forma, en términos generales la imposición directa, por ejemplo los impuestos a la renta sobre personas naturales y jurídicas no se encuentran comprendidas dentro del ámbito de aplicación de dichos acuerdos. Sin embargo, esto no es del todo claro en la actualidad considerando fallos de la OMC en relación con medidas tributarias sobre impuestos directos que han sido interpretados como cubiertos por los principio de no discriminación de las reglas del GATT.¹⁴¹

Asimismo, otra limitante que se podría encontrar para aplicar acuerdos comerciales a medidas de imposición directa se refiere al hecho que la mayoría de estos acuerdos contienen normas expresas que excluyen de su ámbito de aplicación a lo acordado en

¹⁴¹ Caso resuelto por el panel de OMC sobre el tratamiento tributario de *Foreign Sales Corporations* en EE.UU

convenios para evitar la doble imposición.¹⁴² De esta forma, los Estados partes de un convenio para evitar la doble imposición podrían acordar en tales convenios no prohibir la aplicación de impuestos discriminatorios, aunque tal imposición sea contraria a los principios contemplados en los acuerdos comerciales.¹⁴³

Un acuerdo que trata sobre la relación entre los convenios para evitar la doble imposición y sus normas es el GATS (Acuerdo General sobre comercio de los servicios).

El párrafo 3 del artículo XXII del GATS establece que las controversias sobre la aplicación del artículo XVII del Acuerdo, relativo al principio de trato nacional, no pueden resolverse mediante la aplicación de los mecanismos de resolución de controversias establecidos en los artículos XXII y XXIII del Acuerdo si la medida controvertida “está comprendida en el ámbito de un acuerdo internacional entre ellos destinado a evitar la doble imposición”. En caso de desacuerdo acerca de si una medida “pertenece al ámbito” de un acuerdo internacional de ese tipo, el párrafo 3 establece que los Estados afectados podrán plantear la cuestión ante el Consejo del Comercio de Servicios, que la someterá a un arbitraje vinculante. Una nota a pie de página al párrafo 3 contiene, sin embargo, la importante excepción de que si la controversia se refiere a un acuerdo internacional “ya existente en el momento de la entrada en vigor” del Acuerdo, la cuestión solo podrá someterse al Consejo del Comercio de Servicios mediando el consentimiento de ambos Estados.

En el párrafo 93 de los comentarios OCDE al artículo 25 (Procedimiento de acuerdo mutuo), se propone una disposición para ser acordada bilateralmente en las negociaciones de los convenios para evitar la doble imposición, por medio de la cual, los Estados contratantes pueden extender bilateralmente la aplicación de la nota a pie de página al párrafo 3 del artículo XXII del GATS, a los convenios suscritos después de la entrada en vigor del GATS. Esta disposición ha sido acordada por Chile en la mayoría de sus convenios para evitar la doble imposición, estableciendo expresamente que las partes se someterán al arbitraje contemplado en el GATS, sólo con consentimiento de los Estados contratantes.

¹⁴² Ver un ejemplo limitado de esta disposición en el artículo 23.3 “Tributación” del tratado de libre comercio entre Chile y EE.UU.

¹⁴³ What can trade teach tax? Examining Reform options for Art. 24 (Non Discrimination) of the OECD Model. Arthur Cockfield and Brian Arnold

