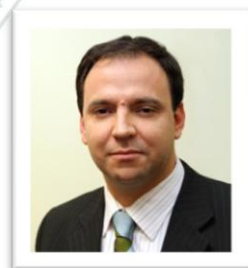


CLÁUSULAS DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS EN CONVENIOS DE DTI

Alberto Cuevas Ozimica

Magister en Planificación y Gestión Tributaria,
Abogado,
Profesor del Magister en Tributación
Facultad de Economía y Negocios
Universidad de Chile



ABSTRACT

Las Cláusulas de Limitación de Beneficios en los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, con la finalidad de combatir el treaty shopping o uso indebido de dichos Convenios (por sujetos que no son sus destinatarios previstos) restringen el ámbito de aplicación subjetivo de tales Convenios. Es decir, disminuyen el universo de sujetos habilitados para acceder a sus beneficios, por la vía de hacer más exigente su calificación como beneficiarios. En definitiva, en virtud de estas Cláusulas, no basta que se trate de personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes y que se encuentren sujetas a tributación por su renta mundial en el Estado de Residencia, sino que deben cumplir requisitos adicionales que les permitan ser considerados como “personas calificadas” acreditando ciertos vínculos especiales con el Estado de Residencia, o justificar la existencia de motivos económicos legítimos para obtener las rentas en ese Estado. Estas Cláusulas, cuya aplicación se volverá una realidad en nuestro país cuando entre en vigencia el Convenio Chile-USA, exigirán a los sujetos que quieran gozar de los beneficios del Convenio tanto en Chile como en los Estados Unidos de América, estar en condiciones de acreditar que sus actividades no dan cuenta de estructuras destinadas principal o exclusivamente a utilizar tales beneficios y que responden a vínculos reales con el Estado de Residencia o motivos económicos, de negocios o empresariales justificados.

1.- INTRODUCCIÓN

El artículo 1, sobre “Persons Covered”, del Capítulo I denominado “Scope of the Convention”, del Modelo de Convenio de la OCDE²⁵, reza lo siguiente: “This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States”.

Esta definición o regla, es decir, que los beneficios del Convenio sólo pueden ser invocados por aquellas personas que tengan la calidad de residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, constituye a nuestro juicio, la primera protección para evitar el uso inapropiado o indebido del mismo Convenio, sin perjuicio de lo cual, suele ser también la causa que explica buena parte de las conductas que podrían ser calificadas como abusivas.

Decimos que es la primera protección o salvaguardia, porque los Estados Contratantes, al suscribir un Convenio, buscan, sobre la base de la reciprocidad, que los beneficios del mismo, que en buena parte se traducen en que el Estado Fuente de las rentas o Situación de los bienes o el patrimonio, vea limitada total o parcialmente su potestad para gravar con impuestos tales rentas, bienes o patrimonio, sean invocados por sus respectivos residentes y no por residentes de terceros Estados. La renuncia o limitación a la potestad de aplicar impuestos, puede ser explicada por los beneficios que los residentes de un Estado Contratante obtienen al quedar liberados de tributación por las rentas provenientes o por los bienes o el patrimonio situado en el otro Estado Contratante. A su vez, como contrapartida, el Estado que limita su potestad de gravar, podrá en principio, aplicar impuestos sin limitación alguna respecto de las rentas que obtengan sus propios residentes y que tengan su fuente en el otro Estado Contratante.

No cabe duda que si residentes de terceros Estados, que no han sido parte de la respectiva negociación ni han efectuado entre sí concesiones recíprocas, logran invocar los beneficios del Convenio de que se trate por la vía de adquirir la calidad de residentes en uno de los Estados Contratantes sólo para esos efectos, ello puede resultar contrario a la voluntad y previsión de tales Estados, e incluso significarles una pérdida de recaudación de impuestos que no tendrá su contrapartida en beneficio alguno tanto para el propio Estado como para sus residentes.

Es por lo anterior, que junto con afirmar que la definición del ámbito de aplicación personal es la primera salvaguardia para un uso adecuado del Convenio, decimos también que es una de las principales explicaciones de las distintas figuras abusivas que se pueden producir. Esto se explica por dos razones muy simples, a saber; primero,

²⁵ Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD, July 2010.

porque al definir qué se entiende por “personas”, que como vimos es uno de los elementos del ámbito de aplicación personal, el propio Modelo de la OCDE señala en su artículo 3, párrafo 1., letra a), que incluye a las personas naturales (individual), sociedades (company) y cualquier otro cuerpo o grupo de personas (any other body of persons). No cabe duda que tanto las sociedades como otras entidades colectivas son, en muchos casos, relativamente fáciles de constituir. Es más, hemos visto recientemente en nuestro propio país iniciativas que buscan simplificar y evitar costos y demoras en la constitución de sociedades. Luego, en segundo lugar, además de lo relativamente fácil y barato que resulta constituir sociedades, el mismo Modelo de Convenio, ahora definiendo la expresión “residente”, dispone en su artículo 4, que para los fines del mismo, el término “residente de un Estado Contratante”, significa cualquier persona que, de acuerdo a las leyes de ese Estado, sea responsable de impuestos (liable to tax) en él, en razón de su domicilio (domicile), residencia (residence), sede de dirección (place of management), o cualquier otro criterio de similar naturaleza. En cuanto interesa para los efectos de este trabajo, debemos destacar que esa responsabilidad frente a los impuestos, para que se pueda hablar de residencia, no debe estar limitada a las rentas cuya fuente se encuentre en ese Estado, es decir, debe tratarse de una responsabilidad tributaria ilimitada o sobre la renta mundial del contribuyente.²⁶ Respecto de este segundo aspecto, surge entonces la pregunta sobre cuándo una sociedad se entiende domiciliada, residente o con sede de dirección en un determinado Estado o qué otros criterios de similar naturaleza podrían utilizarse por los Estados para estos efectos.

En general, para los efectos de determinar cuándo una sociedad se considera residente en un Estado, las distintas legislaciones domésticas han utilizado 2 criterios contradictorios. El primero de ellos, que podríamos calificar como el más común y que

²⁶ Esta exigencia de sujeción por renta mundial, parece imponerse sólo en abstracto, es decir, no se exige que efectivamente se produzca la tributación. En este sentido, ciertas estructuras podrían producir el efecto práctico de evitar el gravamen, por ejemplo, concentrando tantos gastos en el Estado de que se trate que la tributación en el hecho no se produzca, sin perjuicio de lo cual no se perdería la calidad de residente para fines del Convenio respectivo. Algunos Estados, para evitar estos problemas, han incluido en los Convenios celebrados cláusulas de sujeción efectiva (subject to tax clauses), en virtud de las cuales los beneficios del Convenio se aplican solamente si la renta se grava efectivamente en el Estado de la residencia o fuente, dependiendo del caso. Ejemplos de este tipo de cláusulas se pueden encontrar en los convenios suscritos por Alemania. Sobre esta materia se recomienda la lectura de los párrafos 8.2 y 8.3 de los Comentarios del artículo 4, del Modelo OCDE, que se refiere a la interpretación de la segunda frase de dicho artículo, la que tendría por finalidad excluir del concepto de residente a las personas que no se encuentran sujetas a una tributación comprensiva (full liability to tax) en un Estado, excluyéndose por tanto del ámbito de aplicación del Modelo a los residentes de Estados que adoptan en su legislación tributaria un principio territorial.

de hecho es el utilizado por la legislación chilena, consiste en considerar residentes para fines tributarios y aplicar en consecuencia la tributación sobre la renta mundial de esta clase de contribuyentes, a las sociedades y demás personas jurídicas constituidas en Chile (**place of incorporation**)²⁷. Por el contrario, tienen tratamiento de no residentes en Chile todas aquellas sociedades o personas jurídicas constituidas en el extranjero, aún cuando se hayan constituido conforme a la ley chilena o fijen su domicilio en Chile. Como se aprecia en este punto, se trata de un criterio formal cuya justificación principal radica en que resulta razonable considerar residentes en un Estado a las sociedades constituidas en él, porque es precisamente la legislación interna de ese Estado la que ha permitido su nacimiento a la vida del derecho. Esto, de algún modo equivale a lo que para las personas naturales sería la nacionalidad. Es más, aunque con un alcance más limitado, el propio Modelo de Convenio señala en su artículo 3, párrafo 1., letra g), literal (ii) que el término “nacional”, en relación con un Estado Contratante, significa cualquier persona o entidad legal, sociedad de personas²⁸ (**partnership**) o asociación cuyo estatus como tal proviene de las leyes vigentes en ese estado Contratante.

El segundo criterio que se ha utilizado en el derecho comparado para fijar la residencia de las sociedades, consiste en que, prescindiendo de su lugar de constitución, se les considera residentes para efectos fiscales en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva (**place of effective management**)²⁹. Este criterio, que podríamos llamar “material” o de “sede fáctica” (por oposición a “formal” o “sede estatutaria”), se basa esencialmente en que más allá del lugar de constitución, el elemento que debe utilizarse para fines de considerar residente a una sociedad en un determinado Estado, es su vinculación fáctica o de hecho con ese Estado.

En resumen, tanto el concepto de “**persona**” como el de “**residente**”, al que nos hemos referido con algo más de detalle, son en sí mismos la primera barrera protectora en la búsqueda del uso adecuado de los convenios. Sin embargo, especialmente cuando se trata de sociedades, compañías y, en general, de personas jurídicas, en muchos casos el concepto de persona residente resulta insuficiente.

²⁷ Sobre esta materia, se recomienda consultar: Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, La Haya, 2002.

²⁸ No se usa en esta parte la expresión “sociedades de personas”, en los términos que define en su artículo 2, N°6, nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta, sino sólo como una de las posibles traducciones que podría darse a la expresión anglosajona “partnership”.

²⁹ Japón y Corea han planteado una reserva respecto de las disposiciones del artículo 4 y de otros artículos del Modelo de la OCDE que se refieran directa o indirectamente al “place of effective management”, señalando que en lugar de esa expresión, ellos desean usar en los convenios que suscriban el término “head or main office.”

Como hemos visto, los convenios que siguen la definición del artículo 4 del Modelo OCDE, contendrían una definición un tanto más exigente o que, dicho de otro modo, dificultaría la aplicación de estructuras de treaty shopping, ello porque además de exigir que la sujeción tributaria lo sea por la renta mundial que el contribuyente obtenga en un determinado Estado, requiere que dicha sujeción sea de una naturaleza tal que dé cuenta de una vinculación fáctica o de hecho entre el sujeto y el Estado. En este caso, no tendría cabida el criterio de sujeción “**lugar de constitución**”, porque el vínculo con el Estado de Residencia sería meramente formal o jurídico. Por otra parte, otros convenios incluyen expresamente el “**lugar de constitución**” como criterio de sujeción habilitante para acceder a los beneficios del mismo o, lo que es igual, basta con que la legislación interna del Estado Contratante de que se trate utilice dicho criterio como determinante de una responsabilidad tributaria ilimitada o sobre la renta mundial del contribuyente. En el último caso, es decir, cuando el lugar de constitución determina la calificación de residente y, por lo tanto, el acceso a los beneficios de un determinado convenio, se facilita la realización de estructuras treaty shopping. De este modo, las características propias de las sociedades, es decir, su relativa facilidad de constitución o creación, establecimiento y traslado, sumado a la utilización del lugar de constitución como criterio de sujeción para los fines de determinar la residencia, han llevado a la necesidad, para evitar un uso inapropiado de los convenios, de establecer cláusulas especiales que limitan el acceso total o parcial a sus beneficios, las que se aplican, como parece obvio, especialmente a las sociedades y demás personas jurídicas o entes colectivos.³⁰

Lo señalado hasta aquí, se puede resumir de la siguiente forma:

- a) Para acceder a los beneficios de un convenio, desde el punto de vista del ámbito de aplicación subjetivo, se debe ser en primer lugar, “**persona**”. Sin embargo, en general esta expresión ha sido definida en términos bastante amplios, de modo que resulta sencillo cumplir con este requisito. Desde luego, las sociedades y demás personas jurídicas lo cumplen con relativa facilidad;
- b) Pero no basta con ser persona. Para acceder a los beneficios de un determinado Convenio, se debe ser además, una persona “**residente**” en uno o en ambos Estados Contratantes. Hemos visto que el Modelo de la OCDE

³⁰ Para un análisis más detallado de esta problemática, se recomienda la lectura del excelente trabajo: “Las Cláusulas de Limitación de Beneficios en los Convenios para Evitar la Doble Imposición”, Félix Vergara Borrego, Universidad Autónoma de Madrid, Investigaciones Jurídicas, N°103, Instituto de Estudios Fiscales de España, 2003.

deja a las legislaciones internas de los Estados la selección de los criterios de sujeción respectivos;

- c) Además de ser persona residente, el Modelo de la OCDE exige que el criterio de sujeción seleccionado, determine que el sujeto quede afecto a impuestos en el Estado de que se trate por su **“renta mundial”**, es decir, debe tratarse de una sujeción que tenga como consecuencia la aplicación de un régimen de responsabilidad tributaria ilimitada, es decir, que no se encuentre restringida a las rentas cuyas fuentes se encuentren situadas en ese Estado. Salvo en aquellos casos en que se haya previsto expresamente lo contrario en el convenio respectivo, esta sujeción es más bien abstracta, es decir, no implica necesariamente que las rentas se graven efectivamente en ese Estado, ello como consecuencia de alguna exención, normas internas sobre deducción de gastos, etc.;
- d) En el caso de las sociedades o compañías, buena parte de los Estados han seguido la tendencia de establecer como factor de conexión o sujeción en los términos de la letra anterior, el **“lugar de constitución”** o **“place of incorporation”**. Este criterio, que atiende a la sede formal o estatutaria, prescinde de la sede real o fáctica (**place of effective management**), de modo que su utilización favorecería o a lo menos haría más simple y menos riesgosa la utilización de estructuras treaty shopping, es decir, aquellas formas de estructurar negocios con la única o principal finalidad de utilizar los beneficios de un convenio que en principio no resultaba aplicable.
- Para soslayar estos problemas, que surgen principalmente de la definición del ámbito de aplicación subjetivo que se decida utilizar en los convenios en particular, y muy especialmente de la adopción del lugar de constitución como factor o principio de sujeción tributaria sobre renta mundial para las sociedades, los Estados Unidos de América, en los convenios que ha suscrito o renegociado en los últimos años, según se ha reflejado en su Modelo de Convenio y las Explicaciones Técnicas del mismo, ha incluido cláusulas especiales denominadas **“Cláusulas de Limitación de Beneficios”** o **“Limitation on Benefits Clauses”**, en virtud de las cuales no basta con ser residente ni estar sujeto a tributación sobre renta mundial para invocar los beneficios de un determinado convenio, sino que además, se debe tener la calidad de **“persona calificada”** o **“qualified person”**, es decir, se debe cumplir con las hipótesis fijadas por cláusulas especiales que sólo permiten acceder a tales beneficios a personas residentes que tengan un vínculo real o fáctico suficiente con el territorio del Estado de residencia, o, si no se logra adquirir o justificar localidad de persona calificada, se deben acreditar

motivos económicos que justifiquen más allá de la mera finalidad de acceder a los beneficios del convenio, la obtención en ese determinado Estado de las rentas provenientes del Estado de la fuente, en cuyo caso, sólo respecto de esas determinadas rentas, habrá lugar a invocar los beneficios del convenio.

Conviene destacar en esta introducción, aunque no nos referiremos mayormente a este punto, que existen otras normas en los convenios que buscan evitar un uso indebido de sus beneficios. Un ejemplo relevante lo constituye el concepto de “**beneficiario efectivo**”, introducido al Modelo de la OCDE en 1977, y cuya aplicación queda en ese Modelo restringida a los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías). En el caso chileno, la aplicación de dicho concepto se ha extendido en el Convenio con Malasia a las rentas por servicios técnicos a que se refiere su artículo 14. Por otra parte, los Comentarios al Modelo se refieren a una norma de exclusión de los beneficios del Convenio respecto de los dividendos, intereses, regalías y otras rentas (del artículo 21), cuando el objetivo principal del sujeto al participar en las operaciones que las generan ha sido favorecerse con tales beneficios. Esta norma se explica con la justificación de que los beneficios del Convenio no deben ser otorgados cuando uno de los propósitos principales para realizar determinadas operaciones ha sido asegurar un tratamiento tributario más favorable. Este tipo de cláusulas se han incorporado en todos los Convenios suscritos por Chile respecto de intereses y regalías. También se han incluido en la mayor parte de ellos en el caso de los dividendos.³¹

2.- CLÁUSULAS DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS

2.1.- Objeto

Las Explicaciones Técnicas del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta de los Estados Unidos de América (en adelante US Model)³², señalan respecto de las

³¹ Sobre estas materias, se recomienda ver Circular 57, de 16 de octubre de 2009, del Servicio de Impuestos Internos.

³² El 15 de noviembre de 2006, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, publicó una nueva versión de Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta de ese país y su Modelo de Explicación Técnica. Estos modelos son utilizados por los Estados Unidos de América como punto de partida en las negociaciones bilaterales que emprende con otros Estados sobre la materia. Ambos textos son de la mayor relevancia práctica, dado que reflejan, por una parte, los cambios en la legislación doméstica de dicho Estado y su política de celebración de tratados tributarios.

cláusulas que establece su artículo 22, que buscan asegurar que los beneficios garantizados por el Convenio, es decir, la liberación total o parcial de la tributación respectiva en el Estado de la Fuente, sean utilizados por los beneficiarios previstos (personas residentes del otro Estado Contratante), por lo que no pueden extenderse a residentes de terceros Estados que no tienen un motivo económico justificado o negocio sustancial en él (**real business purpose**), o un vínculo suficiente con el Estado de su residencia (**sufficient nexus with the State of Residence**).

Como hemos comentado, una persona residente de un tercer Estado podría establecer o constituir una entidad o sociedad residente en un Estado Contratante con la finalidad de obtener la renta desde el otro Estado Contratante, utilizando de ese modo los beneficios que el Estado de la Fuente concede respecto de esa renta (exención o tributación limitada). Las Explicaciones Técnicas comentadas señalan que en ausencia de lo dispuesto en el artículo 22 del US Model, la entidad o sociedad referida tendría derecho a invocar tales beneficios en calidad de residente conforme a la definición del artículo 4 y a la naturaleza de la renta de que se trate.

En el caso de Convenio recientemente suscrito entre los gobiernos de Chile y los Estados Unidos de América (en adelante Convenio Chile-USA), estas cláusulas fueron recogidas en su artículo 24.³³

2.2.- Efectos

Estas cláusulas, de no cumplirse los supuestos de hecho que establecen, impiden que puedan aplicarse respecto del sujeto de que se trata o de la renta en particular, aquellas disposiciones del Convenio que establecen la liberación de impuestos o una tributación limitada en el Estado de la Fuente. En consecuencia, el efecto principal de estas cláusulas consiste en limitar o restringir las disposiciones de un Convenio cuya aplicación podría ser invocada por un determinado sujeto. Sin embargo, se debe hacer notar que el ámbito específico de aplicación de estas cláusulas podría variar de un convenio a otro, extendiendo sus efectos no sólo respecto de aquellas disposiciones del mismo que establezcan liberaciones o límites al gravamen en el Estado de la Fuente, sino que a otras cláusulas del mismo que establezcan otra clase de beneficios.

Las Explicaciones Técnicas del párrafo 1, del artículo 22, del US Model, señalan que los beneficios del Convenio que pueden no resultar aplicables en virtud de estas

³³ Este Convenio fue firmado por las autoridades competentes el 4 de febrero de 2010, en la ciudad de Washington, Estados Unidos de América. Con fecha 25 de febrero de 2011, las partes intercambiaron notas diplomáticas para corregirlo. Por no haberse cumplido a la fecha los trámites de rigor, este Convenio aún no entra en vigor.

cláusulas consisten en todas las limitaciones a la tributación en el Estado de la Fuente de acuerdo a los artículos 6 a 21; la eliminación de la doble tributación de acuerdo al artículo 23 y la protección contra la discriminación establecida en el artículo 24. Igualmente, señala que hay en el Convenio disposiciones cuya aplicación no se ve afectada por estas cláusulas. Ello sucedería en el caso de los artículos 25 (procedimiento de acuerdo mutuo) y 27 (agentes diplomáticos y oficiales consulares).

2.3.- Sujetos a quienes afectan

Por regla general, la aplicación de estas cláusulas afecta a sujetos o personas distintas de las personas naturales o físicas (individuales). Por ello, puede decirse en general que en cuanto una persona natural tenga domicilio o residencia de acuerdo al Convenio en uno o en ambos Estados Contratantes, estará habilitada para invocar las disposiciones del mismo. Lo anterior se justifica y explica, precisamente porque el uso indebido o abusivo de un Convenio normalmente se llevará a cabo a través de sociedades u otras entidades distintas de las personas naturales. Como comentamos antes, son precisamente las sociedades las que presentan mayores facilidades de constitución, establecimiento y movilidad, ello con la finalidad de ser utilizadas para la implementación de estructuras treaty shopping.

Sobre este punto, cabe tener presente que las Explicaciones Técnicas del US Model señalan respecto del párrafo 2(a), del artículo 22, que si una persona natural residente de un Estado Contratante recibe la renta proveniente del otro Estado Contratante a nombre de un residente de un tercer Estado, los beneficios del Convenio podrán ser denegados de acuerdo al artículo de que se trate por aplicación del requisito que exige en ciertos casos que el “Beneficiario Efectivo” (Beneficial Owner) de la renta sea residente de un Estado Contratante.

2.4.- Características generales de las cláusulas de limitación de beneficios

A continuación, destacaremos algunas de las características generales de estas cláusulas:

- a) Estas cláusulas, como vimos, operan sólo una vez que el sujeto de que se trate haya cumplido con los requisitos que lo habilitan para ser considerado **residente** de un Estado contratante **sujeto a impuestos en él por su renta mundial**. Dicho de otro modo, las cláusulas comentadas se limitan a hacer más exigente el ámbito de aplicación personal o subjetivo de los convenios, ello con la finalidad de prevenir su uso impropio o indebido.

- b) El US Model, como hemos visto, contiene en su artículo 22 un conjunto de cláusulas, es decir, estas han sido ***expresamente incluidas en un artículo del Modelo***. Por su parte, el Modelo de la OCDE no las incluye en un artículo en particular, sino que las describe y analiza en los comentarios al artículo 1. Tales Comentarios, reconocen que las cláusulas que han sido diseñadas para combatir el uso abusivo de los convenios, pueden tener diferentes formas, luego de lo cual describe algunos ejemplos de ellas, destacando su operación y los problemas que pueden surgir de su aplicación. En este sentido, a diferencia del US Model, ***la OCDE deja la inclusión de estas cláusulas en un convenio en particular a la decisión de los Estados Contratantes***³⁴, sin perjuicio de lo cual, sostiene en los Comentarios señalados que las partes deberán tener en cuenta lo siguiente:
- i) El hecho de que estas cláusulas no se excluyen mutuamente entre sí, y que varias de ellas podrían ser necesarias para tratar diferentes situaciones;
 - ii) El grado en el cual determinadas ventajas impositivas pueden ser actualmente obtenidas mediante una estrategia elusiva en particular;
 - iii) El contexto legal en ambos Estados contratantes, considerando especialmente si las respectivas legislaciones domésticas proveen ya una respuesta adecuada respecto de esas estrategias abusivas, y
 - iv) El grado en el cual actividades económicas llevadas a cabo de buena fe, puedan verse privadas de los beneficios del Convenio con motivo de la aplicación de tales cláusulas.
- c) A pesar del diferente enfoque que se aprecia en la letra precedente, se debe reconocer que, en términos generales, las cláusulas del US Model y las propuestas en los Comentarios al Modelo de la OCDE, resultan coincidentes.
- d) A pesar de que se utiliza en algunas de estas cláusulas, en la medida en que el sujeto tenga un motivo económico justificado o negocio sustancial en el Estado de residencia, o un vínculo suficiente con ese Estado, en general no es relevante el hecho de que las rentas tributen o no de manera efectiva en el Estado de Residencia. Obviamente, esto no obsta a que los Estados

³⁴ Este criterio también ha sido adoptado por el Modelo de la ONU.

Contratantes incluyan en sus convenios las denominadas “**subject-to-tax clauses**”, con mayor o menor amplitud.³⁵

- e) Los Estados que las han incluido en sus Convenios, no han seguido necesariamente una práctica uniforme en cuanto a la ubicación de estas cláusulas en el texto del Convenio. Lo anterior, si bien puede ser considerado meramente formal, en el hecho dificulta su estudio y análisis comparativo.
- f) Estas cláusulas han evolucionado en el tiempo, de manera que se espera que en el futuro aparezcan nuevas cláusulas o las actualmente existentes sufran cambios principalmente destinados a enfrentar nuevas hipótesis de estrategias abusivas y a evitar que su aplicación afecte a contribuyentes que llevan a cabo de buena fe legítimas actividades de negocios.
- g) El cumplimiento de cualquiera de ellas, habilita en general para invocar los beneficios del Convenio (Sea a la totalidad de los beneficios o sólo respecto de ciertas rentas).
- h) Estas cláusulas ponen de cargo del contribuyente el peso de la prueba del vínculo entre el sujeto y el Estado de residencia o de los motivos económicos suficientes para obtener en dicho Estado las rentas.

2.5.- Ubicación y estructura del artículo 24 del convenio suscrito entre Chile y los Estados Unidos de América

Como se desprende de su sola lectura y de las propias Explicaciones Técnicas al artículo 22 del US Model, el artículo 24 del Convenio Chile-USA, sobre la base del citado artículo 22, no tiene precedentes en cuanto a su complejidad y nivel de detalle, lo que exige en las negociaciones de que se trate un importante esfuerzo por parte de los respectivos equipos negociadores.

³⁵ Estimamos procedente decir que no deben confundirse las denominadas “subject-to-tax provisions” o cláusulas de sujeción efectiva, con aquellas cláusulas que tienen por objeto excluir de los beneficios del Convenio a ciertas entidades que disfrutaban en el Estado de su Residencia de algún régimen preferencial de impuestos que las exime total o casi totalmente de impuestos. Las primeras se encuentran tratadas a partir del párrafo 15 de los Comentarios al artículo 1 del Modelo de la OCDE, mientras que las segundas se tratan en el párrafo 21 de los mismos Comentarios.

En cuanto a su ubicación y estructura, el artículo 24 del Convenio Chile-USA, sobre limitación de beneficios, se encuentra contenido en el Título VI del mismo, relativo a las “Disposiciones Especiales”.

Su párrafo 1, establece expresamente la regla de que no basta ser residente de un Estado Contratante para tener derecho a los beneficios del Convenio, salvo que tal residente sea una **“persona calificada”**.

Por su parte, el párrafo 2, contiene una serie de reglas para determinar cuándo un residente de un Estado Contratante será una **“persona calificada”** para los efectos del Convenio y la vigencia o duración de esa calificación (por un año tributario).

El párrafo 3, contiene reglas para que un residente de un Estado Contratante tenga derecho a los beneficios del Convenio respecto de una renta determinada, ya no por tratarse de una persona calificada, sino que por **“haberla obtenido en el otro Estado cumpliendo determinados requisitos”** (ej. llevar a cabo activamente en el Estado de residencia un comercio o negocio (salvo las actividades que señala) y que la renta procedente del Estado de la Fuente se obtenga en relación con, o sea incidental a ese comercio o negocio).

En el párrafo 4, se contempla el caso de un residente de un Estado Contratante que no es “persona calificada”, ni ha “obtenido la renta del otro Estado Contratante de acuerdo al párrafo 3”. En esta situación, la autoridad competente del Estado de la Fuente podrá conceder los beneficios del Convenio en general o respecto de una renta específica, si determina que el establecimiento, adquisición o mantenimiento de tal persona y el desarrollo de sus operaciones en el Estado de la residencia **“no perseguía como uno de sus principales objetivos el obtener los beneficios del Convenio”**.

El párrafo 5, se refiere al caso en que **“una empresa de un Estado Contratante obtiene rentas provenientes del otro Estado Contratante y tales rentas son atribuibles a un establecimiento permanente (EP) que tal empresa tiene en una tercera jurisdicción”**. En esta situación, se tiene derecho a los beneficios del Convenio siempre que el impuesto total efectivamente pagado en relación con la renta en el Estado de Residencia y en la tercera jurisdicción, no sea menor al 60% del impuesto que hubiese sido exigible en el Estado de Residencia si la renta hubiese sido obtenida por la empresa sin que sea atribuible al EP en la tercera jurisdicción. Cuando no se cumpla este requisito, el Estado de la Fuente podrá gravar las rentas respectivas con o sin limitación, dependiendo del tipo de renta. También se contemplan casos excepcionales en que no se aplica lo dispuesto en este párrafo (ej. regalías recibidas como compensación por el uso o derecho al uso de propiedad intangible producida o desarrollada por el EP situado en el tercer Estado)

Por su parte, el párrafo 6 define para efectos del Convenio, lo que debe entenderse por "bolsa de valores reconocida"; "categoría principal de acciones"; "categoría de acciones desproporcionada" y "sede principal de dirección efectiva y control".

2.6.- Las cláusulas de limitación de beneficios en el Convenio Chile-USA

El párrafo 1, del artículo 24, del Convenio Chile-USA, dispone: "A menos que otra disposición de este Artículo así lo establezca, un residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios que este Convenio contempla para los residentes de alguno de los Estados Contratantes, salvo que tal residente sea una "persona calificada" de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo 2."

Llaman la atención varias cosas de este párrafo. La primera dice relación con que si bien, en principio, sólo tendrán derecho a los beneficios del Convenio aquellos sujetos que, además de ser residentes para efectos del mismo, tengan la calidad de "personas calificadas", inmediatamente la disposición anticipa que el mismo artículo 24 puede contener ciertos casos en que a pesar de carecer el sujeto residente de la calidad de persona calificada, de todas maneras podría invocar los beneficios del Convenio. Más adelante nos referiremos a estos casos.

En segundo lugar, el texto reza expresamente que el sujeto residente de un Estado Contratante que no cumpla con los requisitos que establece, "no tendrá derecho a los beneficios que este Convenio contempla para los residentes de alguno de los Estados Contratantes". Como se ve, la norma habla de "beneficios" en términos muy generales, de modo que a pesar de lo comentado respecto de las Explicaciones Técnicas en cuanto al efecto de estas cláusulas, podría claramente interpretarse que su aplicación podría comprender la limitación de cualquier beneficio, incluido por ejemplo, el establecido en el artículo relativo a la "No Discriminación". No nos referiremos a esta discusión en el presente artículo.

a. Personas naturales (Individuals)

La letra a), del párrafo 2, del artículo 24, dispone que un residente de un Estado Contratante será una persona calificada por un año tributario si es una persona natural. Recordemos eso sí, que lo anterior no significa que necesariamente pueda invocar tales beneficios, ello porque de acuerdo a la clase de renta de que se trate, podrían aplicarse exigencias adicionales, como por ejemplo, que se trate del "beneficiario Efectivo" de la misma.

b. Entidades públicas (Governments)

Por su parte, la letra b), del párrafo 2 comentado, dispone que los propios Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o autoridades locales; o cualquier agencia u organismo de esos Estados, tendrán derecho a todos los beneficios del Convenio.

c. Sociedades

c.1. Cláusula de cotización regular en una bolsa de valores reconocida³⁶ (Publicly-Traded Corporations)

De acuerdo a las Explicaciones Técnicas del US Model, esta Cláusula resulta aplicable a dos categorías de sociedades o compañías, a saber; aquellas cuyas acciones o derechos son transados en bolsas de valores reconocidas (Publicly-Traded Companies) y a las subsidiarias de estas (Subsidiaries of Publicly-Traded Companies). En esta letra c.1 nos referiremos a las primeras y en la c.2 a las segundas. Sin embargo, cabe destacar que en uno y otro caso, para determinar si en definitiva se tendrá acceso a los beneficios del Convenio, esta Cláusula prescinde casi totalmente de la residencia de los accionistas o propietarios de los títulos de estas sociedades o compañías.

No cabe duda que el hecho de que una sociedad o compañía cotice sus títulos en una bolsa de valores reconocida oficialmente, puede resultar en buena medida indiciario de un vínculo con el Estado que ha efectuado el referido reconocimiento de esa bolsa o mercado. Es más, este hecho da cuenta de que la sociedad forma parte del mercado de capitales de ese Estado. Habitualmente, los Estados establecen requisitos especiales para que las compañías pueda cotizar sus títulos en este tipo de mercados regulados, lo que de alguna manera permite presumir que el objeto de su constitución, establecimiento o mantención, no ha sido principalmente el acceder a los beneficios de un determinado Convenio para Evitar la Doble Tributación.

Sin embargo, esta Cláusula no sólo exige que los títulos de la respectiva sociedad se coticen en un mercado regulado reconocido por el Estado de Residencia.

³⁶ De acuerdo al párrafo 6 del artículo 24, para los efectos de este Convenio, el término "bolsa de valores reconocida" significa: i) el Sistema NASDAQ que pertenece a la "National Association of Securities Dealers, Inc." y cualquier bolsa de comercio registrada con la "U.S. Securities and Exchange Commission" como una bolsa nacional de títulos bajo la "U.S. Securities Exchange Act" de 1934; ii) la "Bolsa de Comercio", "Bolsa Electrónica de Chile" y "Bolsa de Corredores", y cualquier otra bolsa de valores reconocida por la "Superintendencia de Valores y Seguros" de acuerdo con la Ley N° 18.045 ("Ley de Mercado de Valores"), y iii) cualquier otra bolsa de valores respecto de la cuál estén de acuerdo las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

Adicionalmente, se requiere que esa cotización sea **“regular”**. Como puede apreciarse claramente, la calificación de regular de la cotización obligará en la práctica a precisar el sentido de este concepto jurídico indeterminado. Lo cierto es que cotizaciones esporádicas no permitirían a la sociedad de que se trate cumplir con esta Cláusula y, por lo tanto, acceder a los beneficios del Convenio.

De acuerdo al literal i), de la letra c), del párrafo 2, del artículo 24, del Convenio Chile-USA, una sociedad residente de un Estado Contratante, será una persona calificada por un año tributario si la **categoría principal de sus acciones**³⁷ (y cualquier **categoría de acciones desproporcionada**³⁸, “disproportionate class of shares”) **es regularmente cotizada en una o más bolsas de valores reconocidas**³⁹, y ya sea que⁴⁰:

- la categoría principal de sus acciones es **principalmente cotizada** en una o más bolsa de valores reconocida y ubicada en el Estado Contratante donde la sociedad es residente; o
- la **sede principal de dirección efectiva y control de la sociedad**⁴¹ se encuentra en el Estado Contratante del cual es residente.

³⁷ Conforme al párrafo 6, letra b), del artículo 24, para los efectos del Convenio el término **“categoría principal de acciones”** significa las acciones comunes u ordinarias, siempre que tal categoría de acciones represente la mayoría del derecho a voto y el valor de la sociedad. Si ninguna categoría particular de acciones comunes u ordinarias representan la mayoría de la totalidad del derecho a voto y del valor de la sociedad, **“la categoría principal de acciones”** serán aquellas categorías que sumadas representen una mayoría de la totalidad de los derecho a voto y valor de la sociedad.

³⁸ De acuerdo a la letra c), del párrafo 6, de artículo 24, para los efectos de este Convenio el término **“categoría de acciones desproporcionada”** significa cualquier categoría de acciones de una sociedad residente en uno de los Estados Contratantes que dan derecho a los accionistas a una participación desproporcionadamente mayor, a través de dividendos, pagos por rescate u otros tipos de pagos, en las ganancias generadas en el otro Estado provenientes de ciertos activos o actividades de la sociedad.

³⁹ El US Model se refiere expresamente a “regularly traded in one or more recognized stock exchange.”

⁴⁰ Cuando el Convenio Chile-USA utiliza las expresiones “y ya sea que:”, entendemos que, tal como lo señalan las Explicaciones Técnicas del US Model, se está refiriendo a que la respectiva sociedad o compañía debe cumplir al menos alguno de los dos requisitos adicionales que contempla esta disposición.

⁴¹ Según la letra d), del párrafo 6, del artículo 24, para los efectos del Convenio la **“sede principal de dirección efectiva y control”** de una sociedad estará ubicada en el Estado Contratante del cual ella sea residente, sólo si sus ejecutivos y empleados superiores encargados

c.2. Sociedad residente de un Estado Contratante en que participan sociedades que comprendidas en la Cláusula c.1. comentada precedentemente (Beneficio para sociedades filiales de las señaladas en c.1)

Por otra parte, de acuerdo al literal ii), de la misma letra c), del párrafo 2, del artículo 24, una sociedad residente de un Estado Contratante, será una persona calificada por un año tributario si **al menos el 50% de los derechos de voto y el valor de las acciones** (y a lo menos el 50% de cualquier categoría de acciones desproporcionada) de la sociedad pertenecen, directa o indirectamente, a cinco o menos sociedades que tienen derecho a los beneficios de la Cláusula analizada en la letra c.1. anterior, siempre que, en el caso de propiedad indirecta, cada propietario interpuesto sea residente de algunos de los Estados Contratantes.

d. Cláusula de Administración Central de un Grupo Internacional de Sociedades (Sociedades Matrices o Headquarters Companies)

A través de esta Cláusula, se permite el acceso a los beneficios del Convenio a las sociedades que tienen la administración central de un grupo empresarial internacional.

De acuerdo a la letra d), del párrafo 2, del artículo 24, del Convenio Chile-USA, una sociedad residente de un Estado Contratante, será una persona calificada por un año tributario **si actúa como sociedad matriz** de un grupo corporativo multinacional. Para estos efectos, una persona se considerará una sociedad matriz si:

d.1. provee, en el Estado en donde reside, una parte substancial de la supervisión y administración general de un grupo de sociedades (las que pueden formar parte de un grupo más grande de sociedades) que puede incluir, pero no puede consistir principalmente en un grupo financiero;

d.2. el grupo de sociedades consiste en sociedades residentes que llevan a cabo activamente un negocio en a lo menos cinco países, y las actividades empresariales realizadas en cada uno de los cinco países genera a lo menos un 10% de la renta bruta del grupo;

de la administración, asumen en ese Estado, más que en cualquier otro Estado, las responsabilidades del día a día vinculadas a las políticas estratégicas, financieras y operacionales de las decisiones de la sociedad (incluyendo tanto las de sus subsidiarias directas como indirectas) y el personal de esas personas realizan en ese Estado más que en cualquier otro Estado las actividades del día a día necesarias para tomar esas decisiones.

d.3. las actividades empresariales realizadas en cualquier país que no sea el Estado Contratante en donde reside la sociedad matriz, generan menos del 50% de la renta bruta del grupo;

d.4. no más del 25% de su renta bruta proviene del otro Estado Contratante;

d.5. tiene y ejerce autoridad discrecional independiente para llevar a cabo las funciones mencionadas en la letra d.1;

d.6. está sujeta a las mismas reglas sobre imposición, en su país de residencia, aplicables a las personas descritas en el párrafo 3 del mismo artículo 24; y

d.7. la renta obtenida en el otro Estado Contratante es obtenida en conexión con, o en forma incidental, al negocio llevado a cabo activamente, mencionado en la letra d.2.

Si los requisitos respecto de la renta bruta exigidos para ser considerada como sociedad matriz descritos en las letras b.2, b.3 o b.4 no se cumplen, se entenderán cumplidos si las proporciones exigidas se alcanzan promediando la renta bruta de los cuatro años precedentes.

e. Cláusula para entidades normalmente exentas de impuestos

De acuerdo a la letra e), del párrafo 2, del artículo 24, del Convenio Chile-USA, una sociedad residente de un Estado Contratante, será una persona calificada por un año tributario si es una entidad constituida bajo las leyes de un Estado Contratante y establecida y mantenida en ese Estado exclusivamente para propósitos religiosos, de caridad, educacionales, científicos, u otros similares, aunque se encuentre normalmente exenta de impuesto en ese Estado.

f. Cláusula para fondos de pensiones

De acuerdo a la letra f), del párrafo 2, del artículo 24, del Convenio Chile-USA, una sociedad residente de un Estado Contratante, será una persona calificada por un año tributario si es un fondo de pensiones, siempre que en el caso de una persona descrita en la subcláusula A), de la cláusula ii), del subpárrafo j), del párrafo 1, del Artículo 3 (Definiciones Generales), del mismo Convenio, más del 50% de sus beneficiarios, miembros o participantes **sean personas naturales residentes en alguno de los Estados Contratantes.**

g. Cláusula de propiedad y erosión de la base (para personas distintas de las personas naturales)

Esta cláusula, denominada “**Ownership and Base Erosion Clause**”, está destinada a sociedades o compañías que no cotizan en bolsa o que al hacerlo, no cumplen con los requisitos de la “Cláusula de Cotización en Bolsa”. Su lógica es bastante simple. En primer lugar, permite a estas sociedades acceder a los beneficios del Convenio cuando un determinado porcentaje de sus partícipes o propietarios son personas calificadas para efectos del Convenio. Es decir, en principio, los propietarios (personas calificadas), permiten que una sociedad que no lo es, pueda acceder a los beneficios del Convenio. Sin embargo, la cláusula analizada exige un elemento adicional, que consiste en impedir que determinado porcentaje de la renta de la sociedad sea destinado a efectuar pagos a personas que no sean residentes de alguno de los Estados Contratantes, ello bajo la forma de pagos deducibles de la renta de la sociedad (Erosión de la Base). Mediante este requisito, se busca evitar que por medio de estos pagos deducibles se vacíe la renta de la sociedad.

De acuerdo a la letra g), del párrafo 2, del artículo 24, del Convenio Chile-USA, una persona distinta de una persona natural será una persona calificada por un año tributario, si:

g.1. al menos en la mitad de los días del año tributario considerado, personas residentes en uno de los Estados Contratantes y que tienen derecho a los beneficios del Convenio de acuerdo al subpárrafo a), subpárrafo b), cláusula i) del subpárrafo c) o subpárrafo e) o f) del párrafo 2, hayan poseído, directa o indirectamente acciones u otros intereses efectivos que representan al menos el 50% de la totalidad de los derechos de voto y del valor (y a lo menos el 50% de cualquier categoría de acciones desproporcionadas) de la persona, y en el caso de propiedad indirecta, cada propietario es residente de ese Estado Contratante, y

g.2. menos del 50% de la renta bruta de la persona en el año tributario considerado, determinado por el Estado de Residencia de la persona, se pague o devengue, directa o indirectamente, a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados Contratantes con derecho a los beneficios del Convenio de acuerdo al subpárrafo a), subpárrafo b), cláusula i) del subpárrafo c) o del subpárrafo e) o subpárrafo f), del párrafo 2, en la forma de pagos deducibles a efectos de los impuestos a los que se aplica el presente Convenio en el Estado de Residencia de la persona (sin incluir los pagos efectuados a precio de mercado en el curso ordinario del negocio de prestación de servicios o por bienes corporales).

h. Cláusula de actividad (Test adicional que permite acceder a los beneficios del Convenio respecto de ciertas rentas)

Esta Cláusula está destinada a sujetos que no cumplen con las anteriores y permite acceder a los beneficios del Convenio a personas que realizan ciertas actividades comerciales o de negocios que resultan indiciarias de un motivo económico que justifica la obtención de la renta desde un determinado Estado Contratante. A pesar de que su cumplimiento permite acceder a los beneficios del Convenio, no torga la calidad de persona calificada al sujeto que la cumple (se accede a los beneficios sólo por determinadas rentas). Se estructura sobre la base del cumplimiento de dos requisitos. El primero, consiste en que el sujeto realice una actividad económica o empresarial efectiva en el Estado de Residencia y, el segundo, que las rentas obtenidas del Estado de la Fuente estén directa o accesoriamente vinculadas con tales actividades.

En este sentido, el párrafo 3, del artículo 24 comentado, establece un test adicional para determinar si un residente de un Estado Contratante puede acceder a los beneficios del Convenio respecto de determinadas rentas obtenidas en el otro Estado, de acuerdo a los criterios ya señalados.

h.1. La letra a), del párrafo 3, dispone que un residente de un Estado Contratante tendrá derecho a los beneficios del Convenio **respecto de una renta obtenida en el otro Estado**, si lleva a cabo activamente un comercio o negocio en el Estado de Residencia, (distinto a un negocio de invertir o la gestión de inversiones por cuenta del residente, a menos que se trate de actividades bancarias, de seguros, o de valores llevadas a cabo por un banco, empresa aseguradora o una agencia de valores reconocida) y la renta procedente del otro Estado Contratante se obtiene en relación con o es incidental a ese comercio o negocio.

h.2. Por su parte, la letra b), del mismo párrafo 3, establece que si un residente de un Estado Contratante obtiene una renta de una actividad de comercio o negocio llevada a cabo por ese residente en el otro Estado Contratante, u obtiene una renta procedente del otro Estado Contratante de una persona relacionada, las condiciones descritas en el subpárrafo a) comentado precedentemente, se entenderán cumplidas respecto de esa renta, sólo si la actividad de comercio o negocio llevada a cabo por el residente en el Estado de Residencia es substancial en relación con la actividad de comercio o negocio llevada a cabo por el residente o la persona relacionada en el otro Estado Contratante. Para los propósitos de este párrafo, la determinación de si una actividad de comercio o negocio es substancial será determinada teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias.

h.3. Actividades llevadas a cabo por personas relacionadas o vinculadas para los efectos de aplicar las reglas del párrafo 3, del artículo 24

La letra c), del párrafo 3, dispone que con el fin de aplicar dicho párrafo, las actividades desarrolladas por las personas vinculadas a una persona, se considerarán desarrolladas por tal persona.

Para ello, la norma comentada prevé que una persona se encuentra vinculada con otra si posee al menos el 50% de cualesquiera participaciones en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50% de la totalidad de las acciones con derecho a voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación patrimonial de dicha sociedad) u otra persona posee al menos el 50% de cualesquier participación en los beneficios (o en el caso de una sociedad, al menos el 50% de la totalidad de acciones con derecho a voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación patrimonial de dicha sociedad) en cada persona.

En todo caso, una persona se considerará vinculada con otra si de acuerdo a todos los hechos y circunstancias, una de ellas tiene el **control** de la otra o ambas se encuentran bajo el control de la misma persona o personas.

i. Cláusula General de Buena Fe (Facultades especiales para las autoridades competentes del Convenio)

Esta Cláusula consiste en que de no cumplirse con ninguna de las anteriormente comentadas, el sujeto todavía podría recurrir a la Administración Tributaria del Estado de la Fuente de las rentas para que éste conceda el acceso a los beneficios del Convenio, ello acreditando que la constitución, adquisición o mantenimiento de una persona en el Estado de la Residencia o la obtención en él de las rentas, no ha tenido como único o uno de sus principales objetivos acceder a los beneficios del Convenio. Como resulta evidente, de acuerdo a esta Cláusula el acceso a los beneficios del Convenio provendrá de un acto administrativo de la Autoridad del Estado de la Fuente, ello en virtud de que si bien no se cumplen los estrictos requisitos de las demás cláusulas, el sujeto está de buena fe (en el sentido de que existe entre él y el Estado de la Residencia una vinculación suficiente o tiene motivos económicos fundados para obtener la renta en dicho estado).

El párrafo 4, del artículo 24 analizado, dispone que si un residente de un Estado Contratante **no es una persona calificada** de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo 2, **ni tiene derecho a los beneficios respecto de una renta** de acuerdo al párrafo 3, la autoridad competente del otro Estado Contratante podrá conceder los beneficios del Convenio, o beneficios respecto de una renta específica, si determina que el

establecimiento, adquisición o mantenimiento de tal persona y el desarrollo de sus operaciones no perseguía como uno de sus principales objetivos el obtener los beneficios de este Convenio.

De acuerdo a lo que señalan las Explicaciones Técnicas del US Model, estas facultades de las autoridades competentes han sido concebidas en términos bastante amplios. De hecho, podrían conceder la totalidad de los beneficios del Convenio al sujeto de que se trate o sólo algunos de ellos. En este sentido, podrían por ejemplo conceder tales beneficios sólo respecto de algún tipo particular de renta, de forma similar a como lo hace el párrafo 3 del artículo 24. Igualmente, tales Explicaciones Técnicas señalan que en este contexto, las autoridades podrían establecer condiciones, tales como limitaciones de tiempo en la duración de los beneficios concedidos.

Las mismas Explicaciones señalan que para implementar lo dispuesto en el comentado párrafo 4, se debería permitir al contribuyente presentar su caso ante la autoridad competente de que se trate para una determinación anticipada de la procedencia de los beneficios del Convenio sobre la base de los hechos respectivos. Es más, señalan que la concesión de los beneficios incluso debería ser retroactiva, por ejemplo, a la fecha de entrada en vigencia de la disposición del Convenio aplicable al caso.

j. Cláusula del Establecimiento Permanente. Caso especial de las rentas provenientes de un Estado Contratante que sean atribuibles a un establecimiento permanente (EP) que un residente del otro Estado Contratante tiene en un tercer Estado

Se trata de una cláusula que busca combatir la realización de operaciones de triangulación de rentas mediante EPs situados en países o territorios de baja o nula tributación. Su fundamento consiste en evitar que, al ser atribuibles las rentas a un EP que la persona residente en un Estado Contratante tenga en un tercer Estado (ajeno al Convenio), se reduzca la tributación en un determinado porcentaje si se la compara con la que resultaría aplicable de haberse obtenido las rentas directamente por ese residente (sin que sean atribuibles al EP).

Las consecuencias de la aplicación de esta cláusula varían en el derecho comparado. Como veremos, en el caso del Convenio Chile-USA, ellas se traducen en que el Estado de la Fuente podrá gravar limitada o ilimitadamente las rentas de que se trate, es decir, no se aplicarán total o parcialmente los beneficios del Convenio, dependiendo de las rentas de que se trate. Asimismo, veremos que el propio Convenio señala casos particulares en que a pesar de darse los supuestos de hecho que configuran esta Cláusula, ella no será aplicable, por tratarse de situaciones, de nuevo, en que existen

indicios que justificarían la atribución de las rentas al EP situado en un tercer Estado, aun cuando ello produzca el efecto de disminuir la tributación total que las afectaría.

El párrafo 5, del artículo 24, del Convenio Chile-USA, establece que no obstante lo normado en las disposiciones precedentes del mismo artículo, cuando una empresa de un Estado Contratante obtiene rentas provenientes del otro Estado Contratante y tales rentas son atribuibles a un EP que tal empresa tiene en una tercera jurisdicción, el beneficio tributario que de otra manera hubiese sido aplicable de acuerdo a otras disposiciones del presente Convenio no se aplicará a esa renta si el impuesto total efectivamente pagado con relación a tal renta en el Estado Contratante mencionado en primer lugar (el de residencia) y en la tercera jurisdicción (donde está situado el EP) es menos del 60% del impuesto que hubiese sido exigible en el Estado de Residencia si la renta hubiese sido devengada en ese Estado Contratante por la empresa y no fuese atribuible al referido EP.

En este caso, cualquier dividendo, interés o regalía respecto del cual se aplique lo dispuesto en el párrafo 5 analizado, será sometido a imposición en el otro Estado Contratante (El de la Fuente) a una tasa que no excederá del 15% de su importe bruto. No obstante cualquier otra disposición del Convenio, cualquier otra renta respecto de la cual se aplique este párrafo 5, se someterá a imposición de acuerdo a lo dispuesto en la legislación doméstica del otro Estado Contratante (el de la Fuente).

Lo dispuesto en el párrafo 5, no será aplicable si: a) en el caso de regalías, estas han sido recibidas como compensación por el uso o derecho al uso de propiedad intangible producida o desarrollada por el EP; o b) en el caso de cualquier otra renta, la renta proveniente del otro Estado Contratante es obtenida en conexión con, o es incidental al, desarrollo activo de un comercio o negocio llevado a cabo por el EP el tercer Estado (distinto al negocio de invertir, gestionar, o simplemente poseer inversiones por cuenta de la empresa, a menos que las actividades sean bancarias o de valores llevadas a cabo por un banco o un agente de valores registrado).

3.- CONCLUSIONES

Las cláusulas analizadas en el presente artículo, en general, restringen el ámbito de aplicación subjetivo de los convenios (en nuestro caso del Convenio Chile-USA, que aún no se encuentra vigente). Al hacerlo, disminuyen el universo de sujetos habilitados para acceder a sus beneficios. Para evitar el acceso a los beneficios del Convenio a aquellos sujetos que hayan adquirido la calidad de residentes de uno o ambos Estados Contratantes con esa sola o principal finalidad, exigen el cumplimiento de requisitos adicionales, los que se fundan en dos principios, a saber; que sólo puedan acceder a

dichos beneficios aquellos sujetos residentes de un Estado Contratante que tengan un vínculo suficiente o calificado con ese Estado, o, que logren demostrar motivos económicos, comerciales o, en fin, una actividad empresarial efectiva en ese Estado que justifiquen obtener en él sus rentas.

Estas cláusulas, cuya aplicación se volverá una realidad cuando entre en vigencia el Convenio Chile-USA, exigirán a los sujetos que quieran gozar de los beneficios del Convenio tanto en Chile como en los Estados Unidos de América, estar en condiciones de acreditar que sus actividades no dan cuenta de estructuras destinadas principal o exclusivamente a utilizar tales beneficios y que responden a vínculos con el Estado de residencia y actividades empresariales reales o efectivas.

Por otra parte, su complejidad requerirá la debida preparación tanto de la administración tributaria chilena como de los tribunales de justicia y de quienes asesoran a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

4.- BIBLIOGRAFÍA

Las Cláusulas de Limitación de Beneficios en los Convenios Para Evitar la Doble Imposición, Félix Vega Borrego, Universidad Autónoma de Madrid, Investigaciones Técnicas, N°103, Instituto de Estudios Fiscales de España, 2003.

Materials on International and Ec Tax Law, 2007-2008, Volume 1.

United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, and Technical Explanation, US Treasury.

Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD, July 2010.

Roy Rohatgi, Basic International Taxation, Kluwer Law International, La Haya, 2002.

