

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - CONVENIO ENTRE CHILE Y EL REINO UNIDO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y SOBRE LAS GANANCIAS DE CAPITAL - ART. 1, ART. 3, ART. 4, ART. 5 - OFICIOS N° 1985, DE 2015 Y N° 1824, DE 2016. (Ord. N° 287, de 08-02-2017)

TITULARIDAD DE LOS BENEFICIOS DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE CHILE Y EL REINO UNIDO.

Se ha solicitado a este Servicio pronunciarse sobre si una agencia en Reino Unido de una entidad residente en un tercer Estado debe entenderse como residente de Reino Unido para fines del “Convenio entre Chile y el Reino Unido para Evitar la Doble Imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal con Relación a los Impuestos a la Renta y sobre las Ganancias de Capital” (en adelante el “Convenio”) y, como tal, si puede beneficiarse de lo establecido en el artículo 7 de dicho Convenio.

I. ANTECEDENTES

En la presentación se expone que un cliente de la consultante está evaluando realizar una inversión, mediante una compra de acciones en el extranjero. En ese contexto, para protegerse de fluctuaciones futuras de divisas, necesita celebrar un contrato con una agencia en Reino Unido de una institución financiera residente de Estados Unidos (en adelante la “Agencia”) y debe realizar el pago a dicha Agencia de una prima inicial a todo evento.

La consultante señala que la Agencia es un establecimiento permanente (en adelante también “EP”) en conformidad con el convenio tributario vigente entre Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.) y Reino Unido.

Además, en la presentación se indica que dicha Agencia se encuentra sujeta a impuesto corporativo en el Reino Unido sobre las rentas que le son atribuibles.

En opinión de la consultante, la Agencia reúne los requisitos para ser calificada como persona residente del Reino Unido, para fines de aplicar el Convenio entre Chile y Reino Unido, basándose en la amplitud del concepto de persona y en la “tributación corporativa completa” a la que estarían sujeta todas las rentas de la Agencia en Reino Unido.

Finalmente, según la consultante su interpretación estaría de conformidad a la finalidad de los convenios tributarios, que es la eliminación de la doble tributación, puesto que, de lo contrario, la renta en cuestión quedaría gravada tanto en Chile como en el Reino Unido.

II. ANÁLISIS

En términos generales, para tener derecho a los beneficios contemplados en los convenios tributarios suscritos por Chile (basados en los modelos de convenios de la OCDE y de la ONU), se debe ser “persona residente” de alguno de los Estados Contratantes (artículo 1 del Convenio). Además, dependiendo del caso específico, se debe cumplir con ciertos requisitos adicionales (e.g. ser “beneficiario efectivo”, persona calificada, etc.) para efectivamente acceder a los beneficios que se pretenden. De esta forma los convenios establecen una especie de “filtro” de titularidad. Esto asegura que los beneficios que han acordado dos Estados Contratantes no sean aprovechados indirectamente por personas residentes de terceros Estados, lo cual iría en contra de una de las finalidades de los convenios, especialmente teniendo en cuenta su naturaleza bilateral.

El Convenio celebrado con el Reino Unido define lo que es persona en el artículo 3, en los siguientes términos: “(d) el término “**persona**” comprende las personas naturales, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;”. Una vez que se ha determinado quién es la persona que invoca los beneficios de un convenio se debe determinar dónde es residente esa persona.

Para ser “**residente**” de un Estado Contratante[1], en conformidad con el artículo 4 del Convenio (y de cualquier convenio tributario suscrito por Chile basado en el Modelo de la OCDE y de la ONU), se requiere que concurran dos elementos:

(i) que la persona esté sujeta a tributación general sobre sus rentas de origen local y extranjero en el país del que alega ser residente. Esto implica, en el caso de que el país fuente de la renta sea Chile, que las rentas que se obtienen desde Chile por una persona que alega ser residente de un Estado Contratante de un convenio tributario vigente y aplicable, en principio deben estar afectas efectivamente a impuestos en el Estado de residencia en virtud del régimen general de imposición en ese Estado que grava la renta de dicha persona cualquiera que sea su origen (tributación sobre “fuente mundial”). En este sentido, por ejemplo, no cumpliría este requisito una entidad de un Estado Contratante que pretende los beneficios de un convenio tributario estando sujeta sólo a un

régimen de tributación “territorial” en ese Estado Contratante (i.e. se eximen sus rentas de fuente extranjera) y;

(ii) que dicha tributación general sea en razón de un nexo “subjetivo”, es decir, un vínculo entre la persona y el Estado Contratante que la grava, como lo es el domicilio, la residencia, la sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Este elemento excluye aquellos supuestos de tributación de rentas en razón de vínculos o nexos “objetivos”, es decir, aquellos casos en que un Estado grava las rentas por ser atribuibles a ciertos bienes ubicados o actividades desarrolladas en dicho Estado o en virtud de algunas características del origen de dichas rentas y no necesariamente en atención a la persona que las obtiene.

En la consulta se informa que la agencia ha sido calificada como “establecimiento permanente” bajo el convenio tributario vigente entre el Reino Unido y EE.UU., por lo que también es relevante entender la esencia del **concepto de EP**, que se encuentra definido en el artículo 5 de los convenios tributarios suscritos por Chile (basado en elementos del Modelo de la OCDE y de la ONU, con sus matices propios). Como este Servicio ha señalado[2], el concepto de EP en los convenios tributarios constituye un simple umbral para medir el grado de participación o involucramiento de una empresa residente de un Estado en la actividad económica de otro Estado. En este sentido, un EP forma parte de una única persona, que es la empresa o sociedad residente de un Estado que desarrolla todo o parte de su actividad mediante ese lugar fijo de negocios en otro Estado. El párrafo segundo de dicho Artículo 5 menciona como ejemplos de EP a las sucursales y oficinas.

En lo particular, según el análisis normativo precedente y en base a lo informado por la consultante, este Servicio estima que **la Agencia no cumple por sí misma con los requisitos para calificar como persona residente para fines de aplicar el Convenio vigente entre Chile y Reino Unido**, por los motivos que se explican a continuación:

La “persona” que invoca los beneficios del convenio es la institución financiera con residencia en EE.UU., país con el cual Chile no tiene un convenio tributario vigente, ya que su Agencia en territorio de Reino Unido no es más que una extensión de sus actividades en el territorio del Reino Unido (un “brazo económico”).

Además, las rentas atribuibles a la Agencia se gravan en el Reino Unido sólo en virtud de un “nexo objetivo”, es decir, un nexo entre el Reino Unido y la actividad desarrollada allí por una persona residente de EE.UU. (la institución financiera), en razón de que dicha actividad ha superado un determinado umbral establecido en el convenio tributario aplicable. No se trata entonces de una tributación de rentas de “fuente mundial” por razón de domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro nexo “subjetivo”, esto es,

entre un Estado y la persona (la institución financiera), como requiere el artículo 4 del Convenio entre Chile y Reino Unido.

A contrario sensu, una empresa que es una persona residente de un Estado con el cual Chile mantiene un convenio tributario vigente, puede invocar los beneficios de dicho convenio, no obstante la renta en cuestión sea atribuible a un EP que dicha persona haya gatillado en un tercer Estado, y salvo que se trate de situaciones a las que resulten aplicables los principios y normas que impiden el uso abusivo o inapropiado de los convenios tributarios.

Confirma este análisis el hecho de que la Agencia, según se ha informado, no cuenta con un certificado de residencia emitido por la autoridad competente de Reino Unido, sin perjuicio de que Chile es el Estado que debe evaluar y decidir si aplica el convenio en atención a los hechos del caso planteado.

Respecto a la eventual situación de doble tributación que menciona la consultante en su presentación, este Servicio estima que dicha situación es precisamente la que se puede generar entre países que no tienen un convenio tributario vigente, como es el caso de Chile y EE.UU. Al no estar vigente el convenio suscrito entre Chile y dicho país, la eliminación de la eventual doble tributación dependerá de la legislación interna de EE.UU. o de lo dispuesto en el convenio tributario entre Reino Unido y EE.UU.

Finalmente, cabe destacar que el análisis e interpretación de este Servicio es consistente con las finalidades de los convenios tributarios ya que, por una parte, se preserva la naturaleza bilateral de los convenios tributarios (que no han sido suscritos para beneficiar a residentes de terceros países) y, por otra, no se promueven situaciones de doble o múltiple residencia que los propios convenios tienden a evitar.

III. CONCLUSIÓN

Para ser residente de un Estado Contratante para efectos del convenio tributario invocados requiere que una persona cumpla con dos elementos: (i) que la persona esté sujeta a tributación general sobre sus rentas de origen local y extranjero en el Estado Contratante del que alega ser residente y; (ii) que dicha tributación sea en razón de un vínculo subjetivo con el Estado Contratante que la aplica, es decir, en virtud del domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, excluyendo con esto aquellos supuestos en que se gravan las rentas en virtud de un vínculo o nexo objetivo entre dichas rentas y el Estado que las grava.

En mérito a las consideraciones anteriores, y basado en lo dispuesto en los artículos 1, 3, 4 y 5 del Convenio entre Chile y el Reino Unido, se estima que la persona que pretende los beneficios del Convenio es una persona residente de un tercer Estado y que su Agencia o establecimiento permanente en Reino Unido no reúne por sí mismo los requisitos para calificar como residente de Reino Unido en virtud del Convenio.

VICTOR VILLALÓN MÉNDEZ

DIRECTOR (S)

Oficio N° 287, de 08.02.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Normas Internacionales

[1] Ver Oficios N° 1746 de 2009 y 1985 de 2015

[2] Ver Oficio N° 1.824 de 2016