

SERVICIOS TRANSFRONTERIZOS Y SU TRATAMIENTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. PARTE II

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

En este artículo se continuará analizando el tratamiento que los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Chile dan a las rentas originadas a través de la prestación de servicios. En particular, el presente artículo tratará sobre las rentas por servicios de transporte internacional, las rentas del empleo, las rentas originadas por la prestación de servicios de artistas y deportistas, las rentas de funcionarios públicos, de directores de empresas y rentas provenientes de asistencia y servicios técnicos en Convenios que tratan tales rentas de manera particular. El presente artículo, además dará cuenta del tratamiento previsto en los Modelos de Convenio (OCDE y ONU) y en sus comentarios sobre las mencionadas rentas derivadas de la prestación de servicios, dando especial énfasis a las recientes discusiones llevadas a cabo en el marco de la actualización de dichos Modelos.

En la primera parte de este artículo, se analizó el tratamiento que los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición (Convenios) dan a los servicios cubiertos únicamente en los artículos 5 y 7 (establecimiento permanente-beneficios

empresariales) y artículo 14 (servicios personales independientes), los cuales representan la “regla general” en el tratamiento de servicios.⁴²

Tal como se señaló en la primera parte del artículo, la prestación de servicios se encuentra regulada en distintas disposiciones a lo largo de los Convenios, los cuales excluyendo la regla general de los artículos 5, 7 y 14, se hacen cargo específicamente de ciertos tipos de actividades. Dichas disposiciones, principalmente, asignan potestades tributarias a los Estados contratantes tomando en cuenta las características que tiene el prestador del servicio.

En este sentido, en los Modelos de Convenio y en los Convenios chilenos existen normas específicas que regulan los servicios llevados a cabo por empleados (servicios personales dependientes o rentas del empleo); los servicios llevados a cabo por artistas o deportistas; servicios llevados a cabo por funcionarios públicos; o las actividades de directores de empresas. Asimismo, ciertos servicios también son cubiertos en el artículo sobre transporte internacional.

1.- RELACIÓN ENTRE NORMAS ESPECÍFICAS SOBRE SERVICIOS Y EL ARTÍCULO SOBRE BENEFICIOS EMPRESARIALES

Un factor relevante, cuando se está aplicando un Convenio para evitar la doble imposición, es la relación que existe entre el artículo sobre beneficios empresariales (artículo 7) y los otros artículos que tratan sobre rentas específicas.

En tal sentido, es importante tener claro que los Convenios contienen una “norma de prevalencia”, la que establece que si una renta, aun cuando tenga la calidad de beneficio empresarial, es tratada en un artículo específico del Convenio, tal artículo se aplicará con prescindencia del artículo sobre beneficios empresariales.⁴³

De esta forma, como resultado de esta norma de prevalencia los artículos que tratan rentas específicas (desde el artículo 6 al 21) se aplican por sobre la norma de beneficio

⁴² El presente artículo sobre servicios no contempla el tratamiento especial previsto en el Convenio para evitar la doble imposición vigente entre Chile y Argentina, el cual sigue el Modelo del Pacto Andino consagrando el principio de la fuente productora de la renta como elemento clave para asignar los derechos de imposición entre los Estados contratantes.

⁴³ Por ejemplo, el párrafo 6 del artículo 7 del Convenio entre Chile y España señala: “6. Cuando el beneficio comprenda rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”

empresarial, en caso de verificarse la situación de hecho o de enmarcarse dentro de la definición contemplada por un artículo específico del Convenio.

2.- SERVICIOS CALIFICADOS COMO REGALÍAS

Un ejemplo donde nos podríamos encontrar frente a un beneficio empresarial y al mismo tiempo frente a una renta regulada en otro artículo del Convenio, se presenta cuando los servicios se enmarcan dentro de la definición de regalías.

Tanto los Modelos de Convenio (OCDE-ONU) como los Convenios vigentes en Chile contemplan una definición de regalías, la cual varía respecto de las rentas que se comprenden en ella. De esta forma, la definición de regalía que consta en el actual Modelo de Convenio OCDE no contempla la prestación de servicios como tal (más adelante veremos el caso de *know how*), mientras que el Modelo de Convenio ONU si comprende algunas clases de servicios al incluir las rentas derivadas por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos (servicio de leasing internacional).⁴⁴ De esta forma, de acuerdo al Modelo ONU dichas rentas, sin perjuicio de calificar como beneficios empresariales, tienen el tratamiento de regalías y podrán ser gravadas por el Estado desde donde son pagadas (Estado de la fuente), pero con el límite que las partes contratantes determinen en sus negociaciones bilaterales.⁴⁵

Un tipo de renta que se incluye en la definición de regalías, tanto en los Modelos de Convenios como en los Convenios chilenos, se refiere a aquella derivada por el suministro de experiencias industriales comerciales o científicas (*know how*-saber hacer).

Suministro de *know how*: Conforme a la definición de regalías, el suministro de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, conocido como *know how* o saber hacer califica, para efectos del Convenio, como una regalía.⁴⁶

⁴⁴ Los Convenios chilenos siguen al modelo ONU en cuanto a incluir específicamente rentas del leasing.

⁴⁵ El Modelo de Convenio OCDE respecto de regalías entrega una potestad exclusiva de gravar al Estado de residencia del beneficiario efectivo de las regalías. Por su parte, el Modelo ONU establece una potestad de gravar compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia, dejando a las negociaciones bilaterales la determinación de la tasa límite a aplicar por el Estado de la fuente.

⁴⁶ Párrafo 2 del artículo 12 del Modelo de Convenio OCDE- Párrafo 3 del artículo 12 modelo de Convenio ONU.

Toda vez que el pago por *know how* es considerado una regalía, el tratamiento previsto por el artículo 12 prevalece por sobre el tratamiento de beneficios empresariales. Es importante notar que el Modelo OCDE y sus comentarios no consideran al *know how* como un servicio y hacen distinciones entre uno y otro. Aun cuando los comentarios OCDE no definen lo que entiende por *know how* se indica que el concepto de *know how* se utiliza en el contexto de la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual. Normalmente se trata de información de carácter industrial, comercial o científica, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico.⁴⁷ Dado que la definición está relacionada con información relativa a experiencias previas, el artículo no sería aplicable a los pagos efectuados por información nueva obtenida como resultado de la prestación de servicios a instancia del pagador.⁴⁸ Se indica, además, que el *know how* difiere de las prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte. Los pagos hechos en virtud de estos contratos los regula en general el Artículo 7 “beneficios empresariales”.⁴⁹

En Chile aun no se ha dado un pronunciamiento oficial respecto al significado preciso de la expresión pagos por *informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*, en el contexto de los Convenios para evitar la doble imposición. Sin embargo, en el oficio N° 1.479, de 2008, en relación con la aplicación del impuesto adicional, el S.I.I. calificó al *know how* o saber hacer como un tipo de servicio, distinguiéndolo del servicio de asistencia técnica. En el ámbito de los Convenios, el único pronunciamiento administrativo se encuentra en el oficio N° 3397, de 2007, en el cual el S.I.I. señaló que pueden existir “contratos mixtos”, esto es, contratos donde existen pagos por servicios y pagos por *know how*.

⁴⁷ En el reciente caso *DDIT v Prerov A* que fue emitido con fecha 16 de Abril de, 2010 la Corte tributaria de Apelación de India revocó un fallo de primera instancia en el que se determinaba, en el marco del Convenio para evitar la doble imposición entre India y Suiza, que ciertos pagos por concepto de servicios de consultoría estratégica realizados por una empresa Suiza a una empresa India calificaban como *know how* bajo el artículo 12. El tribunal de segunda instancia, utilizando como medios de interpretación los comentarios al modelo ONU y OCDE, determinó que dichos servicios no podían calificarse como *know how*, ya que la empresa suiza sólo prestaba servicios de consultoría y no transfería ninguna experiencia o conocimiento técnico. Por lo tanto, la Corte determinó que se debía aplicar el artículo sobre beneficios empresariales y no el artículo de regalías.

⁴⁸ Párrafo 11 de los Comentarios OCDE al artículo 12

⁴⁹ Párrafo 11.2 Comentarios OCDE al artículo 12.

Ninguno de estos oficios clarifica completamente la distinción que existiría entre *know how* (que calificarían como regalías tanto para el impuesto adicional como para los Convenios) y otras clases de servicios. No obstante esto, cabe entender que Chile aplicaría, en la interpretación de este concepto, los comentarios al Modelo OCDE antes enunciados, teniendo en cuenta que el país no ha emitido observaciones en contra de estos.

Es interesante, sin embargo, apreciar que para algunos países el concepto de *know how* incluido en los Convenios tiene un carácter amplio incluyendo servicios de carácter técnico.⁵⁰

Convenios chilenos: Nos detendremos en algunos casos donde ciertos servicios son considerados como regalías en los Convenios chilenos. Tal como se ha mencionado, los Convenios para evitar la doble imposición contienen una definición del concepto de regalías, la cual puede diferir de un Convenio a otro. Cada Convenio, entonces, deberá ser analizado individualmente.

Tal como se señaló, respecto del Modelo de Convenio ONU, Chile incluye dentro de la definición de regalías los pagos por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos (leasing internacional). En tales casos, Chile podrá gravar dichos pagos conforme a las limitaciones contempladas en el párrafo 2 del artículo 12 de sus Convenios.

En los Convenios chilenos, la tasa límite a aplicar sobre el pago por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos es generalmente del 5% del importe bruto de ellos.⁵¹ Sin embargo, esa tasa es mayor a la contemplada en el impuesto adicional por rentas de arrendamiento con o sin opción de compra de un bien de capital importado susceptible de acogerse a sistema de pago diferido bajo el artículo 59 N° 6 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), la cual establece una tasa efectiva de 1,75% de cada cuota remesada. Por lo tanto, en dichos casos, la tasa prevista en la LIR seguirá siendo aplicable sin variación (ver en este sentido el Oficio del S.I.I N° 3588 de 2009). En cuanto al arrendamiento de equipos no comprendidos en el artículo 59 N° 6, la tasa a

⁵⁰ Ver Klaus Vogel on Double tax Convention página 790 y el Manual ONU de negociaciones de Convenio para evitar la doble imposición entre países desarrollados y en desarrollo, página 144.

⁵¹ En el Convenio suscrito con EE.UU la tasa a aplicar por el uso de equipos industriales comerciales o científicos excluyendo a las naves, aeronaves o contenedores cuando estén comprendidos en el Artículo 8 (Transporte Internacional); es del 2% del importe bruto. Por clausula de nación más favorecida esa tasa también se aplicará a aquellos Convenios que incluyan dicha disposición.

aplicar se entendería reducida a la tasa que se acordó en el respectivo Convenio sobre el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos.

Asimismo, en los Convenios chilenos existen casos donde ciertos servicios técnicos han sido considerados como regalías, separándose de lo que los Modelos de Convenio contemplan en relación con el artículo sobre regalías.

En el Convenio vigente con Colombia se consideran dentro del concepto de regalías los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría. Por lo tanto, respecto de las remesas de dinero que se hagan desde Chile a Colombia o viceversa y el beneficiario efectivo de la renta sea un residente del otro Estado contratante, se aplicarán los límites contemplados en el párrafo 2 del artículo 12 del Convenio, esto es, el Estado desde donde se paga la regalía podrá gravar pero con un límite del 10% del importe bruto de la renta.⁵² Por lo tanto, como consecuencia práctica, la tasa de 15%-20% (inciso cuarto del N° 2 del artículo 59 de LIR), que es aplicable sobre la remesa hecha desde Chile con motivo de servicios o trabajos técnicos que residentes en Colombia presten en Chile o en el extranjero, se verá rebajada al 10% del importe bruto remesado.

Respecto de esta disposición, Chile acordó una cláusula de nación más favorecida, por medio de la cual se establece que, en caso que Colombia acordase con otro Estado la exención o rebaja en la tasa a aplicar respecto de este tipo de servicios, dicha exención o rebaja se aplicará simultáneamente al Convenio entre Chile y Colombia.⁵³

⁵² El párrafo 2 del artículo 12 del Convenio Chile y Colombia señala: “2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.”

⁵³ Protocolo Convenio vigente entre Chile y Colombia: “Ad. Artículo 12: “Si Colombia concluye un Convenio con un tercer Estado en el que se modifique la imposición en el país fuente de los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que se contemplan en el artículo 12 de este Convenio, tales modificaciones se aplicarán al presente Convenio como se indica a continuación: En el caso que se acuerde una exención o una alícuota menor en dicho Convenio tal exención o alícuota menor se aplicará automáticamente a este Convenio. La exención o la reducción de la alícuota se aplicará a este Convenio a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio con el otro Estado, bajo las mismas condiciones como si esa exención o alícuota menor hubiera sido especificada en este Convenio. La autoridad competente de Colombia informará, sin demora, a la autoridad competente de Chile, que se han cumplido las condiciones para la aplicación de este párrafo.”

En el convenio con Brasil también se incluye dentro de la definición de regalías a las rentas procedentes de los servicios técnicos y asistencia técnica.⁵⁴ Para este caso, la tasa límite a aplicar será el 15 por ciento del importe bruto de las regalías.⁵⁵

En relación con la definición de los conceptos de asistencia técnica o servicios técnicos no existe jurisprudencia administrativa chilena que señale específicamente, respecto de los Convenios con Colombia y Brasil, cual es su significado. Sin embargo, si existe un pronunciamiento del S.I.I., respecto de una consulta vinculada al Convenio con México, en el que se define lo que se entiende por trabajo técnico. Al respecto, el S.I.I. se remite al uso general de la palabra “técnico” contenido en el diccionario de la RAE, señalando que técnico significa, en su primera acepción: “perteneciente o relativo a las aplicaciones de las ciencias y las artes”, y en la segunda: “el que posee los conocimientos especiales de una ciencia o arte”.⁵⁶ Por analogía dicha interpretación sería pertinente para el caso de definir el ámbito de aplicación de la norma contenida en el artículo 12 de los Convenios de Chile con Brasil y Colombia.

En el Convenio con Australia el artículo 5 contiene una norma por medio de la cual ciertos servicios califican como regalías. Se señala que se entenderán como regalías el suministro de cualquier asistencia accesoria y subsidiaria, y que se proporcione como un medio para permitir la aplicación o el goce de, cualquier bien o derecho mencionado en el subpárrafo *a)*, *b)* o *c)* o cualquier información mencionada en el subpárrafo *d)* de este artículo. De esta forma, cualquier servicio accesorio al uso, o el derecho al uso de propiedad protegida por normas de derecho de autor, o al uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos (*leasing internacional*) o al suministro de informaciones relativas a experiencias técnicas, industriales, comerciales o científicas (*know how*), serán consideradas como regalías. En tal caso los límites contemplados en el párrafo 2 del artículo 12, esto es, 10% del importe bruto de las regalías será aplicable respecto del Estado desde donde proceden las rentas.

Es primera vez que esta disposición se incorpora en un Convenio chileno y queda pendiente que la autoridad administrativa interprete qué se entiende por asistencia “accesoria y subsidiaria” a ítems de rentas comprendidas en la definición de regalía.

⁵⁴ El párrafo 5 del protocolo del Convenio para evitar la doble imposición entre Chile y Brasil señala: “5. Con referencia al Artículo 12, párrafo 3. Las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a las rentas procedentes de la prestación de servicios técnicos y asistencia técnica.”

⁵⁵ Párrafo 2 del artículo 12 del Convenio entre Chile y Brasil.

⁵⁶ Ver Oficio del S.I.I. N°3489 de 2009

3.- TRIBUTACIÓN DE SERVICIOS TÉCNICOS EN EL CONVENIO CON MALASIA

El Convenio con Malasia contempla un tratamiento especial en relación con las rentas de servicios técnicos. En este caso particular estos servicios no han sido incorporados al concepto de regalías sino que se tratan en un artículo específico. Esta disposición es inédita en los Convenios chilenos y fue acordada ya que era parte de la política negociadora de Malasia.

De acuerdo al artículo 14 de éste Convenio, el Estado desde donde proceden las rentas por servicios técnicos tendrá derecho a gravar tales rentas según su legislación interna, pero con un límite del 5% del importe bruto de tales rentas cuando su beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante.

En relación con el concepto de rentas por servicios técnicos, el párrafo 3 del artículo 14 del Convenio señala que la expresión “rentas por servicios técnicos”, significa los pagos de cualquier naturaleza a cualquier persona, distinta de un empleado de la persona que hace los pagos, en consideración por cualquier servicio de carácter técnico, gerencial o consultoría.

De acuerdo al párrafo 4 del artículo 14 del Convenio con Malasia, cuando el beneficiario efectivo de la renta por servicios técnicos constituya un establecimiento permanente, conforme al artículo 5 del Convenio, por medio del cual presta servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente y las rentas por servicios técnicos están vinculadas efectivamente a dicho establecimiento permanente, las disposiciones del artículo 7, “Beneficios empresariales”, serán aplicables.

Asimismo, el Convenio con Malasia en el párrafo 6 del artículo 14, incorpora una cláusula anti-abuso, por medio de la cual se establece que el límite de la tasa a aplicar en relación con las rentas por servicios técnicos no se aplicará cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el pagador y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las rentas por servicios técnicos exceda, por cualquier motivo, el importe que hubieran convenido el pagador y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones. La cuantía en exceso de los pagos podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación interna de cada Estado Contratante.⁵⁷

⁵⁷ Ver Circular 57 de 2009, la cual trata sobre beneficiario efectivo, donde se hace mención expresa a este requisito en relación con el Convenio con Malasia

4.- SERVICIOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL

Respecto del tratamiento de las rentas relacionadas al desarrollo de servicios de transporte internacional, existe una diferencia entre lo establecido en los Modelos de Convenio OCDE/ONU y en los Convenios chilenos.⁵⁸

Como regla general, los Modelos de Convenio establecen que las utilidades provenientes de la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional, dentro de las cuales se encuentran la prestación de dichos servicios, deberán ser gravadas únicamente en el Estado contratante donde esté situado la **sede de administración efectiva** de la empresa de transporte (énfasis dado).⁵⁹

Por su parte, los Convenios suscritos por Chile se apartan de esta redacción, otorgándole un derecho exclusivo de gravar a las rentas derivadas de la explotación de buques o aeronaves en transporte internacional al **Estado de residencia** de las empresas de transporte internacional (énfasis dado). Dicha diferencia se fundamenta en que la legislación chilena no reconoce el concepto de sede de administración efectiva, por lo que como política negociadora se ha preferido incluir el lugar de residencia con el fin de determinar las potestades de gravar bajo el artículo sobre transporte internacional. En el caso de Chile el lugar de residencia de las sociedades se determina en razón de su lugar de constitución. En una situación de doble residencia las disposiciones del artículo 4 (residencia) de cada Convenio serán aplicables.⁶⁰

El artículo 8 considera, dentro de las utilidades que se encuentran cubiertas, las rentas que se deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, así como también las rentas obtenidas por el fletamento o arrendamiento de naves o aeronaves a casco desnudo y el arrendamiento de contenedores y equipo

⁵⁸ Las rentas de transporte internacional se encuentran reguladas en el artículo 8 de los Modelos de Convenios y de los Convenios suscritos por Chile.

⁵⁹ El párrafo 24 del Comentario al artículo 4 del Modelo OCDE (residencia) señala que la sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales claves y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad.

⁶⁰ Por ejemplo, el Convenio con España en el párrafo 3 de su artículo 4 señala que: “3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona, que no sea una persona natural o física, sea residente de ambos Estados Contratantes, los Estados Contratantes harán lo posible, mediante un procedimiento amistoso, por resolver el caso. En ausencia de un acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, dicha persona no tendrá derecho a ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas por este Convenio.”

relacionado.⁶¹ En este caso, el artículo 8 se aplicará siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional. Cuando éste no sea accesorio, el artículo 12 sobre regalías será aplicable en lo relativo a arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos.

Cabe indicar que Chile tiene una serie de Convenios específicos de transporte, los cuales asignan derechos exclusivos de gravar al Estado de residencia de la empresa de transporte, al igual que los Convenios para evitar la doble imposición.⁶²

5.- SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

En el artículo 15, los Modelos de Convenios regulan los derechos o potestades de gravar entre los Estados contratantes sobre los ingresos laborales. Los Convenios chilenos siguen los Modelos de Convenios y el país no ha emitido ninguna observación o posición contra ellos o sus comentarios.

De acuerdo al artículo 15, el Estado de residencia de la persona que presta los servicios personales dependientes tiene un derecho exclusivo a gravar los sueldos, salarios y otras remuneraciones (incluyendo remuneraciones en especies) obtenidas por un residente de un Estado producto de un empleo realizado en el otro Estado. Sin embargo, el otro Estado también podrá gravar esas remuneraciones en la medida que éstas se deriven de un empleo ejercido en su territorio.

Sin perjuicio de esto, las rentas del empleo están exentas de impuesto en el Estado donde los servicios son prestados y por lo tanto el Estado de residencia de la persona prestadora del servicio tendrá un derecho exclusivo a gravar, si:

1. el empleado se encuentra presente en el Estado donde se prestan los servicios por períodos que no exceden en total de 183 días en cualquier período de 12 meses.
2. la remuneración no fue pagada por o a cuenta de un empleador residente en el Estado donde se prestan los servicios.
3. la remuneración no ha sido soportada por un establecimiento permanente o base fija que un empleador no residente tiene en dicho Estado.

En relación con la primera condición, algunos criterios entregados por los comentarios al Modelo OCDE son relevantes para aplicar el cómputo del plazo de 183 días. En este

⁶¹ Ver por ejemplo letra b) del párrafo 2 del artículo 12 del Convenio entre Chile y España

⁶² Los textos de dichos Convenios se encuentran disponibles en www.sii.cl

sentido, se señala que para que el Estado dónde son realizados los servicios pueda gravar las rentas del empleo se recomienda que el cómputo de los días se basen en la presencia física en el país y no en la duración de la actividad.

De esta forma, los días en que el empleado esté fuera del país son excluidos del cómputo. Una estadía parcial durante el día, sin perjuicio de que esta sea breve, contaría como un día de presencia. La presencia física en el Estado de la fuente no exige que sea continua o que consista sólo de días laborales.

Debido a que el artículo 15 párrafo 2 letra a) se refiere a la presencia física en cualquier período de doce meses que comience o termine en el respectivo año tributario, todos los períodos posibles de doce meses consecutivos deben ser considerados, aun los períodos que concurren con otros.

En cuanto al procedimiento a seguir en los primeros 183 días, en que no se sabe si el empleo se prolongará más allá de ese período, cabe señalar que dado que la norma contempla como requisito para que se aplique la exención que la remuneración del trabajador no sea pagada por, o a cuenta de una persona residente en el Estado donde se realiza la actividad ni soportada por un establecimiento permanente situado en ese Estado, la empresa que paga la renta no puede tener residencia en Chile, lo que conlleva a que dicha empresa no se encuentre en la obligación de retener el impuesto a la renta pertinente en el país. Tal situación hace que, en el caso que la prestación de servicios se haya prolongado por más de 183 días, sea el propio empleado quien tenga que cumplir con las obligaciones tributarias que le afecten por todas las rentas que perciba por su actividad en Chile desde el primer día de su permanencia en el país.⁶³ Respecto a la tasa a aplicar en Chile, cabe indicar que dentro de los primeros seis meses en que el trabajador no cuenta con residencia en el país, éste se encontraría sujeto al impuesto adicional del inciso final del artículo 59 N° 2 de LIR con tasa 15% (en caso de prestar un servicio técnico) o 35% como regla general, de acuerdo al inciso 1 del artículo 60.

La segunda y tercera condición para encontrarse exento en el Estado dónde los servicios son prestados (Estado de la fuente), de acuerdo al párrafo 2 del artículo 15, demuestran una preocupación por la erosión de la base tributaria en el Estado desde donde dichas rentas son pagadas o donde dicho pago es soportado. Si la remuneración

⁶³ En este sentido, ver Oficio N° 2438 de 2010, el cual clarifica que la obligación de enterar el impuesto recae en el propio trabajador cuando el pago se ha efectuado en el extranjero. En lo pertinente el Oficio señala: "...Si las rentas fueren pagadas en el extranjero, como ocurriría en el caso en consulta, al carecer la empresa pagadora de domicilio y residencia en el país, el propio beneficiario de las rentas deberá declarar y enterar en arcas fiscales el impuesto."

pagada por el empleador es deducible al computar la renta para los propósitos de tal cálculo en el Estado dónde los servicios son prestados, (ya sea porque el empleador es una persona residente del Estado de la fuente o porque el empleador es una persona no residente con un establecimiento permanente en dicho Estado) la remuneración obtenida por el empleado podrá ser gravada por ese Estado incluso si el empleado está presente en él por sólo un período corto de tiempo. En tales situaciones la única condición para que el Estado de la fuente pueda gravar la renta es que el empleo sea ejercido en su territorio.⁶⁴

Como se señaló la segunda condición se refiere a que el pago sea efectuado por o a cuenta de un empleador residente en el Estado donde los servicios son efectuados. Los comentarios al Modelo OCDE clarifican que no es necesario que el empleado sea remunerado directamente por el empleador.

La tercera condición se refiere a que la remuneración no sea soportada por un establecimiento permanente que una persona no residente tiene en el Estado donde los servicios son prestados. Al respecto, el Oficio del S.I.I. N° 2438, de 2010 reproduce lo mencionado en los comentarios OCDE sobre el particular, clarificando que la expresión “soportadas por” debe interpretarse a la luz del propósito subyacente en la letra c) del párrafo 2 del artículo 15 que consiste en garantizar que la excepción prevista en él, no se aplique a la remuneración potencialmente deducible, teniendo en cuenta los principios del artículo 7 (beneficios empresariales) y la naturaleza de la remuneración, al calcular las utilidades de un establecimiento permanente situado en el Estado en el que se realiza el trabajo dependiente.

Asimismo, se clarifica que no es necesario que el empleador haya o no solicitado una deducción por la remuneración al calcular las utilidades imputables al establecimiento permanente, ya que el criterio correcto es saber si cualquier deducción aplicable en

⁶⁴ Los comentarios al artículo 15 del Modelo OCDE señalan que el objeto de las condiciones de las letras b) y c) del párrafo 2 del artículo 15 es evitar la tributación en Estado de la fuente de los períodos de trabajo de corta duración en la medida que la remuneración no es admitida como un gasto deducible en dicho Estado porque el empleador, al no ser residente de este Estado y al no disponer de un establecimiento permanente, no está sujeto a imposición en dicho Estado. Estos subpárrafos, dicen los comentarios al Modelo OCDE, pueden también estar justificados por el hecho de que imponer la obligación de deducir en la fuente, cuando se trata de empleos de corta duración, puede considerarse una carga administrativa excesiva si el empleador no reside en el citado Estado ni tampoco tiene en él un establecimiento permanente.

otro caso a esa remuneración sería atribuida al establecimiento permanente. Dicho criterio se verificaría, por ejemplo, incluso en el caso de que realmente no se dedujera suma alguna porque el establecimiento permanente estuviera exento de impuesto en el país de la fuente o el empleador decidiera simplemente no solicitar la deducción a la que tiene derecho.

Relación contractual- “empleador”: El párrafo 2 del artículo 15 ha dado lugar a numerosos casos de abuso mediante la utilización de la práctica denominada “subcontratación internacional de mano de obra”. Los antiguos comentarios OCDE al artículo 15 señalaban que a través de ese sistema un empleador local, que deseaba emplear mano de obra extranjera durante uno o más períodos de menos de 183 días, lo hacía a través de un intermediario establecido en el extranjero. De esta forma, el trabajador cumplía *prima facie* las tres condiciones establecidas en el párrafo 2 y podía invocar la exención de la imposición en el Estado en que trabajaba temporalmente. Dichos comentarios señalaban que aunque el término “empleador” no estaba definido por el Convenio, debía interpretarse en el contexto del párrafo 2, y en tal sentido, debía entenderse que empleador era la persona que tenía derecho al resultado de la actividad del trabajador y que asumía las responsabilidades y los riesgos correspondientes.

Los comentarios al Modelo OCDE han sido recientemente modificados en el año 2010 para dar mayores guías respecto a cuando existe una relación laboral dependiente (empleador) a la cual el artículo 15 le será aplicable. En este sentido, los criterios enunciados en los antiguos comentarios al Modelo OCDE han sido profundizados, dándole mayor importancia a la sustancia sobre la formas contractuales que se presentan.

Los actuales comentarios señalan los siguientes factores como relevantes para la determinación de la existencia de un empleador: ¿quién tiene la autoridad para señalar a la persona la manera en que el trabajo tiene que ser realizado?; ¿quién controla y tiene la responsabilidad del lugar donde el trabajo es realizado?; ¿la remuneración de la persona natural es directamente cobrada por el empleador formal a la empresa a la cual se le presta el servicios?; ¿quién proporciona las herramientas y materiales necesarios para que las use el trabajador?; ¿quién determina la cantidad y las calificaciones que tienen que tener los trabajadores?; ¿quien tiene el derecho a seleccionar los trabajadores que desarrollaran el trabajo y terminar la relación contractual?; ¿quién determina las vacaciones y el horario de los trabajadores?.⁶⁵

Stock options: Un tipo de renta del empleo que tiene una alta relevancia en la actualidad se refiere a las *stock options*. El tratamiento de las *stock options* en los

⁶⁵ Párrafo 8.14 de los comentarios 2010 al artículo 15 del Modelo OCDE

Convenios para evitar la doble imposición ha sido ampliamente debatido dentro de OCDE. Al respecto, los comentarios al Modelo OCDE incorporan criterios interpretativos a fin de clarificar las situaciones que se encuentran comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 15.

En principio las *stock options* se encuentran comprendidas dentro del concepto amplio de “otras remuneraciones similares” previsto en el artículo 15 de los Modelos de Convenio.

Los comentarios al Modelo OCDE indican que el artículo 15 permite gravar al Estado de la fuente, la parte de la utilidad de la *stock option* que constituya remuneración por el trabajo dependiente ejercido en ese Estado, incluso si el impuesto se exige en un momento posterior en que el trabajador ya no está empleado en ese Estado.

Asimismo, los comentarios clarifican la relación que existe entre el artículo 15 y el artículo 13 (ganancias de capital), señalando que si bien el artículo 15 es aplicable al beneficio laboral obtenido de una *stock option* sobre acciones concedidas a un empleado con independencia de cuándo se grava ese beneficio, es necesario distinguir ese beneficio laboral de la ganancia de capital que podría obtenerse de la enajenación de acciones adquiridas al ejercitarse la *stock option*.⁶⁶ Los comentarios señalan que será aplicable el artículo 15 y no el artículo 13, a toda renta ligada a la *stock option* propiamente tal, hasta cuando se ejercite, transmita o enajene de cualquier otro modo (ejemplo, por cancelación o adquisición del empleador o emisor). Por el contrario, una vez ejercitada o enajenada la *stock option*, el beneficio laboral ha sido materializado y toda ganancia subsiguiente en las acciones adquiridas (por ejemplo, la plusvalía acumulada de las acciones después de ejercitar la opción) será obtenida por el empleado en su calidad de “inversor-accionista” y, por lo tanto, se entiende comprendido en el Artículo 13.

Una clarificación que hacen los comentarios se refieren a *stock options* que, al ser ejercitadas, le dan la opción al empleado para adquirir acciones que no le serán conferidas de forma irrevocable sino hasta el término de un determinado período de empleo requerido. Al respecto, señalan los comentarios que el artículo 15 debería ser aplicado al eventual incremento de valor que se produzca hasta el final del período de empleo requerido para el ejercicio de la opción.

Los comentarios al Modelo OCDE entregan principios generales para determinar si, y en qué medida, una *stock option* sobre acciones para empleados proviene de un trabajo dependiente ejercido en un Estado determinado. Dicha determinación, señalan los

⁶⁶ Párrafo 12.2 comentarios al artículo 15 del Modelo OCDE

comentarios, debe hacerse en cada caso sobre la base de todos los hechos y circunstancias relevantes, incluidas las condiciones contractuales asociadas a la *stock option* (es decir, las condiciones de ejercicio o disposición de la *stock option* concedida).⁶⁷ Los comentarios OCDE señalan que en caso de duda debe reconocerse que, por lo general, las *stock options* sobre acciones para empleados se conceden como un incentivo de cara al futuro desempeño o como una forma de retener a trabajadores valiosos. De manera que las *stock options* sobre acciones para empleados están esencialmente ligadas a la prestación de servicios futuros.⁶⁸

6.- PARTICIPACIONES DE DIRECTORES

Como regla general los Modelos de Convenio establecen que los honorarios de directores u otros pagos similares devengados por un residente de un Estado contratante como miembro de una junta directiva de una sociedad residente en el otro Estado contratante pueden ser gravados (no exclusivo) en el Estado donde la sociedad es residente. De esta forma, el Estado donde la sociedad reside tiene el derecho primario para el cobro de impuestos. Así, el Estado de residencia de la persona que recibe los honorarios deberá eliminar la doble tributación de acuerdo a los métodos contemplados en el artículo 23 de los Modelos de Convenio (método de crédito o exención).

Los comentarios al Modelo OCDE indican que dentro del concepto de “dietas de asistencia y otras retribuciones similares” se comprenden las remuneraciones en especies obtenidas por una persona en su calidad de miembro de un directorio o consejo de administración de una sociedad (ejemplo: *stock options* sobre acciones, el uso de una vivienda o un automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas).⁶⁹

El principio que justifica el derecho de gravar que se concede al Estado donde reside la sociedad respecto de la cual se pagan los honorarios no se encuentra claramente explicado en ninguno de los comentarios a los Modelos de Convenio. El principio no corresponde al lugar donde los servicios son prestados, dado que el artículo 16 no requiere que los servicios sean realizados en el Estado de la sociedad que efectúa el pago de las rentas a los directores.

⁶⁷ Párrafo 12.6 comentarios al artículo 15 del Modelo OCDE

⁶⁸ Párrafo 12.12 comentarios al artículo 15 del Modelo OCDE

⁶⁹ Párrafo 1.1 comentarios al artículo 16 del Modelo OCDE

Una razón que podría justificar el derecho de gravar del Estado de residencia de la sociedad, es que habitualmente las funciones que realizan directores son desarrolladas precisamente en dicho Estado. Otra razón podría ser que el artículo 16 sigue el principio contemplado en el artículo 15 sobre rentas del empleo, esto es, el principio de erosión de la base imponible. Así, y dado que la sociedad residente en el Estado desde donde se pagan las rentas puede deducir los montos pagados al computar su impuesto sobre la renta, el Estado donde se realiza la deducción tendría derecho a gravar dicha renta.

Los comentarios al Modelo OCDE indican que en algunos países existen otros órganos societarios con funciones asimilables a las de los consejos de administración. En tal entendido, los comentarios señalan que los Estados contratantes pueden, en sus Convenios bilaterales, incluir a tales órganos en una disposición equivalente a la del artículo 16.

Chile sigue tal recomendación en alguno de sus Convenios, (por ejemplo Convenio con Nueva Zelandia), extendiendo el ámbito de aplicación de la norma a los miembros de “órganos similares de una compañía”. Asimismo, Chile sigue el Modelo OCDE en cuanto entregar el derecho de gravar las rentas de directores al Estado donde la sociedad es residente. Por lo tanto, respecto de los pagos efectuados desde Chile que reciben directores no residentes, Chile podrá seguir aplicando, por ejemplo, el artículo 48 de LIR.⁷⁰

De acuerdo al Modelo ONU (párrafo 2 del artículo 16) el Estado contratante donde la sociedad es residente tiene derechos adicionales para el cobro de impuestos sobre la remuneración pagada a ciertos funcionarios de la sociedad que son residentes del otro Estado contratante. En este sentido, la remuneración pagada a funcionarios en puestos gerenciales de alto nivel también es gravable en el Estado contratante de la sociedad pagadora. Chile no incluye dicha mención en sus Convenios.

7.- ARTISTAS Y DEPORTISTAS

El artículo 17 de los Modelos de Convenios trata sobre los servicios prestados por artistas y deportistas. De acuerdo a esta norma se asignan derechos no exclusivos de gravar sobre las rentas obtenidas directa o indirectamente por un artista o deportista que sea residente de un Estado contratante, al Estado contratante donde se realiza la

⁷⁰ El artículo 48 LIR señala: “Las participaciones o asignaciones percibidas por los directores o consejeros de las sociedades anónimas quedarán afectas a los impuestos del Título III o IV, según corresponda.”

respectiva actividad personal. En esta situación no existe un requisito de permanencia ni de duración de las actividades para que el Estado donde las actividades son prestadas tenga derecho a gravar.

Este derecho de gravar se extiende a situaciones donde la renta de tales actividades es obtenida por personas distintas de los artistas y deportistas (lo que se denomina sociedades de artistas “*star companies*”).

Los comentarios al Modelo OCDE señalan que no es posible formular una definición precisa del término “artista”, si bien el párrafo 1 del artículo 17 menciona ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. Los ejemplos señalados no tienen carácter exhaustivo. Por una parte, el término “artista” comprende claramente a los actores de teatro, de cine, y los actores de publicidad para televisión. El artículo es igualmente aplicable a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporen un elemento de diversión o espectáculo. Por otra parte, el artículo no será aplicable a un conferenciante o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, los camarógrafos en el rodaje de una película, los productores, los directores cinematográficos, los coreógrafos, el equipo técnico, etc.).

En relación con el término “deportista” los comentarios al Modelo OCDE señalan que aun cuando no se defina expresamente el término “deportista”, el mismo no se limita a los participantes en manifestaciones deportivas tradicionales (como, por ejemplo, atletas o nadadores). Se refiere también, por ejemplo, a jugadores de golf, jinetes, futbolistas, jugadores de críquet y de tenis, y pilotos de autos de carrera.⁷¹

El párrafo 2 del artículo 17 de los Modelos de Convenio se refiere a los casos en que las rentas generadas por las actividades se atribuyen a otras personas distintas del artista o deportista. Los comentarios al Modelo OCDE señalan que si la renta de un profesional del espectáculo o de un deportista se atribuye a otra persona y el Estado de la fuente no está autorizado jurídicamente para “levantar el velo” de la persona que percibe la renta y someter dicha renta a gravamen como renta del artista o el deportista, será aplicable el párrafo 2.

De acuerdo a tal disposición, la parte de la renta que no pueda gravarse como renta de artista o deportista podrá someterse a imposición aun estando en poder de la persona que la percibe. Si la persona que percibe la renta realiza actividades empresariales o profesionales, el país de la fuente puede someter ese ingreso a imposición incluso si no

⁷¹ Párrafo 5 de los comentarios al artículo 17 del Modelo OCDE

es imputable a un establecimiento permanente situado en ese país. Esta norma, que tiene un carácter anti-abuso se encuentra incluida en todos los Convenios chilenos.⁷²

Los Convenios chilenos siguen, en general, a los Modelos de Convenio respecto del tratamiento de artistas y deportistas, por lo que Chile podrá seguir aplicando lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 60 LIR sin ninguna limitación.⁷³ Algunos Convenios, por ejemplo los Convenios chilenos vigentes con Malasia, México, Nueva Zelandia, Noruega, contemplan una frase que amplía, en cierta medida, el ámbito de aplicación de la disposición señalando que: “Las rentas a que se refiere el presente párrafo incluyen las rentas que dicho residente obtenga de cualquier actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante relacionada con su **renombre** como artista del espectáculo o deportista.” (Énfasis dado)

Pareciese que en tales Convenios queda en evidencia que lo importante, en la aplicación del artículo 17, es la calidad de celebridad que tiene la persona y no la calificación de artista o deportista como tal. Esta es la discusión que actualmente existe en el Grupo de Trabajo N° 1 de OCDE, en la cual se discuten las actualizaciones al Modelo y a los comentarios del Modelo OCDE. Dentro de los puntos que se están discutiendo se encuentra el reemplazo de la palabra en idioma inglés “*artists*”, en el título del artículo, por el término “*entertainers*”. Lo importante de tal modificación es que parece implícito que el artículo 17 se aplica de manera amplia, yendo más allá de que una actividad sea considerada como artística o deportiva, y siendo importante también el renombre (condición de celebridad) o la condición de proporcionar entretenimiento. Sin embargo, no existe consenso al respecto dentro de los delegados OCDE, por lo que aun consta en los comentarios al Modelo OCDE que, con el fin de determinar si una renta cae dentro del artículo 17, es esencial la determinación de si dicha renta tiene vinculación con alguna actividad del artista o deportista como tal.

⁷² En el Convenio vigente entre Chile y Canadá se agregó un párrafo 3 al artículo 17 que señala “Las disposiciones del párrafo 2 no se aplican si se establece que ni el artista o el deportista, ni las personas relacionadas con ellos, participan directa o indirectamente en los beneficios de la persona a la que se refiere dicho párrafo”. Dicha disposición es consistente con la reserva que Canadá tiene al Modelo OECD respecto del artículo 17.

⁷³ El inciso 2 del artículo 60 LIR señala: “...la citada tasa será de 20% cuando se trate de remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las personas naturales extranjeras que se refiere el inciso anterior, solo cuando estas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, **culturales o deportivas...**” (énfasis dado)

Relación del artículo 17 con otras rentas de los Convenios:

Este es un tema que actualmente está siendo debatido en el Grupo de Trabajo N°1 de OCDE. Los comentarios actuales al Modelo OCDE señalan que los artistas y los deportistas obtienen a menudo rentas bajo la modalidad de regalías o derechos de patrocinio o de publicidad. Los comentarios actuales señalan al respecto que, en general, cuando no exista relación directa o indirecta entre tales rentas y una actuación pública del artista o el deportista en el país de que se trate, serán aplicables otros artículos del Convenio y no el artículo 17.⁷⁴ Lo que falta por definir es qué se debe entender por “relación directa o indirecta”. Las modificaciones a los comentarios que están siendo discutidas tratan de clarificar esta expresión.

Los comentarios actuales señalan que el artículo 12 (regalías) será aplicable normalmente a las regalías por derechos de propiedad intelectual, y no el Artículo 17 (ver párrafo 18 de los Comentarios al artículo 12), pero los derechos de publicidad o de patrocinio se encuentran fuera del ámbito del artículo 12. El artículo 17 será aplicable a las rentas de la publicidad y del patrocinio, etc., relacionadas directa o indirectamente con actuaciones o apariciones públicas en determinado Estado. Por lo tanto, los comentarios señalan que otras rentas de naturaleza análoga que no puedan atribuirse a tales actuaciones o apariciones públicas se regirán por las reglas generales del Artículo 7 (beneficios empresariales) o del artículo 15 (rentas del empleo), según el caso. Los pagos percibidos con motivo de la cancelación de una actuación tampoco pertenecen al ámbito del artículo 17, sino que les serán aplicables los artículos 7 ó 15, según el caso.

El Convenio suscrito entre Chile y EE.UU contiene una norma especial respecto de las rentas de artistas y deportistas. En él se faculta para gravar a ambos Estados las rentas que reciban un deportista o artista residente en un Estado contratante por actividades realizadas en el otro Estado contratante. No obstante, se establece una limitación (inédita en los Convenios vigentes en Chile) por medio de la cual las cantidades percibidas por el artista o deportista no podrán ser gravadas en el Estado donde éstas son realizadas, cuando el monto de los ingresos brutos obtenidos por el artista o el deportista, incluidos los gastos que se le reembolsan o que se soportan por su cuenta, no excedan en el año tributario considerado de cinco mil dólares estadounidenses o su equivalente en pesos chilenos.

⁷⁴ Párrafo 9 de los comentarios al artículo 17 del Modelo OCDE

8.- FUNCIONES PÚBLICAS

El artículo 19 tiene por objeto regular el tratamiento de funcionarios públicos. De acuerdo al artículo 19 el derecho a gravar las rentas del empleo, u otras remuneraciones o pensiones derivadas del desarrollo de funciones públicas se entrega únicamente al Estado desde donde se pagan tales rentas.

Sin embargo, si el funcionario público es un residente y un nacional del otro Estado y los servicios son efectuados en ese Estado, el salario o remuneración serán exclusivamente gravado en dicho Estado.

De igual modo, de acuerdo a los Modelos de Convenio, los pagos de pensiones hechos por un Estado contratante serán gravados exclusivamente por el otro Estado si la persona natural es residente y nacional del otro Estado. El artículo 19 no se aplica a salarios o pensiones pagados por un Estado contratante en conexión con un negocio llevado a cabo por él.

El artículo 19 se basa en el principio que el Estado que paga el salario u otras remuneraciones o pensión debe tener el derecho exclusivo para gravar tal renta. Tal como indica el párrafo 2 de los comentarios al artículo 19, el derecho de tributación exclusiva dado al Estado desde donde es pagada la renta se basa en la cortesía internacional y en la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares.

Respecto del tipo de rentas que se entienden incluidas en el artículo 19, los comentarios al Modelo OCDE señalan que la expresión “sueldos, salarios y otras remuneraciones similares... pagadas” abarca las remuneraciones en especies percibidas en concepto de servicios prestados al Estado o a una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales (ejemplo, el uso de una vivienda o automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas).⁷⁵

Los Convenios chilenos siguen el Modelo OCDE en el artículo 19, pero dejando fuera del ámbito de aplicación de este artículo a las pensiones, a las cuales únicamente se les aplicará el artículo 18 (pensiones).

⁷⁵ Párrafo 2.2 de los comentarios al artículo 19 del Modelo OCDE