

LA PRUEBA DEL BENEFICIARIO EFECTIVO EN LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN

THE TEST OF EFFECTIVE BENEFICIARY IN DOUBLE TAXATION AGREEMENTS

María Paz de Carcer Ruiz-Tagle*

RESUMEN: En materia de derecho internacional, la correcta definición de los conceptos que configuran el sistema tributario y la problemática de la doble imposición es esencial para la adecuada aplicación de los convenios para evitar la doble tributación. La existencia de conceptos indeterminados, como la de beneficiario efectivo, pone en riesgo la determinación de la obligación tributaria.

Palabras clave: Residente, beneficiario efectivo, convenio para evitar la doble tributación.

RESUMEN: *Regarding international tax law, the correct definition of the concepts that make up the tax system and the problem of double taxation is essential for the proper application of double taxation treaties. The existence of indeterminate concepts, such as beneficial ownership, jeopardizes the determination of the tax liability.*

Keywords: Resident, beneficial owner, double taxation treaties.

1. INTRODUCCIÓN

Cuando hablamos del derecho tributario internacional, nos estamos refiriendo a un conjunto de normas internas e internacionales que configuran las relaciones económicas en aquellas situaciones en que existe algún elemento del hecho gravado que sea internacional o transnacional. Así, el derecho tributario internacional comprenden “todos los asuntos tributarios surgidos de las leyes internas de los países que incluyen un impuesto extranjero”¹.

*Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile, Magister en Tributación Internacional, Northwestern University. Abogado en Cariola, Diez, Pérez-Cotapos, correo electrónico mpdecarcer@cariola.cl. Recibido el 3 de abril de 2024, aceptado el 28 de abril de 2024.

¹ ROHATGI (2008) p. 1.

Por lo mismo, se ha dicho que el derecho tributario internacional comprende “cuatro materias, a saber: la tributación de los no residentes por sus rentas de fuente nacional, la tributación de los residentes por sus rentas de fuente extranjera, el alivio de la doble tributación y la prevención de la evasión internacional”².

Ahora, como debemos analizar reglas internas e internacionales, en muchas ocasiones una misma palabra tendrá más de un significado dependiendo del contexto en el que se emplee. Por ello, el término *residencia* puede ser utilizado en varios sentidos, y puede describir los principios de residencia y de la fuente que, en esencia, dan cuenta de la política tributaria consistente en afectar con impuestos las rentas de fuente mundial de quienes tienen algún tipo de presencia en una jurisdicción determinada y gravar a quienes carecen de dicha presencia solamente cuando obtengan rentas cuyas fuentes estén situadas dentro de los límites del territorio respectivo³.

Pero el término *residencia* también es utilizado para dar cuenta de una acepción diferente de él, a saber, el asiento real o de hecho de una persona⁴. Cuando la residencia adquiere un nivel de permanencia dentro de la jurisdicción, normalmente los legisladores tienden a estimar que existe un vínculo suficiente para imponer el gravamen⁵. De esta manera, los elementos del estatuto personal que la ley tiende a considerar relevante para efectos de aplicar el tributo típicamente son la nacionalidad, el domicilio o la residencia⁶.

Pero no solo la ley interna puede contemplar una definición de residencia, y los tratados para evitar la doble tributación usualmente proveen definiciones particulares de *residente*, que son muy importantes para poder determinar si una persona tiene o no los derechos que conceden las disposiciones del tratado⁷. Así las cosas, coloquialmente hablamos de *residente* para efectos de evaluar la aplicación de un convenio para evitar la doble tributación a un sujeto concreto.

Sin embargo, debido a los desafíos que enfrentaron los países respecto de rentas altamente móviles, como dividendos y las regalías, el término residente fue, hasta cierto punto, superado, lo que dio lugar a que se incorporara en ellos el concepto de beneficiario efectivo⁸ y, finalmente, se incluyera el concepto de beneficiario final. Un correcto entendimiento de estos tres conceptos, a saber, residente, beneficiario efectivo y beneficiario final, es esencial para la correcta aplicación de los convenios para evitar la doble tributación, la habilitación -

² VERGARA QUEZADA (2013) p. 56.

³ Sin perjuicio de ello, también estos principios pueden ser vistos como una antinomia, cuando se los considera excluyentes, es decir, cuando se indica que una jurisdicción sigue el principio de la fuente porque solamente grava a quienes tengan rentas cuyas fuentes se encuentren en su territorio, sin que exista tributación de fuente mundial, lo que, actualmente, es una rareza. ROHATGI (2008) y ROSENZWEIG (2015) pp. 471-526.

⁴ PIZARRO BONNIN (1951) p. 50.

⁵ Ídem.

⁶ RINSCHÉ NÚÑEZ y VICENTE MOLINA (1970) p. 16.

⁷ ARNOLD (2016) p. 17.

⁸ OCDE (2011).

según normativa nacional- de los beneficios de dichos convenios y el cumplimiento de las obligaciones de información que la legislación interna prescribe.

Dada la importancia de esta materia, nos proponemos explicar las dificultades que pueden surgir al demostrar (y en algunos casos, probar) estas calidades en el derecho chileno.

2. LOS FACTORES DE CONEXIÓN

Después de que la Ley N° 20.630 derogó la nacionalidad como factor de conexión, nuestro sistema impositivo quedó con dos vínculos importantes para lo que revisamos, a saber, la fuente y la residencia, lo que configura un sistema dual de tributación.

Dicho de otra forma, visto desde la perspectiva de la tributación internacional, la normativa chilena grava a los residentes en el país por sus rentas de fuente mundial, mientras que a los no residentes únicamente les aplica impuestos por sus rentas de fuente nacional. Lo anterior, sin perjuicio de que los convenios para evitar la doble tributación asignan potestad tributaria exclusiva o conjunta a los estados contratantes para gravar una determinada renta.

Lo indicado hasta ahora requiere hacer algunas precisiones. Por ello, para efectos de ir descomponiendo el problema en los elementos que lo forman, surgen al menos cuatro conceptos que es necesario manejar, a saber, la renta de fuente chilena, la renta de fuente extranjera, el domicilio y la residencia.

El artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone que son rentas de fuente chilena aquellas que provienen de bienes situados en Chile o de actividades desarrolladas en el país, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente titular de esos bienes o que realiza esas actividades. Entonces, *contrario sensu* y, por regla general, son rentas de fuente extranjera aquellas que provienen de bienes situados fuera de Chile y de actividades desarrolladas en el exterior.

Como es sabido, Chile ha incorporado reglas de extraterritorialidad, por ejemplo, la norma sobre enajenaciones indirectas que, igualmente, está en parte prevista en el artículo 10. Debido a que dicha regulación es muy detallada, solo quedará como ejemplo, y no entraremos en ella para poder concentrarnos en el objeto de este trabajo.

El segundo concepto al que nos debemos referir es el domicilio, que no es un concepto tributario. Es decir, no está definido en una norma fiscal, sino que debemos emplear la definición del Código Civil, tanto porque así lo dispone ese código como por lo expresamente establecido en el art. 2 del Código Tributario.

El Código Civil define el domicilio como la residencia acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. El profesor Corral Talciani explica que, según la intensidad de la relación que una persona tiene con un lugar, podemos distinguir la habitación, la residencia y el domicilio. La primera, también llamada morada, es el lugar donde una persona se encuentra en un momento determinado. La residencia, por su parte, implica cierta habitualidad. Mientras que el domicilio exige el ánimo de permanecer en una residencia⁹.

⁹ CORRAL TALCIANI (2022) p. 390.

Si bien el concepto de domicilio, que está previsto en la ley, no ha cambiado, la interpretación administrativa del mismo ha tenido un cambio relevante en los últimos años. En particular, basándose sobre una presunción negativa, que está en el Código Civil y tiene una especie de correlato en el Código Tributario¹⁰ que, técnicamente, es un concurso de normas¹¹, el Servicio de Impuestos Internos ha intentado hacer primar por sobre las relaciones familiares a la fuente de los ingresos, migrando a un criterio económico por sobre un criterio de relaciones personales.

Inicialmente, el típico ejemplo que se usaba para explicar el domicilio era el del extranjero que llegaba a Chile y ponía sus hijos en un colegio nacional. Claramente ese hecho servía de base para poder presumir la intención de permanecer en Chile.

Es decir, junto con la residencia, que era fácil de constatar en un país con controles fronterizos, era acompañada del ánimo de permanecer en ella, hecho psíquico que se demostraba mediante una presunción, a la que servía de hecho base la mencionada matrícula de los hijos en un colegio chileno.

Luego, a pesar de que el año 2020 la Ley N° 21.210 no cambió el concepto de domicilio, el Servicio de Impuestos Internos aprovechó la oportunidad para dejar en una circular una opinión que había manifestado previamente¹², pasando a sostener que afectaban más las relaciones económicas¹³ para efectos de determinar la existencia del domicilio.

Al respecto, parte de la doctrina ha hecho presente un defecto de esa interpretación, que es el resultado absurdo al que podría llegarse.

De esta manera, se indicó que “si tomamos en serio la posición del Servicio de Impuestos Internos, deberíamos concluir que pueden ser no domiciliados, más solo residentes en Chile, personas que han nacido en el país, jamás han salido de él, tan solo porque obtienen todos sus ingresos de acciones de sociedades constituidas en el exterior. Igualmente, podrían tener su domicilio en Chile personas que han nacido y vivido toda su vida fuera del país, jamás habiéndolo visitado, por el solo hecho que todos sus ingresos provienen de dividendos de sociedades constituidas en Chile”¹⁴.

Entonces, si bien es criticable la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, la misma debe ser considerada, especialmente al aplicar el artículo 103 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que adelanta el pago del impuesto del contribuyente que pierde su domicilio¹⁵.

Volviendo al tema de la definición, si bien el domicilio incorpora en sí mismo el concepto de la residencia, es necesario tener en cuenta que existe una definición particular de

¹⁰ RAMÍREZ SEPÚLVEDA (2021) pp. 144-145.

¹¹ En particular, el art. 4 de la LIR y el art. 65 del Código Civil.

¹² Antes, interpretando la presunción negativa del artículo 4 de la LIR dijo que, si la mayor parte de los ingresos de un contribuyente provenían de fuente nacional, dicha circunstancia “probaría que el asiento principal de sus negocios se conserva en Chile”. Oficio SII N°2.063, de 2012.

¹³ Circular SII N°63, de 2021.

¹⁴ RAMÍREZ SEPÚLVEDA (2021) p. 148.

¹⁵ Al efecto el SII emitió la Resol. Ex. SII N°133, de 2021.

residencia en el Código Tributario que, al igual que el concepto puramente civil, es una circunstancia fáctica que no recurre a un elemento psíquico, como si lo hace el Código Civil para definir el domicilio.

Al efecto, la ley tributaria define residencia como la permanencia, en forma ininterrumpida o no, por período o períodos que, en total, excedan de 183 días en un lapso cualquiera de 12 meses.

Como adelantamos, la prueba de esto en Chile es fácil, porque la policía de migraciones estampa las salidas en el pasaporte o registra en sus sistemas las salidas que se pueden hacer con una cédula.

Los convenios que siguen el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD) contemplan un plazo de 183 días para ser considerado residente. Este término se cuenta desde que se estampe en el pasaporte o se registre el ingreso o salida. Es decir, para las personas naturales lo importante es contar los días que se encontraron dentro de Chile para computar los 183 días o más que se encuentren en el país para calificarlos como residentes.

Respecto del domicilio de las personas jurídicas, la doctrina ha destacado que en Chile se discutió extensamente la materia, tanto a raíz de las fundaciones y corporaciones como de los distintos tipos sociedades, sin que se llegara a algún tipo de consenso¹⁶.

En paralelo, desde 1927 las normas fiscales nacionales recurrieron al lugar de constitución como factor de conexión para efectos de establecer si se tributa por rentas de fuente mundial o solo por rentas de fuente nacional, reiterándose esa regla en las reformas de los años sesenta, en los que se estableció la fórmula, aunque se constituyan conforme a las leyes chilenas, para evitar cualquier discusión al respecto¹⁷.

En el derecho comparado la doctrina resalta que el domicilio es un factor de conexión fundamental para los convenios, por lo que es tan problemático que incluso el significado del término domicilio tiene diferencias ostensibles desde los idiomas inglés y francés hasta las de las grandes tradiciones jurídicas europeas¹⁸.

A su vez, tampoco existe un consenso respecto del lugar en el que están domiciliadas las sociedades, por lo que pocos países recurrirán al lugar de constitución, mientras que otros considerarán que están domiciliadas en el lugar de administración que, a su vez, podrá ir desde el lugar donde se reúne el directorio hasta el lugar donde se toman las decisiones, entre otros criterios¹⁹.

¹⁶ VERGARA QUEZADA (2013) pp. 87-89.

¹⁷ VERGARA QUEZADA (2013) pp. 89-91.

¹⁸ ISMER y BLANK (2022) p. 285.

¹⁹ ISMER y BLANK (2022) pp. 286-287.

3. LAS CERTIFICACIONES OFICIALES DE RESIDENCIA

En este punto es necesario explicar qué es lo que son los certificados de residencia a los que se refiere la legislación nacional, más si consideramos que no en todos los países ellos se requirieron²⁰.

Respecto a los convenios para evitar la doble tributación, suele existir una concepción errónea sobre qué es lo que hacen. Lógicamente, se piensa que su objeto es evitar la doble tributación, porque ello está en el propio título. Sin embargo, lo que técnicamente hacen es asignar la potestad tributaria en aquellos casos en los que dos jurisdicciones buscan gravar una misma renta.

Normalmente dos jurisdicciones intentan gravar una misma renta porque la mayoría de los países siguen los mismos principios que sigue Chile. Es decir, aplican tanto el principio de la residencia como el principio de la fuente, por lo que existirá una multiplicidad de circunstancias en las que dos países afectarán una misma renta.

Esta dualidad de principios la podemos ver, por ejemplo, cuando los países de mayores ingresos de la OCDE siguen el principio de la residencia. En cambio, países como Chile, que reciben mucha inversión extranjera, usualmente tienen como principio preponderante el de la fuente que, en el caso nacional, desde 1952 aplica incluso a cantidades²¹.

Entonces, dado que en el mundo tenemos estos dos principios generadores de la renta o dos principios que asignan potestad tributaria, usualmente existen conflictos de doble tributación internacional, siendo útiles en estos casos los certificados de residencia.

Los certificados de residencia son relevantes porque la normativa interna chilena considera que es necesario contar con ellos, siendo las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos las que los regulan²². Dichas instrucciones, a modo de resumen, señalan qué son indispensables para poder retener con una tasa rebajada de convenio, no retener o estar liberado de la obligación de restitución del impuesto de primera categoría con la distribución de los dividendos, o sea, por ejemplo, para efectos de la aplicación de las normas del impuesto adicional es sumamente relevante contar con un certificado de residencia, ya que esto sería lo único que en definitiva habilitaría al agente retenedor para retener con una tasa rebajada, no retener o hacer aplicable la liberación de la obligación de restitución.

²⁰ Por ejemplo, en Estados Unidos, por regla general, no interviene la autoridad extranjera en el establecimiento de la residencia según el convenio, que la debe hacer el propio contribuyente foráneo, lo que, por ejemplo, se hace llenando el formulario W-8BEN.

²¹ En 1952, el art. 135 N°4 de la Ley N°10.342, incorporó la retención del entonces impuesto de segunda categoría por el pago de “cantidades” a extranjeros, con la excusa de que muchos pagos eran difíciles de pesquisar. ECHEVERRÍA PÉREZ (1969) p. 9. Esto dio paso a la idea de tributar por cantidades en vez de rentas.

²² Resolución Ex. SII N°114, de 2015, Resol. Ex. SII N°151, de 2020 y Oficio SII N°2.635, de 2021.

4. LOS PROBLEMAS DEL CONCEPTO DE BENEFICIARIO

Entonces, establecido que los certificados de residencia establecen que una persona en particular tiene presencia fiscal en otro país, el segundo problema que debemos analizar es que, para efectos de hacer aplicable los convenios para evitar la doble tributación, hoy no es suficiente que sean residentes, sino que, además, se exige que sean beneficiarios de la renta específica.

Al respecto, el concepto de beneficiario efectivo no está definido en nuestra legislación interna civil y tampoco los documentos de la OCDE lo establecen. Es decir, la institución que impuso el concepto nunca lo definió.

Lo último debe ser reiterado, el organismo que incluyó esta institución nunca ha manifestado de forma positiva qué es un beneficiario efectivo, todo lo que ha hecho es definirlo por exclusión (circunstancias en que no se configura el beneficiario efectivo de la renta), lo cual genera mucho conflicto por ejemplo en la etapa de fiscalización.

Ahora, no es inusual confundir el vocablo “beneficiario efectivo” con el de “beneficiario final”. Por lo mismo, es importante destacar que son conceptos distintos, el beneficiario final es el concepto que utilizamos en aquellas normativas respecto a la propiedad final de una cadena de empresas o de una cadena de entidades, usualmente el beneficiario final se entiende como el que tiene el 10% o más de la propiedad, ya sea mediante administración, control o propiedad. El beneficiario efectivo sería aquel que tendría titularidad sobre una renta específica, no como mandatario o intermediario, sino que a título propio. Lo anterior implica que un beneficiario final puede o no ser beneficiario efectivo y viceversa. En definitiva, son conceptos que aplican a legislaciones y conceptos diversos.

En su momento en Chile se intentó legislar sobre el beneficiario final, sin éxito, lo que es una deuda que tiene Chile con la OCDE. En el último reporte país por país, era alarmante que Chile no tuviera un registro de beneficiario final, el único registro de beneficiario final que tenemos es respecto a la UAF y solo está para efectos de lavado de dinero, de tratados de armas, etc. Actualmente se encuentra en tramitación un proyecto de ley que crea un registro de beneficiarios finales, junto con una serie de obligaciones de información para que éste se mantenga actualizado.

Ahora, el beneficiario efectivo debe probar que tiene esa calidad en la etapa de fiscalización para efectos de impetrar los beneficios del convenio específico, por lo cual es de suma relevancia aclarar dicho concepto. Es decir, es necesario saber qué es lo que se debe probar para determinar que una persona es beneficiario efectivo, como concepto amplio podemos decir que es aquel que puede impetrar a su favor todo el convenio para evitar la doble tributación, sin embargo, eso dista mucho de ser suficiente. En teoría, un contribuyente podría ser residente beneficiario final de una determinada renta y hacer aplicable un convenio sobre la renta específica, pero podría no ser beneficiario final de otra renta considerada en el mismo convenio.

Entonces, no es suficiente el certificado de residencia para atribuirse los beneficios del convenio, porque primero tengo que calificar como persona, sin entrar en el problema de las entidades transparentes (que merece un estudio separado), sino que el contribuyente debe, además, calificar como residente, para lo que sirve el certificado de residencia, sin embargo,

también debe calificar como beneficiario efectivo, sin que el concepto esté definido en la ley y sin que exista certeza sobre las condiciones que se deben probar a la autoridad tributaria para lograr dicha calificación.

5. CONCLUSIÓN

Tras todo lo indicado, es posible concluir que uno de los elementos esenciales para determinar la obligación tributaria, en el caso de la retención en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación, es el hecho de que el receptor de la renta sea el beneficiario efectivo.

Por lo mismo, si no hay claridad de quién es el beneficiario efectivo, porque estamos frente a un concepto jurídico indeterminado, la obligación tributaria queda indeterminada, debido a que uno de los elementos esenciales de la misma carece de un contenido legal.

En definitiva, la problemática de la prueba del beneficiario efectivo es muy relevante, debido a que, al no existir un concepto legal, no sabemos qué debemos demostrar y menos cómo debemos hacerlo, sea que esto se haga en la instancia administrativa o en la judicial.

Todo esto da cuenta de la gravedad del uso de conceptos jurídicos indeterminados en materia fiscal.

6. BIBLIOGRAFÍA

ARNOLD, Brian (Wolters Kluwer). (2016). *International Tax Primer* (3ª ed).

EHEVERRÍA PÉREZ, Guillermo (1969). *El impuesto adicional en la nueva Ley de Impuesto a la Renta*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

ISMER, Roland y BLANK, Katharina (2022). Art. 4. En Reimer, Ekkehart y Rust, Alexander (ed.) *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer.

OCDE (2011). *Clarification of the meaning of 'beneficial owner' in the OECD Model Tax Convention*. Discussion draft. OCDE Publishing.

PIZARRO BONNIN, Silvia (1951). *Interpretación y alcance de los conceptos "renta", "renta imponible", "residencia" y "domicilio" en la ley de Impuesto sobre la Renta*. Memoria de licenciatura, Universidad de Chile.

RINSCHÉ NÚÑEZ, Teodoro y VICENTE MOLINA, Hernán (1970). *De la doble tributación internacional*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

ROHATGI, Roy (2008). *Principios básicos de tributación internacional*. (Trad. Juan Manuel Idrovo). Bogotá: Legis (Trad. Idrovo, Juan Manuel, 2001).

ROSENZWEIG, Adam (2015): Source as a Solution to Residence, *Florida Tax Review*, Vol. 17, (6), pp. 471-526.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2013). Factores de conexión en el Impuesto Adicional. *Revista de Estudios Tributarios*, (8), pp.. 55-130.

Textos normativos

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Código Civil.

Código Tributario.

Ley 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

Instrucciones administrativas

Circular SII N°63, de 2021.

Resol. Ex. N°114, de 2015.

Resol. Ex. SII N°151, de 2020.

Resol. Ex. SII N°133, de 2021.

Oficio SII N°2063, de 2012.

Oficio SII N°2635, de 2021.