

TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES A LA LUZ DEL CONVENIO CHILE-ARGENTINA

MAXIMILIANO BOADA IDUYA¹⁰⁰ Y MARIANO LUCHESSI¹⁰¹

RESUMEN

Se analiza la tributación *cross border* de los servicios personales independientes en el contexto del último CDTI entre Chile y Argentina y su relación con la caracterización de dichas rentas por parte de las legislaciones locales, comparándola con la tributación que se aplicaría en caso de no existir el Convenio. Finalmente, se llega a la conclusión que, si bien la existencia del convenio hace viable la prestación de servicios personales independientes entre ambos países dando prioridad de imposición al país de residencia del prestador del servicio, la falta de claridad en los conceptos que se encuadran dentro de las hipótesis de “regalías” crea un margen para posibles conflictos de interpretación.

PALABRAS CLAVES: tributación *cross border*; tributación servicios personales; CDTI Chile-Argentina.

INTRODUCCIÓN

Estos últimos años han visto una radical modificación en la relación empleador-empleado, mayoritariamente debido a cambios tecnológicos y económicos, lo que ha significado un aumento en la cantidad de servicios —ya sea de empleados internos o contratistas externos— que se están realizando a distancia.

Este cambio genera efectos a nivel tributario si el trabajo prestado deja de realizarse en la misma jurisdicción fiscal del residente que utiliza dichos servicios,

¹⁰⁰ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Derecho, mención en Tributación, Pontificia Universidad Católica de Chile. Doctor en Economía, Zeppelin Universität.

¹⁰¹ Abogado, egresado por la Universidad de Buenos Aires. Máster en Asesoría Fiscal, Universidad de Navarra. LLM en Derecho Tributario, Universidad Torcuato Di Tella. Doctorando en el área de derecho fiscal por la Universidad de Buenos Aires.

ya que puede modificarse el vínculo que tiene el prestador mismo del servicio con la jurisdicción en cuyo territorio se utiliza este.

En este contexto, este artículo busca analizar el impacto tributario del fenómeno de la prestación de servicios personales independientes cuando el emisor de la renta es un residente chileno y el receptor de la renta es un residente argentino, o viceversa.

Con este objetivo, se presenta en un primer lugar el tratamiento tributario aplicable en cada una de estas legislaciones con respecto al hecho gravado sin aplicar el CDTI entre Chile y Argentina, a modo de crear una base sobre la cual juzgar el impacto del Convenio.

Una vez realizado esto, se analizan las limitaciones impositivas para ambos países que incluye el Convenio, y como este recoge las rentas provenientes de servicios personales independientes cuando éstos pueden entenderse al mismo tiempo como otras rentas —asesorías técnicas.

Finalmente se concluye analizando el impacto que esta tributación tiene en la posibilidad de que esta tendencia laboral siga avanzando.

I

TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES SIN LA APLICACIÓN DEL CONVENIO

Por servicios personales independientes entendemos aquellos servicios que, siendo prestados por personas naturales, no se enmarcan en una relación que contiene vínculos de subordinación y dependencia.

Esta definición es más amplia que las incluidas en ambas legislaciones estudiadas, ya que solo se limita por el elemento personal y el elemento del vínculo.

Con respecto al elemento personal, esta definición incluye todas las prestaciones realizadas por personas naturales, lo que puede incluir ficciones legales que tributen como sociedad mientras éstas sean prestadas por una persona natural y no una sociedad.

Con respecto al elemento vínculo, se limita el alcance de este concepto a aquellas que no están reguladas por un contrato de trabajo propiamente tal, esto es, aquellas en las que no existe un vínculo de subordinación y dependencia.

Se ocupa este concepto ya que se incluye de esta manera el evento económico que se trata de analizar y no el recogimiento de este por la regulación.

A nivel tributario, este evento económico puede estar regulado de varias maneras, especialmente si se incluyen otras variables como el tipo de servicio, o ciertas características del emisor o el receptor de este, u otras funciones del sistema impositivo, como podría ser una política pública que fomente la importación de *know-how*. Además de lo anterior, el tratamiento de estas rentas difiere en Chile y en Argentina. Todo esto hace necesario analizar ambas regulaciones locales

para construir una base sobre la cual aplicar el Convenio y juzgar su utilidad a la prestación de servicios personales independientes.

A. Tributación de los Servicios Personales Independientes Abonados al Exterior a la Luz de la Tributación Doméstica Chilena

Chile cuenta con un sistema integrado de tributación a la renta, lo que significa que —por regla general— las rentas están afectas a los impuestos cedulares (Primera y Segunda Categoría) en carácter de provisorios, que actúan como crédito para los impuestos finales, que son el IGC para residentes y el IA para no residentes.

La Ley de Impuesto a la Renta chilena señala que serán contribuyentes en Chile, por regla general, todos los domiciliados y residentes en Chile sobre base de rentas globales (jurisdicción en base a residencia), y “*las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país*” (jurisdicción en base a fuente)¹⁰².

De lo anterior surgen los dos elementos necesarios para saber si una renta tributará en Chile: quién es el receptor de la renta y dónde se produjo la renta. Este artículo no analiza la caracterización de residente en Chile, ya que la situación en comento se da cuando se parte de la base de una persona natural que ya ha sido caracterizada para efectos tributarios como no residente del estado fuente, por lo que solo se analiza el segundo elemento.

En la legislación chilena se entienden como rentas de fuente local todas “*las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente*”¹⁰³.

La definición anterior no resuelve la duda sobre cuál es el tratamiento tributario que afecta a la renta de una persona natural no residente independiente, percibida producto de un servicio realizado en el exterior —Argentina— y que es utilizado en Chile.

De una lectura simple del artículo citado, se podría entender que este tipo de actividades no estarían gravadas en Chile, ya que no se desarrollaron efectivamente en el país. Lamentablemente, un análisis a *contrario sensu* no es suficiente¹⁰⁴, y el ordenamiento no define el concepto de *fuentes chilena* para efectos

¹⁰² LIR, art. 3.

¹⁰³ LIR, art.10.

¹⁰⁴ Aunque este sí es ocupado por el SII chileno. A modo de ejemplo, ver Oficio N°2.000 de 2017 de la Subdirección Normativa del SII, que señala: “Para la aplicación de dichos principios, el art. 10 de la LIR, preceptúa que se consideran rentas de fuente chilena las que provienen de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente. A contrario sensu, serían rentas de fuente extranjera aquellas provenientes de bienes situados en el extranjero y de actividades desarrolladas en el mismo lugar”.

tributarios, por lo que es necesario analizar el funcionamiento del sistema para darle contenido a este concepto.

Dada la difícil tarea de fiscalizar a un receptor de rentas locales en el extranjero, Chile ha optado por cambiar la obligación de enterar el impuesto en arcas fiscales desde el receptor de las rentas al emisor de estas. En este sentido el SII ha instruido que:

“Los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas a impuesto, a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, adquieren el carácter de agentes retenedores de la totalidad o parte del tributo que corresponda, debiendo practicar las retenciones de impuesto que se detallan en la presente Circular.

Ahora bien, si el beneficiario de las rentas, cantidades o sumas, acredita que la retención de impuesto le ha sido efectuada, solamente será responsable del pago del tributo retenido el respectivo agente retenedor. Cuando no se efectúe la retención, el mismo agente obligado a practicarla será responsable del entero del tributo, sin perjuicio de que este Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de las rentas o cantidades.

[...]

Los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición del beneficiario o paguen a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, sumas, rentas y remuneraciones afectas al IA en carácter de impuesto único a la renta, deberán retener dicho tributo considerando las tasas de IA que corresponda a cada una de las rentas, cantidades o pagos gravados con el citado tributo, de acuerdo a las instrucciones impartidas previamente por este Servicio sobre la materia”¹⁰⁵. De lo anterior se desprende que la obligación tributaria de enterar a en arcas fiscales, y la obligación subsidiaria de soportar el impuesto, recae en quien entrega los dineros en carácter de renta o cantidades afectas a impuesto a un no residente, pero sigue sin definirse el concepto de fuente, por lo que aún es necesario determinar si estas rentas son consideradas fuente chilena. De todas formas, este mecanismo crea un incentivo perverso para el pagador a efectos de declarar la renta como afecta y retener, limitando su exposición tributaria.

De esta manera se llega al resultado que no existe una definición a nivel sistemático de qué es fuente que contenga o excluya el evento estudiado, por lo que hay que recurrir al hecho gravado particular.

Independiente del análisis previo, la LIRCH contiene como hecho gravado las rentas que se paguen a personas sin domicilio ni residencia en Chile¹⁰⁶, lo hace irrelevante para el funcionamiento fiscal interno el factor geográfico de donde se prestó el servicio para efecto de otorgar jurisdicción tributaria al fisco chileno. De lo anterior se puede construir la definición de renta de fuente chilena como

¹⁰⁵ Circular N°54 de 2.013 de la Subdirección Normativa de SII.

¹⁰⁶ Art. 59, inc. segundo 2, de la LIR.

“aquella que se paga por un contribuyente chileno”. En este sentido, Víctor Villalón ha señalado:

“el caso chileno el Impuesto Adicional se aplicará cuando la fuente pagadora se encuentre en nuestro país, aun cuando las actividades se desarrollen en el extranjero. Lo anterior, implica gravar una renta de fuente extranjera obtenida por una persona sin domicilio en el país, lo que difiere de la regla general apuntada. Este es el caso de las remuneraciones por servicios prestados en el exterior a que se refiere el Art. 59, inciso cuarto, N°2 de la Ley de la Renta”¹⁰⁷.

Así, un no residente que realice servicios personales independientes pagados por un residente chileno estará recibiendo rentas de fuente chilena, debiendo por tanto ser gravado en este país.

Habiendo enmarcado la prestación de servicios ejecutados desde el exterior para un chileno como renta de fuente chilena, es necesario ver la tasa con la que se afecta esta renta. La tasa aplicable va a estar diferenciada dependiendo de la actividad que genere el pago, pero tendrá como regla general el 35%, equivalente al tramo más alto de impuestos finales locales¹⁰⁸, que se aplicará sobre el ingreso bruto.

Existen algunas tasas rebajadas para ciertas rentas provenientes de servicios personales incluidas en base al tipo de servicios. Así, la tasa será de 15% cuando la actividad que genere la renta consista en trabajos de ingenierías o técnicos, independiente de donde se preste, salvo en el caso que el receptor de los dineros se encuentre en un paraíso fiscal, en cuyo caso la tasa sube a 20%. En el caso de las remuneraciones provenientes de servicios personales cuando se haya “desarrollado en Chile actividades científicas culturales o deportivas, la tasa será también de 20%”¹⁰⁹.

También existen exenciones al IA para los servicios prestados en el extranjero vinculados con las actividades de exportación de productos y servicios locales, y con llevar a cabo actividades comerciales fuera de Chile por parte de empresas chilenas¹¹⁰.

¹⁰⁷ VILLALÓN, Víctor. Tributación Internacional. Tributación de No Residentes, El impuesto Adicional a la Renta. Introducción General. Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N°1, 2010, pp. 9 y ss.

¹⁰⁸ Por regla general, excepcionalmente, ciertos cargos públicos están afectos a una tasa de 40% únicamente sobre las rentas provenientes de esos cargos.

¹⁰⁹ Art. 60 inc. 2, de la LIR.

¹¹⁰ En este sentido, se incluyen las actividades de flete, embarque y desembarque, almacenaje, pesaje, muestreo y análisis, reaseguros especiales, comisiones de telecomunicación internacional, fundición u otros procesos especiales, publicidad, promoción, análisis de mercado, investigación científica o tecnológica, por asesorías y defensas legales correspondientes a procesos de otra jurisdicción, por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos. Estas exenciones tienen que cumplir con todos los requisitos legales para poder aplicarse.

Finalmente existe una exención para los no residentes que presten servicios de publicidad y plataformas de servicios digitales a las empresas que tengan que declarar contabilidad efectiva con régimen atribuido o preferencial para pequeñas y medias empresas, con un promedio de 100.000 unidades de fomento de ingresos de giro. Si el prestador de servicios se encuentra en un paraíso fiscal, la tasa será de un 20%¹¹¹.

El llamado “*beneficio Google*”, reconoce la realidad económica de este impuesto, ya que, si bien el IA funciona a nivel teórico como un crédito por impuestos pagados en el exterior en la mayoría de las jurisdicciones, el acreedor de las rentas no está buscando un crédito tributario, sino que flujos al vender. Adicionalmente, la gran mayoría de las jurisdicciones el impuesto a las empresas es menor al 35% y este impuesto terminaba o como un incumplimiento del receptor del servicio, o como sobreprecio, teniendo que pagar el precio líquido completo del servicio al prestador, para luego embrutecerlo, y así solventar la obligación de IA que generó el servicio.

Si bien es cierto que esta última excepción fue incluida para bajar el costo del uso de plataformas tecnológicas y publicidad, que son servicios prestados generalmente por grandes empresas, la legislación no limita su uso, por lo que son aplicables a la prestación de servicios personales de publicidad prestados en el extranjero mientras encuadren dentro de la hipótesis legal.

De esta forma, el impuesto a pagar por la prestación de servicios independientes, a la luz de la regulación chilena, por un receptor de la renta argentino, será:

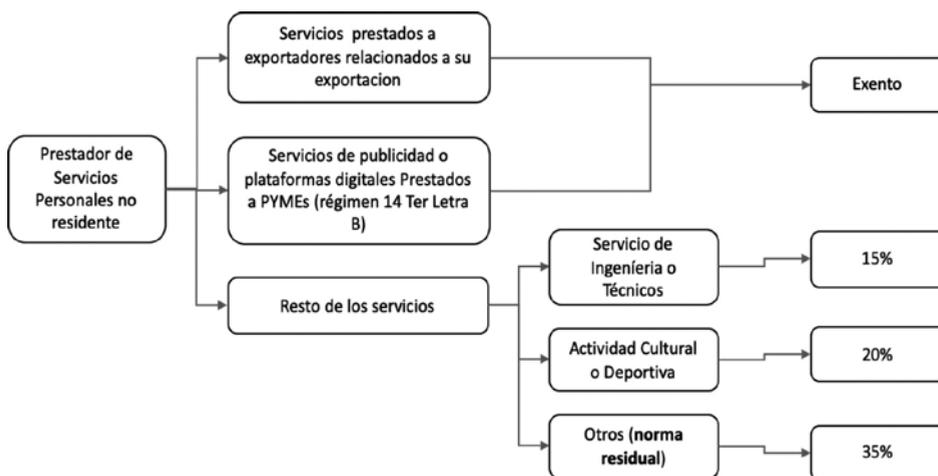


DIAGRAMA I. APLICACIÓN DEL IA A LOS PRESTADORES DE SERVICIOS PERSONALES.

¹¹¹ Art. 14 ter Letra B de la LIR. Las instrucciones al respecto de esta exención se entregaron en la Circular N°69 de 2014 del SII. Ver <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu69.pdf>.

B. Tributación de los Servicios Personales Independientes Pagados al Exterior a la Luz de la Tributación Argentina

Argentina posee un sistema tributario integrado, tanto para las personas naturales como jurídicas residentes en el país, en el cual las rentas se clasifican en distintas categorías según el origen de estas (*Primera, rentas del suelo; Segunda, rentas de capitales; Tercera, beneficios empresariales y Cuarta, Ingresos del trabajo en relación de dependencia y otras rentas*).

Por otro lado, el sistema prevé presunciones de rentas para las ganancias obtenidas por no residentes, encontrándose a cargo del residente local practicar la retención correspondiente al momento de realizar el pago¹¹².

Finalmente, para el caso de personas naturales y no residentes, a partir de la reforma fiscal llevada a cabo por el país en el año 2017 (*con vigencia a partir del 1 de enero de 2018*)¹¹³, se incorporaron determinadas rentas dentro del ámbito de imposición de manera cédular, tales como las financieras (intereses, *dividendos, rentas por cuotas partes de Fondos Comunes de Inversión, entre otras*) e inmobiliarias.

Similar a Chile, Argentina grava las ganancias de sus residentes utilizando el criterio de la renta mundial y a sus no residentes aplicando el criterio de fuente¹¹⁴. Al igual que lo analizado en el punto anterior, cabe entonces preguntarse qué se entiende por rentas de fuente argentina desde el punto de vista doméstico.

La Ley de Impuesto a las Ganancias Argentina (en adelante, “LIGA”) define como regla general que serán rentas de fuente argentina las rentas provenientes de bienes situados, ubicados o utilizados económicamente en el país; la realización de actos o actividades en el mismo y las exportaciones de bienes al exterior¹¹⁵.

Además de los casos contenidos en la regla general, se suman los casos particulares por las rentas que se originan en ciertas actividades, que la LIGA considera de fuente local sin perjuicio de ser prestados por un no residente. Para efectos del presente artículo, la norma establece como presupuestos de fuente local a los servicios prestados desde el extranjero que sean considerados como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*¹¹⁶.

Vemos entonces que la LIGA diferencia el tratamiento fiscal aplicable dependiendo de si el servicio prestado desde el exterior es calificado como “*servicio*” o como “*asistencia técnica, financiera o de otra índole*”. En el primero, la normativa

¹¹² Asimismo, la norma contempla la posibilidad de aplicar el acrecentamiento de la base (“*grossing up*”) en caso de acordar entregar las sumas netas al beneficiario del exterior.

¹¹³ Ley N°27.430, publicada en el Boletín Oficial de la República Argentina el 29 de diciembre de 2017, Nro. 33781.

¹¹⁴ Art. 1, LIGA.

¹¹⁵ Art. 5 y siguientes, LIGA.

¹¹⁶ Art. 12, II párrafo, LIGA.

considera que será fuente extranjera¹¹⁷, por lo que no se generará una retención en el país; mientras que en el segundo será considerado fuente argentina debiendo tributar en el país, estando a cargo del pagador local retener las tasas correspondientes según el caso, tal como se menciona seguidamente.

Dada esta especificidad por parte de la LIGA, cabría entonces preguntarse a qué refiere la norma cuando determina el concepto de asistencia técnica¹¹⁸. Lo cierto es que la ley no define este concepto; por lo que el mismo ha sido construido a través de la doctrina, los dictámenes del fisco y la jurisprudencia.

Si bien no es objeto del presente trabajo desarrollar el concepto de asistencia técnica¹¹⁹, es necesario entenderlo para ver el efecto que tienen en la tributación de los servicios personales. La jurisprudencia local definió al asesoramiento técnico prestado desde el exterior a aquel “*que se exteriorizó mediante consejos, instrucciones e informaciones que facilitaron la utilización o aplicación de la experiencia recogida por la empresa del exterior sobre determinadas materias complementada con manuales, planos y demás elementos accesorios en los que se halla plasmada esa experiencia*”¹²⁰.

Se desprenden, entonces, lineamientos generales para definir al asesoramiento técnico, tales como: (i) información transmitida contenga elementos propios de una creación intelectual; (ii) sea requerido para el desarrollo de actividades económicas en el país; (iii) el precio abonado entra dentro de los costos de los bienes que se producirán o de los servicios que se prestarán.¹²¹ No obstante, hay casos en los cuales tanto el fisco como la jurisprudencia han determinado a un servicio como asistencia técnica cuando los mismos no se integran a una actividad, sino que sólo era contratados para un acto aislado en el país¹²².

¹¹⁷ Art. 127, LIGA.

¹¹⁸ Art. 5 de la Resolución INPI 328/05 expone que se entenderá como “*asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría a los fines previstos en la legislación impositiva, a aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte del mismo, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes, siempre que su contraprestación se abone en forma proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual*”.

¹¹⁹ En este sentido véase, SCREPANTE, Mirna. La transferencia de tecnología en el impuesto a las ganancias, Ed. la Ley Checkpoint online. En el mismo sentido, GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando. Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina, 2da. Ed. La Ley, pp. 147 y ss.

¹²⁰ Fallo Tribunal Fiscal de la Nación autos: “Philips Argentina SA”. En el mismo sentido “ESSO SA Petrolera Argentina”; “Fader SAIC”. Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “SA Nestlé de Productos Alimenticios”, entre tantos otros.

¹²¹ VICCHI, Juan. El asesoramiento técnico prestado desde el exterior, La Información, Tomo LVIII, pp. 1078 y ss.

¹²² Administración Federal de Ingresos Públicos, Dictámenes (DAT) Números 60/96; 40/96; 2/00, entre otros; y Fallo TFN, Sala D, “Priú, Norberto”, de fecha 25 de marzo de 2008.

Por el contrario, se ha sostenido que no encuadra como asesoramiento técnico, por ejemplo, los servicios jurídicos por juicios entablados en el exterior, ya que se entendió que no había transmisión de conocimientos para volcarse en realización de hechos económicos en el país¹²³; así mismo, tampoco encuadraría como asistencia técnica el desarrollo de gestiones financieras en el exterior para la obtención de un crédito a favor de un residente en el país¹²⁴.

En resumen, el término de asistencia técnica —como uno de los supuestos excepcionales de fuente en el país— no se encuentra definido específicamente en la ley, sin perjuicio de tener como elemento esencial la transmisión de conocimiento científico o empírico elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el prestador del servicio.

Finalmente, la LIGA comprende un concepto residual de fuente, determinando que también será *“toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la República Argentina”*¹²⁵.

Esta norma residual sigue, sin embargo, sin contener el caso de la prestación de servicios personales independientes desde el extranjero a Argentina, por lo que los mismos serán rentas de fuente extranjera y no local.

En efecto, la normativa contempla el concepto de las ganancias de fuente extranjera, entendiendo que las mismas son aquellas que *“provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina [...]”*¹²⁶.

En resumen, estaremos frente a un hecho gravado en Argentina si se considera el servicio personal de carácter independiente como asistencia técnica, no estando sujeto a tributación en caso de que sea considerado un servicio prestado en el extranjero, por ser la renta de fuente foránea.

Con respecto a la tasa, en caso de ser considerado fuente argentina, va a estar diferenciada dependiendo de la actividad que genere el pago. Puntualmente, tal como se mencionó la LIGA establece presunciones de ganancias —que no admiten prueba en contrario— identificando las rentas y una categoría residual¹²⁷. A los fines del presente trabajo, podemos citar, por ejemplo:

¹²³ Dictamen (DAT) AFIP Nro. 69/96. En mismo sentido véase dictámenes (DAT) Números. 29/02; 46/99; 103/96, entre otros.

¹²⁴ Fallo Tribunal Fiscal de la Nación en los autos “Hidroeléctrica El Chocón S.A.”, de fecha 8/03/2008.

¹²⁵ Decreto reglamentario LIGA, art. 9 inc. d.

¹²⁶ LIGA, art. 127.

¹²⁷ LIGA, art. 93.

- a. las prestaciones de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría, cuando los contratos se encuentren registrados y hayan sido efectivamente prestados, se establece una presunción de renta gravada al 21%;
- b. la cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención, junto con los casos no previstos previamente, estará gravado a la tasa del 28%;
- c. el pago de sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, estarán gravados al 24,5%;
- d. finalmente, se establece una norma residual para rentas no indicadas puntualmente, gravándose a las mismas al 31,5%¹²⁸.

De esta forma, el impuesto a pagar por la prestación de servicios independientes, a la luz de la regulación argentina, por un receptor de la renta chileno, será:

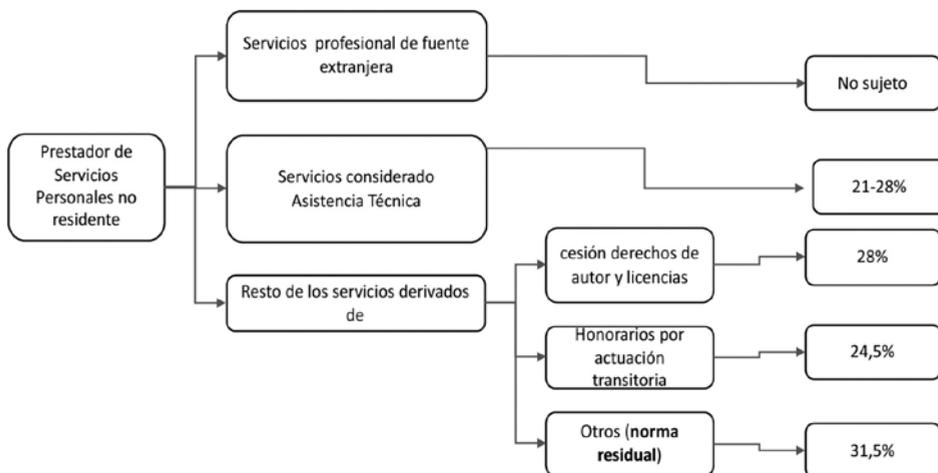


DIAGRAMA 2. APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS POR SERVICIOS PERSONALES.

C. *Tributación Total que Afecta a las Rentas Transfronterizas en un Régimen Sin Convenios*

En base a la situación anterior, este es el tratamiento tributario que tiene la regla general de los servicios personales *cross border* entre Chile y Argentina.

¹²⁸ Art. 93 inc. a) puntos 1 y 2, LIGA.

1) RESIDENTE ARGENTINO RECIBIENDO HONORARIOS DE FUENTE CHILENA EN EL CASO DE NO APLICARSE UN CONVENIO

Para este caso lo primero que se necesita es definir —en base a la legislación chilena— la actividad que presta la persona natural argentina al prestar servicios independientes a un residente de Chile.

Aquí, como se explicó anteriormente, existen cuatro opciones: si el servicio está ligado a una exportación chilena o es un servicio de publicidad prestado a una PyME, la renta que se genere estará exenta de Impuesto a la Renta en Chile. Si el servicio es un servicio de ingeniería o asistencia técnica, se retendrá un 15% del valor de servicios por concepto de IA. Si el servicio es calificado como una actividad cultural o deportiva, éste estará gravado con una tasa del 20%. Finalmente, si no cabe en ninguno de los casos anteriores, se retendrá en Chile el 35% del valor del servicio por concepto de IA.

Tal como se mencionó en el acápite previo, Argentina grava a sus residentes por las rentas que generan a nivel global. Asimismo, a la hora de determinar el Impuesto a las Ganancias, el contribuyente deberá tener en cuenta la fuente generadora de la renta (es decir, si es de fuente argentina o si es de fuente extranjera).

En este sentido, para la normativa argentina, si una persona natural residente exporta servicios personales independientes al extranjero, la ganancia por los honorarios será de fuente argentina, debiendo tributar a la alícuota progresiva del 5% al 35%.

A consecuencia de ello, al Chile calificar la renta por el servicio personal independiente como de fuente local, genera al residente argentino la imposibilidad de tomar el crédito del impuesto abonado afuera, ya que la LIGA sólo permite deducir el impuesto abonado, y tomar ese crédito, si el mismo es considerado de “fuente extranjera”.

Puntualmente, el art. 168 de la LIGA expone “*Del impuesto de esta ley **correspondiente a las ganancias de fuente extranjera**, los residentes en el país comprendidos en el artículo 119 deducirán, hasta el límite determinado por el monto de ese impuesto, un crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieren tales ganancias[...]*”¹²⁹.

En otras palabras, la imposición global del exportador del servicio personal independiente en Argentina se vería incrementada por la tasa abonada en Chile, la cual no podrá deducir localmente por no ser caracterizada como fuente extranjera, generando así un mayor costo en la prestación del servicio y, por lo tanto, un desincentivo en la realización de éste.

¹²⁹ El destacado es propio.

Si bien no es objeto del presente trabajo, vale la pena mencionar, que para este tipo de situaciones Argentina pareciera que buscó corregirlas tanto de manera unilateral —para determinados casos— como bilateral¹³⁰.

Como medida unilateral, la Ley de Economía de Conocimiento que entrará en vigor en 2020, establece que, para quienes les sea aplicable dicho régimen, tendrán la posibilidad de deducir el crédito por el Impuesto a la Renta abonado o retenido en el exterior, que sea considerado de fuente argentina¹³¹.

En conclusión, en la prestación del servicio personal independiente el residente argentino asume un incremento en el costo al no poder tomar el crédito extranjero por ser considerada dicha renta local.

II) RESIDENTE CHILENO RECIBIENDO HONORARIOS DE FUENTE ARGENTINA EN EL CASO DE NO APLICARSE UN CONVENIO

Para este caso lo primero que se necesita es definir es si la actividad que presta la persona natural residente en Chile es considerada asistencia técnica para la LIGA. Si la respuesta es negativa, no existiría imposición en Argentina y, por lo tanto, no habría inconvenientes. Por el contrario, si el pago realizado es considerado asistencia técnica, la LIGA considerará dicha renta de fuente argentina, por los comentarios expuestos anteriormente.

Así, de ser considerado el servicio como una asistencia técnica, la renta será tratada en argentina como renta de fuente local, por lo que el residente chileno estará gravado por una renta presunta que establece la LIGA a una tasa efectiva que oscila entre el 21 y 28% en Argentina, según de las características de la prestación del servicio.

En el país de residencia —Chile— el uso de los impuestos argentinos como crédito dependerá de cómo se haya prestado el servicio.

La regla general, es que se preste como contribuyente de IGC en Chile —persona natural para efectos tributarios—. En este caso, el art. 41 letra A. Letra D. —señala:

“Los contribuyentes que, sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas gravadas en el extranjero clasificadas en los números 1° y 2° del artículo 42 [rentas del trabajo], podrán imputar como crédito contra el impuesto único establecido en el artículo 43 o el impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52, los impuestos a la renta pagados o retenidos por tales rentas, aplicando al efecto lo dispuesto en el número 3 del artículo 41 C.

¹³⁰ Desde el punto de vista bilateral, ante esta situación, Argentina negoció una enmienda con Brasil a fin de solucionar este problema.

¹³¹ Art. 12, Ley N°27.506, publicada en el BORA el 10/06/2019; Vigente a partir del 1 de enero de 2020.

En todo caso, el crédito no podrá exceder del 32% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Si el impuesto pagado o retenido en el extranjero es inferior a dicho crédito, corresponderá deducir la cantidad menor. En todo caso, una suma igual al crédito por impuestos externos se agregará a la renta extranjera declarada.”

Así, el residente chileno determinará su impuesto en Chile en base a la tasa progresiva para el IGC¹³², que va desde 0% a 35%, a la que podrá imputar el impuesto soportado en Argentina, con un tope de 32% o lo efectivamente pagado en Argentina, lo que sea menor. En otras palabras, el residente chileno, en caso de abonar una tasa de hasta el 28%, podrá neutralizar la renta abonada en Argentina.

Pero este abono solo será útil en su totalidad en el caso en que el residente chileno tenga una obligación tributaria, por esta renta, al menos equivalente en porcentaje a la carga tributaria que soporta en Argentina en ese período, ya que de lo contrario este crédito no podrá ser utilizado y, no existiendo doble tributación, estará tributando más de lo que correspondería en base a legislación chilena.

Además de la regla general, el residente chileno podrá efectuar el servicio a través de su Empresario Unipersonal (en adelante, “EU”). El EU es una ficción legal mediante la cual una persona natural puede tener el tratamiento tributario que tendría una sociedad en Chile, pagando el IDPC en carácter de impuesto provisorio. A diferencia de una sociedad, esta ficción no solo no cuenta con una personalidad jurídica diversa de la personal natural, sino que además funcionalmente usa el mismo número de identificación tributaria para actuar legalmente.

En este caso el EU estará afecto en Chile a una tasa de 25% o 27% de IDPC¹³³, y podrá ocupar como crédito el impuesto soportado en Argentina por asesorías técnicas. A diferencia del caso anterior, este crédito podrá ser utilizado en períodos siguientes¹³⁴.

De esta manera, el efecto de doble tributación es menos nocivo para un contribuyente chileno que recibe rentas argentinas que en el caso contrario, ya que el primero tiene derecho al uso de los impuestos pagados en el exterior mientras que el segundo, salvo determinados regímenes promocionales, cargaría como un costo dicha renta.

¹³² Contendida en el art. 52 de la LIR.

¹³³ Art. 20 de la LIR.

¹³⁴ Art. 41 A. Letra C.- de la LIR.

II

APLICACIÓN DEL CONVENIO ENTRE CHILE Y ARGENTINA PARA EVITAR O ATENUAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES EXTRAFRONTERIZOS

Habiendo construido una base comparativa en la primera sección, en esta segunda sección se analiza el Convenio entre Chile y Argentina y su efecto en los resultados antes señalados. Con este fin, introducimos el efecto de los Convenios en la primera parte de esta sección, para luego ver el efecto del tratado y su aplicación al caso estudiado.

A. Los CDTI, su Efecto Vinculante y su Efecto Limitante

Los CDTI tienen dos efectos principales para las jurisdicciones que los celebran; por un lado, Vinculante y por el otro, Limitante.

En relación con el primer efecto, al ser tratados internacionales, a los Convenios se les aplica la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados¹³⁵, ratificada tanto por Chile como por Argentina (en adelante, la “Convención”). En efecto, la primera Sección de la Tercera parte de la Convención se refiere al efecto vinculante de los tratados para los países que los han firmado, señalando que la existencia de un tratado válidamente celebrado obliga a las partes a su cumplimiento¹³⁶ (*principio de pacta sunt servanda*) y que jamás se podrá utilizar como excusa para el no cumplimiento de un tratado la legislación interna del país¹³⁷, salvo en lo que respecta al consentimiento para celebrar el tratado.

En Chile, este efecto está recogido en la CPR, que señala “*El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes*”¹³⁸.

En Argentina, por su parte, la Constitución Nacional de la República determina, en referencia a los tratados con las potencias extranjeras, que los mismos son la ley suprema de la Nación y que los mismos tienen jerarquía superior a las leyes¹³⁹.

¹³⁵ Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, que entró en vigor el 27 de enero de 1980.

¹³⁶ Art. 26 de la Convención.

¹³⁷ Art. 27 de la Convención.

¹³⁸ CPR de Chile de 1980, art. 5 inc. segundo. Esto ha sido recogido por los Tribunales Superiores en Chile. Ver: HURTADO, Hugo y BROWN, Patricia. La Reforma Tributaria Chilena y Los Tratados sobre Fomento y Protección Recíproca de Inversiones, Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales, N°6, 2014, p. 20.

¹³⁹ Arts. 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional de la República Argentina. Asimismo, se establece, para determinada clase de tratados internacionales rango constitucional; no

Dicha tesis fue analizada y ratificada recientemente en Argentina por el Procurador General de la Nación, en el precedente in re: “*Molinos*”¹⁴⁰, en relación al Convenio anteriormente vigente entre Chile y Argentina, donde expuso que:

“... el CDI en cuestión, como norma del derecho internacional convencional que es, goza de la jerarquía suprallegal que le otorgan los arts. 31 y 75, inc. 22, de nuestra Carta Magna y, por ende, no disposiciones de orden interno. Puede ser modificado por disposiciones de orden interno”. “Es preciso recordar aquí que la Convención de Viena sobre derecho de los tratados (aprobada por ley 19.865), establece en su artículo 26 que todo tratado en vigor obliga a las partes, y que debe ser interpretado de buena fe, y su artículo 27 dispone que “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”¹⁴¹.

En otras palabras, tanto las Constituciones de ambos países como su Jurisprudencia, son unánimes al reconocer la jerarquía de los tratados por sobre las normas internas, ratificando el efecto vinculante de los de los mismos, tal como lo determina la Convención¹⁴².

Con respecto al efecto Limitante, este refiere a que un Convenio jamás puede aumentar la potestad tributaria a las jurisdicciones que lo celebran, sino que solo podrá permitir su potestad tributaria ya incluida en su legislación interna de cada una de ellas o, en su caso, limitarla en base a las condiciones del convenio.

Por esta razón el lenguaje de los convenios es potestativo en lo que respecta a la capacidad impositiva de los países (con el uso del verbo *pod*er en sus distintas conjugaciones, tales como “*podrá*”).

Dicha limitación en la imposición por parte de los Estados a la hora de negociar un Convenio está dada por el objetivo que poseen los mismos para facilitar los negocios e inversiones internacionales fomentando la disminución de gravabilidad y la aplicación de métodos que permiten eliminar o atenuar la doble imposición¹⁴³.

En otras palabras, con fines de incentivar el comercio internacional los Estados ceden, en determinados supuestos, su poder de imposición y, al mismo tiempo, buscan neutralizar dicha renta con el fin de que el contribuyente tenga libertad a la hora de elegir la jurisdicción en la cual desea realizar su negocio.

obstante, dicha tesis no aplica para el caso de los CDTI, que serán supra legales, pero infra constitucionales para la Argentina.

¹⁴⁰ Dictamen PGN, de fecha 29 de noviembre de 2017, en el Fallo CSJN “*Molinos Rio de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”. En la actualidad el caso se encuentra pendiente de decisión por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

¹⁴¹ En el mismo sentido Fallos CSJN: 315:1492; 321:1031, entre tantos otros.

¹⁴² No obstante, puede haber países con divergencias de criterios. En este sentido véase, *Tax Treaty around the Globe*, 2017, Ed. IBFD Linde, Capítulo 1, RUST, Alexander. *Consequences of a treaty override*, pp. 3 y ss., en el cual se analiza la jurisprudencia de Alemania respecto de la preeminencia de los tratados sobre la legislación doméstica.

¹⁴³ ARNOLD, Brian. *International Tax premier*, Third Edition, Ed. Wolters Kluwer, p. 144.

En base a ello, y a los fines de este trabajo cabe analizar el objetivo que tuvieron en miras Chile y Argentina a la hora de negociar un nuevo Convenio, con la interposición del art. 14 relacionado con “*Servicios Personales Independientes*”. Por lo tanto, procederemos a realizar el análisis desde el punto de vista internacional en base al Convenio.

B. Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Chile y Argentina en base al Modelo OCDE y ONU

El segundo convenio entre Chile y Argentina, suscrito el 15 de mayo de 2015, entró en vigor el 11 de octubre de 2016, y partió a tener plena vigencia el 1 de enero de 2017, viniendo a llenar el vacío que se generó con la denuncia del convenio anterior de 1976, realizada el 29 de junio de 2012 por parte del Gobierno argentino.

La razón que esgrimió Argentina para denunciar el convenio fue la necesidad de celebrar un nuevo acuerdo, que cumpliera con los lineamientos modernos actualmente existentes en el modelo OCDE¹⁴⁴, debido a que en este convenio existía la posibilidad de elusión de impuestos y abuso por parte de los contribuyentes, que en el caso de Chile había tenido un perjuicio para el fisco argentino de \$220 millones de dólares aproximadamente en la última década según la Administración Federal de Ingresos Públicos (“AFIP”) de Argentina¹⁴⁵. La misma lógica tuvo la denuncia argentina de los Convenios con Suiza y España ese mismo año¹⁴⁶.

¹⁴⁴ En este sentido: “No obstante, y a pesar de lo dicho, la Argentina se ha valido más del MCOCDE. que de su homólogo de la ONU. De hecho, y como hemos adelantado, el gobierno argentino sostiene que la denuncia del Convenio con Chile está basada fundamentalmente en la necesidad de concretar un nuevo acuerdo que siga los lineamientos de la OCDE. A raíz de tal necesidad analizaremos el contenido del CDICA. a la luz del MCOCDE.”. SALASSA, Rodolfo. El “Convenio de doble imposición” suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el “Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXIX, Valparaíso, Chile, 2012, 2do Semestre, pp. 519-531.

¹⁴⁵ Ver: Consideraciones sobre el fin del Convenio de doble tributación con Argentina, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.
https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/14853/1/20127917826837_Informe%20Final_v3.doc

¹⁴⁶ Puntualmente, en lo referente al Convenio denunciado entre Chile y Argentina —con base en el Modelo de Pacto Andino—, en el precedente “Molinos” el Fisco entendió que el contribuyente Argentino estructuró —vía Chile— una sociedad pantalla al sólo efecto de no tributar en Argentina los dividendos distribuidos por sus subsidiarias y que, a su vez, tampoco tributaba la sociedad en Chile por ser considerada un no residente allí y las rentas de fuente extranjera; generando un caso de doble no imposición. En tal sentido, y no habiendo en el modelo una cláusula específica para este caso, AFIP aplicó una norma interna para determinar la renta no gravada en el territorio argentino. Tal como se

La declaración de búsqueda de alineamiento con el modelo OCDE es relevante ya que desde las últimas cuatro décadas han existido solo dos modelos base para la celebración de este tipo de documentos, el modelo de la OCDE y el modelo de las Naciones Unidas¹⁴⁷.

El modelo OCDE fue publicado por primera vez, en formato borrador, en 1963; revisado en 1977 y luego en 1992. Posteriormente, la OCDE revisa el modelo y sus comentarios periódicamente¹⁴⁸. El trabajo del modelo de la ONU comenzó en 1968, y se publicó en 1980, posteriormente ha sido revisado, pero sin la misma frecuencia que el modelo OCDE.

El modelo ONU y el modelo OCDE siguen los mismos patrones, de hecho, varias de sus cláusulas son idénticas, o muy parecidas. La principal diferencia entre ellos, es que el modelo ONU impone mayores restricciones a la potestad tributaria del Estado de residencia.

En efecto, en la creación de valor, normalmente los países más adelantados económicamente cuentan con residentes con un mayor capital y un mayor *know-how* económico. Esto implica que una mayor potestad tributaria para el país residencia —aunque la norma le otorgue los mismos derechos a ambos países— siempre le convendrá al país más desarrollado, por cuanto tendrá mayor capacidad para exportar capitales al país en vías de desarrollo que, a contrario sensu, será un importador neto de capitales y servicios. Por ello, el modelo ONU internaliza este efecto y otorga mayor potestad tributaria al país fuente de la renta.

Dentro de las diferencias que tienen estos modelos, está el Art. 14 de ambos Modelos que se refiere a las rentas provenientes de *servicios independientes*, que es el objeto de estudio de este artículo.

mencionó previamente, el caso se encuentra pendiente de decisión por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

¹⁴⁷ Hay países que poseen sus propios modelos, por ejemplo, EEUU (www.irs.gov). No obstante, los modelos suelen ser similares al de la OCDE, y pueden ser vistos como modificatorios del modelo OCDE y no como un modelo separado.

¹⁴⁸ ARNOLD, Brian. *International Tax Premier*. Third edition, Ed. Wolters Kluwer, p. 140.

El modelo OCDE eliminó el art. 14 el año 2000¹⁴⁹, mientras que el modelo ONU aún lo mantiene¹⁵⁰⁻¹⁵¹. El Convenio entre Chile y Argentina incluye una versión propia del artículo redactada sobre el modelo ONU con un par de modificaciones, de la siguiente manera:

“Artículo 14

Servicios Personales Independientes

*1. Las rentas obtenidas por una **persona física** residente de un Estado Contratante con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias en las que dichas rentas también pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante:*

¹⁴⁹ De la siguiente manera:

“Artículo 14 Servicios Personales Independientes

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, salvo si dispone de manera habitual de una base fija en el otro Estado Contratante a efectos de llevar a cabo sus actividades; en tal caso dichas rentas podrán someterse a imposición en ese otro Estado, sólo en la medida en que pueda atribuirse a la citada base fija.

2. El término “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo, o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.” Traducción hecha por los autores tomando como base el Modelo de Convención Tributaria sobre la renta y el capital, en su versión condensada de 1998. Ver: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en#page1

¹⁵⁰ Pese a haber sido discutida su eliminación: ver: MADARIAGA, José. Servicios Transfronterizos y su Tratamiento en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N°3, 2010, pp. 147 y ss.

¹⁵¹ De la siguiente manera:

“Artículo 14 SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente solo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado contratante:

a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o

b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total 183 días en todo período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.” Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo Revisión de 2011. Ver: https://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf.

(a) si dispone de manera habitual de una base fija en el otro Estado Contratante a efectos de llevar a cabo sus actividades; en tal caso dichas rentas podrán someterse a imposición en ese otro Estado, sólo en la medida en que pueda atribuirse a la citada base fija; o

(b) si su permanencia en el otro Estado Contratante se extiende por un período o períodos que en total alcancen o excedan de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el **año calendario** respectivo; en tal caso, sólo las rentas obtenidas por el desarrollo de sus actividades en ese otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo, o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores”¹⁵².

Así, el Convenio entre Chile y Argentina consagra el art. 14 según su contenido en el modelo ONU, voluntariamente alejándose del modelo OCDE, incluyendo dos diferencias: la inclusión de la limitación de su aplicación a una persona física y el cambio de año fiscal a año calendario.

El primero de estos cambios obedece a una técnica legislativa que se ha visto en los tratados que ha celebrado tanto Chile como Argentina¹⁵³, que busca limitar el uso solo a personas naturales, y con eso restringir una posible confusión con su aplicación y la del art. 7, sobre beneficios empresariales¹⁵⁴. El segundo simplemente es la inclusión en la ley del hecho que el año fiscal es el mismo que el año calendario en ambas jurisdicciones.

Para entender este artículo es necesario analizar los comentarios oficiales al modelo ONU, así como también el protocolo del Convenio, a modo de delimitar su alcance.

En primer lugar, del análisis del artículo y de sus comentarios, se obtiene como primera limitante de su aplicación, el requisito de estar frente a servicios personales y actividades independientes, excluyendo las actividades industriales y comerciales. En segundo lugar, se limita la aplicación a los artistas y deportistas, que está tratada en el art. 17 del Convenio¹⁵⁵. Esto último se aplica también para los honorarios de directores¹⁵⁶.

¹⁵² CDTI Chile Argentina. El énfasis es nuestro.

¹⁵³ A modo de ejemplo, esta existe en el tratado con Suecia, Suiza, Australia y Austria.

¹⁵⁴ En este sentido ver: HAN, Keefe. The Mistaken Removal of Article 14 from the OECD Model Tax Convention. Auckland University Law Review N°9 2010, pp. 192 y ss.

¹⁵⁵ Punto 10.1 de los comentarios al art. 14, que hace referencia a los comentarios antiguamente incluidos por el modelo OCDE: “The Article is concerned with what are commonly known as professional services and with other activities of an independent character. This excludes industrial and commercial activities and also professional services performed in employment, e.g. a physician serving as a medical officer in a factory. It should, however, be observed that the Article does not concern independent activities of artistes and sportsmen, these being covered by Article 17”.

¹⁵⁶ Art. 16 del Convenio.

En tercer lugar, se limita el caso de asistencias técnicas, que es de particular relevancia en este análisis por ser un factor de atribución de jurisdicción para Argentina según la LIGA. Si bien estas rentas están consagradas desde el 2017 en el art. 12A del modelo ONU¹⁵⁷, el Convenio, que es anterior a esta inclusión, lo introdujo en el art. 12, dentro del concepto de regalías¹⁵⁸.

Frente a una posible dificultad de aplicación del convenio, en el caso de un servicio personal independiente que consista en asesorías técnicas, el protocolo del Convenio le da primacía al art. 12, señalando en su punto 13:

“13. *Con referencia al artículo 12:*

[...]

(c) *se entiende por asistencia técnica la prestación de servicios independientes que involucran la aplicación, por parte del prestador del servicio, de conocimiento especializado no patentable, de una habilidad o experiencia para cliente.*

[...]

e) *Se entiende que las rentas obtenidas por una persona física residente de un Estado Contratante con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente que constituyan “asistencia técnica” en los términos del inciso c) precedente estarán comprendidas en las disposiciones del artículo 12 del Convenio y no en las de su artículo 14, excepto que se den las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 12 o en el inciso b) del artículo 14, en cuyos casos se aplicará lo dispuesto en este último artículo”*¹⁵⁹.

De esta manera, se define tanto el alcance del concepto de “asistencia técnica”, como la prelación de las normas, la que de todas maneras se podría desprender de los comentarios del modelo ONU¹⁶⁰. De todas maneras, la definición entregada

¹⁵⁷ Si bien no es objeto del presente trabajo, a los fines de interpretación de los tratados y sus comentarios, véase: LANG, Michael y BRUGGER, Florian. The Role of the OECD commentary in the tax treaty interpretation, April 2008, Bulletin for Australian Tax Forum.

¹⁵⁸ Que señala “El término “regalías” empleado en este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho a uso, de noticias, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidos programas computacionales), de películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho a uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, **así como por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, y pagos por asistencia técnica**”. El destacado es propio.

¹⁵⁹ El destacado es propio.

¹⁶⁰ En este sentido, el punto 47 del comentario sobre el art. 12^a señala: 47. Under paragraph 4, if a resident of one Contracting State performs independent personal services (that are technical services) in the other Contracting State through a fixed base that is regularly available to the resident and receives fees for technical services within the meaning of Article 12A, paragraph 3, Article 14 will apply to those payments in priority to Article 12A. However, if a resident of one Contracting State provides independent personal services

no está libre de controversia, y dada la falta de precisión de los términos utilizados, es probable que termine siendo un factor de conflicto en la interpretación del Convenio por parte de los países¹⁶¹.

Esto ocurre porque la definición “*aplicación, por parte del prestador del servicio, de conocimiento especializado no patentable, de una habilidad o experiencia para cliente*” tiene bordes grises, permitiéndole a las autoridades nacionales adecuarla a su interés. El gran problema que viene asociado a esta falta de certeza, es un mayor costo de transacción en la prestación de servicios personales intrafronterizos, y la aplicación del tratado a los mismos.

A nivel económico este impacto es del orden de magnitud de 10% de los ingresos brutos pagados en este tipo de servicios, incluyendo los reajustes, intereses y multas aplicables en la jurisdicción que considere un servicio personal independiente como una asesoría técnica, y por lo tanto considere como un incumplimiento fiscal el haber declarado como servicio personal independiente una asesoría técnica, más el impacto económico que pueda generar la falta de realización de estas actividades económicas producto de la incerteza en la tributación de los actos.

Si bien esto en teoría se resuelve con el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, contenido en el art. 26 del Convenio, este es un proceso largo, que en base a la acción 14 del plan BEPS de la OECD, debiese demorar en promedio no más de 24 meses¹⁶², lo que, en el caso de una disputa que se genere por la aplicación del impuesto correspondiente a una asesoría técnica a un hecho que las partes han tomado como un servicio personal independiente, es extremadamente largo

(that are technical services) that arise in the other Contracting State, but those services are not provided through a fixed base in that other State, the fees for those services are taxable by that other State under Article 12A paragraph (2)”. A mayor abundamiento, los comentarios del art. 14 hacen referencia a los del art. 7, que en su punto 62 señalan: “62. It has seemed desirable, however, to lay down a rule of interpretation in order to clarify the field of application of this Article in relation to the other Articles dealing with a specific category of income. In conformity with the practice generally adhered to in existing bilateral conventions, paragraph 7 gives first preference to the special Articles on dividends, interest etc. It follows from the rule that this Article will be applicable to business profits which do not belong to categories of income covered by the special articles, and, in addition, to dividends, interest etc. which under paragraph 4 of Articles 10 and 11, paragraph [4] of Article 12 and paragraph 2 of Article 21, fall within this Article [...]. It is understood that the items of income covered by the special Articles may, subject to the provisions of the Convention, be taxed either separately, or as business profits, in conformity with the tax laws of the Contracting States.”.

¹⁶¹ MALAN, Monique IBFD. New article of 12A UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step too Far? Bulletin for International Taxation, February 2019.

¹⁶² OECD, “BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents”, 2016, p. 33.

considerando que se trata de una persona natural y no una gran multinacional la que queda supeditada a este proceso.

Otra posible solución, sería la redacción de un documento por parte de los entes fiscalizadores en ambas jurisdicciones que, con el objetivo de aumentar el efecto positivo que crea la existencia del Convenio, señale en un manual de uso el alcance de estos conceptos en prestaciones que se encuentren áreas grises, para así simplificar la prestación de servicios intrafronterizos.

De no ocurrir ninguna otra solución, lo más probable es que por el paso del tiempo se solucione este problema, al funcionar las actitudes que tomen ambas jurisdicciones como una especie de manual de uso. Si bien esto llega al objetivo, este nivel de incerteza puede demorar la adopción de prestación de servicios personales intrafronterizos en los casos en que éstos puedan ser catalogados como asesorías técnicas.

En base al análisis de este Convenio, se puede entender que dentro del concepto de Servicios Personales Independientes presentado en el punto I de este trabajo, podemos ver que el Convenio diferencia entre 4 tipos de rentas con distinta tributación:

- a) “Regalías” llevadas a cabo por una persona natural de manera independiente, con respecto a las que se limita la tributación del Estado Fuente a 10%¹⁶³.
- b) Honorarios de directores, con respecto a los cuales no se limita la tributación del Estado Fuente¹⁶⁴.
- c) Rentas provenientes de actividades de artistas y deportistas, con respecto a los cuales no se limita la tributación del Estado Fuente¹⁶⁵.
- d) Rentas provenientes de servicios personales independientes en sentido estricto, con respecto a las que se limita completamente la tributación del Estado Fuente¹⁶⁶.

Adicionalmente, dentro de la definición de Servicios Personales Independientes, y desde el punto de vista chileno, incluimos la posibilidad del EU chileno. En este caso, que a simple vista podría dar una oportunidad para abuso del convenio, esto no ocurre por la limitación del art. tercero del mismo, que señala:

*“el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que sea tratada como persona jurídica a los efectos impositivos”*¹⁶⁷.

¹⁶³ Art. 12 del Convenio. Para aprovechar este beneficio es necesario cumplir adicionalmente con las obligaciones de registro contenidas en el N°13 del Protocolo.

¹⁶⁴ Art. 16 del Convenio.

¹⁶⁵ Art. 17 del Convenio.

¹⁶⁶ Art. 14 del Convenio.

¹⁶⁷ Art. 3, N° 1, letra (c). El énfasis es nuestro.

De esta manera, si este contribuyente presta los servicios como Empresario Unipersonal, tendrá el tratamiento de beneficios empresariales (contenido en el art. 7), o de regalías (contenido en el art. 12) por parte del Convenio. El único beneficio al que podría optar por sobre los aplicables a una persona natural, actuando como EU, sería al derecho de ocupar estos créditos en distintos periodos fiscales, algo no contemplado en los remedios para evitar la doble no tributación del modelo.

A estas limitaciones de potestad tributaria se les incluye el efecto del art. 23 de la Convención, que permite acreditar el impuesto pagado en el país fuente para el pago del impuesto en el país residencia.

CONCLUSIONES

Los servicios personales independientes, como fenómeno económico, están sujetos a una variedad de tratamientos tributarios, situación que se multiplica al incluir una situación transfronteriza, en la cual ambos países tienen regímenes tributarios disímiles.

En este contexto, el CDTI entre Chile y Argentina cambia radicalmente la onerosidad de llevar a cabo situaciones transfronterizas, a través de bajar las tasas en el estado fuente, permitir créditos en ambos casos y simplificar la tributación aplicable.

Si bien queda espacio —en el caso de Chile— para que el contribuyente aproveche distintos tratamientos tributarios, esto tiene que ver con la legislación interna del este país y no con el tratado.

No obstante, en el caso de asistencia técnica, vemos la limitación en el uso de servicios personales independientes ante la poca claridad de diferenciar ambos términos, lo que generaría una imposición en el país importador del servicio, atento a la preeminencia de aplicación del art. 12 sobre el 14, tal como fuera comentado anteriormente.

De todas maneras, y pese a lo anterior, concluimos que el Convenio es efectivo —al menos respecto del fenómeno económico que son los servicios personales independientes— en beneficiar el intercambio económico entre ambos países sin crear la posibilidad de abuso de este instrumento.