

EFFECTOS DE LA CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO CHILENO: APLICACIÓN AL CASO DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Rodrigo Winter Salgado.

LLM en Tributación Internacional, Universidad de Florida.
Magíster Derecho Tributario, Universidad de Chile.
Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile.

Pablo Góngora Jercic.

Magíster en Gestión mención en Tributación Nacional, PUCV.
Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

Resumen: El presente artículo aborda los aspectos básicos de la Convención Multilateral para aplicar medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y las motivaciones que tuvo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para su introducción. Asimismo, se describen las etapas necesarias para su implementación y aplicación práctica en Chile. Finalmente, hemos incluido el detalle de los efectos que generará en el artículo 5 de los Convenios para evitar la Doble Tributación que ha suscrito Chile referido a los Establecimientos Permanentes.

Palabras claves: Instrumento Multilateral, Convenios para Evitar la Doble Tributación, Establecimiento Permanente.

1. INTRODUCCIÓN

Desde mediados del siglo veinte, el crecimiento exponencial de la economía ha conllevado a que los Estados celebren un importante número de instrumentos transfronterizos. En materia tributaria, en miras al establecimiento de reglas y métodos claros que evitaran que el desarrollo económico de los países no fuera frenado o limitado por las relevantes cargas impositivas que generaba el fenómeno de la doble tributación, la comunidad internacional se vio en la necesidad de generar un mecanismo destinado a hacerle frente, naciendo así los Convenios para evitar la Doble Tributación (en adelante, indistintamente, “convenio fiscal”, o “tratado tributario”)¹. Así las cosas, a la fecha existe un total aproximado de 3.000 convenios fiscales.²

Como consecuencia de aquello, la doctrina y jurisprudencia especializada han reconocido que los Convenios para evitar la Doble Tributación son la principal fuente de los derechos y obligaciones impositivas transfronterizas en el Derecho Tributario Internacional.³ La situación descrita generó dos grandes problemas.

En primer lugar, parte del mundo corporativo reaccionó a las características del Derecho Tributario Internacional mediante la creación de un complejo grupo de iniciativas con el objetivo de optimizar los costos fiscales aparejados al desarrollo de sus operaciones causando que los Estados percibieran menos ingresos que los que legítimamente les correspondían.⁴ Este fenómeno ha sido conceptualizado como Treaty Shopping.⁵

En segundo lugar, el hecho de que los tratados fiscales sean la fuente de derecho principal del Derecho Tributario Internacional implica recocer que la determinación del contenido de las reglas impositivas sobre la materia dependa, en gran medida, del ejercicio de la soberanía de los Estados. Sumado a que la regulación tributaria

1 PACHÓN LUNA, A. El treaty shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia. En: Revista de Derecho Fiscal N°5. Colombia, Centro de Estudios Fiscales. P. 101.

2 YORAM, M. 2011. International Taxation. En: Max Planck Encyclopedia of Public International Law. Oxford, Oxford University Press.

3 BRAUMANN, C, 2020. Taxes and Custom: Tax Treaties as Evidence for Customary International Law. En: Journal of International Economic Law. Volume 23°. Issue 3°. Oxford, Oxford University Press. P. 748.

4 ADDONINO, P. 2003. La Planificación Fiscal Internacional. En: Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I. Bogotá, Editorial Temis. P.51.

5 BENSIMOL BELLO, A. 2004. La planificación fiscal y el desconocimiento de las formas jurídicas en el contexto de los convenios bilaterales para evitar la doble tributación. En: Revista de Derecho Financiero. Caracas, Editorial Thamer. P. 98.

doméstica rara vez está a la par con las constantes sugerencias planteadas por los organismos internacionales, esto ha generado relevantes dificultades al momento de fiscalizar la movilización de recursos entre distintas jurisdicciones.⁶

En miras a dar respuesta sobre el particular, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en lo sucesivo, “OCDE”) desarrolló un plan destinado a afrontar la erosión de las bases imponibles y las transferencias de beneficios (en lo sucesivo, “Plan BEPS”).⁷ Ante la falta de un mecanismo que garantizara la rápida incorporación de todas las medidas del Plan BEPS relativas a los tratados fiscales, los Estados miembros de la OCDE decidieron que era necesaria la implementación de un instrumento que produzca los mismos efectos que una renegociación simultánea de miles de convenios tributarios, pero sin necesidad de recurrir a ello. El resultado fue la creación de la Convención Multilateral para aplicar medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (en lo sucesivo, “MLI”, o indistintamente, la “Convención”).⁸

El presente trabajo representa la primera exposición de un proyecto de investigación relacionado con el MLI abocado a comprender el contenido, implicancias y efectos jurídicos que genera su incorporación en el ordenamiento jurídico chileno. Finalmente, analizaremos los efectos prácticos del MLI en los Convenios para evitar la Doble Tributación firmados por Chile en materia de Establecimientos Permanentes, es decir, el artículo 5 del Modelo OCDE.

2. EL MLI: ANTECEDENTES, OBJETIVOS Y REQUISITOS DE APLICACIÓN

2.1. Antecedentes

El primer hito con el que contamos en materia de convenios tributarios remonta al año 1928. En este, en búsqueda de incentivar la inversión extranjera y reactivar

6 Ibid. Cit. n°6.

7 OCDE, 2014. El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación. [en línea] <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf> [consulta: 15 de octubre, 2020].

8 OCDE, 2016. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales. Acción 15 – Informe final 2015. [en línea] <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267435-es.pdf?expires=1607288916&id=id&accname=guest&checksum=3CCB23441955298097D54B4E48772587> [consulta: 20 de octubre, 2020].

la dañada economía post Primera Guerra Mundial, la Liga de las Naciones generó lo que hoy conocemos como el primer modelo de Convenio para evitar la Doble Tributación⁹, sentando así las bases para lo que sería la primera propuesta presentada por la OCDE en el año 1963. Desde entonces, dicho organismo internacional ha llevado a cabo un programa continuo de estudio y desarrollo académico destinado a fortalecer el contenido normativo de su modelo de tratado fiscal.

Como resultado, se calcula que un 80% de los instrumentos fiscales celebrados han seguido las disposiciones propuestas por organismos internacionales, siendo posible encontrar coincidencias tanto a nivel de estructura, contenido y número del articulado.¹⁰ Sin embargo, como consecuencia de la relevancia del ejercicio del principio de soberanía, los Estados no han llevado a cabo un proceso de actualización de su contenido, lo cual, sumado a que cada tratado fiscal cuenta con sus propias particularidades, ha dado lugar a un importante aumento de las discrepancias entre los distintos sistemas tributarios.¹¹

2.2. Objetivo, requisitos y efectos de aplicación

El MLI es un tratado internacional multilateral cuyo principal objetivo es la modificación de aquellos Convenios para evitar la Doble Tributación en materia de impuestos sobre la renta.¹² Para que la Convención genere sus efectos jurídicos se requiere que cada una de las partes de un convenio fiscal determinado notifique al Depositario de la OCDE su manifestación de voluntad que acepte su aplicación -siendo este un requisito sine qua non para la producción de sus efectos jurídicos¹³-. Cumplido con lo anterior, en términos del MLI, nos encontramos ante un Convenio Fiscal Comprendido.¹⁴

9 Ibid. Cit. N°2.

10 Ibid. Cit. N°3. P. 6.

11 Para una clara demostración de este punto en el caso chileno, se recomienda ver la información disponible en el portal online del Servicio de Impuestos Internos. Ver: [en línea] http://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html [consulta: 20 de octubre de 2020].

12 OCDE. 2020. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting; Information Brochure. [en línea]: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>. [consulta: 2 de diciembre de 2020].

13 Ibid. Cit. N°12.

14 OCDE. 2016. Convención multilateral para aplicar medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, noviembre 2016. P. 1. [en línea] <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf> [consulta: 15 de noviembre de 2020].

A partir de la definición expuesta, podemos concluir que, para que un convenio fiscal sea constituido como un Convenio Fiscal Comprendido, la tramitación del MLI debe cumplir con las siguientes etapas y requisitos:

i. Firma y ratificación, aceptación o aprobación:

El primer paso para la entrada en vigencia del MLI es que el Estado interesado en su aplicación lo firme en las dependencias de la OCDE.¹⁵ Con fecha 7 de junio de 2017, 76 países y jurisdicciones suscribieron la Convención,¹⁶ mientras 6 países y jurisdicciones firmaron una carta expresando su intención de formar parte de ella en el futuro.¹⁷

Firmado el MLI, su aplicación se encuentra sujeta a la ratificación, aceptación o aprobación del mismo, según proceda en cada legislación del Estado interesado.¹⁸ Tras el depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, la Convención entrará en vigor en dicha jurisdicción el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses contados a partir de dicha fecha.¹⁹ Los efectos particulares del instrumento multilateral se determinarán en atención al listado de notificaciones y reservas incluidas en la presentación de los Estados con relación a lo establecido en su artículo 35.²⁰

15 Ibid. Cit. N°13. P. 37.

16 Los países que firmaron el MLI en la ceremonia de firma realizada el 7 de junio de 2017 son los siguientes: Andorra, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Bélgica, Bulgaria, Burkina Faso, Camerún, Canadá, Chile, China, Colombia, Costa Rica, Costa de Marfil, Croacia, Curazao, Chipre, República Checa, Dinamarca, Egipto, Fiji, Finlandia, Francia, Gabón, Georgia, Alemania, Grecia, Guernsey, Hong Kong (China), Hungría, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Isla de Man, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Jersey, Corea, Kuwait, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Mauricio, México, Mónaco, Holanda, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Pakistán, Panamá, Polonia, Portugal, Rumania, Rusia, San Marino, Senegal, Serbia, Seychelles, Singapur, República Eslovaca, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, Suiza, Túnez., Turquía, Reino Unido, y Uruguay. Ver: OCDE. 2020. Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Status as of 18, December, 2020. [en línea] <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> [consulta: 25 de octubre de 2020].

17 Los países que no firmaron el MLI en la ceremonia de firma realizada el 7 de junio de 2017, pero que manifestaron su intención de hacerlo en el futuro son los siguientes: Costa de Marfil, Estonia, Jamaica, Líbano, Panamá, y Túnez. Ver: Ibid. Cit. N°16.

18 Ibid. Cit. N°15.

19 Ibid. Cit. N°13. P.44

20 Ibid. Cit. N°19.

ii. Notificaciones y reservas

Analizados los aspectos generales del MLI, cabe realizarse la siguiente pregunta: si la práctica nos demuestra que los Estados se caracterizan por no llevar a cabo un proceso de actualización del contenido normativo de sus CDT conforme a los lineamientos de la OCDE ¿qué podría motivarlos a firmarlo si la consecuencia de su aplicación es una restricción del ejercicio de soberanía tributaria? Este tópico es uno de los puntos centrales de la discusión del MLI.

Sobre el particular, bajo la premisa de entregar un importante grado de flexibilidad en cuanto al alcance de sus efectos jurídicos,²¹ el MLI contiene una serie de cláusulas y provisiones opcionales a elección del Estado interesado. Podemos clasificar estas alternativas en los siguientes grupos:

- **Reservas:** son aquellas disposiciones en virtud de las cuales un Estado Contratante se priva de cumplir con una provisión determinada.²² El artículo 28 del MLI²³ establece un listado de las reservas autorizadas e indica que, a menos que sus disposiciones dispongan expresamente lo contrario, una reserva realizada modificará para el Estado que la realiza las disposiciones a las que haga referencia y, a su vez, afectará dichas estipulaciones para la otra parte en sus relaciones con dicho Estado.

Las reservas se deben formular en el momento de la firma del MLI o cuando se depositen los instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación. En el primer supuesto, deben precisar la confirmación en el momento del depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, a menos que el documento que contenga la reserva explique expresamente que esta debe considerarse como definitiva. En el segundo supuesto, en dicho momento se entregará al Depositario una lista provisional con las reservas previstas.²⁴ Ahora bien, el párrafo noveno del artículo 28 del MLI establece, como alternativa a las reglas previamente descritas, que toda parte que haya formulado una reserva podrá, en cualquier momento, retirarla o sustituirla por

21 OECD. 2016. Explanatory Statement to the MLI. [en línea] <https://www.oecd.org/tax/beps/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. P. 3. [consulta: 25 de octubre de 2020].

22 Ibid. Cit. N°24.

23 Ibid. Cit. N°13. P. 39.

24 Ibid. Cit. N°26.

una más limitada mediante una notificación dirigida al Depositario.²⁵ El objetivo de estas medidas es permitir que un Estado acepte nuevas modificaciones a sus Convenios Fiscales Comprendidos por el MLI.²⁶

- **Notificaciones:** Las notificaciones son aquellos actos jurídicos en virtud de los cuales un Estado manifiesta su voluntad de acogerse a los efectos jurídicos de una disposición consagrada en el MLI.

El MLI incluye un listado de notificaciones que deben realizarse en el momento de la firma, o bien, al depositar el instrumento de ratificación, aceptación o aprobación de la Convención ante el Depositario de la OECD.²⁷ Esta lista incluye, principalmente, disposiciones relacionadas con la elección de las normas opcionales que aplicarán respecto a todos los acuerdos tributarios celebrados por un Estado que sean o puedan convertirse en un Convenio Fiscal Comprendido (sujeto a las reservas que contengan disposiciones vigentes con características específicas y definidas objetivamente) y aquellas consideradas dentro del alcance de las disposiciones de compatibilidad para cada disposición de la Convención. Al igual que en el caso de las reservas, conforme con lo establecido en el párrafo sexto del artículo 29 del MLI, los Estados pueden ampliar en cualquier momento el listado de sus Convenios Fiscales Comprendidos mediante notificación dirigida al Depositario.

iii. Modificaciones

Siguiendo con la línea de la flexibilidad otorgada a los Estados en cuanto al acatamiento y cumplimiento del MLI, su artículo 30 establece que sus disposiciones serán aplicadas sin perjuicio de las modificaciones posteriores que puedan acordar las jurisdicciones contratantes respecto a un Convenio Fiscal Comprendido determinado.²⁸

25 Ibid. Cit. N°13. P. 40.

26 OCDE. 2015. Nota Explicativa del Convenio Multilateral para implementar medidas relativas a los tratados tributarios para prevenir la Erosión de la Base y el Traslado de Utilidades. [en línea] <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/04/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-117.pdf>. Pp. 61-62. [consulta: 1 de noviembre de 2020].

27 Ibid. Cit. N°30.

28 Ibid. Cit. N°13. P. 43.

iv. Desistimiento

Finalmente, el artículo 37 del MLI consagra que los Estados podrán, en todo momento, desistirse de la aplicación de la Convención mediante notificación escrita dirigida al Depositario de la OCDE. Los efectos de esta disposición serán aplicados desde la fecha de recepción de la notificación por el Depositario, con excepción de aquellos Convenios Fiscales Comprendidos que hayan entrado en vigor antes de la fecha en la que se haga efectivo dicho desistimiento. En dicho caso, dicho Convenio Fiscal Comprendido deberá acatar la modificación generada por el MLI.²⁹

3. CHILE: OECD, EL PLAN BEPS Y EL MLI

3.1. Chile y el Plan BEPS.

La República de Chile firmó la Convención que fundó la OCDE el 11 de enero de 2010, convirtiéndose en el primer país sudamericano en formar parte de dicho organismo internacional. Chile también es miembro del Marco Inclusivo del Plan BEPS generado por la OCDE,³⁰ por lo que ha aceptado el compromiso de implementar de los estándares mínimos y prioritarios destinados al cumplimiento de sus objetivos.

Como resultado de asumir los desafíos que la OCDE está tratando de lograr en materia de impuestos internacionales, la República de Chile fue uno de los 78 países que firmaron el MLI en su ceremonia de firma - la cual tuvo lugar con fecha 7 de junio de 2017-.³¹ Con fecha 8 de abril de 2019, el Ejecutivo chileno presentó el MLI para la aprobación del Congreso Nacional,³² situación que fue concretada por votación unánime del Senado con fecha 9 de julio de año 2020.³³

29 Ibid. Cit. N°13. P. 47.

30 OECD. 2010. Agreement on the terms of accession of the Republic of Chile to the Convention on the Organization for Economic Co-operation and Development. [en línea] <http://www.oecd.org/chile/44381035.pdf>. [consulta: 10 de noviembre de 2020].

31 OECD. 2019. Signatories and parties to the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>. [consulta: 10 de noviembre de 2020].

32 Ejecutivo de Chile. 2019. Mensaje de S.E. el Presidente de la República con el que inicia un Proyecto de acuerdo que aprueba la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales, para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecha en París, Francia, el 24 de Noviembre de 2016 y suscrita por el gobierno de la República de Chile, el 7 de junio de 2017. [en línea] https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=13084&prmBoletin=12547-10. [consulta: 11 de enero de 2021].

33 Congreso Nacional de Chile. 2020. Oficio N°15.667. [en línea] <https://www.senado.cl/appsenado/>

3.2. El MLI en el Derecho Chileno

Dado que la República de Chile considera que el MLI es un instrumento que brindará la asistencia necesaria para resolver los desafíos planteados por la OCDE en el Plan BEPS, nuestro país incluyó todos los Convenios para evitar la Doble Tributación y protocolos de enmienda que ha suscrito hasta la fecha en de su campo de aplicación.

Dicho esto, considerando que el MLI establece como requisito esencial para su aplicación que ambos Estados hayan manifestado su voluntad de incorporarlo en su ordenamiento jurídico, podemos concluir que, a partir del listado de tratados incluidos en la nómina de notificación presentada por Chile, bajo comparación con las presentaciones realizados por los distintos estados miembros de la OCDE, el MLI tendrá aplicación con las jurisdicciones de Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rusia, Suecia, Suiza, Argentina, Sudáfrica, República Checa y Uruguay.³⁴⁻³⁵

Establecidos los antecedentes y condiciones operativas generales del MLI, a continuación, procederemos a analizar su aplicación concreta ante un tópico específicamente cubierto por el mismo: la regulación de los Establecimientos Permanentes.

3.3. El MLI y los establecimientos permanentes: análisis práctico

Como sabemos, la regla general en materia impositiva de los Convenios para evitar la Doble Tributación en el modelo de la OCDE es que el Estado de la Residencia se reserve el derecho prioritario a gravar las rentas, quedando el Estado de la Fuente obligado realizar ciertas concesiones para cumplir con lo anterior (v. gr.: tasas rebajadas o inhibirse de gravar ciertas rentas, entre otras). Sin perjuicio de lo

templates/tramitacion/index.php?boletin_ini=12547-10 [consulta: 12 de diciembre de 2020].

34 OCDE. 2016. The Republic of Chile status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-chile.pdf>. [consulta: 15 de noviembre de 2020].

35 A mayor ahondamiento, los resultados de nuestra investigación nos han permitido identificar los siguientes resultados: (i) Listado de tratados incluidos en la nómina de notificaciones presentada por Chile: Australia, Austria, Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Estados Unidos, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rusia, Suiza, Suecia, Sudáfrica, Tailandia y Uruguay; (ii) Listado de Estados OCDE que no firmaron el MLI: Brasil, Ecuador, Paraguay, Tailandia y Estados Unidos. De todos ellos, Tailandia ha sido el único país que ha expresado su intención de firmar el MLI; (iii) Listado de Estados que firmaron el MLI, pero no incluyeron a Chile en su nómina de tratados: China, Italia y Japón.

anterior, el Estado de la fuente recupera su derecho a gravar los ingresos generados en su jurisdicción, siempre y cuando el contribuyente respectivo desarrolle su actividad económica a través de un Establecimiento Permanente. En el presente acápite analizaremos en detalle cuál era la situación general de la regulación de los Establecimientos Permanentes, y los cambios que introdujo la implementación MLI.

Previo a proceder, conviene hacer presente que Chile ha optado por tener distintos conceptos de Establecimiento Permanente, tanto para efectos de la Ley de Impuesto a la Renta -cuya definición se encuentra contenida en el artículo 2 N° 12 de la Ley del ramo- como para efectos de los Convenios para Evitar la Doble Tributación -cuya definición se encuentra en sus respectivos artículos 5-.³⁶ Dicho esto, es menester recordar que los efectos del MLI respecto al concepto de Establecimiento Permanente sólo alcanzan en lo que dice relación a su acepción en el espectro de los tratados y no modifican el concepto consagrado en la Ley de Impuesto a la Renta.

i. Análisis del estatuto regulatorio de Modelo de Tratado OCDE del año 2014

Previo a la dictación del MLI, el Modelo de Tratado OCDE del año 2014 contaba con regulación sobre a la definición y limitantes de los Establecimientos Permanentes en su artículo 5. En esta, la figura era entendida como un lugar fijo de negocios en virtud del cual se desarrollaba el giro de una empresa de manera total o parcial. A su vez, el párrafo segundo de la norma consagraba un listado especial de casos ejemplificativos de la figura (v. gr.: sucursales, oficinas, fábricas, entre otros). Como complemento, el párrafo cuarto de dicha disposición ofrecía un listado de supuestos que no lo constituían (v.gr. lugares destinados a mantener y/o cuidar el stock de la empresa para efectos de cuidado o envío de productos, entidades destinadas a obtener información para las empresas y, en general, cualquier tipo de mezcla de opciones destinados a desarrollar fines preparatorios o auxiliares).³⁷

36 Respecto a las consecuencias prácticas de los distintos conceptos de Establecimiento Permanente, Ver: Servicio de Impuestos Internos. 2005. Oficio N°2890 de 4 de noviembre de 2005. [en línea] <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja990.htm>. [consulta: 11 de enero de 2021]; Servicio de Impuestos Internos. 2007. Oficio N°3397 del 14 de diciembre de 2007 [en línea] <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja3397.htm> [consulta: 11 de enero de 2021]; Servicio de Impuestos Internos. 2011. Oficio N°614 de 4 de noviembre de 2011. [en línea] <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja614.htm>. [consulta: 11 de enero de 2021].

37 OCDE. 2014. Model Tax Convention on Income and on Capital. Full version. P. 40. [en línea] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1. [consulta: 9 de enero de 2021].

Dicho lo anterior, como medida de prevención de mecanismos destinados a eludir la constitución de un Establecimiento Permanente, el párrafo quinto de la norma establecía que, sin perjuicio de las disposiciones señaladas, en el evento de que una persona distinta de un agente independiente actúe por cuenta de otra empresa y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, se entenderá que estamos frente a un Establecimiento Permanente, excluyendo aquellos actos relacionados con los supuestos de excepción señalados. En complemento de lo anterior, el párrafo sexto de dicho artículo precisaba que el cumplimiento de cada uno de los puntos previamente señalados no configura la figura de Establecimiento Permanente si la persona que lleva a cabo las actividades señaladas corresponde a corredor, comisionista o agente independiente que desarrolla su giro dentro del curso normal de sus negocios.³⁸

Sin perjuicio de lo anterior, la práctica demostraba que los actores del mercado llevaban a cabo una serie de actividades destinadas a evitar la configuración normativa de los Establecimiento Permanente. Como respuesta, la OCDE planteó la necesidad revisar los planteamientos sobre la materia mediante la creación a la Acción 7 del Plan BEPS sobre la prevención artificial del estatus de Establecimiento Permanente.³⁹

ii. Propuesta de solución sugerida por el MLI

Ante la situación expuesta, el MLI propuso una serie de normas destinadas a robustecer el contenido normativo del Modelo OCDE.

En primer lugar, artículo 12 del MLI establece que, no obstante la definición de Establecimiento Permanente contemplada en los Convenios para evitar la Doble Tributación, cuando una persona opere en otra jurisdicción por cuenta de una empresa y, como tal, concluya o desempeñe habitualmente el papel principal en la celebración de contratos a su nombre, sin participación sustancial de dicha sociedad, debemos entender configurada la figura de Establecimiento Permanente en dicho Estado si los acuerdos celebrados versan sobre las siguientes materias: (i) transmisión de la propiedad o del derecho de uso de un bien determinado; o bien, (ii) la prestación de

38 Ibid. Cit. N°34.

39 Ibid. Cit. N°8.

servicios. Como excepción, no se entenderá constituida la figura si el Convenio Fiscal Comprendido respectivo establece expresamente que las actividades celebradas través de un lugar fijo de negocios situado en el territorio extranjero no configuran el supuesto en análisis.⁴⁰

Como complemento, la norma citada establece, como nueva excepción, que las reglas descritas no resultarán aplicables cuando el representante realice su actividad a título de agente independiente. No obstante lo anterior, en el evento de que dicha intervención sea realizada de manera exclusiva -total o parcialmente- por cuenta de una o más empresas a las que esté estrechamente vinculada, esa persona no será considerada un agente independiente.⁴¹

Respecto a las normas de aplicación de esta disposición, el artículo 12 del MLI sigue las reglas generales de la Convención, vale decir, (i) ambas jurisdicciones de un Convenio Fiscal Comprendido deben ejercer la notificación recíproca de la disposición para su procedencia; (ii) los Estados cuentan con el derecho expreso de establecer reservas sobre la misma. Toda parte que no ejerza este último derecho deberá comunicar al Depositario de la OCDE, respecto de cada uno de sus Convenios para evitar la Doble Tributación, si éstos contienen una disposición que logre de los efectos normativos buscados sobre el particular.⁴²

iii. Efectos del MLI en el Modelo de Tratado OCDE del año 2017

Tal como se puede apreciar, el artículo 12 del MLI aportó especificaciones a la regulación normativa de los Establecimientos Permanentes que no estaban contempladas en el Modelo de Tratado OCDE del año 2014. En el presente acápite cotejaremos los aportes realizados por la Convención sobre la materia, y el impacto que generó al momento de redactar el nuevo Modelo de Tratado OCDE del año 2017.

i) Sobre las consecuencias jurídicas generadas por el actor en el Estado extranjero.

La norma original del Modelo OCDE del año 2014 establecía expresamente en el párrafo quinto de artículo 5 que los actos realizados de manera habitual y principal en nombre de una empresa en territorio de otro

40 *Ibíd.* Cit. N°14. Pp. 19-20.

41 *Ibíd.* Cit. N°14. P. 20.

42 *Ibíd.* Cit. N°39.

Estado contratante configuraban un Establecimiento Permanente.⁴³ El párrafo primero de artículo 12 del MLI vino en agregar condiciones respecto a los efectos jurídicos generados por dicha representación, concretamente, que los acuerdos celebrados deben versar sobre la transmisión de la propiedad o del derecho de uso de un bien determinado, o bien, la prestación de servicios.⁴⁴

Dicho esto, el Modelo OCDE del año 2017 incorporó en el texto de su artículo 5 las consideraciones previamente señaladas. Conforme con lo señalado en la versión comentada del documento, la interpretación de dicha norma debe ser realizada en consideración a los siguientes elementos copulativos:

- El supuesto normativo se cumple cuando la persona ejecutante genere, como consecuencia jurídica, que la empresa en cuestión se vea implicada directa o indirectamente.
 - La persona que actúe en nombre de la empresa debe generar la transferencia del dominio, o la concesión de uso, o la prestación de servicios. En otras palabras, el único patrimonio afectado por la operación es el de la empresa que se encuentra en la jurisdicción extranjera.
 - Los contratos celebrados en este contexto deben suscribirse dentro del giro de la empresa.⁴⁵
- ii) Sobre los actos realizados por los agentes en nombre de la empresa.

La única referencia consagrada en el antiguo párrafo quinto de artículo 5 del Modelo de Tratado OCDE del año 2014 sobre el particular estaba relacionada con el actuar habitual de agente en la celebración de contratos en nombre de la empresa.⁴⁶ Al respecto, el artículo 12 del MLI agregó que, no bastando lo anterior, para que se configure dicho supuesto normativo es esencial que el agente ejerza un rol principal en las negociaciones y constitución de los acuerdos

43 Ibid. Cit. N°34.

44 Ibid. Cit. N°38.

45 OCDE. 2017. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. P. 142. [en línea] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page142 [consulta: 2 de enero de 2021].

46 Ibid. Cit. N°34. P.41.

de parte y, además, que la empresa no puede tener una participación sustancial sobre el particular.⁴⁷

En este caso, el Modelo OCDE del año 2017 también hace referencia expresa a las consideraciones compartidas. La versión comentada del Modelo OCDE nos indica que dicha norma, evidentemente inspirada en el MLI, debe ser interpretada bajo los siguientes lineamientos:

- Respecto a la habitualidad de celebrar contratos, la frase hace referencia al cumplimiento de los requisitos necesarios para la conformación del consentimiento, es decir, la oferta y la aceptación de un acto jurídico concreto. El comentario en cuestión fue realizado en consideración de aquellos ordenamientos jurídicos en los cuales se acepta que, en el evento de que todos los puntos centrales de un acuerdo han sido negociados en un Estado determinado, el acuerdo ha sido generado en éste aún cuando sea formalmente celebrado en un Estado distinto.
- Respecto al ejercicio del rol principal de un agente en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por la empresa, dicha frase fue incorporada pues en ciertos ordenamientos jurídicos se entiende que, si bien la conclusión de un contrato determinado deriva directamente de la gestión que una persona realiza en un Estado a nombre de otra empresa, dichas legislaciones entienden que el contrato no ha sido concluido por el agente. Así, la condición normativa en comento corrige dicha situación reconociendo configuración del Establecimiento Permanente.⁴⁸

iii) Sobre la excepción en materia de agentes independientes.

Sobre este punto, el Modelo OCDE del año 2014 indicaba que la figura del Establecimiento Permanente no era constituida en aquellos casos en los que un agente independiente llevaba a cabo actos que forman parte del giro normal de sus negocios.⁴⁹ Por su parte, el artículo 12 del MLI reitera el supuesto normativo descrito agregando a su contenido que un actor no puede ser considerado como independiente si éste se

47 *Ibíd.* Cit. N°38.

48 *Ibíd.* Cit. N°42. P. 143.

49 *Ibíd.* Cit. N°46.

dedica de manera exclusiva o casi exclusiva a actuar en nombre de una o un grupo de empresas a las cuales se encuentra relacionado.⁵⁰

En lo que respecta al Modelo OCDE del año 2017, las consideraciones del MLI también fueron recogidas en su texto definitivo. En este caso, las consideraciones interpretativas de la OCDE indican las siguientes directrices:

- Como referencia, no puede decirse que un agente independiente actúa en el ejercicio normal de su actividad económica cuando realiza actividades que no están relacionadas con dicho giro. Sobre este punto la OCDE comparte el siguiente ejemplo: si una sociedad actúa como distribuidora para un número de empresas respecto de las cuales no está estrechamente relacionada, también opera como agente para otras en las que sí existe dicha relación. Las actividades que ésta asume no serán consideradas como parte de aquellas que la sociedad ejecuta en el curso normal de sus actividades económicas.
- A su vez, como contra excepción de lo anterior, la norma indica que no se considerará como agente independiente a aquel que actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de empresas estrechamente relacionadas.⁵¹

IV. Situación de Chile frente al MLI en materia de Establecimientos Permanentes

Establecidas las características de la regulación de artículo 12 del MLI, más las consideraciones interpretativas de la OCDE, nos encontramos en condiciones de comprender las implicancias de la implementación de la Convención respecto de los Convenios para evitar la Doble Tributación celebrados por Chile. Este ejercicio adquiere especial relevancia si se considera que, del espectro total de 36 acuerdos fiscales internacionales firmados por nuestro país, solo aquellos celebrados con Argentina, China, Italia, Japón, República Checa, Sudáfrica y Uruguay fueron celebrados con atención al modelo OCDE 2017.

Dicho esto, como resultado del análisis de las reservas y notificaciones presentadas por Chile y cada uno de los Estados Parte relacionados, el MLI genera los siguientes efectos jurídicos:

50 Ibid. Cit. N°38.

51 Ibid. Cit. N°42. P. 148.

- En materia de reservas, Chile no presentó la opción respecto a esta disposición.⁵²
- Respecto a la notificación del párrafo primero del artículo 12 del MLI, en virtud de la aplicación de las reglas de la Convención, la norma aplicará y reemplazará a las disposiciones de los Convenios para Evitar la Doble Tributación celebrados con España, Noruega, Nueva Zelanda, México, Francia, Colombia, Croacia y Rusia. Respecto de Malasia, será necesario que las partes revisen el su convenio fiscal y lleguen a un acuerdo sobre la norma que debe ser reemplazada. En otras palabras, de un espectro total de 34 acuerdos fiscales internacionales firmados, un 24% se vio afectado por la celebración del ML.⁵³
- Respecto a la notificación del párrafo segundo del artículo 12 del MLI, en virtud de la aplicación de las reglas de la Convención, la norma aplicará y reemplazará a las disposiciones de los Convenios para Evitar la Doble Tributación celebrados con España, Noruega, Nueva Zelanda, México, Malasia, Francia, Colombia, Croacia y Rusia. En otras palabras, de un espectro de 34 acuerdos fiscales firmados, un 26% de se vio afectado por la celebración de la Convención.⁵⁴

52 En el caso de los otros Estados contratantes, los siguientes países excluyeron de aplicación la normativa en comento: República Checa, Portugal, Polonia, Canadá, Suiza, Dinamarca, Austria, Australia, Suecia, Irlanda, Bélgica, Corea, Sudáfrica y Reino Unido. (Ver: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>).

53 En este caso, las siguientes consideraciones fueron realizadas para llegar a los resultados expuestos: (i) Chile determinó la procedencia de la disposición en los tratados celebrados con los siguientes países: Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rusia, Suiza, Suecia, Tailandia, Sudáfrica, República Checa, y Estados Unidos. (ii) En el caso de los otros Estados Contratantes, por su parte, Francia, Rusia, México, Colombia, Croacia, Malasia, Uruguay, Nueva Zelanda, España, Noruega, y Argentina comunicaron al Depositario de la OCDE de los convenios fiscales que contenían una disposición en el sentido del subapartado a) del párrafo tercero. Sin embargo, Argentina no incluyó a Chile dentro de su listado y Malasia, indicó el artículo 5 (7) del CDI, en vez del 5(5) mencionado por Chile.

54 En este caso, las siguientes consideraciones fueron realizadas para llegar a los resultados expuestos: (i) Chile determinó la procedencia de la disposición en los tratados celebrados con los siguientes países: Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rusia, Suiza, Suecia, Tailandia, Sudáfrica, República Checa, y Estados Unidos. (ii) En el caso de los otros Estados Contratantes, por su parte, Francia, Rusia, México, Colombia, Croacia, Malasia, Uruguay, Nueva Zelanda, España, Noruega y Argentina comunicaron al Depositario de los CTC que contenían una disposición en el sentido del subapartado b) del párrafo tercero e indicaron la misma disposición que Chile, salvo Argentina que no incluyó a Chile dentro de su listado.

Para una mejor comprensión del caso, podemos los efectos concretos del MLI en un convenio fiscal en el que ambos Estados parte firmaron el instrumento multilateral y, además, incluyeron en su listado de notificaciones las disposiciones de su artículo 12. Un ejemplo de lo anterior es el Convenio para Evitar la Doble Tributación celebrado con España.

En materia de definición de Establecimiento Permanente, el artículo 5 del convenio fiscal celebrado con España señala en su párrafo primero que dicho concepto debe ser entendido “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.⁵⁵ No obstante, el párrafo quinto completa dicha disposición al señalar que “cuando una persona, distinta de un agente independiente actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un Establecimiento Permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a los casos exceptuados en el párrafo 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no hubiera sido considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo”.⁵⁶

Sobre este punto, tanto Chile como España han notificado la procedencia del párrafo primero del artículo 12 del MLI, el cual señala que la figura de Establecimiento Permanente se entenderá constituida “cuando una persona opere en una jurisdicción contratante de un Convenio Fiscal Comprendido por cuenta de una empresa y, como tal, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por la empresa, y dichos contratos se celebren: a) en nombre de la empresa; o b) para la transmisión de la propiedad, o del derecho de uso, de un bien que posea la empresa o cuyo derecho de uso tenga; o c) para la prestación de servicios por esa empresa, respecto de las actividades que esa persona realice para la empresa, excepto si la realización de dichas actividades por la empresa a través de un lugar fijo de negocios situado en esa jurisdicción contratante, no hubiera implicado que ese lugar fijo de negocios se considerara Establecimiento Permanente en los términos definidos en el Convenio Fiscal Comprendido (como pueda resultar

55 Congreso Nacional de Chile. 2004. Decreto 382 que promulga el Convenio con el Reino de España para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el patrimonio y su protocolo. [en línea] https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/DTO_382_24_ENE_2004_Convenio_Chile_Espana_Doble_imposicion.pdf. Pp. 4-5.[consulta: 9 de mayo de 2021].

56 Ibid. Cit. N°55.

modificado por este Convenio)”.⁵⁷ En este caso, a falta de dicha disposición, el párrafo primero del artículo 12 del MLI tiene el efecto de complementar al artículo 5 del Convenio en lo que respecta al contenido de los contratos celebrados en el extranjero a nombre de una empresa.

En materia de la definición de agente independiente, el párrafo sexto de la disposición del convenio fiscal analizado establece que “no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad, y que en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes”.⁵⁸

Por su parte, el párrafo segundo del artículo 12 del MLI señala que las disposiciones de su párrafo primero “no resultarán aplicables cuando la persona que intervenga en una jurisdicción contratante de un Convenio Fiscal Comprendido por cuenta de una empresa de la otra jurisdicción contratante realice una actividad económica en la jurisdicción mencionada en primer lugar como agente independiente e intervenga por la empresa en el curso ordinario de esa actividad. Sin embargo, cuando una persona intervenga exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas a las que esté estrechamente vinculada, esa persona no será considerada un agente independiente conforme a los términos de este apartado en relación con cualquiera de dichas empresas”.⁵⁹ Por lo tanto, nuevamente, las disposiciones del artículo 5 del Convenio Fiscal celebrado entre Chile y España deben ser complementadas con la norma compartida.

4. CONCLUSIONES

En el presente trabajo hemos visto que, desde la creación del primer modelo de Convenios para evitar la Doble Tributación implementado por la Liga de las Naciones, la práctica ha visto un importante aumento en la celebración de convenios fiscales internacionales. Su relevancia es tal que la doctrina y jurisprudencia han

57 Ibid. Cit. N°40.

58 Ibid. Cit. N°55.

59 Ibid. Cit. N°41.

reconocido que éstos constituyen la fuente de derechos y obligaciones principal en el Derecho Tributario Internacional. Sin embargo, el ejercicio de la soberanía de los Estados permite que estos determinen libremente su contenido, por lo que la mayor parte de los convenios fiscales no han sido actualizados conforme a las directrices del Plan BEPS.

Con el objetivo de evitar generar una obligación de renegociación de dichos instrumentos, la OCDE creó un tratado internacional multilateral cuyo principal objetivo es la modificación de todo convenio sobre impuesto a la renta que los Estados sujeten en su campo de aplicación. El MLI cuenta con una serie de cláusulas y provisiones opcionales, lo cual le otorga un grado de flexibilidad que resulta atractivo a los Estados. Sumado a lo anterior, para que una cláusula de la Convención afecte a una disposición de un convenio fiscal, se requiere que ambos Estados hayan realizado la respectiva notificación sobre la norma en cuestión al Depositario de la OCDE.

En lo que respecta a su aplicación en nuestro ordenamiento jurídico, Chile ha reconocido que el MLI es un instrumento que brindará la asistencia necesaria para resolver las problemáticas planteadas por el Plan BEPS, por lo que incluyó todos los Convenios para evitar la Doble Tributación y protocolos de enmienda suscritos hasta la fecha dentro de su campo de aplicación. Esta decisión fue ratificada de manera unánime por el Congreso de Chile.

Para apreciar un ejemplo de su aplicación, analizamos los efectos que generó su implementación en materia de Establecimientos Permanentes. De este ejercicio se pudo observar que, si bien el MLI consagra disposiciones que actualizan los convenios fiscales en miras al último Modelo OCDE del año 2017, en el caso chileno, su aplicación concreta no alcanza a un porcentaje mayor al 30% de estos.

A título de comentario, los autores de esta investigación consideran que, si bien el MLI es una propuesta basada en argumentos fundados y razonables, la necesidad de constatar la doble notificación de los Estados parte de un tratado fiscal determinado ha complejizado bastante el ejercicio hermenéutico de los mismos. Reflexionando sobre el particular, tal vez, una mejor medida hubiese sido que el MLI estableciera como consecuencia jurídica de dicha notificación que los Estados obligatoriamente actualizaran el contenido de los convenios notificados. No obstante lo anterior, no debe dejar de reconocerse que la creación, suscripción y ratificación del MLI por un relevante número de Estados miembros de la OCDE deja en clara evidencia un cambio de paradigma fundamental sobre esta materia: para resolver el problema de la doble tributación, la comunidad internacional debe asumir el desafío de manera global y coordinada.

5. BIBLIOGRAFÍA

ADDONINO, P. 2003. La Planificación Fiscal Internacional. En: Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I. Bogotá, Editorial Temis. P.51.

BENSHIMOL BELLO, A. 2004. La planificación fiscal y el desconocimiento de las formas jurídicas en el contexto de los convenios bilaterales para evitar la doble tributación. En: Revista de Derecho Financiero. Caracas, Editorial Thamer. P. 98.

BRAUMANN, C, 2020. Taxes and Custom: Tax Treaties as Evidence for Customary International Law. En: Journal of International Economic Law. Volume 23°. Issue 3°. Oxford, Oxford University Press. P. 748.

Congreso Nacional de Chile. 2004. Decreto 382 que promulga el Convenio con el Reino de España para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el patrimonio y su protocolo. [en línea] https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/DTO_382_24_ENE_2004_Convenio_Chile_Espana_Doble_imposicion.pdf. Pp. 4-5.[consulta: 9 de mayo de 2021].

Congreso Nacional de Chile. 2020. Oficio N°15.667. [en línea] https://www.senado.cl/appsenado/templates/tramitacion/index.php?boletin_ini=12547-10 [consulta: 12 de diciembre de 2020].

Ejecutivo de Chile. 2019. Mensaje de S.E. el Presidente de la República con el que inicia un Proyecto de acuerdo que aprueba la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales, para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecha en París, Francia, el 24 de Noviembre de 2016 y suscrita por el gobierno de la República de Chile, el 7 de junio de 2017. [en línea] https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=13084&prmBoletin=12547-10. [consulta: 11 de enero de 2021].

NAVARRETE. J. 2017. Normas de Ventas Indirectas y Convenios para Evitar la Doble Tributación. En: Anuario de Derecho Tributario UDP N°9. Noviembre de 2017. P. 5.

OECD. 2010. Agreement on the terms of accession of the Republic of Chile to the Convention on the Organization for Economic Co-operation and Development. [en línea] <http://www.oecd.org/chile/44381035.pdf>. [consulta: 10 de noviembre de 2020].

OCDE, 2014. El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación. [en línea] <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf> [consulta: 15 de octubre, 2020].

OCDE. 2015. Nota Explicativa del Convenio Multilateral para implementar medidas relativas a los tratados tributarios para prevenir la Erosión de la Base y el Traslado de Utilidades. [en línea] <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/04/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-117.pdf>. Pp. 61-62. [consulta: 1 de noviembre de 2020].

OCDE, 2015. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales. Acción 15 – Informe final 2015. [en línea] <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267435-esp.pdf?expires=1607288916&id=id&accname=guest&checksum=3CCB23441955298097D54B4E48772587> [consulta: 20 de octubre, 2020].

OCDE. 2016. Convención multilateral para aplicar medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, noviembre 2016. P. 1. [en línea] <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf> [consulta: 15 de noviembre de 2020].

OECD. 2016. Explanatory Statement to the MLI. [en línea] <https://www.oecd.org/tax/beps/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. P. 3. [consulta: 25 de octubre de 2020].

OCDE. 2016. Australia, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-australia.pdf>. P. 17. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. Canada, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-canada.pdf>. P. 16. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. Confederation Suisse, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-switzerland.pdf>. P. 8. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. Czech Republic, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-czech-republic.pdf>. P. 20. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. France, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-france.pdf>. P. 34. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. Ireland, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-ireland.pdf>. P. 25. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. Malaysia, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-malaysia.pdf>. P. 22. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. New Zealand, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-new-zealand.pdf>. P. 14. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. Russian Federation, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russia.pdf>. P. 26. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Argentine Republic, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-argentina.pdf>. P. 13. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Kingdom of Belgium, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-belgium.pdf>. P. 30. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Kingdom of Denmark, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-denmark.pdf>. P.20. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Kingdom of Norway, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf>. P. 16. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Kingdom of Spain, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-spain.pdf>. P. 40. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Kingdom of Sweden, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-sweden.pdf>. P. 15. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Portuguese Republic, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli->

position-portugal.pdf. P. 25. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Republic of Austria, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-austria.pdf>. P. 13. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Republic of Chile status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-chile.pdf>. [consulta: 15 de noviembre de 2020].

OCDE. 2016. The Republic of Colombia, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-colombia.pdf>. P. 11. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Republic of Croatia, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-croatia.pdf>. P. 22. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Republic of Korea, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-kora.pdf>. P. 15. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Republic of Poland, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-poland.pdf>. P. 25. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The Republic of South Africa, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-south-africa.pdf>. P. 30. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The United Kingdom of Great Britain and Northern Island, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-united-kingdom.pdf>. P.42. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. The United Mexican States, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-mexico.pdf>. P. 24. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2016. Uruguay, status of list of reservations and notifications at the time of signature. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-uruguay.pdf>. P. 114. [consulta: 1 de diciembre de 2020].

OCDE. 2017. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada. P. 46. [en línea] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page46. [consulta 26 de noviembre, 2020].

OECD. 2019. Signatories and parties to the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. [consulta: 10 de noviembre de 2020].

OCDE. 2020. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting; Information Brochure. [en línea]: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>. [consulta: 2 de diciembre de 2020].

OCDE. 2020. Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Status as of 18, December, 2020. [en línea] <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> [consulta: 25 de octubre de 2020].

PACHÓN LUNA, A. El treaty shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia. En: Revista de Derecho Fiscal N°5. Colombia, Centro de Estudios Fiscales. P. 101.

Servicio de Impuestos Internos. 2005. Oficio N°2890 de 4 de noviembre de 2005. [en línea] <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja990.htm>. [consulta: 11 de enero de 2021].

Servicio de Impuestos Internos. 2007. Oficio N°3397 del 14 de diciembre de 2007 [en línea] <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja3397.htm>. consulta: 11 de enero de 2021].

Servicio de Impuestos Internos. 2011. Oficio N°614 de 4 de noviembre de 2011. [en línea] <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja614.htm>. consulta: 11 de enero de 2021].

Servicio de Impuestos Internos. 2020. Listado de convenios internacionales celebrados por Chile. [en línea] http://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html [consulta: 20 de octubre de 2020].

YORAM, M. 2011. International Taxation. En: Max Planck Encyclopedia of Public International Law. Oxford, Oxford University Press.