

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 2, N° 12 – CONVENIO CON BRASIL
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN
RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y SU PROTOCOLO, ART. 8 – CIRCULAR N°
40, DE 2021. (ORD. N° 1334, DE 04.05.2023)**

Consulta sobre rentas de una agencia en Chile de una empresa de transporte brasileña.

Se ha solicitado un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de ciertas rentas obtenidas por una empresa de transporte terrestre brasileña que tiene una agencia en Chile.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una empresa de transporte terrestre residente en Brasil (empresa residente en Brasil) ha constituido una agencia en Chile, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 121 y siguientes de la Ley N° 18.046.

La agencia en Chile ha iniciado actividades en nuestro país, donde mantiene una oficina, en la cual trabaja un representante de la empresa, y en la cual no hay más trabajadores que dicho representante. La agencia en Chile no declara impuesto a la renta, ya que estima que no le corresponde pagar impuestos en Chile, dado lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio con Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto sobre la renta y su Protocolo (Convenio).

Ante la escasez de camiones para hacer frente a la demanda de sus clientes, en ocasiones la empresa residente en Brasil debe subcontratar el transporte para que este sea realizado a través de terceras empresas, con las cuales suscribe un contrato de flete internacional.

Tras citar la normativa que estima aplicable al caso, consulta si:

- 1) La agencia en Chile de la empresa residente en Brasil configura un establecimiento permanente según la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), al cual se le pueda atribuir parte de las utilidades provenientes del transporte realizado; y,
- 2) Los pagos que recibe la empresa residente en Brasil (directamente, o a través de su agencia en Chile) quedan comprendidos en el artículo 8° del Convenio.

II ANÁLISIS

Respecto de la consulta 1) del Antecedente se informa que, para considerar a la agencia en Chile de la empresa residente en Brasil como establecimiento permanente de acuerdo con la LIR, se debe tener presente el concepto de establecimiento permanente para la ley tributaria interna contemplado en el N° 12 del artículo 2° de la LIR, cuyas instrucciones se imparten mediante la Circular N° 40 del 2021.

El cumplimiento de los elementos para que pueda considerarse que se ha configurado un establecimiento permanente de acuerdo con esta norma es una cuestión de hecho que se debe verificar y acreditar en cada caso, en la respectiva instancia fiscalizadora.

Precisado lo anterior y sobre la consulta 2) del Antecedente, atendido que los pagos se realizan a una empresa residente en Brasil, ya sea directamente o a través de la agencia en Chile, es aplicable el Convenio, de acuerdo con su artículo 1° (Ámbito personal).

En particular, conforme con el párrafo 1 del artículo 8° del Convenio, los beneficios de una empresa de un Estado Contratante que provengan de la explotación de buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional¹ sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia (Brasil) de dicha empresa². Quedan comprendidos en este párrafo aquellos beneficios que la empresa obtenga directamente de la explotación u operación de buques, aeronaves o vehículos terrestres del transporte internacional de pasajeros o mercancías, ya sea que dichos buques, aeronaves o vehículos terrestres sean de su propiedad, arrendados o estén de otro modo a disposición de la empresa³.

En el caso concreto, los beneficios de la empresa residente en Brasil comprendidos en el artículo 8° del Convenio consisten en aquellos que provengan directamente de la explotación u operación de vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional que estén a su disposición, sin importar si realiza todo o parte de su actividad a través de un establecimiento permanente del artículo 5° del Convenio, como sería la agencia que tiene en Chile⁴.

Por otra parte, los contratos que suscribe la empresa residente en Brasil con terceros para el transporte de mercadería punto a punto implican la prestación de un servicio, y no un arriendo de un vehículo de transporte que sea explotado u operado por la empresa residente en Brasil. En este caso, no se puede concluir que la renta generada por tal transporte proviene directamente de una explotación u operación de vehículos por parte de la empresa residente en Brasil, dado que estos no están a su disposición.

Sin embargo, en virtud de la naturaleza misma del negocio de transporte internacional, estas empresas suelen llevar a cabo una gran variedad de actividades que permiten, facilitan o apoyan sus operaciones en tráfico internacional, razón por la cual los Comentarios al Modelo OCDE señalan que también quedan comprendidos dentro del artículo 8° del Modelo⁵ los beneficios procedentes de actividades que no están directamente conectadas con la explotación u operación de los buques o aeronaves⁶ de la empresa en el tráfico internacional, siempre que sean complementarias respecto de esa explotación u operación.

Por lo tanto, en la medida que la subcontratación del transporte por la empresa residente en Brasil sea considerada complementaria a la explotación por dicha empresa de vehículos en el tráfico internacional, esta renta también será considerada como una renta cubierta bajo el artículo 8° del Convenio.

Para evaluar qué significa complementario en el caso concreto se podría considerar como un criterio la relación entre el número de vehículos pertenecientes a la flota de la empresa residente en Brasil y

¹ La expresión "tráfico internacional" está definida en el subpárrafo (g) del párrafo 1 del artículo 3° del Convenio como "todo transporte efectuado por un buque, aeronave o vehículo de transporte terrestre explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante".

² Lo establecido en el artículo 8° del Convenio no se ve alterado por la configuración en Chile de un establecimiento permanente (EP) de acuerdo con el artículo 5° del Convenio. Al respecto, ver Oficios N° 2715 de 2007 y N° 3196 de 2022.

³ En el párrafo 2 del artículo 8° del Convenio se establece que, para los fines de dicho artículo: (a) el término "beneficios" comprende los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional; (b) la expresión "explotación de buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre" por una empresa comprende también: (i) el fletamento o arrendamiento de aeronaves, vehículos de transporte terrestre o buques a casco desnudo; y (ii) el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional.

⁴ De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 del Artículo 5° del Convenio.

⁵ Ver los Comentarios al Modelo OCDE de Convenio para evitar la doble tributación sobre el párrafo 1 del artículo 8° (Versión 2017), párrafo 4 y siguientes.

⁶ A diferencia del Modelo OCDE, el artículo 8° del Convenio incluye también el transporte internacional mediante vehículos terrestres.

directamente explotados por esta y el número de vehículos subcontratados, cuestión de hecho sujeta a verificación en la respectiva instancia de fiscalización.

La empresa residente en Brasil queda liberada de presentar una declaración anual de impuesto a la renta por aquellos ingresos que se encuentren amparados por el artículo 8° del Convenio, así como de cumplir otras obligaciones tributarias anexas⁷. Con todo, no queda liberada de la obligación de llevar contabilidad por toda su actividad conforme a las reglas generales, precisamente para determinar qué tipo de rentas se encuentran amparadas por el Convenio y cuáles no.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) El N° 12 del artículo 2° de la LIR define el concepto de establecimiento permanente para la ley tributaria interna, cuyas instrucciones se imparten mediante la Circular N° 40 del 2021.
- 2) Los beneficios de la empresa residente en Brasil que provengan directamente de la explotación u operación de vehículos en tráfico internacional, en los términos antes señalados, quedarán comprendidos en el artículo 8° del Convenio, sin importar si realiza todo o parte de su actividad a través de una agencia en Chile, por lo que no pagarán impuestos en Chile.

Además, los beneficios que provengan del transporte que haya sido realizado por una empresa subcontratada, quedarán incluidos en el artículo 8°, aun cuando no estén directamente conectados con la explotación u operación por la empresa residente en Brasil de vehículos en tráfico internacional, en la medida que dicho transporte constituya una actividad complementaria a dicha explotación u operación.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1334 de 04.05.2023
Subdirección Normativa
Depto. Normas Internacionales

⁷ Oficio N° 2715 de 2007.