

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LOS EMIRATOS ÁRABES UNIDOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DEL TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL Y DE LAS EMPRESAS NAVIERAS - ART. 4, ART. 3, LETRA D) - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 38, ART. 41 - LEY SOBRE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ART. 12, LETRA E), ART. 36. (Ord. Nº 1649, de 07-08-2018)

APLICACIÓN DE CONVENIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL ENTRE CHILE Y LOS EMIRATOS ÁRABES UNIDOS.

Se pide un pronunciamiento sobre la aplicación del Convenio entre la República de Chile y los Emiratos Árabes Unidos para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio del Transporte Aéreo Internacional y de las Empresas Navieras.

I. ANTECEDENTES

En la presentación se expone que una línea aérea constituida y con sede central en Emiratos Árabes Unidos (EUA) comenzará a operar en Chile y para efectos de su operación en nuestro país y dar cumplimiento al marco regulatorio local, ha constituido una Agencia en Chile.

Entre las actividades que la Agencia desarrollaría en Chile, menciona el transporte internacional de pasajeros y carga, venta de pasajes aéreos y emisión de boletos para el transporte de carga/correo y servicios accesorios y la posibilidad de prestar servicios relacionados con la operación principal, tales como servicios de ingeniería.

Asimismo, menciona los costos y gastos relacionados con la ruta, tales como costos operacionales directos incurridos por la casa Matriz fuera de Chile y gastos de la Matriz incurridos fuera de Chile en relación a la ruta, todos los cuales serían incurridos en el extranjero y se pagarían fuera de Chile. Todos estos gastos se asignarían eventualmente a la Agencia, a título de servicios o suministros proporcionados por la Matriz íntegramente desde el extranjero. Respecto de la Agencia, señala que incurrirá en el pago de remuneraciones y otros gastos que requiera para desarrollar la actividad.

En cuanto a los fondos que recaude por venta de pasajes y servicios accesorios relacionados con el transporte aéreo internacional, indica que se remitirán a la Matriz.

Menciona también que, para cumplir con la normativa local, se prevé que la Agencia recibirá una comisión de mercado por la prestación de servicios de venta de pasajes aéreos y de aquellos directamente relacionados con la operación principal.

En lo que se refiere al tratamiento tributario aplicable, señala que de acuerdo al Convenio la empresa estará sujeta a impuestos sobre la renta en el Estado en el cual tenga su sede central.

De esta forma, los fondos que la agencia remese a la Matriz procedentes de los montos recaudados y de los ingresos por comisión de la Agencia, no estarán sujetos al pago del Impuesto de Primera Categoría ni Adicional en Chile.

Finalmente pide confirmar, que las actividades que la empresa ejecute en Chile (transporte aéreo internacional de pasajeros y carga, venta de pasajes aéreos y servicios accesorios al transporte), no se encontrarán afectas a IVA, teniendo derecho, además, a recuperar el crédito fiscal IVA soportado en la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a las actividades de la Agencia en Chile.

II. ANÁLISIS

1. Aplicación del Convenio

Al respecto, el artículo 4° del Convenio, Transporte Marítimo y Aéreo establece lo siguiente:

“1. Las utilidades de una empresa de transporte aéreo o naviera de un Estado Contratante procedentes de la explotación de aeronaves o buques en tráfico internacional solo pueden someter a imposición en ese Estado.

2. Para los fines de este Artículo, el término “utilidades” comprende:

a) los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional;

b) las rentas de arrendamiento o “leasing” de buques o aeronaves a casco desnudo;

c) utilidades derivadas del uso o arrendamiento de contenedores (incluyendo remolques y equipo relacionado para el transporte de contenedores) utilizados para el transporte de bienes o mercancías;

d) rentas procedentes de inversiones, en la medida en que la inversión que genera la renta se requiera como parte integral del ejercicio de la actividad de la explotación de los buques o aeronaves en tráfico internacional, y se pueda considerar directamente relacionada con dicha operación. Por ejemplo, las rentas por bonos registrados en garantía, cuando así lo requiere la ley para permitir la explotación de buques o aeronaves en un lugar determinado;

e) las rentas obtenidas por una empresa de transporte aéreo de un Estado Contratante por la venta de pasajes por cuenta de otra empresa de transporte aéreo, en la medida que tales ventas de pasajes estén relacionadas directamente con los viajes a bordo de las aeronaves que la primera empresa de transporte aéreo opera (por ejemplo, la venta de un pasaje emitido por otra empresa para el tramo nacional de un trayecto internacional ofrecido por la primera empresa de transporte aéreo mencionada) o estén relacionadas o sean accesorias a sus propias ventas.

3. Las disposiciones del párrafo 1 son también aplicables a las utilidades procedentes de la participación en un consorcio “pool”, en una empresa conjunta o en una agencia de explotación internacional.

4. Cada Estado Contratante comunicará al otro Estado Contratante, mediante un aviso por escrito, transmitido a través de la vía diplomática, las empresas de transporte aéreo a las que se aplica el Convenio”.

A su vez, la expresión “tráfico internacional”, de acuerdo a la letra d) del artículo 3° del Convenio: “significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de transporte aéreo o naviera de un Estado Contratante, salvo cuando ese transporte es efectuado entre puntos situados en el otro Estado Contratante”.

Para los efectos de determinar que personas tienen derecho al Convenio, el artículo 3°, párrafo 1°, letra c), ii) define que la expresión “empresa de transporte aéreo o naviera de un Estado Contratante en el caso de los Emiratos Árabes Unidos, es “una empresa de transporte aéreo o naviera operada por el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos o una

empresa constituida bajo las leyes de los Emiratos Árabes Unidos y que tiene su sede central en los Emiratos Árabes Unidos”.

De las normas transcritas precedentemente se desprende, que la fórmula de distribución de la potestad tributaria respecto de las utilidades procedentes de la explotación de aeronaves o buques en tráfico internacional, en el ámbito del Convenio, es la asignación del derecho de tributación en forma exclusiva al Estado que opera la empresa o donde ésta ha sido constituida y tiene su sede central.

Dado que en el contexto del transporte internacional las empresas aéreas y marítimas desarrollan una gran variedad de actividades, algunas directamente relacionadas con esa prestación de servicios y otras cuya relación con la prestación de servicios aéreos internacionales podría ser menos directo, el párrafo 2 del artículo indicado, con la finalidad de evitar dudas o incertezas en la aplicación del Convenio, enumera las utilidades que se consideran comprendidas en el artículo 4°, sujetas a imposición solo en el Estado que opera la empresa o donde ésta ha sido constituida y tiene su sede central. Es por ello que, a cualquier otro tipo de rentas que dichas empresas obtengan, no comprendidas en la norma citada, no se les aplica el Convenio y quedan sujetas al tratamiento impositivo general que corresponda de acuerdo a la normativa tributaria interna vigente, de cada parte contratante.

En lo que se refiere a las preguntas específicas que formula, cabe señalar que las utilidades que obtenga la empresa por la que consulta, procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional, solo quedan afectas a impuesto en los Emiratos Árabes Unidos, quedando liberadas de tributar en Chile por dichas utilidades con los Impuesto de Primera Categoría y Adicional. La exención también alcanza a las utilidades que obtenga por intermedio de una agencia que tuviera en Chile. En ambos casos, no está obligada a presentar una declaración anual de impuesto a la renta por aquellas utilidades que se encuentre amparadas por el artículo 4° del Convenio.

Respecto de utilidades que obtenga por la actividad de transporte realizada entre puntos situados en Chile y que no califican como transporte internacional u otras utilidades no comprendidas en el párrafo 2° del artículo 4°, la empresa estará sujeta al pago de impuesto, conforme a las normas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Entre las rentas o utilidades que no se encuentran amparadas por el Convenio, se encuentran los servicios de ingeniería que se mencionan en la presentación, los que no quedan comprendidos dentro de la expresión “tráfico internacional”, que está reservada para el transporte efectuado por un buque o aeronave ni tampoco se incluye en la enumeración contenida en el párrafo 2 del artículo 4° del Convenio. Asimismo, la renta producto de venta de pasajes aéreos y emisión de boletos para el transporte de pasajeros,

cargas/correo, en la medida que no son pasajes de tráfico internacional efectuado por la empresa de EAU tampoco se encuentran amparados por el Convenio a menos que se trata de pasajes amparados por la letra e) del párrafo 2 del artículo 4.

En cuanto a la comisión que la Agencia recibiría por la prestación de servicios de venta de pasajes aéreos y de aquellos directamente relacionados con la operación principal (asientos pagados y exceso de equipaje), en la medida que dichos servicios se presten para el tráfico internacional de pasajeros o carga que la empresa realiza, la comisión quedaría comprendida dentro de las utilidades del tráfico internacional que la empresa obtiene, gravada exclusivamente a imposición en el Estado que opera la empresa o donde ésta ha sido constituida y tiene su sede central conforme el Convenio. Respecto de servicios prestados a terceros, ya sea por iniciativa de la Agencia o por encargo de la Matriz, las utilidades que la Agencia obtenga no quedan amparadas por el Convenio y quedan sujetas al pago de impuesto conforme a las normas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

En relación a la renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, el artículo 38 de la LIR dispone en su inciso 1° que la renta de los establecimientos permanentes que operen en Chile, se determina sobre la base de los resultados que les sean atribuibles tanto en su gestión en el país como en el exterior y que, para determinar sus rentas, costos, gasto o resultados, se considerará al establecimiento permanente como una empresa totalmente separada e independiente de su casa matriz, tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella; con otros establecimientos permanentes de la misma matriz; con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41 E, o con terceros independientes.

Se hace presente en todo caso que, si bien la empresa, incluyendo a su Agencia en Chile, solo tributará en los Emiratos Árabes Unidos por las rentas procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional, ello no libera a la Agencia de la obligación de llevar contabilidad conforme a las reglas generales, entre otras cosas, para determinar el tipo de ingresos o utilidades que se encuentra amparados por el Convenio y cuales no lo están.

Asimismo, debe dar cumplimiento a otras exigencias legales que establecen las normas tributarias, tales como registros, certificaciones y retenciones de impuesto establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta y en otros textos legales.

2. Impuesto al Valor Agregado

Al respecto, se puede confirmar que el transporte internacional de pasajeros o carga, desde el exterior a Chile o viceversa, marítimo, aéreo o terrestre, se encuentra exento del Impuesto al Valor Agregado de acuerdo a lo dispuesto en N° 2 de la letra E, del artículo 12 del D.L. N° 825, de 1974. El artículo 36 del mismo cuerpo legal, establece en el inciso 4°, que los prestadores de servicios que efectúen transporte terrestre de carga y aéreo de carga y pasajeros desde el exterior a Chile o viceversa, tendrá derecho a recuperar el IVA que se le hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Las empresas navieras chilenas o extranjeras gozan del mismo tratamiento indicado en el artículo 36 indicado, conforme lo dispone el artículo 7 del D.L. N° 3.059, de 1979.

Asimismo, se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación, según lo dispone el N° 16 de la letra E, del artículo 12 del D.L. N° 825, de 1974. En los casos en que se obtenga esa calificación, el exportador tendrá derecho a recuperar el IVA que se le hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación, conforme lo dispone el inciso 4° del artículo 36 del D.L. N° 825, de 1974.

Respecto de los servicios que la Agencia preste a la Matriz, se confirma que no se encuentran gravados por cuanto este Servicio ha sostenido, en diversos pronunciamientos, que el hecho gravado servicios requiere la concurrencia de a lo menos dos personas, naturales o jurídicas distintas, lo que no se presenta en este caso por cuanto la Agencia no goza de una personalidad jurídica distinta de su casa matriz.

Lo señalado en el párrafo anterior es válido solo en el ámbito del Impuesto al Valor Agregado por cuanto en el caso del Impuesto a la Renta, tal como se indicó en N° 1 de este Análisis, el establecimiento permanente trata con su Matriz, como si fueran dos personas totalmente independientes.

II. CONCLUSIÓN

La empresa por la que consulta, en la medida que acredite tener la calidad de “empresa de transporte aéreo” de los Emiratos Árabes Unidos, conforme lo dispone el Convenio, estará exenta de los Impuestos de Primera Categoría y Adicional por las utilidades que obtenga exclusivamente, por la explotación de aeronaves en tráfico internacional.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, la empresa podrá invocar las exenciones y otros beneficios que contempla dicho gravamen para el transporte internacional y los que se

contemplan para los contribuyentes en general, en conformidad con la normativa interna vigente en Chile y en la medida que reúna todos los requisitos que exigen las normas que las establecen.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1649, de 07.08.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Normas Internacionales