

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 38, ART. 58, N°1, ART. 59 - CONVENIO ENTRE CHILE Y COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO, ART. 5, N°3, LETRA A), ART. 7, ART. 14 - OFICIO N° 2438, DE 2010. (ORD. N° 1824, DE 23.06.2016)

CONSULTA SOBRE CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN CONVENIO TRIBUTARIO ENTRE CHILE Y COLOMBIA.

Se ha recibido su consulta principalmente en relación con el concepto de establecimiento permanente (“EP”) contemplado en el “Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio” (el “Convenio”) y también en relación al concepto de Establecimiento Permanente contemplado en la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”).

El contribuyente plantea que una empresa matriz que es residente de un país sin convenio vigente con Chile, y que cuenta con filiales en Colombia, Brasil, Argentina y México y otros países, desarrolla actividades y presta servicios de forma ocasional en Chile. Además, la empresa cuenta con una filial en Chile, pero por distintas razones dicha filial no puede desarrollar algunos tipos de trabajos o servicios, por lo que se envían trabajadores de otras filiales, o de la misma matriz, a desarrollar aquellos trabajos o servicios en Chile.

En su presentación el contribuyente hace referencia a diversos Oficios de este Servicio que interpretan distintos aspectos del concepto de EP de los convenios tributarios vigentes de Chile y de su relación con la legislación interna del país. Sin embargo, según expone, la empresa matriz se ve frecuentemente en situaciones complejas, que considera que no se encuentra expresamente resueltas por este Servicio, y respecto de las cuales formula una serie de preguntas específicas, a cada una de las cuales se referirá este Servicio a continuación.

Sin embargo, antes de realizar un análisis general y particular de las situaciones planteadas, cabe hacer presente que la titularidad de los beneficios de cada convenio tributario vigente es una materia que debe examinarse de forma previa, evaluando todos los hechos y circunstancias particulares de cada caso, y en cuya determinación se deben considerar las finalidades de los convenios tributarios de manera de darles un uso adecuado y prevenir situaciones abusivas o carentes de sustancia, tal como se desprende del Oficio N° 191 de 2010.

Asimismo, se hace presente que el siguiente análisis se realiza exclusivamente en base a los escenarios hipotéticos y los hechos descritos de manera general por el contribuyente, por lo que las conclusiones que se puedan formular al respecto están sujetas a la verificación en detalle de todos los antecedentes que pudiesen resultar relevantes, mediante el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de este Servicio.

II. ANÁLISIS Y CONCLUSIONES

Análisis general

El concepto de EP en los convenios tributarios constituye un umbral para medir el grado de participación o involucramiento de una empresa residente de un Estado Contratante en la actividad económica del otro Estado Contratante. Si la actividad de la empresa supera dicho umbral, los Estados Contratantes han acordado que la jurisdicción tributaria sobre las rentas atribuibles a dicha actividad se asigne a ambos Estados Contratantes (tributación compartida), sin que se establezca una tasa máxima que limite la imposición en el Estado de la fuente de la renta.

La configuración de un EP puede gatillarse a través de cualquiera de los supuestos de hecho contemplados en el Artículo 5 del Convenio entre Chile y Colombia. En el párrafo 1 de dicho Artículo se encuentra el concepto básico o tradicional de EP, que es aquel “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”. En el párrafo 3, letra a), se encuentra un supuesto de EP más específico (y que no requiere cumplir las condiciones del párrafo 1) ya que se relaciona a una “obra o proyecto de construcción, instalación o montaje”. En el párrafo 3, letra b), se encuentra un tercer supuesto de EP generado por la “prestación de servicios por parte de una empresa” (que tampoco exige cumplir con los requisitos del párrafo 1). Finalmente, el párrafo 5 del referido Artículo 5, contiene el supuesto de EP vinculado a la actividad de un “agente dependiente”.

En principio, si la actividad de una empresa no configura un EP en virtud de uno de los supuestos o categorías de EP contempladas en el Artículo 5, nada impide que todo o parte de la actividad pueda ser considerada para calificar como EP en virtud de otro supuesto o categoría del mismo Artículo.

Finalmente, cabe hacer presente que si bien una filial no configura un EP por el solo hecho de ser controlada por su matriz, tal como lo indica el párrafo 8 del Artículo 5 del Convenio, ésta podría llegar a configurar el estatus de EP de acuerdo a dicho Artículo, dependiendo de los hechos y circunstancias adicionales de un caso particular.

Análisis y conclusiones respecto de la pregunta No. 1.

La primera duda planteada en la consulta es: “Un trabajador de la filial colombiana de la empresa Matriz, presta servicios de consultoría en un proyecto determinado en Chile por un total de 100 días durante el año calendario 2013. Por otro lado, y de manera completamente independiente y no relacionada con los servicios de consultoría, la misma filial colombiana de la Empresa Matriz tiene en Chile un proyecto de construcción que dura 5 meses durante el año calendario 2013.

La consulta es, si la duración de los servicios de consultoría y del proyecto de construcción deben ser sumados para determinar una situación de EP de la filial colombiana, bajo el artículo 5 N° 3 letra (a) y/o (b) del Convenio entre Chile y Colombia, o por el contrario, si la prestación de servicios técnicos es independiente del proyecto de construcción para efectos de la generación de un EP, debiendo cada cual ser considerada de forma independiente.

En caso que ambas actividades se consideren de forma separada a efectos de la generación de un EP ¿podrían generarse múltiples EP para una misma empresa, por conceptos diversos?”;

Respecto de las actividades del proyecto de construcción, si su duración total no supera los 5 meses, entonces no se cumplirá el límite temporal contenido en el subpárrafo a) del párrafo 3 del Artículo 5 del Convenio y, consecuentemente, no constituiría un EP de conformidad a dicho subpárrafo.

Por otra parte, para la configuración de un establecimiento permanente por prestación de servicios a que se refiere el subpárrafo b) del párrafo 3 del Artículo 5, no se requiere que exista una coherencia comercial entre los servicios que la empresa presta o que tales servicios se relacionen a un mismo proyecto.

Si las actividades de un proyecto de construcción consideradas en su conjunto no califican como EP de acuerdo al citado subpárrafo a), nada obsta a que del examen de los hechos y circunstancias particulares de un caso concreto se determine que algunas de las actividades relacionadas al proyecto de construcción constituyen servicios que la empresa presta a terceros y que, como tales, puedan ser considerados junto a otros servicios prestados por la empresa en Chile para la configuración de un EP en virtud del subpárrafo b) de párrafo 3 del Artículo 5.

Además, cabe hacer presente que dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso concreto, es posible que una empresa configure múltiples EP en virtud de las categorías contempladas en el Artículo 5, sin perjuicio de que a cada EP se le deba atribuir las rentas propias de sus funciones y actividades.

Finalmente, y sin perjuicio de las normas para determinar la existencia de un EP o base fija en el Convenio con Colombia, cabe hacer presente que los pagos por asistencias técnicas, servicios técnicos y consultorías en principio quedarán cubiertos por lo dispuesto en el Artículo 12 sobre regalías de dicho Convenio, salvo que sean atribuibles a un EP o base fija, ya que en tal caso se aplicará lo dispuesto en el Artículo 7 o 14, según corresponda.

Análisis y conclusiones respecto de la pregunta N°2:

La segunda consulta que formula el contribuyente es: “Por otra parte, si la filial colombiana de la Empresa Matriz tiene en Chile un proyecto de construcción que dura 4 meses, y además tiene actividades en Chile de aquellas que no se considera que configuran una situación de EP (por ejemplo, actividades preparatorias o auxiliares) que duran 3 meses. ¿Deben las actividades preparatorias sumarse a los 4 meses del proyecto de construcción, para determinar una situación de EP bajo el artículo 5 N° 3 letra (a) del Convenio?”;

Las actividades excluidas del estatus de EP contenidas en el párrafo 4 del Artículo 5 del Convenio sólo son las actividades específicas que allí se describen y deben ser interpretadas de manera estricta. Si la empresa residente de Colombia realiza en Chile actividades distintas o adicionales a las actividades específicamente descritas en el párrafo 4, o cualquier combinación de tales actividades, el párrafo 4 deja de ser aplicable.

Por lo tanto, si la empresa desarrolla actividades preparatorias o auxiliares al proyecto de construcción, la duración de tales actividades deben considerarse en conjunto con la duración del proyecto de construcción para determinar si se configura un EP del subpárrafo a) del párrafo 3 del Artículo 5 del Convenio. Sin perjuicio de lo anterior, y

dependiendo de los hechos y circunstancias concretas de las actividades de la empresa, éstas también podrían considerarse para determinar si se configura alguna otra categoría de EP del Artículo 5.

Análisis y conclusiones respecto de la pregunta N° 3:

La tercera pregunta que plantea el contribuyente es: “Si la filial colombiana de la Empresa Matriz configura un EP en Chile por alguna de las hipótesis contempladas en el Convenio entre ambos países: ¿Podrá siempre esta filial optar por tributar en Chile en virtud del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta? O ¿Existe algún caso en que este Servicio pueda forzar a dicha filial a constituirse como un EP formal bajo ley local, afecto a la tributación contenida en el artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta?

Asimismo en caso que la filial colombiana de la Empresa Matriz configure una situación de EP de acuerdo al artículo 5 N° 3 letra (a) del Convenio entre Chile y Colombia: ¿Desde cuándo se entiende que existe dicho EP? ¿Desde el momento en que se cumplen los requisitos para que dicho establecimiento permanente se configure (es decir, hayan transcurrido los seis meses requeridos) o desde el día en que la filial colombiana comenzó a desarrollar sus actividades en Chile?”.

Si en los hechos la actividad de la empresa configura un EP de acuerdo a los términos contemplados en el 58 N° 1 de la LIR (“establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes”), la empresa residente de Colombia se encuentra obligada a obtener RUT, iniciar actividades, timbrar documentación y cumplir con todas demás obligaciones asociadas a la tributación que establece el Artículo 38 y 58 N° 1, de la LIR.

Por el contrario, en caso en que la actividad de la empresa no configure los supuestos de hecho a que se refiere el art. 58 N° 1, tal como se indica en el Oficio N° 2.438 de 2010 de este Servicio, la empresa quedará sujeta al Impuesto Adicional dependiendo de la naturaleza de las rentas que obtenga, es decir, tributará de conformidad a las normas del Artículo 59 ó 60 de la LIR. Sin perjuicio de esto, por aplicación del párrafo 3 del Artículo 7 del Convenio, el contribuyente tendrá en este caso derecho a tributar sobre su renta neta (rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta), para lo cual deberá cumplir con los procedimientos administrativos y obligaciones que rigen para los EPs de acuerdo a los Artículos 58 N°1 y 38, de la LIR.

Respecto a la parte final de esta pregunta, en el caso de que la empresa residente en Colombia configure un EP en conformidad con el Artículo 5, párrafo 3, letra a) del Convenio, se entenderá que el EP existe desde que la empresa comenzó a desarrollar en Chile las actividades que dieron lugar al supuesto de hecho contemplado en la citada norma, incluyendo las actividades preparatorias al proyecto.

Análisis y conclusiones respecto de la pregunta N° 4:

La cuarta consulta formulada por el contribuyente en la presentación es: “Si la filial colombiana de la Empresa Matriz presta servicios técnicos a través de un empleado por un periodo de 100 días en Chile, y por otra parte, la filial mexicana de la Empresa Matriz (relacionadas entre sí en los términos del Convenio entre Chile con Colombia y México) presta a su vez servicios técnicos por otros 100 días en un proyecto diverso durante el

mismo año calendario: ¿Se debe entender que se configura un EP de alguna de las dos filiales de la Empresa Matriz o de ambas? O ¿A pesar de ser entidades relacionadas, se deben considerar como empresas independientes para estos efectos, en virtud de los proyectos que se encuentran desarrollando?

¿Varía la conclusión anterior si las entidades relacionadas prestan servicios, cada una a través de sus propios empleados, en relación a un mismo proyecto?”;

En el caso planteado en la consulta, será aplicable lo dispuesto en la parte final del párrafo 3 del Artículo 5 del Convenio tributario con Colombia y lo dispuesto en la parte final del párrafo 3 del Artículo 5 del Convenio tributario con México. Ambas disposiciones citadas contienen una norma de control cuya finalidad es evitar la elusión de los límites temporales contenidos en las letras a) y b) del párrafo 3 del Artículo 5 respectivo. Si se cumplen las condiciones de la norma de control, cada una de las empresas configurará un EP en Chile en virtud de la norma del convenio respectivo. No es relevante para la aplicación de la norma de control si las actividades de cada empresa se desarrollan para un solo proyecto o para proyectos relacionados o independientes. Lo determinante es que las actividades que ambas empresas realizan mediante sus empleados sean idénticas o sustancialmente similares.

Por lo tanto, siempre que ambas empresas se encuentren relacionadas en los términos del Artículo 9 de los respectivos convenios y que las actividades de los empleados sean idénticas o sustancialmente similares, los períodos de tiempo en que los empleados de la empresa residente en Colombia y de la empresa residente en México se encuentren prestando servicios técnicos en Chile se deben sumar respecto de cada una de las empresas, pudiendo configurarse un EP para cada una de éstas. Cabe hacer presente que no procede la agregación de periodos de actividades que se desarrollan de manera simultánea en Chile. Es importante aclarar que la agregación de la duración de actividades procede sólo para fines de configurar el estatus de EP en Chile respecto de cada empresa, pero no para efectos de determinar cuáles utilidades son atribuibles a cada EP configurado. Para determinar qué utilidades son atribuibles a cada EP, se deberá analizar la actividad y funciones de cada EP de manera separada.

Análisis y conclusiones respecto de la pregunta N° 5:

Otra pregunta que formula el contribuyente es la siguiente: “Si la presencia en Chile de trabajadores dependientes directamente de la Empresa Matriz (país que no tiene Convenio con Chile), que prestan en Chile servicios técnicos por períodos mayores a 183 días, podría generar en Chile una situación de EP, a pesar de que dichos trabajadores no cuentan con poderes para concluir negocios en nombre de la empresa extranjera.

Es decir, la prestación constante de servicios técnicos en Chile, por períodos indefinidos, por parte de trabajadores dependientes de una empresa extranjera (que no tiene Convenio con Chile) ¿podría gatillar un EP de la empresa extranjera en Chile en razón del tiempo de permanencia de los trabajadores en Chile? En este sentido: ¿Podría este Servicio aplicar los mecanismos contenidos en los Convenios suscritos por Chile para determinar la configuración de un EP, en aquellos casos en que no existe un convenio disponible?”.

En la situación hipotética planteada será necesario examinar los hechos y circunstancias de cada caso particular para determinar si se configura un EP de acuerdo a los términos a

que se refiere el Artículo 58 N° 1, de la LIR respecto lo cual este Servicio ha emitido varios pronunciamientos.

Los supuestos de EP contemplados en los Convenios tributarios suscritos por Chile solo cumplen la función de asignar potestad tributaria entre los Estados Contratantes de esos Convenios, pero no determinan qué imposición interna se aplicará en definitiva por un Estado una vez que el Convenio le otorgue derecho a gravar. En este contexto, para que un Estado pueda aplicar un impuesto sobre una renta tienen que cumplirse dos condiciones: i) que la ley interna de ese Estado establezca un impuesto sobre esa renta y; ii) que el Convenio (si lo hay) asigne el Derecho a ese Estado para gravar esa renta. Si no hay un Convenio vigente que se aplique a una situación particular, se aplicará solamente la legislación nacional.

Análisis y conclusiones respecto de la pregunta N° 6

Finalmente el contribuyente pregunta lo siguiente: “se consulta acerca de la situación de los trabajadores de filiales de la Empresa Matriz (que cuenten con un Convenio vigente) y su tributación a nivel personal por prestar servicios en Chile. Así, ¿Cuál sería la tributación de los trabajadores de la filial colombiana que desarrollan actividades en Chile con anterioridad al hecho de constitución de un EP de ésta en conformidad al Artículo 15 del Convenio entre Chile y Colombia? Y, por su parte, ¿Cuál sería la situación tributaria de los trabajadores que se incorporen a las labores en una fecha posterior a la constitución del EP de su empleador, de acuerdo a alguna de las situaciones del Artículo 5 N° 3 del respectivo Convenio?”

Cabe hacer presente que independientemente de la tributación aplicable a las rentas de la actividad de la empresa extranjera, haya o no configurado un EP en Chile, el Artículo 15 del Convenio es el que regula la situación tributaria personal de los trabajadores.

Dicho artículo establece que para que exista una tributación exclusiva en el Estado de la residencia de los trabajadores (Colombia) debe cumplirse con cada uno de los supuestos de hecho cumulativos contemplados en el párrafo 2 del citado Artículo.

Por lo tanto, si cada trabajador desarrolla sus actividades en Chile por un periodo inferior a 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado y su remuneración no es potencialmente deducible por un residente en Chile ni tampoco por un EP en Chile (es decir, no hay potencial erosión de la base imponible local), si se cumplen todas las condiciones señaladas, las remuneraciones de los trabajadores por sus actividades en Chile solo tributarán en el Estado de su residencia (Colombia).

Por el contrario, si cualquiera de las condiciones del párrafo 2 del Artículo 15 del convenio no se cumple, Chile tendrá derecho a gravar las remuneraciones de los trabajadores por sus actividades en Chile. En este caso, tal como lo ha señalado este Servicio con anterioridad (Oficio N° 3.195, de 1996), la renta de esos trabajadores se gravará con el Impuesto Adicional que corresponda a los servicios que esos trabajadores prestan o con Impuesto Único de Segunda Categoría, dependiendo de su situación de residencia o domicilio en Chile.

Para el caso en que la empresa empleadora haya configurado un EP en Chile, o que las actividades de los trabajadores genere un EP para la empresa en Chile, es aplicable lo que ya ha señalado este Servicio en el Oficio N° 2.438 de 2010.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1824, de 23.06.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales