

RENTA ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - CONVENIO SUSCRITO ENTRE EL GOBIERNO DE CHILE Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA - DECRETO LEY NUMERO 2564, DE 1979, ART. 6 OFICIOS NUMEROS 3394 Y 2256, DE 1991, OFICIO NUMERO 3264, DE 1994. (Ord. Nº 1837, de 23-06-2016)

SOLICITA PRONUNCIAMIENTO ACERCA DEL CONVENIO ENTRE CHILE Y ESTADOS UNIDOS SOBRE TRANSPORTE AEREO

Solicita pronunciamiento acerca del Convenio entre Chile y Estados Unidos sobre transporte aéreo

Se solicita un pronunciamiento respecto del tratamiento tributario del Convenio entre Chile y Estados Unidos que exime de impuestos, sobre la base de reciprocidad, a los ingresos brutos derivados de operaciones internacionales de aeronaves realizadas por los residentes del otro país.

I. ANTECEDENTES

En el oficio se expone, que en virtud del Convenio celebrado por Chile con Estados Unidos de América (promulgado mediante Decreto Supremo del Ministerio de Relaciones Exteriores Nº 1.380), se exime de impuestos “a los ingresos brutos derivados de las operaciones internacionales de aeronaves por parte de personas naturales que residan en los Estados Unidos de América (que no sean ciudadanos de Chile) y compañías constituidas en los Estados Unidos de América. Esta exención se otorga sobre la base de exenciones equivalentes otorgadas por los Estados Unidos de América a personas naturales que residan en Chile y a compañías constituidas en Chile.”

Señala que el concepto de ingresos brutos, en conformidad con el Convenio “abarca todos los ingresos derivados de la operación internacional de aeronaves, incluidos:

(I) Los ingresos provenientes del arrendamiento de aeronaves sobre una base de (tiempo o viaje) completo, utilizadas en el transporte internacional;

(II) Los ingresos provenientes del arrendamiento de aeronaves sin tripulación utilizadas en el transporte internacional, si dichos ingresos tienen relación con los ingresos derivados de las operaciones internacionales de las aeronaves; y

(III) Los ingresos provenientes de contenedores y equipos afines utilizados en el transporte internacional, que se relacionen con los ingresos provenientes de las operaciones internacionales de las aeronaves.”

Finalmente resalta, que el Convenio no incluye dentro de las exenciones a “los ingresos provenientes de la venta, traspaso u otra enajenación de aeronaves por parte de personas naturales o compañías que se dediquen a las operaciones internacionales de aeronaves, ni otras entradas o ingresos que no se relacionen directamente con dichas operaciones.”

A continuación cita el Oficio N° 3.264, de 1994, el que hace aplicable el Convenio en análisis, a la empresa extranjera TTTT S.A., agencia en Chile de una compañía de transporte internacional de carga aérea, constituida en los Estados Unidos de América, ya que concurren a su respecto los requisitos para que dicha empresa pueda acogerse al referido convenio, normativa jurídica que rige de pleno derecho, sin necesidad de una declaración o acto administrativo previo efectuado ante alguna autoridad.

De lo expresado en dicho oficio se desprendería, según señala, que al menos desde el punto de vista de la determinación de los ingresos, la agencia en Chile de una compañía de transporte internacional de carga aérea y pasajeros constituida en los Estados Unidos de América, solo debe considerar como ingresos afectos a tributación aquellos que provengan de la venta, traspaso u otra enajenación de aeronaves por parte de personas naturales o compañías que se dediquen a las operaciones internacionales de aeronaves, o bien, ingresos que no se relacionen directamente con dichas operaciones.

Respecto del caso que motiva la consulta, señala que se trata de una agencia en Chile de una compañía de transporte internacional de carga aérea y pasajeros, constituida en los Estados Unidos de América, la cual ha percibido ingresos de diversa índole, gran parte de los cuales ha considerado exentos en virtud de las normas del convenio en análisis, por estimar que provienen de la operación de aeronaves, tratamiento que esa Dirección no comparte en todos los casos. Se indica que el Convenio no define lo que debe entenderse por “operación internacional de aeronaves” y no existe tampoco un pronunciamiento oficial del Servicio que defina ese concepto, ni que clarifique que ingresos se entienden excluidos de los ingresos brutos.

Los ingresos a los cuales el contribuyente da el tratamiento de exentos son los siguientes:

1. SAA Locally Reported Sales / Ventas de Pasajes directos y por Agencias.

2. Airfreight MCLA / Transporte de carga aérea.

3. NRSA Service Charge / Registro Cargos por Servicio NR.

4. Other Checked Bags / Cargos por exceso de equipaje.

5. Service Contracts – Other / Ingresos provenientes por los servicios prestados a otras compañías, relacionados con el mantenimiento de las aeronaves.

6. Usage Fee / Ingresos provenientes del uso de instalaciones de la agencia dentro del aeropuerto de Santiago.

Estas instalaciones permiten al pasajero, de acuerdo con lo señalado en la página web de la agencia, “disfrutar de un refugio agradable y tranquilo dentro del aeropuerto. Un ambiente profesional le espera, con servicios personalizados y detalles excepcionales, para que pueda elegir descansar o trabajar; eso se lo dejamos a usted.

Disfrute también, de cortesía, de: -Conexión Wi-Fi, - Vino de la casa, cerveza y licores, - Snacks ligeros así como café, bebidas especiales a base de café, té y sodas...”

7. L/A Locally Reported Miscellaneous Revenue / Ingresos provenientes de los servicios prestados a pasajeros.

Algunos servicios registrados en este punto son los siguientes:

- MSR – OTHER NON TAXABLE (Código 99)

Cargo por emisión de boleto de pasaje aéreo internacional / Emisiones A Advantage (Programa y sistema de acumulación de millas por pasajeros frecuentes de la Compañía /A Advantage; copago premio millas.)

- ADM – ONE DAY PASS (Código 102)

Salón VIP – Pase diario como miembros de club VIP Admirals de pasajeros previo a su transporte internacional.

- CONFIRMED FLIGHT CHANGE (Código 235)

Cargo por cambio de fecha en boleto de pasaje aéreo internacional emitido.

- ADM- NEW ANNUAL (Código 51)

Salón VIP - Nuevo socio pasajero internacional que paga membresía anual en el club VIP Admirals

- ADV - EXPEDITE FEE-INTL (Código 72)

Advantage - Emisión de boleto de pasaje aéreo internacional con canje de millas dentro de 2 días.

- ADV - QUICK CLAIM (Código 75)

Advantage - emisión de boleto de pasaje aéreo internacional con canje de millas dentro de 2 días.

- CHANGE FEE (Código 101)

Cargo por cambio de fecha en boleto de pasaje aéreo internacional emitido.

- ADM - 30 DAY MEMBERSHIP (Código 63)

Salón VIP - renovación membresía por 30 días del club Admirals de pasajeros internacionales.

- ADM - RENEWAL ANNUAL (Código 50)

Salón VIP - renovación membresía anual del club Admirals de pasajeros internacionales.

- SAME DAY SERVICE (Código 87)

Advantage - emisión de boleto de pasaje aéreo internacional con canje de milas dentro 24hrs.

- ADV- EXPEDITE FEE (Código 71)

Advantage – emisión de boleto de pasaje aéreo internacional con canje de millas dentro 2 días.

- MILEAGE MULTIPLIER (Código 155)

Cargo o pago adicional para incrementar o multiplicar millas premio para canje por boletos de pasaje aéreo internacional.

- PAID GRP 1 BOARDING (Código 154)

Embarque preferente en aeropuerto de Santiago como primer grupo; pasajero debe tener un boleto de pasaje aéreo internacional asociado para acceder a esta preferencia de embarque.

En opinión de esa unidad, el concepto “operación internacional de aeronaves” puede ser asimilado al de “giro ordinario” que desarrollan las empresas aéreas, y que se encuentra contemplado en el artículo 6° del D.L. N° 2.564, de 1979, para efectos de aplicar la exención del Impuesto Adicional de la Ley sobre Impuesto a la Renta que establece esa misma norma, y respecto del cual este Servicio ha emitido los siguientes pronunciamientos:

a) Mediante el Oficio N° 3394, de 1991, el Servicio manifestó que el concepto giro ordinario debe ser entendido como: “la actividad principal que desarrollen las empresas aéreas, y mediante la cual se distinguen o califican como tales, consistente en el transporte aéreo de carga o pasajeros, y no al objeto social general que puede tener cada empresa en particular.”

Agrega el oficio que: “las actividades comprendidas dentro de su giro ordinario”, norma que necesariamente debe entenderse referida al giro principal por el cual se tipifica a una empresa como aérea, y no al objeto social que cada empresa se atribuya en particular; toda vez que este último puede abarcar toda la gama de actividades, bastando solo para ello dejarlo así establecido en sus estatutos, de acuerdo a los objetivos y necesidades que inspiraron a los propietarios o dueños en la creación o constitución de tales empresas.”

b) En el oficio N° 2256, de 1991, el Servicio señaló que: “...de acuerdo a lo establecido por la disposición legal en referencia, que exige expresamente que los servicios amparados por la exención que ella contempla, deben decir relación con las actividades comprendidas dentro del giro ordinario de las empresas aéreas, el cual es el transporte aéreo de carga o pasajeros.”

De la misma manera, el oficio puntualiza que: "...los productos a comercializar en los vuelos internacionales, no se encuentran beneficiados con la exención del impuesto adicional contemplada en el artículo 6° del D.L. N° 2.564, de 1979, toda vez que dichos servicios no guardan relación con el giro ordinario de la empresa recurrente, entendido éste como el transporte aéreo de carga y pasajeros..."

Basada en el criterio que expone y teniendo presente que el mismo Convenio señala que ingresos se encuentran incluidos en los ingresos brutos y cuáles no se incluyen, estima que no todos los ingresos percibidos por la Agencia en Chile de la empresa de transporte aéreo internacional de carga y pasajeros se encuentran exentos efectivamente de impuesto, en virtud del Convenio celebrado por Chile con los Estados Unidos de América. Por lo pronto, no lo estarían los señalados en los números 5, 6 y 7 del listado contenido en el párrafo 7°, de este antecedente.

En mérito a las consideraciones anteriores, solicita que se confirme lo siguiente:

- a) Que la noción de giro ordinario de las aeronaves, dado por los oficios citados, puede ser asimilado al de operación internacional de aeronaves contemplado en el Convenio y,
- b) Que los conceptos mencionados en los numerales 5, 6 y 7 del listado contenido en el párrafo 7 de este antecedente, no se encuentran dentro de las exenciones contempladas en el Convenio.

II. ANÁLISIS

En relación al pronunciamiento que solicita, cabe señalar en primer término que el Convenio suscrito entre el Gobierno de Chile y el Gobierno de los Estados Unidos de América, promulgado por el Decreto Supremo N° 1.380, de 1993, del Ministerio de Relaciones Exteriores y publicado en el D.O. del 4 de febrero de 1994, exime de impuesto, sobre una base de reciprocidad, a los ingresos brutos derivados de las operaciones internacionales de aeronaves por parte de los residentes del otro país.

Tal como se indica en el oficio N° 3.264, de 1994, este convenio rige de pleno derecho, sin necesidad de una declaración o acto administrativo previo efectuado ante alguna autoridad; en consecuencia, si se acredita que la empresa que menciona en el oficio está

constituida en los Estados Unidos de América, que es el requisito que el Convenio exige para impetrar la exención, dicha empresa se encuentra exenta de impuestos en Chile por los ingresos brutos derivados de la operación internacional de aeronaves. La exención se aplica aun cuando la empresa tenga una agencia en Chile para desarrollar su actividad de transporte internacional, por cuanto en este Convenio se sigue el mismo principio que se aplica en todos los convenios tributarios para evitar la doble tributación, en el sentido que las rentas del transporte internacional se gravan exclusivamente en el Estado donde reside la empresa que realiza la actividad.

En lo que se refiere a los ingresos que se liberarían de impuesto en Chile, cabe señalar que de acuerdo al Convenio se encuentran exentos de impuesto los “ingresos brutos”, expresión que abarca todos los ingresos derivados de la operación internacional de aeronaves, incluyendo expresamente: los ingresos provenientes del arrendamiento de aeronaves sobre una base de (tiempo o viaje) completo utilizadas en el transporte internacional; los ingresos provenientes del arrendamiento de aeronaves sin tripulación utilizadas en el transporte internacional, si dichos ingresos tienen relación con los ingresos derivados de las operaciones internacionales de aeronaves y, los ingresos provenientes del arrendamiento de contenedores y equipos afines utilizados en el transporte internacional, que se relacionen con los ingresos provenientes de las operaciones internacionales de aeronaves.

El Convenio excluye de la exención, los ingresos provenientes de la venta, traspaso u otra enajenación de aeronaves por parte de personas naturales o compañías que se dediquen a las operaciones internacionales de aeronaves, y otras entradas o ingresos que no se relacionen directamente con dichas operaciones.

En el oficio remitido se consulta qué se debe entender por “operación internacional de aeronaves”, expresión que el Convenio no define y respecto de la cual no existe un pronunciamiento oficial del Servicio, y si esa expresión sería asimilable a la de “giro ordinario” que desarrollan las empresas aéreas, contemplado en el artículo 6° del D.L. N° 2.564, de 1979, para efectos de aplicar la exención del Impuesto Adicional de la LIR, y respecto del cual el Servicio ha emitido algunos pronunciamientos.

Al respecto, esta Dirección estima que las expresiones “giro ordinario” y “operación internacional de aeronaves” no son asimilables porque se aplican en situaciones y contextos distintos. La primera, se utiliza en el sistema impositivo vigente para determinar qué pagos efectuados por empresas aéreas comerciales nacionales a personas no domiciliadas ni residentes en el país por concepto de asesorías técnicas, servicios prestados al exterior, intereses, o por cualquier otro concepto, se eximen del Impuesto Adicional, lo que está sujeto por lo tanto a las reglas de interpretación que rigen en ámbito interno.

La segunda en cambio, se utiliza para determinar qué ingresos brutos derivan de la “operación internacional de aeronaves”, en este caso, una compañía constituida en los Estados Unidos de América. Aparte de la diferencia que en un caso se trata de pagos efectuados por una empresa comercial nacional y en el otro de ingresos obtenidos por una empresa extranjera, lo más importante es que la expresión “operación internacional de aeronaves” está inserta en un Convenio internacional que debe interpretarse siguiendo los criterios establecidos en el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita por el Gobierno de Chile en Viena, el 23 de mayo de 1969.

La norma indicada establece que: “Regla General de Interpretación

1. Un tratado debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.”

En la práctica internacional sobre la materia, los ingresos a las que se hace referencia son, en primer lugar, los ingresos que la empresa obtenga directamente de la operación Internacional de las aeronaves (en propiedad, arrendados o a disposición de la empresa de cualquier modo). Ahora bien, la evolución del transporte internacional ha llevado a las compañías aéreas a realizar un amplio elenco de actividades para permitir, facilitar o apoyar sus operaciones de transporte internacional. El citado concepto comprende igualmente ingresos de actividades directamente relacionadas con tales operaciones así como ingresos de actividades que son accesorias respecto a esa operación.

Toda actividad relacionada principalmente con el transporte, por la empresa, de pasajeros o de mercancías por medio de aeronaves que aquella opera en el tráfico internacional debería considerarse como directamente relacionada con este transporte.

Aquellas actividades que la empresa no necesita realizar a los efectos de su propia operación de aeronaves en el tráfico internacional pero que suponen una contribución relativamente poco significativa y que están tan estrechamente relacionadas con esa operación que no deberían ser contempladas como una actividad empresarial diferenciada, deberían considerarse como secundarias pero directamente relacionada con la operación de aeronaves para tráfico internacional.

A la vista de estos principios, se debe determinar hasta qué punto la expresión “los ingresos brutos derivados de la operación internacional de aeronaves” es aplicable a los ingresos de algunos tipos de actividades que podrían ser realizadas por empresas dedicadas a la operación de aeronaves en el tráfico internacional. Asimismo, hay que dilucidar qué tipo de ingresos “no se relacionen directamente con dichas operaciones”

dado que tales ingresos estarán expresamente exceptuados de la exención contemplado en el Convenio.

Dado la evolución del negocio de transporte internacional se puede mencionar como ejemplos de actividades que son secundarios pero producen ingresos que están directamente relacionados con la operación Internacional de aeronaves; los ingresos respecto de la venta del transporte de pasajeros o mercancías bajo acuerdos de códigos compartidos; los ingresos de ventas de pasajes por cuenta de otras empresas si esa actividad es secundaria a las facilidades que la empresa mantiene para la venta de sus pasajes; la utilización de activos o personal en un país extranjero para prestar servicios de mantenimiento de aeronaves si la empresa mantiene esas facilidades para su propio uso. Como actividad que no está relacionada directamente con la operación de aeronaves se puede mencionar ingresos por publicidad ajena a la actividad de transporte en las publicaciones ofrecidas a bordo del avión.

III. CONCLUSIÓN

Por lo expuesto, y dando respuesta a las confirmaciones que solicita, se puede señalar lo siguiente:

a) Esta Dirección estima que la expresión “giro ordinario” que el artículo 6° del D.L. N° 2.564 utiliza para determinar qué pagos efectuados por empresas aéreas comerciales nacionales a personas no domiciliadas ni residentes en el país por concepto de asesorías técnicas, servicios prestados al exterior, intereses, o por cualquier otro concepto se eximen del Impuesto Adicional, no puede ser asimilada con la expresión “operación internacional de aeronaves” que contempla el Convenio entre Chile y los Estados Unidos de América.

b) Respecto de los conceptos mencionados en los numerales 5, 6 y 7 del listado contenido en el párrafo 7 del antecedente, esta Dirección estima que ellas califican como ingresos directamente relacionados con la operación de aeronaves, ya sea como actividades que permiten, facilitan u apoyan la actividad de transporte aéreo que la empresa realiza, o tienen un carácter secundario de la actividad que realizan.

c) Finalmente, dado que la exención de este Convenio está otorgada bajo el principio de reciprocidad, las conclusiones aquí expresadas podrían variar si se demuestra que la contraparte de este Convenio interpreta las normas contenidas en el mismo, en una forma distinta a lo redactado en este oficio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1837, de 23.06.2016

Subdirección Normativa

Dpto. De Normas Internacionales