

**CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL REINO DE DINARMACA
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN
FISCAL EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO –
ART. 8
(ORD. N° 282 DE 07.02.2020).**

Aplicación del Convenio entre Chile y Dinamarca a empresa de transporte marítimo.

Se pide una interpretación sobre la aplicación del Convenio entre Chile y Dinamarca a las rentas que obtenga una empresa de transporte marítimo con residencia en Dinamarca, a través de una agencia en Chile de una empresa con sede y residencia en Alemania, cuya propiedad es en un 100% una empresa residente en Dinamarca.

I. ANTECEDENTES

En la presentación se expone que una agencia en Chile de una empresa con sede y residencia en Alemania, desarrolla en nuestro país el negocio de transporte marítimo de carga en representación de su matriz alemana. Las rentas que la agencia percibe en nuestro país corresponden a cobros efectuados por cuenta de su matriz, por servicios de transporte naviero prestados por esta última.

Respecto de la empresa alemana, señala que una empresa danesa, que se dedica también al negocio del transporte marítimo a nivel global, la adquirió y actualmente es la única dueña del 100% de la participación en la empresa alemana.

Por efecto de esta adquisición, indica que la empresa alemana se considera para efectos impositivos daneses como una entidad “transparente”, lo que implicaría que todos los ingresos que la empresa alemana obtiene en nuestro país de su agencia en Chile, se consideran como parte de las rentas por las cuales la empresa danesa debe tributar en Dinamarca, por aplicación del Convenio entre Chile y Dinamarca.

Aparte de los ingresos por servicios de transporte naviero, la agencia en Chile obtiene ingresos por otros servicios que presta por cuenta de su matriz alemana, directamente relacionados con la actividad de transporte y que se les aplicaría también el Convenio entre Chile y Dinamarca por cuanto el último beneficiario de esas rentas sería la empresa danesa.

Entre ellos menciona a los siguientes:

- a) *Late arrival*. Consiste en cobros por servicios a deshora cuando, a consecuencia de hechos que son de responsabilidad del cliente, los contenedores llegan al *staking* (espacio físico en puerto) fuera de las horas de carga programadas;
- b) Corrección BL o manifiestos y *Late Filing*. Corresponde a servicios administrativos prestados por la agencia cuando, por errores o retrasos del cliente, deben enmendarse o reingresarse ciertos documentos aduaneros o manifiestos para completar la importación y/o liberación de la carga.
- c) Comodato *Fee*. Se refiere a cobros realizados por la agencia como contraprestación por servicios de mantenimiento, reparación o limpieza de los contenedores de propiedad de XXXxX y que son utilizados en el transporte marítimo de la carga;
- d) *Gate –in/ Gate – Out*. Se trata de servicios de manipulación de contenedores que debe asumir el armador en el puerto de carga o desembarco y consisten principalmente en servicios de grúa para la bajada y/o subida de los contenedores.

Otro servicio que menciona, es el de los fletes terrestres interiores que se originan cuando el transporte marítimo se realiza bajo la modalidad *end to end* (punto a punto). En esta modalidad, el traslado de contenedores por vía terrestre generalmente sería solicitado por el cliente directamente a la casa matriz alemana y el precio vendría incluido en el conocimiento de embarque o BL emitido por dicha empresa. Sin embargo, en algunas oportunidades, el cliente solicitaría el mismo servicio de traslado terrestre, pero con posterioridad a la emisión del

respectivo BL por parte de la casa matriz alemana, caso en el cual es la agencia en Chile la que coordina el servicio, emitiendo la factura correspondiente. Una vez pagada la factura por el flete terrestre, la agencia en Chile remesaría ese ingreso a su casa matriz alemana, la cual a su vez lo remitiría a la empresa danesa, para ser reconocido en Dinamarca como una renta afecta a impuesta en ese país.

En lo que se refiere a la aplicación del Convenio entre Chile y Dinamarca, después de transcribir y a analizar su artículo 8, así como los comentarios al modelo de Convenio OCDE¹, señala que su representada, por razones de certeza jurídica, necesita un pronunciamiento de este Servicio confirmando que los ingresos obtenidos por la agencia en Chile de la casa matriz alemana, como contraprestación por los servicios descritos y por concepto de fletes terrestres subcontratados en Chile, pueden considerarse como beneficios acogidos al tratamiento tributario contenido en la norma del Convenio que cita.

II. ANÁLISIS

Al respecto, cabe señalar en primer lugar que el Convenio entre Chile y Dinamarca se aplica, de acuerdo a su artículo 1, a las personas residentes² en Chile o en Dinamarca.

Por su parte, el artículo 8 del Convenio es específico y se refiere a las actividades descritas en ella, y que dicen relación con el transporte internacional, de carga o de pasajeros, estableciendo que la tributación de las utilidades por la operación de buques o aviones en transporte internacional quedará radicada en el país en el cual se encuentra la empresa³. Asimismo, los comentarios mencionan que dentro de este artículo, quedan comprendidas aquellas actividades que se encuentran directamente conectadas o de carácter auxiliar al transporte internacional⁴.

Teniendo presente que sólo una persona residente para efectos del Convenio puede solicitar los beneficios contenidos en éste, es importante destacar el tratamiento a aquellas *partnerships* que pueden ser a su vez una “entidad fiscalmente transparente” (de acuerdo al *Partnership Report*)⁵ para efectos de impetrar los mencionados beneficios.

En razón de lo mencionado en el párrafo precedente, una *partnership* se encuentra comprendida dentro del término persona para efectos del Convenio, sea porque es considerada como una compañía u otro grupo de personas⁶, y podrá ser considerada como una “entidad fiscalmente transparente”, cuando un Estado considere que debe ser tratada como tal, correspondiendo que tributen los socios respecto de su participación en la referida *partnership*, por lo que en dicho caso esta última será calificada como una entidad no sujeta a impuestos y por consiguiente, no residente para efectos del Convenio⁷.

Así las cosas, el Convenio entre Chile y Dinamarca podrá ser aplicable en la medida que la empresa alemana sea considerada como una entidad transparente, y que sus socios sean residentes en Dinamarca, según la clasificación que, en este caso, realice Chile bajo un análisis de su estructura legal.

A mayor abundamiento, el acceso al Convenio está sometido a la verificación que realice Chile respecto de esta entidad transparente. Por tanto, será necesario que la Autoridad Competente de Chile cuente con la información suficiente por parte de Dinamarca y Alemania, a fin de verificar que efectivamente el residente (el socio danés en este caso) es el sujeto de impuestos y que la entidad alemana es transparente para efectos del Convenio entre Dinamarca y Chile, en las correspondientes instancias de fiscalización.

Para estos efectos, y en el caso particular, Chile puede obtener y confirmar la información mediante del artículo de Intercambio de Información contenido en el Convenio para evitar la

¹ De acuerdo al contribuyente, los Comentarios al Modelo OCDE para el caso son el 4.1 y el 6.

² La residencia en relación con un Convenio, que se encuentra radicada en el artículo 4 del Modelo de Convenio OCDE, dependerá por lo general, de la legislación interna de cada país. Lo antedicho ha sido ratificado en diversos oficios, como por ejemplo, en el N° 1984, de 2019.

³ Este Servicio ya se ha pronunciado respecto del transporte internacional mediante Oficio N° 3, de 2018.

⁴ Al respecto, remitirse a los comentarios 4 y siguientes del artículo 8 del Convenio de Modelo OCDE 2017.

⁵ Teniendo en consideración el Reporte denominado “*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*”, de 1999, emitido por la OCDE

⁶ De acuerdo al Comentario 2, del artículo 3 del Modelo de Convenio OCDE 2017

⁷ Comentario 8.13 al artículo 4, del Modelo de Convenio OCDE 2017

doble imposición internacional con Dinamarca y el Acuerdo Multilateral sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal (MAAT), del cual es parte Alemania.

Sin perjuicio de lo anterior, se deja constancia que no se acompañan antecedentes que demuestren lo afirmado, en el sentido que Dinamarca considere como residente al socio de la entidad alemana, así como tampoco se han acompañado antecedentes que expongan la situación planteada por el contribuyente, esto es, que la entidad en Alemania es fiscalmente transparente, y que, por tanto, la tributación recae en el socio danés, todo lo cual debe ser confirmado por la administración tributaria de ambos países.

Ahora bien, en el caso que fuere aplicable el Convenio entre Chile y Dinamarca a los ingresos que obtiene la agencia en Chile por los servicios indicados en la presentación y que se detallaron en el antecedente, cabe destacar que el artículo 8 de dicho Convenio, que se refiere a los beneficios del tráfico internacional, establece en el párrafo 1 que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo pueden someterse a imposición en ese Estado. En cuanto a lo que se entiende por beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves, señala que el término “beneficios” comprende, pero no está limitado a los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de buques y aeronaves en el tráfico internacional y a los intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean accesorios a la explotación.

Asimismo, agrega el párrafo 3, que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante derivados del uso, mantención o arrendamiento de contenedores usados para el transporte de bienes o mercancías en el tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado Contratante.

De acuerdo a lo dispuesto en ese artículo, se puede concluir que quedarían liberados de tributar en Chile los servicios que la agencia presta descritos en las letras a) *Late arrival*, b) Corrección BL o manifiestos y *Late Filing*, y d) *Gate –in/ Gate out*, del párrafo quinto del Antecedente, por cuanto todos ellos están directamente relacionados con el transporte de mercaderías efectuado por la compañía de navegación con sede de dirección en Alemania y que, de no realizarse, las mercaderías no podrían ser transportadas por mar desde Chile al exterior o viceversa. En cuanto al servicio que la agencia presta, descrito en la letra c) *Comodato Fee*, del párrafo quinto del Antecedente, que se refiere a cobros realizados por la agencia como contraprestación por la mantención, reparación o limpieza de contenedores de propiedad de la empresa danesa, dicho servicio está expresamente mencionado en el párrafo 3 del artículo 8 y, por lo tanto, las rentas que la agencia obtenga no se encontrarían afectas a impuesto en Chile.

Finalmente, respecto de los fletes terrestres interiores que se originan cuando el transporte marítimo incluye un tramo en tierra, efectuados con medios propios o de terceras empresas, en el contexto internacional se considera que los beneficios que la empresa de transporte internacional obtenga por ese concepto quedan comprendidos en el artículo 8 y sujetos a tributación exclusivamente el Estado de residencia de la empresa de transporte internacional, siempre y cuando la actividad mencionada se encuentre directamente conectada con la operación de los barcos o naves que realizan el transporte internacional, o que sea considerada como una actividad complementaria⁸.

III. CONCLUSIÓN

Con el objeto de determinar la aplicación del Convenio entre Dinamarca y Chile, este último deberá realizar una clasificación de la entidad alemana y danesa, para lo cual es necesario contar con aquella información fidedigna (mediante el Convenio mismo y el MAAT, según sea el caso) que le permita verificar la calidad de entidad transparente del *partnership* alemán, así como la efectiva calidad de residente del Estado Contratante de la compañía danesa, para efectos del referido Convenio.

Luego, de comprobarse que Alemania trata el ente como transparente y que Dinamarca efectivamente grava la renta porque la entidad en dicha jurisdicción se encuentra sujeta al principio de tributación por rentas de fuente mundial (incluyendo aquella parte que le

⁸ A este respecto, remitirse al Comentario 6, del artículo 8, del Modelo de Convenio OCDE 2017

corresponde por su participación en la referida entidad alemana), es decir, sea considerado como residente danés para efectos del Convenio, podrá impetrar los beneficios del mismo.

De acceder al Convenio, las actividades descritas como: a) *Late arrival*, b) Corrección BL o manifiestos y *Late Filing*, c) Comodato *Fee* y d) *Gate –in/ Gate out*, quedarían comprendidas dentro del artículo 8 del Convenio, mientras que respeto de los fletes terrestres, estos podrán acogerse al referido artículo en la medida que se encuentren directamente conectados a la operación de barcos o naves o pueda ser considerada como una actividad complementaria

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 282 del 07-02-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Normas Internacionales