

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 58, N°1, ART. 38 -
CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA DE CHILE PARA
EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA
DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ART. 5, ART. 7 -
CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DE COLOMBIA
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL
EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO, ART. 5, ART. 7 -
CIRCULAR N° 57, DE 2017. (Ord. N° 437, de 26-02-2018)**

**TRATAMIENTO DE CIERTOS PAGOS DESDE Y HACIA EL EXTRANJERO EN
VIRTUD DE UNA ASOCIACIÓN ESTRATÉGICA ENTRE RESIDENTES DE CHILE,
ESPAÑA Y COLOMBIA, A LA LUZ DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS
APLICABLES.**

I. ANTECEDENTES

1. Hemos recibido una consulta de una sociedad residente en Chile cuyo giro es la prestación de servicios propios de la profesión de abogado (en adelante "la parte residente de Chile"), en relación con la aplicación del "Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio" y del "Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio" (en adelante "los convenios tributarios aplicables").

2. En base a lo informado por la consultante en su consulta y a otros antecedentes adicionales aportados con posterioridad, los hechos generales cuya calificación se consulta a la luz de los convenios tributarios aplicables se exponen en los siguientes párrafos:

3. En el contexto de una "estrategia de internacionalización", la parte residente de Chile suscribirá un acuerdo de "intercambio de flujos económicos" ("Acuerdo de Ecuilización") con una sociedad residente en España (la "parte residente de España") y con una sociedad residente en Colombia (la "parte residente de Colombia"), ambas dedicadas también a la prestación de servicios legales.

4. Para la celebración del Acuerdo de Ecuilización se ha tenido en consideración que la parte residente en Chile, la parte residente en España y la parte residente en Colombia de dicho acuerdo ("las partes") cuentan con una reputación y un posicionamiento en el mercado de la prestación de servicios legales que los sitúan en posiciones de liderazgo en cada una de las jurisdicciones en las que tienen asiento.

5. El Acuerdo de Ecualización se firma dentro del marco de una integración o asociación estratégica del negocio de las partes involucradas, con la finalidad de ampliar el beneficio global, permitiéndoles enfrentar de mejor forma los desafíos de una economía global y dinámica, así como el surgimiento de mercados jurídicos diferenciados y con grandes oportunidades de crecimiento.

6. Según informó la consultante, para lograr este fin cada parte involucrada pone a disposición de las otras su dirección estratégica, su prestigio, sus recursos materiales y humanos (oficinas, mobiliario, personal, etc.) y, finalmente, sus resultados económicos, para generar en los hechos una verdadera "fusión" económica y directiva de las distintas partes involucradas. La integración estratégica sería tal, que incluso para incorporar a una nueva persona natural como socio en una de las partes involucradas se deberá contar con el voto favorable de los socios de las otras partes.

7. En virtud del Acuerdo de Ecualización, dependiendo de los resultados anuales de las partes involucradas y del "peso específico" previamente determinado de cada parte en el negocio global, cada año la parte residente en Chile podría estar en posición de recibir remesas de las otras partes involucradas o, alternativamente, tendría la obligación de efectuar remesas hacia las otras partes involucradas. Las partes denominan dichas remesas como "pagos ecualizados".

8. Como consecuencia, cada una de las partes en el Acuerdo de Ecualización participará de los riesgos y beneficios de las otras. Por esta razón, para los socios de las partes involucradas en esta "asociación estratégica" resulta igualmente eficiente que una unidad extra de utilidad se obtenga en Chile, Colombia o en España.

9. Respecto de la forma de cálculo de cada "pago ecualizado", la consultante expuso que cada una de las partes del Acuerdo Ecualizado calculará el resultado de su actividad antes de impuestos y antes de la retribución de sus socios locales. Este importe se reducirá en un porcentaje de los ingresos brutos. La cantidad resultante, la "utilidad ajustada", será la base para el cálculo de la ecualización. Sobre la "utilidad ajustada" se aplicarán los "porcentajes de participación" calculados en función del "peso específico" de cada parte del Acuerdo Ecualizado en el total de negocio global.

10. El consultante ha solicitado confirmar los siguientes planteamientos:

(i) que a efecto de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Chile con España y con Colombia los pagos ecualizados deben considerarse como beneficios empresariales, de acuerdo al artículo séptimo de cada uno de los convenios tributarios aplicables;

(ii) derivado de lo anterior, los "pagos ecualizados" desde Chile a España y Colombia, en caso de producirse, no serán objeto de ninguna retención de conformidad con los convenios tributarios aplicables;

(iii) Tratándose del pago ecualizado que le toque recibir a la parte residente en Chile, este tendrá la consideración de ingreso tanto contable como fiscal. A su vez y en forma paralela, los pagos ecualizados hacia el exterior, tendrán el tratamiento tributario de un menor ingreso; o en su defecto la consideración de gasto contable y tributario para la parte residente de Chile;

(iv) Confirmación de las conclusiones anteriores tanto si los pagos ecualizados se contabilizan de forma separada como un ingreso y un menor ingreso y/o gasto; como si se contabilizara únicamente el resultado neto de la ecualización en cada ejercicio económico.

11. Antes de proceder a analizar los planteamientos del contribuyente, se hace presente que dicho análisis se realizará en base a los supuestos de hecho descritos de manera general por el consultante en su presentación y los demás antecedentes aportados con posterioridad a su consulta. Por este motivo, las conclusiones que se puedan formular al respecto están sujetas a la verificación, mediante el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la autoridad tributaria competente, de todos los hechos y circunstancias que pudiesen resultar relevantes en el caso concreto. Esto es de particular relevancia respecto del cumplimiento de los requisitos para ser titular de los beneficios del convenio tributario correspondiente por parte de personas que invocan tales beneficios en calidad de residentes de alguno de los Estados Contratantes y en cuanto a los vínculos que existan entre éstas.

II. ANÁLISIS

1. Normas aplicables a la luz de los convenios tributarios correspondientes:

1.1. En primer lugar, para resolver la consulta planteada cobra especial relevancia lo establecido en el artículo 7 y en el artículo 5 de cada uno de los convenios tributarios aplicables, donde se regula la distribución de la potestad tributaria respecto de los "beneficios empresariales" y el concepto de "establecimiento permanente", respectivamente.

1.2. También se debe tener en cuenta las normas de interacción entre el artículo 7 y los otros artículos del convenio tributario respectivo, según las cuales para que proceda la aplicación del artículo 7 respecto de una renta en particular ésta no debe estar tratada en otro artículo del convenio aplicable, pues en este caso, y salvo que opere una norma de "reenvío", el artículo específico prevalecerá por sobre el artículo 7. Cabe tener presente que, en términos generales, las normas de "reenvío" se gatillan cuando la renta específica está "vinculada efectivamente" a un establecimiento permanente o base fija con que el beneficiario de la renta cuenta en el Estado contratante del cual proceden las rentas en cuestión.

1.3. El artículo 7 de cada uno de los convenios tributarios aplicables establece como regla general que los beneficios que se obtienen de una actividad empresarial serán gravados exclusivamente en el Estado contratante donde reside la empresa que los obtiene ("Estado

de residencia”), salvo que la empresa cuente con un “establecimiento permanente” (EP) en el otro Estado Contratante (“Estado fuente”) y las rentas en cuestión sean atribuibles a tal EP. Cuando una empresa de un Estado contratante cuenta con un EP en el otro Estado Contratante, ambos Estados Contratantes tendrán derecho a gravar la renta (tributación compartida), sin que se establezca un límite para el Estado fuente, y debiendo el Estado de residencia otorgar un crédito por los impuestos pagados en el Estado fuente (esto último en virtud del artículo sobre “eliminación de la doble imposición” que contiene cada uno de los convenios tributarios aplicables).

1.4. Por su parte, la determinación de si una empresa no residente en Chile tiene un EP en el país para fines de un Convenio se debe establecer de conformidad con las disposiciones contempladas en el artículo 5 del respectivo convenio tributario aplicable.

1.5. El concepto de EP en los convenios tributarios constituye un umbral fáctico para medir el grado de participación o involucramiento de una empresa residente de un Estado Contratante en la actividad económica del otro Estado Contratante. Este umbral justifica que la potestad impositiva se distribuya de manera compartida entre el Estado de residencia y el Estado fuente, sin una limitación para la tributación en el Estado fuente.

1.6. La configuración de un EP puede gatillarse al concurrir cualquiera de los supuestos de hecho contemplados en distintos párrafos del artículo 5 que contiene cada uno de los convenios tributarios aplicables. Para el caso que se analiza, cobran especial relevancia el párrafo 1 del respectivo artículo 5 que contiene 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”; y el párrafo 2 que enumera una serie de ejemplos para ilustrar el concepto tradicional de EP, incluyendo a las “sucursales” y “oficinas”.

1.7. Expuesto el marco normativo anterior, para determinar qué Estado Contratante tiene el derecho a gravar la renta en cuestión, es necesario previamente calificar la naturaleza de esa renta en conformidad con el convenio tributario aplicable.

2. Calificación de los “pagos ecualizados” a la luz de los convenios tributarios aplicables:

2.1. Para calificar la naturaleza de la renta (el “pago ecualizado”) a la luz de cada uno de los convenios tributarios aplicables, se debe determinar cuál es la contraprestación a cambio de la cual se paga dicha renta, es decir, la cosa que la contraparte de una operación o contrato debe dar, o el hecho o actividad que debe ejecutar o permitir, en consideración del pago. En este análisis no es determinante la fórmula de cálculo del monto de lo que se debe pagar, las modalidades o la periodicidad del pago, sino que “la razón” por la que se paga.

2.2. De acuerdo a los antecedentes aportados por el consultante en su consulta y los antecedentes adicionales aportados con posterioridad, el Acuerdo de Ecualización en virtud del cual las partes involucradas pueden estar en posición de recibir o pagar remesas, se produce en el contexto de una integración directiva y económica de las actividades empresariales de la parte residente en Chile, la parte residente en España y la parte residente en Colombia.

2.3. Para materializar esta integración directiva y económica, cada parte ha puesto a disposición su negocio completo, incluyendo sus recursos materiales, intangibles y humanos, para así fusionarlo en los hechos con el negocio de las otras partes involucradas, formando así un negocio global común cuyos “brazos” económicos se extienden tanto en el territorio de España como en el territorio de Chile y Colombia. De esta forma, cada parte se constituye mutuamente en una “sucursal” de la otra.

2.4. Esta integración directiva y económica que pone mutuamente a una parte a disposición de las otras en miras de ampliar el beneficio común, resulta más evidente aún en circunstancias en que la fusión de facto quede de manifiesto, por ejemplo, en hechos como que las partes involucradas operen bajo una misma imagen corporativa con una plataforma de contacto en común, que implementen un sistema de movilidad de abogados entre las partes involucradas, que se presenten ante los clientes bajo un mismo nombre o marca, que los socios de cada parte participen recíprocamente en la toma de decisiones estratégicas de las otras partes (como por ejemplo, en la incorporación de nuevos socios), etc.

2.5. Como se ha señalado, el concepto de EP para fines de un convenio tributario constituye esencialmente un umbral fáctico para medir el grado de participación o involucramiento de una empresa residente de un Estado contratante en la actividad económica del otro Estado contratante.

2.6. En el caso que se consulta, cada parte del Acuerdo de Ecualización constituye una extensión de la presencia de la otra parte en la actividad económica de su territorio local correspondiente. En este sentido, y tal como se expresa en la parte expositiva del “Acuerdo de ecualización”, las partes involucradas han acordado “crear una firma regional” con presencia iberoamericana.

2.7. En efecto, si en los hechos cada parte ha puesto recíprocamente a disposición de la otra sus recursos materiales, humanos y ciertos elementos intangibles como el prestigio, la capacidad de tomar decisiones estratégicas, la cartera de clientes, etc., en pos de desarrollar un negocio único con presencia internacional y compartir los beneficios y riesgos globales que resulten, entonces cada parte se configura en la práctica en la extensión de un solo negocio con sucursales en los territorios de España, Chile y Colombia.

2.8. En este sentido, por ejemplo, después de que ha operado esta integración estratégica, directiva y económica, la parte residente de España cuenta con un lugar fijo u oficina donde se desarrolla todo o parte de su actividad empresarial en el territorio de Chile y, por el otro lado, la parte residente en Chile cuenta con un lugar fijo donde se desarrolla todo o parte de su actividad empresarial en el territorio de España (lo mismo se puede afirmar respecto de Colombia). Esto es tan así que para cada parte involucrada es igualmente eficiente que una unidad extra de utilidad se obtenga en Chile, Colombia o España. En conclusión, cada parte residente de un Estado configura un EP en el otro Estado de conformidad con el párrafo 1 y 2 del Artículo 5 del convenio tributario correspondiente.

2.9. En consecuencia, en virtud de lo establecido en el Artículo 7 del convenio tributario con España y del convenio tributario con Colombia, y en relación con el Artículo 5 de los mismos, las remesas o pagos ecualizados constituyen un beneficio empresarial atribuible a la actividad de un EP que tiene a su disposición la parte que obtiene dicho pago en el

Estado del que proceden tales pagos ecualizados. Por esta razón, tanto el Estado de residencia de la parte que obtiene un pago ecualizado como el Estado donde reside la parte que realiza dicho pago (Estado fuente) tendrán derecho a gravar tal pago, sin que el convenio tributario respectivo establezca un tope o límite para la imposición del Estado fuente. Además, el Estado de residencia de la parte que recibe un pago ecualizado deberá eliminar la doble tributación mediante el otorgamiento de un crédito por los impuestos pagados en el otro Estado contratante, en virtud de lo dispuesto en el correspondiente artículo sobre “eliminación de la doble imposición” del convenio tributario aplicable.

3. Tratamiento tributario según la legislación interna de Chile:

3.1. Respecto de los pagos ecualizados que devengue o reciba la parte residente en Chile, estos deberán formar parte de los ingresos ordinarios de dicha sociedad y estarán sujetos a las reglas de determinación de la renta líquida imponible y tributación con Impuesto de Primera Categoría, en conformidad con la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

3.2. En relación con los pagos ecualizados que la parte residente de Chile remese al exterior, y considerando que en virtud de los hechos descritos los convenios tributarios aplicables autorizan a Chile a gravar las rentas atribuibles al EP sin limitar su legislación impositiva interna, se debe examinar si la situación descrita coincide con alguno de los hechos gravados con el Impuesto Adicional establecido en la LIR. En este sentido, y considerando los antecedentes presentados, este Servicio estima que los pagos ecualizados constituyen remesas pagadas a una persona sin residencia, domicilio o constitución en Chile, atribuibles a una sucursal u oficina a través de la cual dicha persona realiza todo o parte de su actividad o negocio en Chile. Por esta razón, tales pagos estarán sujetos a la tributación establecida en los Artículos 58 N°1 y 38 de la LIR, es decir, tributarán con Impuesto Adicional, siendo el impuesto de Primera Categoría que se hubiese pagado sobre las utilidades que se remesan un crédito contra el Impuesto Adicional que se determine, en la forma que establece la propia LIR.

III. CONCLUSIONES.

1. En relación a la potestad impositiva establecida en los convenios tributarios aplicables respecto de los pagos ecualizados: en virtud de lo establecido en el Artículo 7 de cada uno de los convenios tributarios aplicables y en relación con el Artículo 5 de los mismos, las remesas (pagos ecualizados) constituyen un beneficio empresarial atribuible a la actividad de un EP en el Estado del que proceden (Estado fuente). Por lo tanto, el Estado de residencia de la parte que obtiene el pago ecualizado como el Estado de residencia de la parte que realiza dicho pago ecualizado tienen derecho a gravar tales pagos, sin que los convenios tributarios aplicables establezcan un tope o límite para la imposición del Estado fuente. Esto significa que en el caso en que sea la parte residente de Chile la que deba remesar “pagos ecualizados” en virtud del Acuerdo de Ecualización, Chile podrá gravar dichas remesas sin tope alguno.

2. Respecto de los pagos ecualizados que devengue o reciba la parte residente en Chile, estos deberán formar parte de los ingresos ordinarios de dicha sociedad y estarán sujetos a las reglas de determinación de la renta líquida imponible y tributación con Impuesto de Primera Categoría, en conformidad con la Ley sobre Impuesto a la Renta.

3. Considerando lo establecido en el Artículo 58 N°1 de la LIR, lo expresado por este Servicio en la Circular N° 57 del 2017 y los hechos generales presentados en esta consulta, se concluye que los pagos ecualizados que se remesen desde Chile al extranjero constituyen rentas provenientes de una “sucursal” u “oficina” ubicada en Chile a través de la cual la parte residente en Colombia o la parte residente en España, según sea el caso, realiza todo o parte de su actividad o negocio en Chile. Por lo tanto, tales rentas deben tributar en conformidad con lo dispuesto en el artículo 58 N° 1 y 38 de la LIR, esto es, Impuesto Adicional con tasa del 35% sobre las remesas, siendo el Impuesto de Primera Categoría que se hubiese pagado sobre las utilidades que se remesan un crédito contra dicho Impuesto Adicional y debiéndose cumplir con todas las obligaciones y condiciones legales y administrativas aplicables a un establecimiento permanente según la legislación impositiva interna de Chile.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 437, de 26.02.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Normas Internacionales