

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO – ART. 4, ART. 5 Y ART. 7 – RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 3 – OFICIOS N°s 2890 DE 2005, 1746 DE 2009, 1985 DE 2015, 1824 DE 2016, 287 DE 2017 Y 437 DE 2018 (ORD. N° 476 DE 07.02.2019).

Aplicación del Convenio entre Chile y España a extranjero que ingresa al país.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la aplicación del artículo 4° del Convenio entre Chile y España a un extranjero que ingresa a Chile, durante los tres primeros años contados desde su ingreso al país.

I.- ANTECEDENTES:

De acuerdo a la consulta, una persona de nacionalidad española con residencia tributaria en España, se ha mudado a Chile con su cónyuge e hijos por un período máximo de dos años, luego de lo cual volverá a España.

Para efectos de su estadía en Chile, esta persona arrendará un departamento y, eventualmente adquirirá un automóvil, siendo ésta última la única inversión que realizará en Chile durante su estadía.

Entre agosto de 2018 y el último trimestre del año 2020, el contribuyente prestará servicios de forma independiente, tanto en Chile como en España, a empresas nacionales e internacionales. Los ingresos que perciba por tales servicios constituirán la fuente principal de sus rentas a nivel mundial.

En España la persona es dueña de bienes inmuebles, los cuales constituyen la totalidad de su patrimonio a nivel mundial. Asimismo, su seguridad social y la de su familia está en España. La familia de esta persona (aparte del cónyuge e hijos) reside en España.

Finalmente informa, que la persona en razón de su calidad de contribuyente con residencia tributaria en España, declara y paga los impuestos a la renta respectivos en dicho país por los ingresos que percibe por la prestación de sus servicios de forma independiente.

En lo que se refiere al tratamiento tributario de esa persona, transcribe y analiza el artículo 4° del Convenio entre la República de Chile y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio (en adelante el Convenio), que se refiere al concepto de residente, y también el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que dispone en el caso de un extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, que durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile solo estará afecto a los impuestos que graven las rentas de fuente chilena. El hecho de que por aplicación de esta última norma la persona esté sujeta a una imposición limitada, lo lleva a concluir que no tendría el carácter de residente en Chile conforme al artículo 4° del Convenio, por cuanto de acuerdo a la segunda frase del párrafo primero de dicha norma, la expresión “residente de un Estado Contratante” no incluye a: “las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo”.

Dado que en la situación indicada la persona no podría considerarse como residente en Chile para efectos del Convenio, sino que debería considerarse como residente en España, señala que las rentas que obtenga por su desempeño profesional calificarían como beneficio empresarial, tributando en conformidad a lo dispuesto en el artículo 7° de dicho Convenio.

II.- ANÁLISIS:

Al respecto, el artículo 4° del Convenio vigente con España establece en su párrafo primero que: “A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por

razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o entidad local. Sin embargo, esta expresión no incluye, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.”

La norma transcrita no establece normas especiales sobre residencia, sino que se limita a señalar que cumplen con los requisitos para ser residentes de un Estado todas aquellas personas que, en virtud de la legislación de ese Estado, estén sujetas a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye al propio Estado y a cualquier subdivisión política o entidad local.

En la jurisprudencia emitida por este Servicio¹, se ha sostenido que para ser “residente” de un Estado Contratante en conformidad con el artículo sobre residencia de un Convenio tributario suscrito por Chile, basado en los Modelos de la OCDE y de la ONU, como es el caso del Convenio suscrito con España, se requiere que concurren dos elementos:

- que la persona esté afecta a impuesto en el Estado de residencia en virtud del régimen general de imposición en ese Estado que grave la renta de dicha persona cualquiera que sea su origen (tributación sobre fuente mundial) y,
- que dicha tributación general sea en razón de un nexo “subjetivo”, como lo es el domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Es por ello que, en los casos de extranjeros que constituyan domicilio o residencia en Chile y que por aplicación del inciso segundo del artículo 3° de la LIR, durante los tres primeros años contados desde su ingreso al país solo están afectos a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuente chilena, no se cumple con la exigencia de estar sujetos a impuesto por su renta mundial y, por consiguiente, no tienen la calidad de residentes en Chile de acuerdo al Convenio respectivo. Una vez que ese período y sus prórrogas, en caso que las hubiere, venza, tendrán la calidad de residentes en Chile siempre que concurren los dos elementos señalados en el párrafo anterior.

En la situación planteada en la consulta, si el nacional español tiene residencia en España, lo que se tendrá que verificar en las instancias de fiscalización correspondientes, las rentas que obtenga quedarán igualmente sujetas a la normativa del Convenio para evitar la doble tributación entre España y Chile. Dependiendo de la renta que obtenga, hay que analizar el tratamiento tributario normado en el Convenio para aplicarlo en Chile. Por ejemplo, si se trata de rentas que califican como beneficios empresariales del artículo 7°, la aludida norma establece que: “Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente”.

Si la persona natural residente en España realiza actividades empresariales a través de un establecimiento permanente (en adelante EP) en Chile, las utilidades que son atribuidas a ese EP pueden ser gravadas por Chile en conformidad con artículo 7° del Convenio. La existencia de un EP en Chile es la condición que debe ser satisfecha para que Chile puede gravar las rentas generadas por las actividades empresariales realizadas por la persona natural y la definición del EP se encuentra en el artículo 5° del Convenio. Es importante notar que la definición del EP es particular para cada convenio suscrito y rige únicamente para ese Convenio. Cualquier referencia a un EP en la normativa interna de Chile no afecta la definición en el artículo 5° del Convenio.

A continuación, no se desarrolla un análisis exhaustivo del concepto EP contenido en el artículo 5° del Convenio, únicamente se realiza un análisis respecto la normativa que se estima relevante para la situación bajo estudio.

El artículo 5° del Convenio, contempla varias hipótesis de establecimiento permanente². En el párrafo primero de dicho artículo, la norma general, se encuentra el concepto básico o tradicional de

¹ Ver Oficios N° 1746 de 2009, 1985 de 2015 y 287 de 2017

² Ver Oficios N° 2890 de 2005, 1824 de 2016 y 437 de 2018.

EP, que es aquel “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”.

El concepto presume que debe haber:

- Un lugar de negocio;
- El lugar del negocio debe ser “fijo” en un aspecto temporal asimismo como su ubicación; y
- El negocio debe ser realizado en ese lugar fijo.

Además, en el párrafo tercero, se encuentran tres distintas hipótesis bajo las cuales cumpliendo con una de estas hipótesis también constituyen un EP. En la letra a), una “obra o proyecto de construcción, instalación o montaje; en la letra b), la prestación de servicios por parte de una empresa y en la letra c), la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independientes por una persona natural. En estas tres hipótesis, no se requiere cumplir con las condiciones del párrafo primero mencionado arriba.

En el caso específico del nacional español que se plantea, se puede claramente configurar un establecimiento permanente de acuerdo al párrafo primero del artículo 5°. Respecto el concepto bajo las condiciones mencionados en el párrafo primero se puede mencionar los ejemplos de EP que se cita en los comentarios al modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico³(OCDE). Por ejemplo, se menciona a un consultor que está presente por un extenso período en un Estado en el cual no es residente, desarrollando en él actividades de su empresa de consultoría desde una oficina instalada en su hogar en ese Estado. Esta situación es similar o la misma que se presentaría con el nacional español, lo que permite concluir que, en su caso, se configuraría un EP en Chile de acuerdo al Convenio dada su declarada presencia en Chile por dos años, siguiendo el entendimiento internacional que existe en la materia, recogido en los Comentarios de la OCDE, conocido y aceptado sin reservas u observaciones por ambas partes en el momento de negociar el referido Convenio.

La otra norma o hipótesis aplicable y que podría dar lugar también a la constitución de un “EP”, se encuentra en la letra c) del párrafo tercero del artículo 5°. Dicha norma establece que la expresión “EP” también incluye:” la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente en un Estado Contratante por una persona natural, si esa persona permanece en ese Estado Contratante por un período o períodos que en total excedan de 183 días, en un período cualquiera de doce meses.”

Por lo expuesto, y considerando que el nacional español permanecerá en Chile por un período de dos años, se cumpliría con el umbral que esa norma exige para que se configure un establecimiento permanente en Chile, lo cual permitiría someter a imposición las rentas que el negocio del nacional español obtenga por todas las actividades que desarrolle en Chile dado que se constituyera un EP en Chile.

La atribución de la renta del EP que quedará sujeto a impuestos en Chile tendría que ser verificado en particular dado que parte de la actividad se realizará fuera de Chile. Sin embargo, se estima que gran parte del trabajo y también gran parte del trabajo preparatorio del servicio de consultoría sería atribuible al EP en Chile dado que el consultor español contaría con su oficina principal (su domicilio) en Chile.

III.- CONCLUSIÓN:

El extranjero que constituya domicilio o residencia en Chile y que durante los tres primeros años contados desde su ingreso al país solo está afecto a los impuestos que gravan las rentas de fuente chilena, no cumple con la exigencia de estar sujetos a impuesto por su renta mundial y, por consiguiente, no tiene la calidad de residente en Chile de acuerdo al Convenio respectivo.

Sin embargo, dado que el contribuyente es residente en España (lo que debe ser verificado con un certificado emitido por la autoridad tributaria de España), las rentas generadas por actividades en Chile se encuentran bajo la normativa del Convenio entre Chile y España. En el caso que se consulta, tratándose de rentas empresariales, las actividades que el ciudadano español desarrolla en Chile serían tratadas bajo el artículo 7° del Convenio y dado que se estima que se cumple con varias de las condiciones del artículo 5° constituyéndose un “EP” en Chile. Las rentas atribuibles al EP en

³ Ver Comentario al párrafo primero del artículo 5° del Modelo de Convenio, N° 19, página N° 120.

Chile, quedarán afectas al impuesto en Chile sin ninguna limitación, conforme a lo dispuesto en los artículos 5° y 7° del Convenio entre Chile y España.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 476 del 07-02-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos