

CONVENIO CON EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO – ART. 7, ART. 12– LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 8, LETRA N), N°4, ART. 12, LETRA E) N° 7 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 74, N°4. (ORD. N° 629, DE 28.02.2022)

Aplicación impuesto adicional a servicio online prestado en España

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la retención del impuesto adicional del 35% a servicios online prestados desde España por gestión de posicionamiento internacional en mercados priorizados, o de alguna normativa diferente por ser un servicio online.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la entidad española, TTTTTTTT S.L. (TTTTTTTTT), prestó a la corporación chilena, Corporación XXXX (XXXX), servicios por gestión de posicionamiento internacional en mercados priorizados. Dichos servicios fueron prestados por TTTTTTTT en España, para un contribuyente de Chile, en forma online.

Al respecto consulta si es necesaria la retención del impuesto adicional del 35% o si aplica alguna normativa diferente por tratarse de un servicio online.

II ANÁLISIS

Como primera cuestión, y atendida la falta de antecedentes, el siguiente Análisis presupone que el denominado servicio de gestión de posicionamiento internacional en mercados priorizados no corresponde a un servicio de publicidad, gravado con IVA conforme el N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), siendo inaplicable en ese caso la exención establecida en el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS (según se explica más adelante, supuesta la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición en Chile)¹.

Precisado lo anterior, y respecto de los pagos efectuados por la Corporación a TTTTTTTT, se debe determinar si tiene aplicación el Convenio actualmente vigente con el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo (Convenio).

Para tal efecto y tratándose de un prestador de servicios que no es una persona física, es necesario considerar las siguientes disposiciones del Convenio: el artículo 1 (Personas Comprendidas); la letra b) del párrafo 3 del artículo 2 (Impuestos Comprendidos); el párrafo 1 del artículo 4 (Residente), el artículo 7 (Beneficios Empresariales) y el artículo 12 (Regalías).

Según establece el artículo 1 del Convenio, este se aplica a las personas que son residentes de uno o de ambos Estados Contratantes. La condición de residente se tiene en la medida que se cumplan los requisitos que exige el artículo 4 del Convenio².

Supuesto que TTTTTTTT sea residente en España para los efectos del Convenio y conforme con el párrafo 1 del artículo 7 del Convenio, los beneficios de una empresa residente en España solamente pueden someterse a imposición en España, a no ser que la empresa realice su actividad en Chile por medio de un establecimiento permanente situado en Chile y se atribuyan esos beneficios a ese establecimiento permanente – en cuyo caso Chile podrá gravar tales beneficios sin límite – o que los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio³.

¹ El N° 7 de la letra E) del artículo 12 de la LIVS declara exentos de IVA los ingresos afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados o utilizados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile. Tal como este Servicio ha reiterado, el propósito del artículo 12, letra E), N° 7, de la LIVS, en lo fundamental, es que los servicios prestados o utilizados en Chile, afectos tanto a IVA como al impuesto adicional del artículo 59 de la LIR, sólo paguen uno de los dos tributos. Ver Oficio N° 2563 de 2021.

² Este Servicio ya se ha pronunciado sobre los elementos que deben concurrir para ser “residente” de un Estado Contratante. Ver Oficios N° 1984 y N° 1522, ambos de 2019

³ Como por ejemplo, rentas provenientes de regalías, caso en el cual Chile podrá gravar con la limitación establecida en el párrafo 2 del artículo 12 del Convenio (a no ser que sea aplicable la norma de reenvío del párrafo 4 del artículo 12, en cuyo caso aplicará el artículo 7 del Convenio). En ese caso, el pago por el suministro de una “experiencia industrial, comercial o científica”, conocido como “know-how”, se comprende dentro de la definición del párrafo 3 del artículo 12, y sujeto por tanto a impuestos en Chile, con tasa que no podrá exceder del 10% del importe bruto en caso de ser beneficiario efectivo de las rentas en conformidad con el Convenio. En relación con el know-how, este Servicio también se ha pronunciado mediante Oficio N° 1815 de 2015.

Precisado lo anterior, en la medida que no se aplique lo establecido en el referido artículo 12, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 7 del Convenio. Al respecto, este Servicio ha interpretado que, para ser calificada una renta como “beneficios de una empresa”, la ganancia debe provenir del ejercicio de una actividad realizada realmente por tal empresa con los recursos humanos y materiales con que debe contar para ser tal⁴.

Por su parte, el párrafo 1 del artículo 7 del Convenio, sobre beneficios empresariales, debe relacionarse con los párrafos 1 y 3 (b) del artículo 5, sobre establecimiento permanente⁵.

En conformidad con las referidas disposiciones, una empresa residente en España tiene un establecimiento permanente en Chile si cumple con lo dispuesto en el párrafo 1 (lugar fijo de negocios) o en la letra (b) del párrafo 3 del artículo 5 (prestación de servicios por empresas) del Convenio.

Respecto a la hipótesis de establecimiento permanente bajo el párrafo 1 del artículo 5 del Convenio⁶, si una empresa tiene un servidor a su disposición y lo opera, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente⁷.

Aun cuando no se configurase la hipótesis de establecimiento permanente bajo el párrafo 1 del artículo 5 del Convenio, puede darse la hipótesis de establecimiento permanente bajo el párrafo 3 (b) del artículo 5 del Convenio, cuando los servicios online son prestados por una empresa de España, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin y tales servicios se presten durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

Atendido lo anterior, en la medida que la entidad TTTTTTTT sea una persona residente (empresa) en España en los términos establecidos en el Convenio, no disponga de un servidor (u otro base fija) en Chile operado por ella para la prestación de los servicios online y estos sean prestados en su totalidad en España, sin haber realizado una actividad en Chile, los pagos efectuados por la Corporación a la entidad TTTTTTTT, por los servicios de gestión de posicionamiento internacional en mercados priorizados, sólo podrían gravarse en España, quedando Chile inhibido de gravar dichos pagos.

De no configurarse un establecimiento permanente en Chile en conformidad con el Convenio, para que la Corporación quede eximida de su obligación de retención, se debe tener presente lo dispuesto en el párrafo decimosegundo del N° 4 del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁴ Oficio N° 191 de 2010.

⁵ Artículo 5 párrafo 1, del Convenio: “A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”

Artículo 5, párrafo 3(b), del Convenio: “La expresión “establecimiento permanente” también incluye: ... la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas físicas o naturales encomendados por la empresa para ese fin en el caso de que esas actividades prosigan en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses;”

⁶ Este Servicio ya ha señalado los requisitos copulativos que deben cumplirse para configurar un establecimiento permanente bajo esta hipótesis, ver Oficio N° 2521 de 2007.

⁷ Conforme a los requisitos que refiere la nota al pie anterior y a los Comentarios de la OCDE al Modelo de Tratado sobre Impuestos a la Renta y al Capital y al Modelo Naciones Unidas.

Conforme a dicha disposición, el beneficiario de la renta o cantidad debe acreditar al agente retenedor, mediante la entrega de un certificado emitido por la autoridad competente de España, su residencia en ese país y declararle en la forma establecida por el Servicio mediante resolución⁸, que al momento de esa declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y que cumple con los requisitos para ser beneficiario de las disposiciones del Convenio respecto de la imposición de tales rentas o cantidades.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) En la medida que no sea aplicable el artículo 12 del Convenio, deberá estarse a lo dispuesto en su artículo 7, conforme al cual, en la medida que TTTTTTTT sea una persona residente en España en los términos del Convenio, no disponga de un servidor (u otra base fija) en Chile operado por ella para la prestación de los servicios online y estos sean prestados en su totalidad en España, sin haber realizado una actividad en Chile, los pagos efectuados por la Corporación a TTTTTTTT por los servicios de gestión de posicionamiento internacional en mercados priorizados, sólo podrían gravarse en España, quedando Chile inhibido de gravar dichos pagos.
- 2) Sin perjuicio de lo anterior, en caso que el servicio, prestado en el exterior y utilizado en Chile, califique como publicidad se encontrará gravado con IVA conforme al N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVA, siendo inaplicable la exención establecida en el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVA, dado lo expuesto en la Conclusión N° 1).

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 629, de 28.02.2022
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales

⁸ Resolución Ex. N° 58 de 2021