

SERVICIOS TRANSFRONTERIZOS Y SU TRATAMIENTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



José Madariaga

Master in Tax Law (LL.M.), International Tax Law,
University of London, Queen Mary, United Kingdom.

Abogado,

Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Profesor Diploma Tributación Internacional,
Universidad de Chile,

Facultad de Economía y Negocios.



ABSTRACT

Los Convenios para evitar la doble imposición que siguen los modelos de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y de la Organización de Naciones Unidas (ONU) tienen variadas disposiciones que tratan sobre servicios transfronterizos. El presente artículo analizará, en dos partes, las distintas disposiciones de los Modelos OCDE y ONU respecto a los servicios transfronterizos, con un especial énfasis en lo que Chile ha acordado al respecto en sus Convenios para evitar la doble imposición. Esta primera parte tratará, en específico, de los servicios considerados como beneficios empresariales y el tratamiento del artículo 14 sobre servicios personales independientes, disposición que se encuentra en el modelo ONU y en varios de los convenios vigentes en Chile.

1.- INTRODUCCIÓN

El tratamiento de servicios transfronterizos en los Convenios para evitar la doble imposición es un tema de alta relevancia que en la actualidad está siendo debatido ampliamente en el contexto de las actualizaciones a los Modelos de convenios OCDE y ONU.

Dentro de las discusiones planteadas se encuentran las diferencias en tratamiento que los modelos entregan respecto de servicios transfronterizos, el cual varía dependiendo del tipo de servicio que se preste, de las características del prestador del servicio o las características del pagador de la renta. Dichas diferencias, tienen su fundamento en diversos principios, los cuales se aplican a lo largo de los modelos de convenio de manera poco consistente. Por ejemplo, respecto de determinadas rentas los modelos de convenios asignan la potestad de gravar al Estado donde los servicios son llevados a cabo (por ejemplo, el caso de artistas y deportistas), lo cual se condice con el principio que un Estado tiene derecho a gravar una renta si la actividad es desarrollada dentro de su territorio.

Por otro lado, respecto de otras rentas sólo se da la posibilidad de gravar al Estado donde se prestan los servicios cuando se cumplen ciertas condiciones o *thresholds* (por ejemplo en el caso de servicios llevados a cabo por empresas, cubiertos por los artículos 5 y 7)¹. Este principio se fundamentaría en que un Estado sólo tiene derecho a gravar una renta cuando el contribuyente que la percibe participa en la vida económica del país, lo cual se cumple cuando sus actividades comerciales se llevan a cabo por un determinado período de tiempo.

La falta de consistencia en el uso de estos principios tanto en los modelos de Convenio como en los convenios vigentes hace que el estudio del tratamiento de los servicios transfronterizos en los Convenios no sea una tarea fácil.

El presente artículo enunciará los diversos tipos de tratamiento que los convenios entregan a los servicios, deteniéndose en el tratamiento de los servicios en los convenios que Chile ha suscrito.

¹ En este caso la potestad de gravar es más amplia ya que el artículo 7 párrafo 1 señala que el Estado donde se encuentre un establecimiento permanente podrá gravar las rentas atribuibles a él, las cuales pueden ser de fuente nacional o extranjera.

2.- SERVICIOS

Los modelos de Convenio no definen lo que se entiende por servicios. El tratamiento que los Convenios contemplan sobre servicios es amplio ya que abarca distintos tipos de servicios dentro del ámbito de aplicación de los diversos artículos que tratan sobre las reglas distributivas de los Convenios (Artículos 6 a 22).

Para efectos de este artículo, nos enfocaremos en los servicios que se encuentran regulados en los artículos 7 (beneficios empresariales) y artículo 14 (servicios personales independientes). Los servicios que se encuentran regulados en otros artículos relativos a servicios, como por ejemplo, los artículos 8 (transporte internacional), artículo 15 (servicios personales dependientes), artículo 16 (directores), artículo 17 (artistas y deportistas) y artículo 19 (funciones públicas), así como también tratamientos especiales en el artículo de regalías, serán tratados en el próximo artículo.²

2.1.- Servicios como beneficios empresariales

2.1.1.- Servicios llevados a cabo por empresas- regla general:

j) Modelo OCDE

De acuerdo al modelo OCDE, las rentas derivadas de la prestación de servicios, en términos generales, serán consideradas como beneficios empresariales conforme a su artículo 7. De esta forma, las utilidades provenientes de servicios llevados a cabo por las empresas residentes de un Estado contratante (incluyendo servicios personales independientes), sólo podrán ser gravadas en el Estado donde se prestan los servicios si dicha empresa tiene un establecimiento permanente en él y hasta el monto de las rentas que le sean atribuibles.

Sin embargo, de acuerdo al párrafo 7 del artículo 7 del modelo OCDE (“regla de prevalencia”), cuando las utilidades comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos del Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del artículo sobre beneficios empresariales. Por tal razón, si determinadas tipos de servicios están regulados por otros artículos del convenio ellos prevalecerán y se les aplicará el tratamiento tributario en ellos contemplados. Esta es la

² Podrían existir situaciones donde incluso el artículo 21 sobre “otras rentas” podría entenderse aplicable, cuando las rentas por servicios no califiquen como rentas de los artículos específicos del Convenio.

situación, por ejemplo, de los servicios personales dependientes (rentas del empleo) o las rentas provenientes del desarrollo de actividades artísticas o deportivas. Asimismo, podría darse el caso que algún Convenio bilateral contemple una definición más amplia, que la habitual, del concepto de regalías, la que podría incluir algún tipo de servicio. Como resultado de la regla de prevalencia, en tal caso, el artículo de regalías se aplicaría en lugar del artículo sobre beneficios empresariales.

Tal como se señaló anteriormente, los servicios generalmente serán considerados como beneficios empresariales. En tal entendido, se hace crucial, para efectos de determinar las potestades tributarias de los Estados contratantes, determinar si la empresa ha configurado un establecimiento permanente para efectos de los convenios en el Estado donde los servicios se han llevado a cabo.

El modelo OCDE no contempla una hipótesis especial dentro de su artículo 5 “establecimiento permanente”, para la configuración de un establecimiento permanente en relación con la prestación de servicios, a excepción de las actividades de construcción, la cual está regulada en el párrafo 3 de su artículo 5.

Por tal motivo, al determinar si una empresa que está prestando un servicio transfronterizo ha configurado un establecimiento permanente se tendrán que seguir los criterios generales del artículo 5. Dichos criterios son los contemplados en el párrafo 1, párrafo 3 y párrafo 5 del artículo 5.

El párrafo 1 contempla la “regla básica”, por medio de la cual se considera a un establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios mediante el cual las actividades de la empresa son total o parcialmente llevadas a cabo.³ El párrafo 3, por su parte, trata sobre actividades de construcción y el párrafo 5 trata sobre establecimiento permanente- agente dependiente.

El modelo OCDE, sin embargo, cuenta desde el año 2008 con una disposición alternativa en sus comentarios al artículo 5, la cual se enfoca específicamente en servicios.

³ Las condiciones de la regla básica del párrafo 1 del artículo 5 son explicadas en detalle por los comentarios al modelo OCDE y recogidas por la jurisprudencia administrativa del S.I.I, por ejemplo en su oficio 2890 de 2005. Tales condiciones son esencialmente que : exista un lugar de negocios, que el lugar debe ser “fijo”, esto es, debe estar establecido en un lugar específico con un cierto grado de permanencia; y el negocio de la empresa debe ser llevado a cabo a través de este lugar de negocios por su personal.

Disposición alternativa OCDE- EP Servicios 2008

La versión 2008 de los comentarios al artículo 5 del modelo OCDE propone una disposición que los países en sus negociaciones bilaterales pueden incluir en sus convenios, con el fin de entregar mayores potestades de gravar al Estado donde los servicios son prestados.⁴

Esta disposición es un reconocimiento al hecho que algunos países desean retener sus potestades de gravar respecto de las rentas provenientes de servicios que se desarrollan en su país, en circunstancias en que el contribuyente no reúne las condiciones para tener un establecimiento permanente de acuerdo a las reglas generales del artículo 5.⁵

La disposición alternativa señala:

“No obstante lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado contratante preste servicios en el otro Estado contratante

a) a través de una persona física que permanece en ese otro Estado durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y más del 50 por ciento de los ingresos brutos imputables al ejercicio de la actividad de la empresa durante ese período o períodos procedan de los servicios prestados en ese otro Estado a través de esa persona física, o

b) durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios

las actividades desarrolladas en ese otro Estado en la prestación de los servicios se considerarán desarrolladas a través de un establecimiento permanente de la empresa situada en ese otro Estado, a menos que los servicios prestados se limiten a los mencionados en el apartado 4, y que, de haber sido realizados por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. A los efectos de este apartado, los servicios prestados por una persona física en nombre de una empresa no se considerarán prestados por otra empresa a

⁴ Entre los párrafos 42.11 a 42.48 los comentarios al artículo 5 del Modelo OCDE tratan sobre tributación de servicios.

⁵ Citar párrafo 42.15 al artículo 5 Modelo OCDE.

través de dicha persona física a menos que esa otra empresa supervise, dirija o controle el modo en que la persona física presta sus servicios.”⁶

De esta manera, la disposición alternativa del modelo OCDE se aplica en dos circunstancias, las cuales de cumplirse configuran un establecimiento permanente en el Estado donde se prestan los servicios:

- Los servicios son prestados en un Estado por una persona natural que está presente en dicho Estado por 183 días y se cumple con un “test” de ingresos brutos, o
- Los servicios son prestados en el Estado de la fuente por uno o más personas naturales que están presentes y desarrollan servicios en ese Estado por más de 183 días en el mismo proyecto o en proyectos conectados.

Si cualquiera de los criterios antes enunciados se cumple, la empresa se presume que configura un establecimiento permanente en el Estado donde los servicios son llevados a cabo, a menos que los servicios se limiten a actividades preparatorias o auxiliares.⁷

Para el caso del subpárrafo b) antes citado, sin embargo, la disposición alternativa contiene otra restricción. Dicha norma señala que cuando los servicios son llevados a cabo por personas naturales a nombre de la empresa, únicamente se considerarán prestados por otra empresa si dicha persona física desarrolla su trabajo bajo la supervisión, dirección o control de esta última empresa. Los comentarios al modelo OCDE dan un ejemplo de esta excepción señalando que cuando una sociedad que ha contratado la prestación de servicios con terceros, preste dichos servicios a través de

⁶ Para ver una crítica a la disposición alternativa OCDE sobre establecimiento-servicios, ver “2008 OECD Model: Changes to the Commentary on Article 5 Regarding the Treatment of Services: More Choices Less Clarity” Carol A. Dunahoo and Gary D. Sprague.

⁷ Actividades preparatorias o auxiliares conforme a lo establecido por el párrafo 4 del artículo 5 del Modelo OCDE. Esta disposición considera como auxiliares o preparatorias a las siguientes actividades: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

empleados de una empresa distinta (por ej. una empresa de servicios externalizados), los servicios prestados a través de dichos empleados no se considerarán para efectos de aplicar el subpárrafo b) a la sociedad que celebró el contrato de prestación de servicios con dichas terceras partes.⁸

ii) Modelo ONU

En el Modelo de ONU, la prestación de servicios llevados a cabo por una empresa de un Estado contratante podrá configurar un establecimiento permanente cuando el contribuyente tenga un establecimiento permanente en el otro Estado de acuerdo a las reglas generales del párrafo 1 del artículo 5 “regla básica”, párrafo 3 a) actividades de construcción y 5 establecimiento permanente-agente dependiente.

Además, a diferencia del modelo OCDE, el modelo ONU contempla en su articulado una hipótesis específica en cuanto a servicios, la cual es más amplia que la disposición alternativa recientemente incluida en los comentarios al Modelo OCDE.

El párrafo 3 b) del artículo 5 el Modelo ONU señala:

“La expresión “establecimiento permanente” comprenderá asimismo:

...b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses.”

Como resultado de esta disposición, la mera provisión de servicios en un Estado configurará un establecimiento permanente en él, aun si la empresa no tiene un lugar fijo de negocios en ese Estado para ejecutar sus negocios como lo requiere el párrafo 1 del artículo 5.⁹

Actualmente el comité de expertos de ONU que está a cargo de la actualización del modelo ONU, está llevando a cabo una revisión de su artículo 5, con especial atención a su disposición sobre servicios. El subcomité constituido para efectos de la actualización del artículo 5 y sus comentarios, ha recomendado seguir al modelo OCDE y, por lo tanto, proceder a derogar el artículo 14 sobre servicios personales

⁸ Ver párrafo 42.43 comentarios al artículo 5 modelo OCDE.

⁹ Ver párrafos 9-15 del comentario al artículo 5 modelo ONU.

independientes, incluyendo, consecuentemente todo tipo de servicios dentro del ámbito de aplicación del artículo 5 y 7 (establecimiento permanente- beneficios empresariales). Sin embargo, el comité de expertos de ONU en su reunión del año 2010 no llegó a acuerdo en esta materia, por lo que artículo 14 seguirá vigente en el modelo ONU y sólo se dará una opción a los Estados que lo deseen de no considerar este artículo en sus Convenios, incluyendo, por lo tanto, sus provisiones dentro del artículo 5.

iii) Convenios Chilenos

Los Convenios en Chile en materia de servicios siguen los modelos de convenios pero con importantes matices. En general, los servicios llevados a cabo por empresas serán considerados como beneficios empresariales y por lo tanto sólo serán gravados en el Estado donde los servicios son prestados si la empresa configura un establecimiento permanente en él de acuerdo a los criterios fijados por el artículo 5 del Convenio respectivo.

Con prescindencia de si se determina que existe un establecimiento permanente de acuerdo a la definición del párrafo 1 del artículo 5, los Convenios vigentes en Chile en el párrafo 3 del mismo artículo contemplan casos donde se configura un establecimiento permanente tomando en consideración el transcurso del tiempo por el que se extienden determinados servicios en el país.

La disposición contemplada en los Convenios vigentes en Chile es distinta a la redacción que para tales efectos se incluyen en los modelos de Convenio de OCDE y ONU.

En los Convenios vigentes en Chile la redacción de la letra b) (servicios llevados a cabo por empresas) del párrafo 3 del artículo 5 varía ligeramente sin alterar significativamente el sentido de la norma. En términos generales dicha norma señala:

“3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:

...b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, en el caso de que tales actividades

prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.”¹⁰

Esta disposición se refiere a las actividades desarrolladas por una empresa que presta servicios en general, como giro o actividad de la empresa. Esto significa, por una parte, que el plazo se contaría por el período de prestación de los servicios o actividades, sin tomar en cuenta el o los contratos o proyectos a que corresponden (los cuales pueden estar relacionados o ser totalmente independientes); y, por otra parte, que el plazo de prestación de los servicios es independiente del tiempo que el personal que los lleva a cabo está presente en el Estado. De esta forma, cuando el personal permanece en el país por un período de tiempo inferior a 183 días no se interrumpiría el plazo en la medida que la actividad empresarial siga desarrollándose en él.

De esta forma, una diferencia importante que tienen los Convenios Chilenos con el Modelo ONU, es que ellos no exigen que los servicios sean llevados a cabo en el mismo proyecto o en proyectos conexos, para el cómputo del período de tiempo por el cual las actividades han proseguido en el país.

Asimismo, los Convenios Chilenos contemplan en el artículo 5 una disposición que tiene por objeto evitar el abuso que se puede presentar en el caso que empresas relacionadas dividan sus contratos de manera tal que cada uno de éstos comprenda un período de duración inferior al plazo establecido en el párrafo 3 y cada contrato sea llevado a cabo por empresas del mismo grupo. Tal norma se encuentra en el Convenio con el Reino Unido en el intercambio de notas, con referencia al párrafo 3 del artículo 5, en el Convenio con Francia en el Protocolo con referencia a los artículos 5 y 7 y en el Convenio con Irlanda en su protocolo con referencia al párrafo 3 del Artículo 5.

El Convenio suscrito con Australia contempla una situación particular de configuración de establecimiento permanente respecto de actividades en la exploración o explotación de recursos naturales por parte de una empresa de un Estado situados en el otro Estado contratante. Se señala que se configurará un establecimiento permanente cuando tales actividades se extiendan por un período o períodos que en total excedan 90 días dentro de un período cualquiera de doce meses. Asimismo, se contempla otra hipótesis de configuración de establecimiento permanente respecto de actividades donde se opere equipo “grande o valioso” en ese otro Estado por un período o períodos que en total excedan 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses.

¹⁰ En la letra b) del párrafo 3 del artículo 5 de los Convenios con Polonia, Noruega y Ecuador se contempla un plazo de seis meses en vez del consignado de 183 días.

Otra particularidad en los Convenio Chilenos se puede encontrar en el Convenio con EE.UU en el cual se clarifica expresamente que las personas a través de las cuales se está prestando el servicio en un Estado contratante, para efectos del cómputo de los 183 días, deben estar presentes y prestando el servicio por ese período de tiempo en dicho Estado.

2.1.2.- Servicios en los Convenios Chilenos llevados a cabo por personas naturales- establecimiento permanente

En los Convenios con España, Francia, Reino Unido, Irlanda y Malasia se incorpora otra situación que configura un establecimiento permanente, la cual se encuentra incluida en la letra c), párrafo 3 del artículo 5 de tales Convenios. Dicha disposición señala que la expresión establecimiento permanente 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.

En los mencionados Convenios no existe artículo 14 sobre servicios personales independientes ya que dicha disposición se entiende cubierta por el artículo 5.

El Convenio con Nueva Zelanda contiene en el párrafo 5 de su artículo 5 el tratamiento general sobre servicios tanto para personas naturales como jurídicas. Asimismo el Convenio con Nueva Zelanda incluye una disposición especial en su párrafo 4, por medio de la cual se considera que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante si, por más de seis meses, utiliza equipo o maquinaria substancial por, para o bajo contrato con la empresa en tal Estado.

En el caso del Convenio con Brasil la prestación de servicios personales de carácter independiente prestados tanto por empresas como por personas naturales está tratada en su artículo 14, lo cual veremos en detalle más adelante.

2.1.3.- Construcción

i) Modelo OCDE

Respecto de las actividades de construcción el modelo OCDE contempla una subclase de establecimiento permanente para cualquier actividad empresarial conectada con una obra o proyecto de construcción o instalación.

El modelo OCDE contempla que una obra o proyecto de construcción o instalación es un establecimiento permanente solamente si dura más de 12 meses, en la medida que cumpla con las condiciones ya enunciadas de la regla básica de un establecimiento permanente de acuerdo al párrafo 1 del artículo 5.

En los comentarios al modelo OCDE se clarifica que la expresión “una obra o proyecto de construcción o instalación” comprende la construcción o planificación de obras de ingeniería en general (por ejemplo, edificios, caminos, puentes, canales), la instalación o montaje de maquinaria o equipos, y la mantención y restauración en general de esas obras o equipos.¹¹

Los mismos comentarios señalan que una obra existe desde la fecha en que el contratista comienza su actividad, estando incluidos en ella los trabajos preparatorios realizados en el país donde debe levantarse la construcción. Por regla general la obra continúa existiendo hasta que los trabajos se terminan o se abandonan definitivamente, de tal manera que no puede considerarse que una obra haya terminado cuando los trabajos se interrumpen temporalmente o estacionalmente. En efecto, las interrupciones estacionales, que incluyen aquellas producidas por mal tiempo o por otra causa, deben entrar en el cálculo de la duración de la obra. Así también deben entrar en el cálculo las interrupciones temporales, las que pueden ser motivadas, entre otras razones, por falta de materiales o dificultades con la mano de obra.

ii) Modelo ONU

De acuerdo al artículo 5 párrafo 3 letra a) del Modelo ONU se reduce el período para calificar como establecimiento permanente de construcción a seis meses. Las actividades de supervisión en un sitio de construcción o en proyectos de construcción, montaje o instalación también constituyen un establecimiento permanente si continúan por un período de más de seis meses.

La justificación del plazo de 6 meses se encuentra en el comentario al artículo 5 del modelo ONU, el cual señala que la intención sería fomentar el comercio y el desarrollo internacionales, alentando a las empresas mercantiles de un Estado contratante a iniciar operaciones preparatorias o auxiliares en el otro Estado contratante, sin quedar inmediatamente sometidas a tributaciones en él, a fin de facilitar una participación más permanente y duradera en una etapa ulterior.¹²

¹¹ Párrafo 17 del Comentario al artículo 5 del modelo OCDE.

¹² Párrafo 10 del comentario al artículo 5 del Modelo ONU.

iii) Convenios Chilenos

Los Convenios chilenos enumeran las actividades y siguen el plazo contemplado en el modelo ONU con respecto a actividades de construcción.¹³

Como particularidad los Convenios Chilenos consideran, respecto del cómputo de los requisitos temporales en construcción, una disposición que tiene por objeto evitar el abuso que se puede presentar en el caso que empresas relacionadas dividan sus contratos de manera tal que cada uno de éstos comprenda un período de duración inferior al plazo establecido de seis meses y cada contrato sea llevado a cabo por empresas del mismo grupo. Este tipo de disposición es recomendada por los comentarios al artículo 5 del modelo OCDE.¹⁴

2.1.4.- Establecimiento Permanente-Seguros

i) Modelo OCDE

Conforme a la definición de la expresión “establecimiento permanente”, una compañía de seguros de un Estado puede someterse a imposición en el otro Estado por sus operaciones de seguro si tiene un lugar fijo de negocios en el sentido del párrafo 1 del artículo 5, o si realiza sus actividades mediante una persona en las condiciones del párrafo 5 (agente dependiente).

Sin embargo, los comentarios al modelo OCDE reconocen que, dado que las agencias de compañías de seguros extranjeras no siempre responden a uno u otro de estos dos supuestos, puede ocurrir que dichas compañías realicen actividades a gran escala en un Estado sin que se sometan a imposición en ese Estado por las utilidades generadas por tales actividades. Como resultado de esto, varios convenios suscritos por países miembros de la OCDE contienen una disposición conforme a la cual se considera que

¹³ En el convenio suscrito con EE.UU se consideran dentro del párrafo relativo a las actividades de construcción las actividades de exploración de recursos naturales no terrestres.

¹⁴ El párrafo 18 del comentario al artículo 5 da cuenta de la problemática de la división de contratos y señala que las partes en un convenio pueden solucionar bilateralmente este tema. Los comentarios señalan: “El umbral de los doce meses ha dado lugar a abusos; en ocasiones, las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que operan en la plataforma continental o están dedicados a actividades relacionadas con la prospección o la explotación de la citada plataforma) fraccionan los contratos en varias partes, cada una con una duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al mismo grupo. Además de la posibilidad de aplicar en tales casos, según las circunstancias, las medidas legislativas o judiciales antielusión, los países afectados por estas prácticas pueden adoptar soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales.”

las compañías de seguros de un Estado tienen un establecimiento permanente en el otro si cobran primas en ese otro Estado por medio de un agente establecido allí, distinto de un agente que ya tenga la condición de establecimiento permanente en virtud del párrafo 5 o aseguran riesgos situados en ese territorio por medio de él.

La OCDE, en reconocimiento de la mencionada situación, deja abierto para sus países miembros el contemplar este tipo de disposición, señalando que la decisión de incluirla en un Convenio dependerá de la situación jurídica y fáctica existente en los Estados contratantes.¹⁵

ii) Modelo ONU

Sin perjuicio de las situaciones contempladas en el artículo 5 y que dan lugar a un establecimiento permanente, el modelo ONU contempla una norma de carácter especial, por medio de la cual se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado contratante también puede tener un establecimiento permanente en el otro, cuando se verifican ciertas condiciones. La norma señala lo siguiente:

“Sin embargo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.”

De esta forma, de acuerdo al modelo ONU se entenderá, salvo en el caso de los reaseguros, que una empresa aseguradora residente de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado, cuando tal empresa incurra en cualquiera de las situaciones descritas en la norma.

En relación con la interpretación de esta disposición, cabe señalar que ella exige, para que se constituya un establecimiento permanente, que la empresa recaude primas en el territorio del otro Estado Contratante o asegure riesgos en éste y que, además, desarrolle alguna de esas actividades por medio de un representante distinto de un agente independiente. El empleado o representante que recauda o asegura tiene que realizar una actividad en el país, pero no es necesario que resida en él, ni que tenga alguna facultad para concluir contratos en nombre de la empresa aseguradora. Es suficiente que esté presente o haya estado presente en el país para concluir la transacción o recaudar la prima de seguro.

¹⁵ Párrafo 39 del comentario al artículo 5 modelo OCDE

iii) Convenios Chilenos

En varios convenios Chilenos se ha incluido la norma de establecimiento permanente para actividades de seguros del modelo ONU. Estos convenios son: Polonia, Perú, Ecuador, Noruega, México, Canadá, Reino Unido, Croacia, Portugal y Malasia. De esta forma, el ámbito de aplicación de dicha norma debería ser la misma que la contemplada en los comentarios al modelo ONU.

Casos especiales en los Convenios con Irlanda, Paraguay, Nueva Zelanda, Australia y EE.UU.

Irlanda. En el caso del Convenio con Irlanda, el párrafo 6 del artículo 5 sólo incluye una de las situaciones expuestas más arriba, esto es que se considerará que una empresa aseguradora extranjera tiene un establecimiento permanente en el país si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.

Paraguay. En el Convenio con Paraguay existe una norma especial, por medio de la cual, los reaseguros se incluyen dentro de su ámbito de aplicación y se establecen límites máximos de aplicación de impuesto sobre dichas actividades en el Estado donde se constituyó el establecimiento permanente (3% sobre reaseguros y 20% sobre seguros).

Nueva Zelanda. En el Convenio con Nueva Zelanda se incorpora en su protocolo, con referencia al artículo 7, una disposición por medio de la cual se establece que las rentas, primas o beneficios de cualquier clase de seguros pueden someterse a imposición de acuerdo con la legislación de uno u otro de los Estados Contratantes. Por lo tanto, el Estado de la fuente de tales rentas tendrá derecho a gravarlas de acuerdo a su legislación interna, no siendo relevante para tales efectos, el hecho de configurarse o no un establecimiento permanente en él.

EE.UU. Se contempla una regla especial con relación a los pagos por primas de seguros y reaseguros efectuados a aseguradoras extranjeras. Respecto de tales pagos, el Convenio establece que EE.UU. podrá seguir aplicando su impuesto indirecto sobre primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras, mientras que Chile podrá, asimismo, seguir gravando tales pagos, de acuerdo a su legislación interna. La disposición, sin embargo, establece un límite en la imposición en el Estado desde donde se efectúa el pago, indicando que el impuesto no podrá exceder de 2 por ciento del importe bruto de las primas en caso de pólizas de reaseguros y de 5 por ciento del importe bruto de las primas en el caso de cualquier otro tipo de pólizas de seguro

Australia: El Estado desde donde se pagan las pólizas de seguros tendrá derecho a seguir gravándolas, sin embargo se limita el impuesto a aplicar, cuando no existe establecimiento permanente, a 5 por ciento del monto bruto de la prima en el caso de pólizas de reaseguros y 10 por ciento del monto bruto de las primas en el caso de todas las demás pólizas de seguro.

Otro elemento importante de la política de Chile respecto a la tributación de actividades de seguros, se expresa en la reserva que Chile ha efectuado al artículo 7 del modelo OCDE. La reseña señala: “Australia, Chile y Nueva Zelandia se reservan el derecho a introducir una disposición que les permita aplicar su derecho interno a la tributación de las rentas de cualquier clase de seguro.”¹⁶

3.- ARTÍCULO 14 – SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES.

i) Modelo OCDE

En el año 2000 el artículo 14 sobre servicios personales independientes fue eliminado del modelo OCDE. De esta forma los servicios personales independientes y los ingresos profesionales pasaron a estar comprendidos bajo el artículo 7 del Modelo OCDE como beneficios empresariales. Con el fin de clarificar que el tratamiento de tales servicios corresponde al artículo 7, el Modelo OCDE incluyó en su artículo 3 “definiciones”, las definiciones de los términos “empresa” y “negocios”.¹⁷

ii) Modelo ONU

Por medio del artículo 14 del modelo ONU se establece un derecho exclusivo de imposición a favor del Estado de residencia de la persona prestadora del servicio, salvo en el caso que esta desarrolle sus actividades en el otro Estado contratante por medio de una base fija o permanezca en él por un período o períodos que sumen o excedan de 183 días dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

De esta forma, en el caso que la persona que desarrolla servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente permanezca en un Estado por 183 días o más, o desarrolle su actividad por medio de una base fija situada en él, dicha persona será

¹⁶ Párrafo 75 del comentario al artículo 7 del Modelo OCDE.

¹⁷ El actual texto del Modelo OCDE en su artículo 3 señala: c) el término “empresa” se aplica al ejercicio de toda actividad o negocio; h) la expresión “actividad” o el término “negocio” incluyen el ejercicio de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

gravada en tal Estado por todas las rentas que perciba por tales actividades desde el primer día de su permanencia.

En relación con la expresión “base fija”, pese a que esta no se encuentra expresamente definida en el Convenio, los comentarios al modelo ONU señalan que debe entenderse que se asimila, en cuanto a su configuración, a la expresión “establecimiento permanente”.¹⁸

Asimismo, existe el requisito que el residente “disponga regularmente” de una base fija para el desempeño de sus actividades. En este sentido, la doctrina ha entendido que se debe entender que no es necesario, para determinar que una persona dispone regularmente de una base fija, que dicha persona utilice permanentemente la base fija, sino que sólo basta que ella se encuentre disponible regularmente para él. Por ejemplo, un residente de un Estado contratante, socio de un estudio de abogados que tiene oficinas en el otro Estado contratante, sería considerado que tiene una base fija regularmente disponible para él en el otro Estado, sin importar cuán frecuentemente él desarrolla su negocio en el otro Estado. Por otro lado, una persona natural que no tiene una oficina en el otro Estado y ocasionalmente arrienda una habitación de hotel que le sirve como oficina temporal no sería considerada tener una base fija regularmente disponible para él.

En cuanto al plazo de 183 días previsto, los comentarios al modelo ONU clarifican que la permanencia de la persona prestadora del servicio, se cuenta desde la fecha de ingreso de la persona al país, de acuerdo con un criterio de presencia física en el mismo; y por lo tanto, sin tomar en cuenta los días que la actividad efectivamente se desarrolla, es decir, contando los días hábiles y no hábiles, el período de vacaciones y también el período necesario para establecerse y para abandonar el país.

Cabe consignar que el artículo 14 tiene variados problemas de interpretación que han sido ampliamente discutidos en el marco del comité de expertos de ONU. Los principales problemas que se han reconocido son relativos al ámbito de aplicación de la norma, ya que la disposición hace referencia a “residentes”, lo cual puede incluir tanto a personas naturales como personas jurídicas. Asimismo, no existe consenso entre los países que utilizan este modelo respecto de la base sobre la cual se aplican las potestades de gravar, esto es, si el impuesto se debe calcular sobre una base bruta o si se deben permitir deducción de gastos.

Aunque esto está clarificado, de cierta medida, en los comentarios al artículo 14 del modelo ONU, donde se da a entender que el artículo 14 sólo es aplicable para personas

¹⁸ Ver párrafo 10 al Comentario al artículo 14 del Modelo ONU.

naturales y la deducción de gastos debe ser permitida, al igual como se permite en relación con los beneficios empresariales obtenidos por establecimientos permanentes bajo el artículo 7 de los Convenios, no existe consenso en la materia y es probable que problemas de interpretación de esta norma puedan existir en los convenios bilaterales que la han tomado como modelo.

iii) Convenios Chilenos

Con exclusión de las situaciones especiales de México, Canadá, Perú, Brasil¹⁹ que serán tratadas más adelante y a pequeñas diferencias en su redacción que no afectan el fondo de la norma, el artículo 14 de los Convenios chilenos sigue la misma redacción que el modelo ONU pero con una importante diferencia. Los Convenios Chilenos clarifican expresamente que el ámbito de aplicación del artículo 14 se refiere únicamente a personas naturales.²⁰

El texto que generalmente se incluye en los Convenios chilenos es el siguiente:

“1. Las rentas que una persona natural residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, excepto en las circunstancias siguientes en que dichas rentas podrán también ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:

(a) cuando dicha persona natural tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado Contratante la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base fija;

(b) cuando dicha persona natural permanezca en el otro Estado Contratante por un período o períodos que en total suman o excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en este otro Estado.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o

¹⁹ El Convenio con Malasia tiene una disposición específica sobre rentas por servicios técnicos, el que se tratará en el próximo artículo.

²⁰ Las excepciones son el Convenio suscrito con EE.UU y con Brasil, los cuales utilizan el término residente.

pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, y contadores”.

Toda vez que la disposición del artículo 14 utilizada en los Convenio Chilenos sigue en términos generales a la del modelo ONU, cabría entender que los comentarios a tal modelo podrían ser relevantes para la aplicación de la norma de los Convenios Chilenos.

Casos especiales en los Convenios con Perú, México y Canadá en la tributación de Servicios Personales Independientes en el Artículo 14

En el caso de los Convenios con Perú, México y Canadá, el artículo 14 sólo hace referencia a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevados a cabo por personas naturales en el otro Estado contratante. De esta forma, si tales actividades son prestadas por la persona natural en su Estado de residencia o en un tercer Estado, siendo éste pagado desde Chile, la norma del artículo 14 no sería aplicable. De acuerdo al Oficio 3489 de 2009 tales rentas no se encuentran cubiertas en ninguno de los artículos por lo que cabría aplicar el artículo 21 “otras rentas”, el cual otorga derecho a gravar al Estado de la fuente de las rentas.

Convenio con Perú: La prestación de servicios personales llevados a cabo en el otro Estado contratante por personas naturales se encuentra regulada en el Convenio con Perú en su artículo 14 “Servicios Personales Independientes”. Esta norma establece lo siguiente: el Estado donde son prestados los servicios tendrá derecho a gravar de acuerdo a su legislación interna las rentas que se obtienen por tal prestación en el caso que la persona natural que los realiza tenga una base fija por medio de la cual desempeña los servicios o cuando haya permanecido en tal Estado por un período que sume o exceda de 183 días.

No obstante lo anterior, el artículo 14 establece que en el caso de que el prestador del servicio no tenga base fija ni permanezca por un período que sume o exceda de 183 días en el Estado donde lleva a cabo los servicios, tal Estado de todas formas podrá gravar las rentas de aquellos servicios pero con un límite del 10% del importe bruto percibido.

Convenio con México: La prestación de servicios personales independientes llevados a cabo por personas naturales en el otro Estado contratante se encuentra regulada en el Convenio con México en su artículo 14, el cual dispone lo siguiente:

Por medio de esta disposición se establece que el Estado contratante donde se llevan a cabo los servicios podrá gravar las rentas obtenidas por una persona natural residente del otro Estado contratante pero con un límite del 10% del importe bruto percibido.

Sin perjuicio de lo anterior, la norma señala que en el caso que la persona natural disponga de una base fija en el Estado donde presta los servicios, a efectos de llevar a cabo sus actividades, tal Estado podrá gravar las rentas de ésta de acuerdo a su legislación interna, en la medida que ellas puedan ser atribuibles a la citada base fija.

De esta forma, conforme a las normas contempladas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, si la persona natural residente en México tiene una base fija en Chile, tal persona será gravada en el país por todas las rentas que perciba de actividades desarrolladas a través de dicha base fija, desde el primer día en que éstas actividades comenzaron a desarrollarse. Ahora bien, si la persona natural no tiene base fija en el país, Chile tendría derecho a gravar las rentas con un impuesto que no puede exceder del 10% del importe bruto percibido por los servicios prestados.

Convenio con Canadá: El Convenio con Canadá regula la prestación de servicios personales independientes llevados a cabo por personas naturales a través de su artículo 14 “Servicios Personales Independientes”. El texto de tal norma fue modificado, en virtud de la aplicación de la “Cláusula de Nación más favorecida” contemplada en el Protocolo del Convenio, situación que fue explicada a través de la Circular N° 33 del 30 de junio del año 2005.

El tratamiento tributario de las rentas provenientes de servicios profesionales independientes, a contar del 1 de enero de 2004, es el contemplado en la Circular N° 33 del año 2005.

De esta forma, de acuerdo a la Circular N° 33, el tratamiento tributario para las rentas por prestación de servicios llevado a cabo por personas naturales residentes en Canadá que desarrollan estos servicios en Chile sería el siguiente:

- en el caso que el prestador del servicio tenga una base fija por medio de la cual desarrolla el servicio, las rentas por tales servicios podrán ser gravadas en el país, de acuerdo con su legislación interna, esto es, con la tasa del impuesto adicional pertinente sin límite.
- en el caso que el prestador del servicio no tenga una base fija pero permanezca en el país por 183 días o más, éste podrá ser gravado en el país de acuerdo a su legislación interna, pero con una tasa límite del impuesto adicional del 10% del monto bruto percibido por dicho servicio.
- en el caso que el prestador del servicio no tenga base fija ni permanezca en el país por 183 días o más, sólo el Estado de residencia del prestador tendrá derecho a gravar las rentas percibidas por tal servicio.

Tributación de Servicios Personales Independientes en el Convenio con Brasil²¹

Este Convenio tiene características especiales en relación con el tratamiento de los servicios personales independientes prestados tanto por empresas como por personas naturales. Específicamente, estos servicios están regulados en su artículo 14, el cual establece como principio general que el Estado de residencia de la persona prestadora del servicio independiente tendrá un derecho exclusivo para gravar las rentas obtenidas en relación a tal actividad. Sin embargo, el mismo párrafo 1 del artículo 14 establece una excepción a esta regla general, señalando que de producirse cualquiera de las circunstancias establecidas en tal párrafo, el otro Estado contratante también tendrá derecho a gravar las mencionadas rentas.

El párrafo 1 del artículo 14 señala:

“1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes de naturaleza análoga sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que:

(a) las remuneraciones por tales servicios o actividades sean pagadas por un residente del otro Estado Contratante o sean soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que estén situados en ese otro Estado; o

(b) dicha persona, sus empleados u otras personas encargados por ella permanezcan o las actividades prosigan en el otro Estado Contratante por un período o períodos que, en total, suman o excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por esa persona en este otro Estado; o

(c) tales servicios o actividades sean prestados en el otro Estado Contratante y el beneficiario dispone, de manera habitual, en ese otro Estado de una base fija para el ejercicio de sus actividades, pero sólo en la medida en que tales rentas sean imputables a esa base fija.”

Lo primero que cabe consignar es que el párrafo 1 del artículo 14 del Convenio trata sobre *“las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante”*, por lo que aplicando el artículo 4 del Convenio relativo a *“Residente”*, en concordancia con lo dispuesto en la letra d) del artículo 3 relativo a *“Definiciones Generales”*, tal disposición sería aplicable a las prestaciones de servicios independientes desarrolladas tanto por personas naturales como jurídicas.

²¹ Ver Oficio 3396 de 2007 sobre servicios en el Convenio con Brasil.

Asimismo, es importante mencionar que la enumeración contemplada en el párrafo 1 del artículo 14 no es de carácter copulativo, por lo que de producirse cualquiera de las circunstancias ahí previstas, la potestad exclusiva de gravar que posee el Estado de la residencia del prestador del servicio se vería modificada y el otro Estado contratante también tendría la potestad de gravar las rentas provenientes de la prestación de servicios de carácter independiente, sin límite, de acuerdo a su legislación interna.

En cuanto a las circunstancias enunciadas en el párrafo 1 del artículo 14 se puede señalar lo siguiente:

La letra a) contempla en su texto dos situaciones diversas. La primera se produce cuando los pagos son soportados por un residente de un Estado contratante para remunerar servicios prestados por un residente del otro Estado contratante y la segunda se produce cuando los pagos son efectuados por un establecimiento permanente o por una base fija situada en un Estado contratante por servicios prestados por un residente del otro Estado contratante.

En otras palabras, si los pagos por concepto de servicios que efectúa un residente de un Estado contratante, un establecimiento permanente o una base fija situada en él a un residente del otro Estado contratante están vinculados a sus actividades comerciales y aquellos son considerados como un gasto deducible, el Estado de la fuente de los pagos tendría derecho a gravar la renta que se genera por la prestación de tales servicios, de acuerdo a su legislación interna.

Por su parte la letra b) dice relación con el hecho que el prestador del servicio residente de un Estado contratante, por si mismo o a través de empleados, permanezca o sus actividades se prolonguen en el otro Estado contratante por un período o períodos que en total sumen o excedan 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses. En el caso que tal circunstancia se cumpla, el Estado donde se prestó el servicio tendría derecho a gravar la renta del prestador pero sólo en aquella proporción que diga relación con la actividad desempeñada por esa persona en tal Estado.

Respecto al cómputo del plazo no sería de relevancia el hecho que el personal que lleve a cabo la prestación esté efectivamente presente en el Estado donde se desarrolla la actividad sino que bastaría que el servicio se prolongue en tal Estado por el período de tiempo antes señalado.

Respecto a la letra c), esta disposición señala que si el residente de un Estado contratante presta servicios independientes en el otro Estado, de manera habitual, por medio de una base fija ubicada en él, este último Estado podrá gravarlo pero sólo hasta el monto de la renta atribuible a tal base fija.

En resumen, sólo en el caso que no se de ninguna de las circunstancias enunciadas en el párrafo 1 del artículo 14, el Estado de residencia de la persona que presta servicios profesionales u otras actividades independientes de naturaleza análoga tendría el derecho exclusivo de gravar las rentas provenientes de tales actividades, en el caso inverso, el otro Estado contratante también tendría derecho a gravar tales rentas.²²

²² En el próximo artículo se analizará el tratamiento de los pagos por servicios y asistencia técnica en el Convenio con Brasil, el cual cuenta con reglas especiales.