

**XV DIRECCION REGIONAL
SANTIAGO ORIENTE
DEPARTAMENTO JURIDICO**

ORD. N° __28__

MAT.: Consulta sobre aplicación Convenios de Doble Tributación a operaciones que describe.

Cont.: XXXXX SPA RUT N° yyyyyy

PROVIDENCIA, 27 Enero 2011.

**DE : SRA. ZOILA ORELLANA GONZÁLEZ
DIRECTOR REGIONAL (S)**

**A : SR. ZZZZZ
XXXXX SPA**

En atención a su consulta de referencia, relativa al tratamiento tributario de servicios de publicidad prestados por proveedores extranjeros domiciliados en España, México y Estados Unidos de Norteamérica, a la luz de los Convenios para Evitar la Doble Tributación suscritos con los referidos estados, cumpla con informar a usted lo que sigue:

I ANTECEDENTES

De acuerdo a lo expuesto en su presentación, así como lo expresado verbalmente en reunión, XXXXX SPA (en adelante, XXXXXX) es una empresa dedicada al rubro de la publicidad a través de Internet. El modelo de negocios que llevan a cabo consiste en que distintas empresas de los más diversos rubros, (“anunciantes”) contratan a XXXXX para efectos de que ésta, por intermedio de terceros (“usuarios”) les hagan publicidad a través de Internet.

Por su parte, XXXXX contacta a dichos usuarios, que son dueños de sitios en Internet, para que en sus respectivas páginas web hagan publicidad a través de distintas modalidades y herramientas a los anunciantes contratantes.

La remuneración por los servicios, tanto para XXXXX en su carácter de intermediario como para los usuarios, se genera cuando se han validado ciertos procedimientos realizados por las personas que, navegando en Internet, han ingresado a las páginas de los usuarios y mediante éstas han accedido a los sitios web de los anunciantes realizando determinadas operaciones, las que son registradas por una plataforma de propiedad de XXXXX.

En relación a lo anterior, el consultante solicita se le aclare qué tributación afecta a los pagos efectuados a usuarios en el exterior, cuando éstos mediante sus páginas web, prestan los servicios de publicidad a los anunciantes domiciliados en Chile.

Particularmente, en el caso que los usuarios se encuentren domiciliados en España, México y Estados Unidos de Norteamérica, solicita se le indique si dichos pagos califican o no como beneficios empresariales, toda vez que los servicios de publicidad no se encuentran regulados de manera específica en los referidos Convenios.

II ANÁLISIS

1. En primer término, cabe señalar que actualmente se encuentran vigentes los Convenios para evitar la doble tributación con México y España, no así con los Estados Unidos de Norteamérica, ya que dicho acuerdo si bien se encuentra suscrito, no está actualmente vigente, por lo que respecto

de las rentas de origen chileno percibidas por personas domiciliadas o residentes en Estados Unidos, rigen las reglas generales establecidas en la legislación tributaria chilena y estadounidense, respectivamente.

2. Señalado lo anterior, cabe tener presente que tanto el Convenio suscrito con México como el suscrito con España, así como todos los convenios suscritos por nuestro país, establecen una serie de disposiciones que regulan la forma en que los Estados Contratantes se atribuyen la potestad tributaria para gravar los distintos tipos de rentas o de patrimonio. En el Convenio con México, el tratamiento de las rentas se aborda en los Artículos 6 al 21 y en el Convenio con España, en los artículos 6 al 20, existiendo en ambos la necesidad de determinar en cada caso, según la naturaleza de la renta, que norma corresponde aplicar.

En el caso específico del Artículo 7, referido en ambos Convenios, a los “beneficios empresariales”, se dispone 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.

Además, la norma mencionada dispone en su párrafo 7: “Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no se verán afectadas por las del presente Artículo”. En la situación señalada se encuentran, por ejemplo, los dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, (reguladas en los artículos 10 al 13 en ambos Convenios) y otras rentas, Artículo 21 (Convenio con México) y artículo 20 (Convenio con España)

Es por ello que para resolver la consulta que formula, se debe primero analizar si la renta tiene el carácter de “beneficios de una empresa” y, en segundo lugar, si corresponde gravar de acuerdo a otros Artículos del Convenio, por cuanto no todas las rentas que perciba o devengue una empresa quedan sujetas al tratamiento tributario previsto en el Artículo 7, tal como se explicó en el párrafo anterior.

Para la aplicación de un Convenio por un Estado Contratante, dado que la expresión “beneficios de una empresa” no está definida en ninguno de los dos Convenios, se debe recurrir al significado que le atribuya la legislación del Estado Contratante, de acuerdo a lo dispuesto en ambos documentos, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente.

A este respecto cabe señalar, que la legislación tributaria chilena tampoco define la expresión “beneficios de una empresa”, por lo que se debe indagar su sentido y alcance en las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales, tal como lo establece el Artículo 2 del Código Tributario. En el caso que se analiza, este Servicio ha estimado que corresponde aplicar el Artículo 20 del Código Civil, el cual establece que: “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”.

Conforme al Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, beneficio es la “ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil”. Por su parte, el término “empresa” se define como “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”.

Como se puede apreciar, la calificación de una renta como “beneficios de una empresa” es una cuestión fáctica, esto es, que no se limita al análisis teórico de las formas jurídicas o contratos entre las partes involucradas sino que se extiende al examen de las actividades efectivamente desarrolladas y a la identificación de la unidad de organización (empresa) que en los hechos se dedica a una determinada actividad generadora de los beneficios (Oficio N° 191 de 29.01.2010).

Considerando lo expuesto, dentro del contexto de ambos Convenios y teniendo en cuenta sus objetos y fines, este Servicio ha estimado que el sentido natural y obvio de la expresión “beneficios de una empresa” es precisamente la ganancia que obtiene una unidad de organización dedicada efectivamente a la actividad generadora de tal ganancia. Consecuentemente, para ser calificada 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 tal (Oficio N° 191 de 29.01.2010)

Así por ejemplo, una empresa para llevar a cabo su actividad, tendrá locales u oficinas; activos para llevar a cabo tales actividades; riesgos asumidos en relación a la renta que se devenga; y un personal que tenga la capacidad técnica para desarrollar sus actividades.

Cabe destacar que la interpretación que se ha hecho de la expresión “beneficios de una empresa”, que considera también la realidad de los hechos y no sólo las formas que se presenten, es acorde a lo dispuesto en los Artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los

Tratados, ya que apunta a la finalidad de dar un uso adecuado a los Convenios Tributarios. (Oficio N° 191 de 29.01.2010)

3. Respecto de la consulta formulada, procede analizar si los pagos efectuados a "usuarios" en España y México, corresponden a un beneficio efectivamente obtenido por una empresa por la prestación de servicios de publicidad.

De esta forma, no es posible señalar a priori, si las rentas pagadas al exterior corresponden o no a beneficios empresariales, ya que como se señaló, corresponde a una situación fáctica que debe ser analizada caso a caso.

Así, si determinara que no se trata de beneficios recibidos por una empresa, en los términos antedichos, habría que analizar si es posible encasillarla dentro de las otras rentas reguladas por los Convenios de México y España, en los artículos 6 al 21 y 6 al 20, respectivamente.

Del análisis preliminar de dichas disposiciones, se descarta la aplicación de los referidos artículos para el caso de los servicios de publicidad, de manera que si no se cumplen los requisitos para que se entiendan beneficios empresariales, constituirían rentas de aquellas no mencionadas en los artículos anteriores pudiendo someterse a imposición en ambos Estados Contratantes (artículo 21 Convenio con México y artículo 20 Convenio con España).

4. En relación a los pagos efectuados a contribuyentes con domicilio o residencia en Estados Unidos de Norteamérica, al no encontrarse vigente el Convenio suscrito entre Chile y dicho país, el impuesto adicional aplicable es aquel contemplado en el artículo 59 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de conformidad a las reglas generales.

Saluda atentamente a usted,

ZOILA ORELLANA GONZÁLEZ
Directora Regional (S)

Resolución Exenta N° 8593 de 16.06.2009