



UNIVERSIDAD DE CHILE

Facultad de Derecho

Escuela de Graduados

EXTENSIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL DERECHO
CHILENO Y SU ADECUACIÓN A LOS CONVENIOS MODELO OCDE

Actividad formativa equivalente a tesis para optar al grado de Magister en Derecho Tributario

Autor: Carla Andrea Maldonado Vargas

Profesor Guía: Pablo González Suau

Santiago, Chile

2012

A la memoria de mi padre, Carlos Maldonado Urrutia.

AGRADECIMIENTOS

Mis agradecimientos a todos quienes hicieron posible este trabajo, en especial a Pablo González por darme la oportunidad de realizar esta investigación, por sus consejos, guía y constante apoyo. A Verónica De Aguirre, porque sin su tesón y empuje no habría podido terminar esta tarea. Agradezco también a mi familia y mis amigos, por su cariño, compañía y comprensión.

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN.....	1
ABSTRACT.....	2
INTRODUCCIÓN.....	3
I. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE EP.....	5
1. Desarrollo del concepto de EP en Chile.....	7
2. Tratamiento del concepto de EP en los Modelos de Convenio OCDE.....	15
2.1. Definición general de EP.....	17
2.2. Párrafo 2 – Casos en los que existe un EP.....	20
2.3. Párrafo 3 – Obra, proyecto de construcción o instalación.....	20
2.4. Párrafo 4 – Exclusiones de EP.....	24
2.5. Párrafo 5 – Agente dependiente.....	27
2.6. Párrafo 6 – Excepción de agente independiente.....	27
2.7. Párrafo 7 – Exclusión respecto de subsidiarias.....	29
II. COMENTARIOS FINALES.....	30
BIBLIOGRAFÍA.....	36
ANEXO 1.....	41
ANEXO 2.....	42

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el concepto de establecimiento permanente de acuerdo a nuestra legislación interna, los pronunciamientos administrativos del SII y la interpretación de la OCDE en sus Comentarios al Modelo de Convenio. Para estos efectos, revisaremos los Oficios del SII, la redacción del Artículo 5° en los distintos Convenios suscritos por Chile, y los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE del año 2010, con el propósito de comparar sus alcances y determinar cuál de estos conceptos debería prevalecer al momento de determinar si estamos frente a un EP de una empresa extranjera en Chile. Concluiremos nuestro trabajo con una opinión acerca del régimen tributario aplicable en Chile a los EP.

Palabras claves: Establecimiento permanente, lugar fijo de negocios, OCDE, Modelo de Convenio para evitar la doble tributación internacional, Artículo 5.

ABSTRACT

The present report analyzes the concept of permanent establishment according to the Chilean tax law, the administrative rulings of the IRS, and the interpretation of the Model Tax Convention developed by the OECD in its Commentaries. For this purpose, we will review the Chilean IRS Rulings on this subject, the wording of Article 5 in the different Conventions in force in Chile, and the Commentaries to the Model Tax Convention of year 2010, in order to compare the scope of the concept between them and conclude which one of these interpretations should prevail when determining if there is a permanent establishment in Chile.

Keywords: Permanent establishment, fixed place of business, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Article 5.

INTRODUCCIÓN

En términos generales, podemos entender como establecimiento permanente (en adelante EP) a un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa desarrolla total o parcialmente su negocio. Esta definición, que corresponde a la hipótesis general de los Modelos de Convenio para evitar la doble tributación de la OCDE, produce relevantes efectos tanto para los contribuyentes extranjeros que decidan realizar actividades fuera de los límites de su país, como para los Estados soberanos, que deberán resolver cuándo y en qué medida podrán gravar las actividades desarrolladas por dicho contribuyente extranjero en su territorio jurisdiccional.

El propósito del presente trabajo es analizar el concepto de EP desde la perspectiva de la normativa nacional sobre la materia y de los Convenios para evitar la doble tributación, de acuerdo al Modelo desarrollado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE).

Sobre el primer punto, analizaremos cómo la ausencia de una definición legal de EP ha llevado al Servicio de Impuestos Internos (en adelante, "SII") a forjar una definición y establecer un régimen tributario para este tipo de contribuyentes a través de diversos pronunciamientos administrativos que han ido evolucionando, conforme Chile ha comenzado a negociar y suscribir Convenios para evitar la doble tributación siguiendo el Modelo desarrollado por la OCDE.

A continuación nos referiremos a las disposiciones que contiene el Modelo de Convenio de la OCDE sobre EP y sus Comentarios¹, con el propósito de dilucidar los efectos que tiene en Chile la presencia de un EP de acuerdo a las normas de un Convenio para evitar la doble tributación vigente en nuestro país.

En este sentido, analizaremos si las últimas interpretaciones del SII sobre el concepto de EP y el tratamiento tributario aplicable a éstos son vinculantes respecto de aquellos contribuyentes residentes de un Estado Contratante con el cual Chile ha firmado un Convenio para evitar la doble tributación, o si bien debe prevalecer la definición de EP contenida en el Convenio, y las consecuencias que esto genera en el régimen tributario aplicable a este tipo de contribuyentes.

¹ OCDE. “Articles of the Model Convention with respect to taxes on Income and on Capital [as they read on 17 July 2008]” Web 7 mayo. 2011. < <http://www.oecd.org/dataoecd/43/57/42219418.pdf> >. Traducción libre. Para los efectos del presente estudio las referencias a los Comentarios al Modelo Para los efectos del presente trabajo cada vez que se haga referencia a los Comentarios del Modelo sin hacer expresa referencia al año, se entenderá que la referencia se hace a esta versión de los Comentarios.

I. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE EP

La International Fiscal Association en su estudio del año 2009² sobre el concepto de establecimiento permanente, da cuenta que la definición del Convenio juega un rol importante al momento de determinar la existencia de un EP de acuerdo a la legislación interna. Dicho rol es mucho más fuerte en aquellos países que tienen poco o escaso desarrollo legal y jurisprudencial sobre el concepto de EP, los que tienden a seguir la definición del Convenio para resolver internamente la presencia de un EP, mientras que en países de larga tradición sobre este concepto, el Convenio juega un rol más bien referencial.

Chile se encuentra en un lugar intermedio entre ambos puntos, ya que si bien no tiene una definición legal de EP, si cuenta con algunos pronunciamientos administrativos que se refieren a éste y le dan un marco jurídico y administrativo que en definitiva rige a los EP en el país.

Conforme a lo anterior, para determinar el alcance del concepto de EP en Chile debemos necesariamente analizar la jurisprudencia del SII y lo que ésta ha entendido como EP, y el Modelo de Convenio OCDE con sus Comentarios.

De acuerdo a los oficios del SII, que se analizarán más en detalle a continuación, un EP es la “extensión de la actividad de una empresa extranjera en Chile, mediante el

² International Fiscal Association. *Is there a permanent establishment?* Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, Vol 94a. The Netherlands: 2009. Impreso.

establecimiento de una oficina en donde se desarrolle una actividad formal que asume la representación total de la empresa, pudiendo cerrar negocios en los términos que se indiquen”³. Por su parte, el Modelo de Convenio OCDE y sus Comentarios establecen una hipótesis general de EP que consiste en “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.⁴

Como mencionamos anteriormente, el concepto de EP genera relevantes efectos tanto para los contribuyentes que desarrollan sus actividades a través de ellos, como para los Estados en los cuales éstos se constituyen. En este sentido, la consecuencia principal de la definición de EP que adopte un país será determinar cuándo y en qué medida dicho Estado podrá gravar las rentas que genere o se atribuyan éste.

Lo anterior adquiere aún mayor importancia frente a la existencia de un Convenio para evitar la doble tributación, el que permitirá al Estado donde se constituye el EP gravar los beneficios empresariales que éste genere, sin limitación.

A continuación, analizaremos el concepto de EP según ha sido interpretado por el SII, por una parte, y por la otra de acuerdo a la interpretación otorgada por la OCDE en el Modelo de Convenio y sus Comentarios.

³ Oficio del SII N° 2890 de 4 de agosto de 2005. Web. 16 de jul. 2011.
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja990.htm> >

⁴ OCDE. “Articles of the Model Convention with respect to taxes on Income and on Capital [as they read on 17 July 2008]” Web 7 mayo. 2011. < <http://www.oecd.org/dataoecd/43/57/42219418.pdf> >. Traducción libre.

1. Desarrollo del concepto de EP en Chile

El primer antecedente que se conoce en la legislación tributaria nacional sobre el concepto de EP proviene de la reforma tributaria implementada mediante la Ley 15.564 de 1964.⁵

El artículo 60 N°1 de dicha ley establecía la aplicación de un impuesto adicional a la renta con tasa de 30% a *“Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto sobre el total de las rentas de fuente chilena que perciban o devenguen”*.⁶

Como se desprende de la lectura del artículo citado, el legislador incluye el concepto de EP en la Ley de la Renta sin definirlo de manera expresa. Sin embargo, la historia de la ley establece el primer precedente oficial de lo que se entiende por EP, al ser definido por las Comisiones Unidas de Hacienda y de Economía del Senado, como “un lugar fijo de negocios en que las actividades de las empresas se desarrollan, por entero o parcialmente, y cuyo giro sea cualquier explotación de carácter remunerativo”.

⁵ Cuevas, Alberto. “Establecimientos Permanentes”. Revista de Estudios Tributarios N°1. Web. 14 mayo.2011. <http://www.cetuchile.cl/otros/r_e_t_sep2010.pdf>.

⁶ Este artículo encuentra su antecedente en el Artículo 53 de la Ley 8419 de 10 de abril de 1946, el que establecía que se aplicará, cobrará y pagará un Impuesto Adicional a las rentas en los casos siguientes: a) las empresas, sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan sucursales, oficinas, agentes o representantes en Chile, incluso las que se constituyen con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile (...). En Cuevas, op. cit. p. 42.

Sin perjuicio que la primera mención a un EP se hizo en el artículo 60 incorporado en la Ley de la Renta por la Ley 15.564, existen antecedentes jurisprudenciales administrativos anteriores a dicha ley, según los cuales la entonces Dirección General Impositiva sostuvo que “lo que interesa fundamentalmente a la Ley de la Renta para gravar una empresa extranjera, con impuesto adicional, no incide en las inversiones realizadas, ni en la representación que puedan otorgar en Chile a determinadas personas, sino que el ejercicio de un comercio o una industria”.⁷

Posteriormente, y a partir del Oficio N° 3230 de 1976,⁸ el SII no ha sido tan enfático al momento de definir lo que se entiende por EP de acuerdo a la legislación chilena, sino hasta la entrada en vigencia de los Convenios para evitar la doble tributación que ha suscrito.

Con todo, el SII tampoco ha mantenido una misma línea argumentativa al momento de definir un EP de una empresa extranjera en Chile en contraposición al de una empresa chilena en el extranjero. Es este sentido, los oficios que definen o determinan cuándo estamos frente a un EP son sustancialmente distintos en uno y otro caso. Dado que el propósito del presente trabajo es el análisis de la definición de EP de personas jurídicas extranjeras en Chile y el rol de la normativa interna sobre la materia analizaremos sólo aquellos pronunciamientos administrativos que se refieren a la creación de EP de personas extranjeras en Chile.

En términos generales, es posible distinguir dos claras tendencias en la jurisprudencia administrativa del SII, aquella anterior a la entrada en vigencia de los Convenios, que relaciona la existencia de un EP con el otorgamiento de poderes que

⁷ En Cuevas Alberto, op cit. p. 43.

⁸ Oficio del SII N° 3230 de 19 de junio de 1976. Web. 26 mar. 2011.<<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA0047.pdf>>

faculten al representante en Chile a cerrar negocios a nombre de su matriz, y aquellos que luego comienzan a recoger los Comentarios y lineamientos de la OCDE.

En efecto, los primeros oficios del SII no desarrollan el concepto de EP, sino que más bien buscan calificar la situación de hecho descrita como aquellas que los constituye en contribuyentes del artículo 58 N°1 de la Ley de la Renta, de acuerdo a la redacción del artículo incorporada por el DL 824 de 1974.

De esta manera, los oficios atribuyen el tratamiento tributario de la citada norma a sucursales, oficinas, agentes o representantes, sin establecer claramente por qué éstos constituyen un EP.

En este sentido, el primer oficio publicado sobre la materia califica como contribuyente del artículo 58 N°1 a una persona extranjera que desarrolla actividades de construcción en Chile, para cuyos efectos tiene representantes en el país, estableciendo que deberán tributar en el país por sus rentas de fuente chilena con impuesto de Primera Categoría por tratarse de rentas del Art. 20 N° 4 (construcción), e Impuesto Adicional, sobre renta efectiva acreditada mediante contabilidad completa. Adicionalmente, según se expresa en el pronunciamiento respectivo, dichos contribuyentes estarán obligados a presentar declaración de iniciación de actividades, inscripción en el R.U.T y timbraje de libros de contabilidad, obligaciones que en este caso competen a su representante en Chile.⁹

No es sino hasta el año 1998 que el SII define expresamente un EP para los efectos del Art. 58 N°1, entendiéndolo éste como la *“extensión de la actividad de una empresa extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina en donde se desarrolle*

⁹ Oficio del SII N° 3230 de 19 de junio de 1976. Web. 26 mar. 2011.<<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA0047.pdf>>

*una actividad formal que asume la representación total de la empresa, pudiendo cerrar negocios en los términos que se indiquen.*¹⁰, concepto que se repite invariablemente hasta el año 2005 donde el SII, a través del oficio 2890 de 4 de agosto del mismo año,¹¹ incorpora los elementos contenidos en los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE para la determinación de la existencia de un EP.

El citado oficio 2890 de 2005 incorporó la doctrina en virtud de la cual, ante la existencia de un Convenio para evitar la doble tributación, Chile debía analizar la existencia de un EP tanto a la luz de las normas del Convenio como de su legislación interna. En otras palabras, no bastaba la configuración de un EP de acuerdo al Convenio para aplicar la legislación interna que los rige, sino que además era necesario verificar si la situación de hecho que hacía constituir un EP de acuerdo al Convenio era susceptible de ser calificado como uno de acuerdo a nuestra legislación interna, que no contiene definición alguna de este concepto.

El SII analiza en su jurisprudencia el concepto de EP de acuerdo a las normas del Convenio, interpretando sus disposiciones de acuerdo a lo establecido en los Comentarios al Modelo OCDE existentes a la fecha en la que se suscribió el Convenio.¹² A la fecha en que se dictó este oficio Chile aún no era parte de la OCDE, por lo tanto el SII utilizó las disposiciones de la Convención de Viena sobre interpretación de los tratados para usar los Comentarios de la OCDE como guía en la interpretación del Convenio. Sin embargo, actualmente Chile es miembro de la OCDE y como tal, los Comentarios al Modelo de Convenio pasan a ser vinculantes para nuestro país, salvo que durante su discusión Chile haya realizado una reserva expresa a la aplicación de alguna de sus disposiciones.

¹⁰ Oficio del SII N° 303 de 28 de enero de 1998. Web. 26 mar. 2011
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/renta/feb07.htm>>

¹¹ Oficio del SII N° 2890 de 4 de agosto de 2005. Web. 26 mar. 2011
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja990.htm>>

¹² Ver anexo 1 para identificar los Comentarios que deben consultarse respecto de cada uno de los Convenios suscritos por Chile en función de la fecha en que se suscribieron.

No obstante que para el SII la determinación de la existencia de un EP es una circunstancia de hecho, reconoce que los elementos principales son aquellos que corresponden a la definición general de los Convenios, esto es, un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.

Adicionalmente, sostiene que el análisis sobre la existencia de un EP incluye aquél que se constituye por prestación de servicios por más de 183 días dentro de un período cualquiera de 12 meses, de acuerdo con la letra b) del párrafo 3° del artículo 5° del Convenio vigente con Perú.

Sobre este punto, el SII sostiene que el Convenio se refiere a las actividades desarrolladas por una empresa que presta servicios en general, como giro o actividad de la empresa, debiendo contar por tanto el plazo desde que se comienza a prestar los servicios, sin importar si la permanencia del personal que los desarrolla se interrumpe o no, mientras los servicios que constituyen la actividad empresarial sigan desarrollándose.

Conforme a lo anterior, el SII concluye respecto de la consulta particular del contribuyente, que la permanencia en Chile de personal dependiente de una empresa residente en Perú, puede constituir un EP de acuerdo a las normas tanto del párrafo 1° como 3° del Convenio, esto es como un lugar fijo de negocios, o como un EP por servicios prestados por más de 183 días.

No obstante, la autoridad fiscal interpreta la asignación de derechos de imposición a Chile en virtud de la aplicación de la norma sobre EP, como comprensiva no sólo de la

facultad de determinar la forma de tributación de un EP en el país, sino además de la necesidad de analizar si dicho EP existe de acuerdo a las normas internas.

En este sentido, el SII vuelve usar el concepto desarrollado en los oficios anteriores que incluyen como elemento determinante de la existencia de un EP que la oficina, agencia o sucursal que lo constituye asuma la representación total de su matriz, pudiendo cerrar negocios a nombre de ella. En este sentido, el SII sostuvo que la permanencia en Chile de trabajadores de una empresa extranjera por más de 183 días no constituía un EP ya que éstos no tenían poderes para representar en Chile a la empresa extranjera.

Sin perjuicio de lo anterior, el citado oficio sólo constituye el primer antecedente de una larga cadena de interpretaciones, algunas contradictorias entre sí, sobre el rol que juegan los Convenios en la determinación de la existencia de un EP.

De esta forma, en Oficio N° 3397 de 14 de diciembre de 2007,¹³ el SII toma una postura contraria a la descrita anteriormente, con motivo de la interpretación del Convenio vigente entre Chile y España, al aplicar el tratamiento tributario contenido en la legislación interna a un contribuyente residente en España que desarrolla su actividad en Chile a través de un EP de acuerdo al Convenio, sin analizar nuevamente si es posible calificar también a esta situación de hecho como un EP de acuerdo a la legislación interna.

En este oficio la autoridad tributaria señala expresamente que: *“en el caso que una empresa configure un establecimiento permanente de acuerdo al Convenio, debe cumplir con los procedimientos administrativos que rigen para los establecimientos*

¹³ Oficio del SII N° 3397 de 14 de diciembre de 2007. Web. 26 mar. 2011.<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja3397.htm>>

permanentes de acuerdo al artículo 58 N°1, entre otros iniciar actividades y llevar contabilidad completa, para tributar sobre su renta neta, esto es, rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta, quedando sujeto al pago del impuesto de primera categoría, tasa de 17%, y al impuesto adicional con tasa de 35%, teniendo derecho en el caso de este último gravamen a deducir como crédito el impuesto de primera categoría pagado”, claramente cambiando el criterio sostenido en el oficio del año 2005.

Sin perjuicio de lo anterior, los Oficios N°s 2438 de 28 de diciembre de 2010¹⁴ y 614 de 14 de marzo de 2011¹⁵, relativizan el criterio establecido por la administración tributaria en los pronunciamientos anteriormente citados, al sugerir que el tratamiento tributario aplicable al EP dependería de una elección del contribuyente el someterse a las normas del artículo 58 N°1, lo que si bien le permitiría deducir los gastos incurridos en la generación de sus rentas, le obligaría a cumplir con los procedimientos administrativos que rigen para los establecimientos permanentes de acuerdo a dicho artículo, entre otros iniciar actividades, obtener RUT, llevar contabilidad completa y pagar impuestos de primera categoría y adicional.

El criterio esbozado en estos oficios es sustentado también por la doctrina, en el artículo sobre establecimientos permanentes escrito por Alberto Cuevas y publicado en el tercer número de la revista del Centro de Estudios Públicos de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile.¹⁶

¹⁴ Oficio del SII N° 2438 de 28 de diciembre de 2010. Web. 26 mar. 2011.
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja2438.htm>>

¹⁵ Oficio del SII N° 614 de 14 de marzo de 2011. Web. 26 mar. 2011.
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/otras/ja614.htm>>

¹⁶ Cuevas, Alberto. “Relación entre los conceptos de establecimiento permanente de los Convenios para evitar la DTI y de la legislación chilena sobre el impuesto a la renta”. Revista de Estudios Tributarios N°3. Web. 17 jul.2011.
<http://www.cetuchile.cl/images/cet/revista_estudios_tributarios/revista_estudios_tributarios_3.pdf>.

El citado autor sostiene que frente a la pregunta de cómo se influyen recíprocamente los conceptos de EP en la legislación local y los CDT, la respuesta estará dada en parte por el diseño que cada Estado haya elegido adoptar en su legislación local o interna, y por sus prácticas judiciales o administrativas, concluyendo que, de acuerdo a lo sostenido por el SII en los oficios sobre la materia, en Chile la verificación de los supuestos de hecho de un CDT respecto de un EP no determina su existencia de acuerdo a la legislación interna.

Agregar el mismo autor que, en principio, determinada la existencia de un EP en Chile de acuerdo al Convenio respectivo, las rentas deberían gravarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda de acuerdo a la naturaleza de la operación de que se trate, conforme a los artículos 59 y 60 de la LIR, salvo que el contribuyente decida acogerse al régimen del art. 58 N°1, lo que le permitirá dejar de tributar sobre su renta bruta, y deducir los gastos en los que incurra para generarla.

Conforme a lo anterior, la reciente jurisprudencia del SII sostiene que la existencia de un EP de acuerdo a las normas de un Convenio no es suficiente para determinar el tratamiento tributario que deberá aplicarse en Chile a este tipo de contribuyentes. Por el contrario, no sólo será necesario analizar nuevamente si éste califica como EP de acuerdo a la definición concebida por la autoridad fiscal a través de pronunciamientos administrativos, sino que además su régimen tributario dependerá de la elección voluntaria del contribuyente extranjero entre el tratamiento tributario del Art. 58 de la LIR y el Art. 59 o 60 del mismo texto legal.

2. Tratamiento del concepto de EP en los Modelos de Convenio OCDE

La premisa básica de la tributación en cada país, y en consecuencia en materia de tributación internacional, es que la facultad de imponer tributos es un acto soberano y el ejercicio de una potestad que le corresponde a cada Estado de manera absoluta.

En materia de impuesto a la renta, los Estados suelen imponer tributos utilizando distintos factores de conexión de la renta con el país, generalmente dependiendo del grado de desarrollo económico y social de cada Estado, éstos podrán hacer prevalecer un vínculo entre el Estado y sus nacionales y residentes (factor personal) o bien entre el lugar donde se genera la renta y el territorio jurisdiccional del país (factor real).

La doble tributación se genera, por tanto, cuando dos países ejercen potestad para gravar una misma renta de acuerdo a su legislación interna, lo que ocurre por ejemplo, cuando éstos utilizan factores de conexión en conflicto para gravar un determinado tipo de renta.

En estos casos, y para facilitar el flujo de capitales, resulta de interés de ambos Estados contratantes disminuir la carga tributaria que se aplicará finalmente a sus contribuyentes, sin perder de vista el interés fiscal en recaudar tributos.

Los Convenios para evitar la doble tributación establecen limitaciones a la potestad tributaria, topes de tasas para determinados tipos de renta, como las regalías, dividendos e intereses, y establecen la obligación de cada país de consagrar mecanismos de crédito orientados a disminuir la carga impositiva de los contribuyentes en aquellos casos se vean sometidos a hipótesis de doble tributación internacional.

Existen diversos Modelos de Convenios internacionales, que utilizan distintos criterios o principios para determinar el Estado al que le corresponderá ejercer la potestad para gravar. Chile utiliza principalmente el Modelo de la OCDE, en el cual el principio predominante es la tributación primordial en el Estado de residencia del beneficiario.

De esta manera, la regla general en los Modelos OCDE será que un residente de un Estado Contratante, de acuerdo a la definición de residente del Convenio, estará afecto a tributación únicamente en su país de residencia.

Con todo, la regla anterior tiene una primera e importante excepción, ya que un residente de un Estado Contratante sólo tributará en su país de residencia, salvo que desarrolle la actividad generadora de la renta en el territorio del otro Estado Contratante a través de un Establecimiento Permanente. Constituyen igualmente una excepción al principio señalado el régimen de tributación aplicable a ciertas rentas en los convenios, que limitan la tasa máxima aplicable a ellos (dividendos, intereses y regalías).

Conforme a lo anterior, el principal propósito del concepto de EP es determinar la oportunidad y alcance del derecho que un Estado Contratante tiene de gravar las rentas de un residente del otro Estado Contratante. Lo anterior, dado que de acuerdo al Art. 7 del Modelo de Convenio, un Estado Contratante sólo podrá gravar las rentas de un residente del otro Estado cuando éstas se generen a través de – o sean atribuibles a – un EP situado en dicho país.

A continuación analizaremos los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE sobre el Art. 5 de acuerdo a su versión del año 2010, haciendo una mención especial respecto de aquellos puntos donde Chile no ha seguido el Modelo, modificando algunas cláusulas o incorporando otras.

2.1. Definición general de EP

La definición general de EP, contenida en el párrafo 1 del artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE, establece que un EP consiste en *“la existencia de un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”*

De acuerdo a este concepto, las características esenciales de un EP, para los efectos del Convenio son:

- a. La existencia de un “lugar de negocios”, es decir cualquier tipo de instalaciones y medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, como oficinas, locales, maquinarias, equipos, etc. Incluso puede que la empresa no tenga este tipo de bienes a su disposición, sino que bastaría tener un espacio vacío a su disposición, en el cual pueda desarrollar sus actividades.

Los Comentarios de la OCDE señalan que no es necesario que la empresa utilice las instalaciones o medios a través de un título legalmente constituido, es posible incluso que se constituya con el uso ilegal de un determinado emplazamiento. Lo que sí es importante, de acuerdo a los Comentarios, es que el lugar se encuentre a disposición de la empresa, es decir que pueda utilizar el espacio para desarrollar las actividades que le son propias. Asimismo, el lugar puede pertenecer a una

empresa diferente, siendo suficiente para el cumplimiento de este requisito que éste se encuentre permanentemente a disposición de la empresa que desarrolla sus actividades en el país.

b. El lugar de negocios debe ser “fijo”, es decir, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia. En otras palabras, debe haber un vínculo importante entre las instalaciones y un punto geográfico determinado del territorio del Estado donde se desarrollan las actividades, sin que sea necesario, sin embargo, que las instalaciones estén inmóviles y/o permanentemente adheridas al suelo.

Los Comentarios reconocen que cuando el tipo de actividad es de aquellas que tienden a desarrollarse en más de un lugar, puede ser difícil calificar si éste cumple con el requisito de ser fijo, estableciendo que en estos casos deberá atenderse a la naturaleza de la actividad y si ésta puede ser considerada comercialmente como un conjunto de tareas llevadas a cabo dentro del mismo sector geográfico, en cuyo caso cumpliría con este requisito. Un ejemplo que sirve para graficar este caso es el de una mina, que si bien puede requerir actividades en puntos geográficamente distantes entre sí, constituyen una única unidad de negocios.

En relación con el grado de permanencia, los Comentarios lo definen en sentido negativo, es decir como un lugar de negocios que no tenga carácter meramente temporal, lo que en la práctica deberá analizarse caso a caso, dependiendo de la naturaleza de los negocios desarrollados por la empresa.

En términos generales, los Comentarios señalan que los países no suelen interpretar que existe un lugar fijo de negocios cuando éste ha sido utilizado por menos de seis meses, aún cuando dicho criterio no ha sido plasmado de manera expresa en el Modelo de Convenio. Excepciones a esta regla se han verificado en casos de actividades de carácter recurrente, en cuyos casos se ha concluido que existe un EP por el resultado que da la suma de tiempo de las actividades.

c. La empresa debe realizar sus actividades a través de este lugar fijo de negocios. Lo anterior significa que la empresa debe desarrollar el negocio por sí misma en el otro Estado Contratante, lo que en la práctica se suele traducir en que las actividades son desarrolladas por personal de su dependencia que se traslada al territorio del otro Estado. Para estos efectos no tiene importancia si el personal que se traslada tiene o no poderes para concluir contratos a nombre de la empresa extranjera, sino que basta que éstos desarrollen las actividades que le son propias al negocio de la matriz. Sin embargo, no es necesario que las actividades sean siempre desarrolladas por un grupo de personas para constituir un EP, ya que el uso y explotación comercial de máquinas, por ejemplo, expendedoras, puede dar lugar a un EP si éstos son operados directamente por el contribuyente extranjero.

Finalmente, tampoco obsta a la constitución de un EP el hecho que las operaciones sean interrumpidas en el tiempo, en la medida que sean desarrolladas regularmente.

Es importante tener presente que, de acuerdo a los Comentarios al Modelo, no es necesario que el EP efectivamente genere ingresos relacionados con la actividad que desarrolla en el país donde se ha constituido, sino que basta con que las instalaciones que utilice y que constituyan el lugar fijo de negocios, sean susceptibles de generarlas.

La OCDE sostiene que el EP existe desde el momento en que la empresa empieza a desarrollar las actividades a través del lugar fijo de negocios, esto es, desde que se prepara el lugar para el negocio, salvo en aquellos casos en los que las actividades preparatorias son sustancialmente distintas a la actividad de la empresa, en cuyo caso dicho período no se contabilizará.

2.2. Párrafo 2 – Casos en los que existe un EP.

El párrafo 2 del Modelo de Convenio comprende una lista no exhaustiva de situaciones que pueden considerarse constitutivas de un EP. De acuerdo a los Comentarios de la OCDE, la lista incluida en este párrafo debe entenderse como constitutivos de un EP “prima facie” es decir, sin perjuicio que puedan ser consideradas como EP por tratarse de lugares fijos de negocios, éstos se entienden cumplir per se con los requisitos descritos en el párrafo 1°.

Los Comentarios al Modelo hacen especial mención a la hipótesis del subpárrafo f) sobre “minas, pozos de petróleo o gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales”, especificando que el término “cualquier” debe ser interpretado ampliamente incluyendo la extracción de hidrocarburos. Sin embargo, este subpárrafo no incluye expresamente la actividad de exploración de dichos recursos naturales, por lo que la constitución de un EP por este tipo de actividades debiera regirse por las disposiciones del párrafo 1, salvo que ésta actividad sea expresamente incluida por los Estados Contratantes como sucede en el caso de Chile que la incorpora en todos sus Convenios.¹⁷

2.3. Párrafo 3 – Obra, proyecto de construcción o instalación.

De acuerdo al Modelo de Convenio OCDE del año 2010, este párrafo establece expresamente que un sitio de construcción o un proyecto de instalación constituye un

¹⁷ Chile hace expresa reserva de reemplazar en sus Convenios las palabras “extracción” por las palabras “relacionadas con la exploración y explotación”. Ver Anexo 2 sobre modificaciones al Modelo de Convenio incluidas por Chile para ver la evolución de esta cláusula en los Convenios vigentes.

establecimiento permanente sólo si tiene una duración superior a doce meses. Bajo este artículo la ausencia de cualquiera de estos requisitos no da lugar a la constitución de un EP aún cuando estemos frente a alguna de las situaciones del párrafo 2° descritas anteriormente, como una sede de dirección o una oficina.

Los términos “sitio de construcción o proyecto de instalación” incluyen, de acuerdo a los Comentarios, tanto la construcción de caminos, puentes, canales y su renovación, como la instalación de maquinaria y equipamiento, siendo por lo tanto su alcance bastante más amplio que lo que sugiere su sola enunciación.

Para los efectos de contabilizar el plazo de duración del sitio de construcción, los Comentarios sostienen que éstos deben ser considerados individualmente, sin tomar en cuenta proyectos desligados de éste, debiendo contar sólo aquellos que forman parte de una misma unidad geográfica y comercial de explotación.

El sitio existe desde que se inician los trabajos de construcción, incluyendo el tiempo dedicado a labores preparatorias realizadas en el lugar donde se instalará el proyecto de construcción hasta que este proyecto finaliza o es abandonado de manera permanente, y las interrupciones temporales no alteran esta regla, debiendo contabilizarse igualmente para el cálculo del plazo de doce meses.

Sin perjuicio de lo anterior, Chile incluye en la mayoría de sus Convenios dos importantes modificaciones al párrafo 3° del Modelo.¹⁸ La primera de ellas consiste en

¹⁸ La hipótesis del EP de servicios se incluye en todos los Convenios en el artículo 5 del Convenio, salvo en el suscrito con Brasil, donde la forma de gravar las rentas derivadas de éstos se incluye en el Art. 14 con importantes modificaciones. Chile hace expresa reserva al Art. 5 del Modelo para considerar que existe un EP respecto de algunos casos de prestaciones de servicios.

la reducción del límite temporal del sitio de construcción de doce meses a seis¹⁹, modificación que se mantiene en todos los Convenios actualmente vigentes en el país,²⁰ y la segunda, la introducción de la hipótesis del “EP de servicios”. Dependiendo del país con el cual Chile ha suscrito el Convenio, esta cláusula incluye dos tipos de situaciones en la que la prestación de servicios constituye un EP.

La primera de ellas hace énfasis en el período durante el cual se desarrollan las actividades relacionadas con la prestación de los servicios. El Convenio entre Chile y Canadá, el primero en entrar vigencia en el país, recoge este tipo de cláusula al incluir en el párrafo 3° del artículo 5° lo siguiente: *“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, pero sólo en el caso que las actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.”*²¹

La segunda hipótesis de EP de servicios que incluye Chile en algunos de sus Convenios se refiere a la permanencia del personal que presta los servicios en el territorio del respectivo Estado Contratante. El primer Convenio en incorporar este tipo de cláusula fue el suscrito con España, que agrega una letra c) al párrafo 3° de su artículo 5 con la siguiente redacción: *“La expresión establecimiento permanente también incluye: c) la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente en un Estado Contratante por una persona natural, si esa*

¹⁹ Chile hace expresa reserva al Art. 5 del Modelo para considerar que existe un EP cuando un sitio de construcción o proyecto de instalación tiene una duración superior a 6 meses.

²⁰ Ver Anexo 2 sobre modificaciones al Modelo de Convenio incluidas por Chile.

²¹ Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Canadá. Web. 26 mar. 2011.

<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/Convenios/chican.pdf>>

*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”.*²²

Es importante destacar en este punto que los países que incluyen esta segunda hipótesis de EP de servicios²³, es decir, aquella determinada por la presencia física de personas naturales en el territorio de un Estado Contratante, coincide con la ausencia del Art. 14 sobre servicios independientes, el que fue eliminado del Modelo de Convenio OCDE a partir del año 2000.²⁴

De acuerdo a los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE del año 2010, los ingresos provenientes de servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente eran originalmente tratados por separado en el Art. 14, y dado que las disposiciones de dicho artículo eran similares a aquellas que rigen los beneficios empresariales, salvo por el hecho de usar el término “base fija” en lugar de “EP”, se decidió eliminar el Art. 14. Este cambio tuvo por objeto homogenizar el tratamiento dado a los ingresos percibidos a través del ejercicio de las actividades desarrolladas a través de las hipótesis contenidas en el Art. 5 con aquellas descritas en el Art. 14, eliminando también las dudas sobre las diferencia que podían existir entre el uso del término “base fija” de éste último artículo en comparación con el concepto de EP del Art. 5.

²² Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y España. Web. 26 mar. 2011.
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/Convenios/chile_espana.pdf>

²³ España, Nueva Zelandia, Reino Unido, Francia, Malasia e Irlanda. Para mayor detalle ver Anexo 2 sobre modificaciones al Modelo de Convenio incluidas por Chile.

²⁴ El SII, en Oficio 2890 de 2005, expresamente reconoce que en el Convenio suscrito entre Chile y Perú esta hipótesis está regulada en el Art. 14. Web. 26 mar. 2011.
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja990.htm>, lo que fue también incluido como una reserva de Chile al Art. 7 del Modelo. En este caso Chile se reserva el derecho a gravar a personas prestando servicios personales independientes bajo el Art. 14 según su redacción en los Modelos anteriores a su eliminación en el año 2000.

De conformidad a lo anterior, la mayoría de los Convenios suscritos por Chile se alejan del Modelo OCDE posterior al año 2000 manteniendo el artículo 14, lo que tiene como consecuencia que el párrafo 3° del artículo 5 no incluya la hipótesis de permanencia física de personas naturales prestando servicios profesionales, pudiendo dar lugar a diferencias en la interpretación entre ambas normas, de acuerdo a lo descrito por los Comentarios al Modelo. A la fecha no se han encontrado oficios del SII en los cuales se pronuncie respecto del concepto de “base fija” en oposición a EP.

Finalmente, es importante destacar que la redacción de las cláusulas que incorporan las hipótesis de EP de servicios analizadas cambia en cada Convenio, por lo tanto, la clasificación a partir de la cual se realiza el presente estudio se basa en el concepto que prevalece en cada una de ellas (duración de los servicios versus presencia física personas naturales), y no en la redacción específica de dicha cláusula en cada uno de los Convenios.

2.4. Párrafo 4 – Exclusiones de EP.

Este párrafo contiene una lista de actividades empresariales que son tratadas en el Modelo como excepciones a la definición general de EP contenida en el párrafo 1° de este artículo.

El elemento común a estas actividades es que tienen el carácter de preparatorias o auxiliares en comparación con aquellas susceptibles de generar rentas. En efecto, los subpárrafos e) y f) del mismo artículo expresamente contemplan dicho carácter al establecer que no existirá un EP cuando la combinación de las actividades descritas entre las letras a) y e) del párrafo tienen, en su conjunto, naturaleza auxiliar o preparatoria.

Los subpárrafos a) y b) se refieren al uso de instalaciones con el único propósito de almacenar, exponer o entregar mercaderías, y al mantenimiento de un depósito de bienes con los mismos fines. El subpárrafo c) contempla el caso del mantenimiento de un depósito de mercaderías pertenecientes a la empresa con el único fin de que éstas sean procesadas o transformadas por otra empresa, y el subpárrafo d) cubre el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el fin de comprar bienes o mercaderías, o de recoger información, hipótesis esta última, que de acuerdo a los Comentarios, debería cubrir las oficinas de los periódicos que tiene como único fin recolectar información para su casa matriz.

El subpárrafo e) establece en una excepción a la regla general de EP contenida en el párrafo 1° del artículo al definir que la existencia de un lugar fijo de negocios mantenido con el sólo propósito de realizar actividades preparatorias o auxiliares no constituye un EP. De esta forma, este subpárrafo permite confeccionar un test más preciso al momento de determinar si estamos frente a un EP de acuerdo a su hipótesis general, limitando su alcance al excluir todas aquellas actividades que tengan el citado carácter. Los Comentarios reconocen que si bien estas actividades contribuyen a la productividad de la empresa, su aporte a la generación efectiva de rentas es tan remoto que resulta difícil atribuir utilidades a este tipo de presencias.

La aplicación práctica de esta norma puede resultar muy difícil, y por esta razón los Comentarios sostienen que es crucial, al momento de calificar una actividad como preparatoria o auxiliar, debe analizarse si la actividad del lugar fijo de negocios, en sí misma, constituye una parte esencial y significativa de la empresa en su conjunto. Conforme a lo anterior, si la actividad que desarrolla el lugar fijo de negocios es idéntica a la que realiza su casa matriz, ésta no tendrá carácter de auxiliar, debiendo por tanto analizar si éste constituye un EP de acuerdo a la regla general del párrafo 1°.

Por su parte, los Comentarios aclaran que las actividades deben ser realizadas para la misma empresa, en otras palabras tienen el carácter preparatorio respecto de las actividades que desarrolla para el mismo grupo empresarial, no cumpliendo el requisito establecido en el subpárrafo e) si éstas son prestadas a terceras personas como servicios, en cuyo caso podrían constituir un EP.

Como se mencionó anteriormente, el párrafo 4° del artículo constituye una excepción a la regla general de EP del párrafo 1°, razón por la cual la combinación de las actividades enumeradas en él tampoco constituirán un EP, en la medida que mantengan su carácter de auxiliar o preparatorio. La regla anterior es la que se encuentra contenida en el subpárrafo f) del mismo párrafo.

Chile incorpora una importante modificación a este párrafo en los Convenios actualmente vigentes al no incluir los subpárrafos e) y f) antes mencionados, limitando el ámbito de aplicación de las actividades preparatorias sólo a *“e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, que tengan carácter preparatorio o auxiliar, para la empresa.”*²⁵

De esta manera, entendemos que el ámbito de aplicación de los términos “preparatorio o auxiliar” en los Convenios suscritos por Chile se restringiría sólo al desarrollo de actividades de publicidad, suministro de información e investigaciones científicas, alejándose en este punto de los Comentarios al Modelo desarrollados por la OCDE.

²⁵ Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Canadá. Web. 26 mar. 2011. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/Convenios/chican.pdf>.> Ver anexo 1 con detalle de Convenios en que se ha incluido esta cláusula. Chile hace expresa reserva al Art. 5 del Modelo para eliminar el subpárrafo y y reemplazarlo por el subpárrafo e) con el texto del Modelo del año 1963.

2.5. Párrafo 5 – Agente dependiente.

Un caso de EP distinto a los anteriores es el que recoge el párrafo 5° del artículo en comento, en virtud del cual se entiende que estamos en presencia de un EP cuando una persona actúa por cuenta de una empresa y ostenta y ejerce habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa. Para estos efectos, se entiende que la empresa tiene un EP en dicho Estado Contratante respecto de cada una de las actividades que dicha persona realice, en la medida que sean propias de la actividad de la empresa que representa.

Es importante tener presente que, a diferencia de las situaciones del párrafo 2, el EP por la existencia de un agente dependiente no requiere el cumplimiento de los requisitos generales establecidos en el párrafo 1, es decir se constituirá sin necesidad que éste cuente con un lugar fijo de negocios en el Estado donde ejerce habitualmente sus poderes.

2.6. Párrafo 6 – Excepción de agente independiente.

Como se comentó en el párrafo anterior, la designación de agentes independientes para que actúe dentro un Estado Contratante no genera un EP, en la medida que éste actúe dentro del marco ordinario de su actividad.

Para estos efectos, los Comentarios establecen dos requisitos copulativos para que una persona pueda ser considerada como un agente independiente:

- i) Es independiente económica y legalmente;

Se entiende que no es independiente aquél agente que recibe detalladas instrucciones de la empresa, la que controla comprensiva y permanentemente sus actividades. En este sentido, el mandante no estará preocupado tanto por la forma en la que se realizan las tareas encomendadas, sino más bien por su resultado.

Respecto de la dependencia legal, en concordancia con lo establecido en el párrafo 7° de los Comentarios, una subsidiaria no se transforma en EP por el solo hecho de depender legalmente de una matriz extranjera.

- ii) Y actúa dentro del marco ordinario de su actividad en representación de la empresa.

Se entiende, de acuerdo a los Comentarios, que una persona actúa dentro de este marco cuando realiza actividades relacionadas con su propio negocio de agente, en oposición a aquellas que correspondan al giro de la representada.

Chile ha incluido una modificación a este párrafo en sus Convenios, incorporando una norma a través de la cual se incluye una hipótesis de EP respecto de empresas aseguradoras en virtud de la cual una empresa aseguradora que recaude primas en el territorio del otro Estado Contratante constituye un EP en él por medio de un representante distinto de un agente independiente.

2.7. Párrafo 7 – Exclusión respecto de subsidiarias.

Conforme a este párrafo, las subsidiarias de una empresa extranjera no constituyen un EP dado que éstas son entidades legales distintas de su matriz, incluso en aquellos casos donde las actividades de negocio de dicha subsidiaria son administradas desde el extranjero.

Sin perjuicio de lo anterior, la matriz podría constituir un EP de conformidad con las reglas generales si la subsidiaria pone a su disposición oficinas o instalaciones que lo constituyan en un lugar fijo de negocios.

II. COMENTARIOS FINALES

El análisis del concepto de EP de acuerdo a la jurisprudencia administrativa del SII y a los Comentarios al Modelo permite concluir que existen claras diferencias entre uno y otro.

En efecto, el concepto de EP de acuerdo al SII es considerablemente más limitado que aquél que, en sus distintas hipótesis, contiene el Modelo de Convenio y sus interpretaciones en los Comentarios.

De acuerdo al SII es un elemento de la esencia para la determinación de la existencia de un EP, el ejercicio de facultades de representación del contribuyente extranjero, situación que, como vimos, para la OCDE sólo constituye una de las hipótesis de EP (párrafo 5°).

Si bien Chile reconoce que un EP es la extensión de la actividad de una empresa extranjera en Chile, condiciona su constitución al ejercicio de poderes de representación, limitando de manera sustancial el ámbito en el que podría gravar las rentas que genere el EP, dejando fuera todas aquellas rentas generadas por la definición general del párrafo 1° del Art. 5 del Modelo, aquellas situaciones especiales del párrafo 2°, los sitios de construcción, los EP por servicios y aquellos que se constituyan de acuerdo a la cláusula especial sobre empresas aseguradoras que Chile incorpora en el párrafo 6°.

En este punto resulta necesario traer a colación el alcance de la potestad que tiene el SII para interpretar la ley tributaria, y en qué medida dicha interpretación resulta vinculante para las partes cuando existe Convenio, ya que el SII establece, en el caso los EP, no sólo una definición que no encuentra respaldo directo en la ley, sino además el tratamiento tributario aplicable a éstos.

Como hemos señalado previamente, si bien la Ley de la Renta no define expresamente lo que debe entenderse por EP, si es clara al determinar que éstos constituyen contribuyentes del artículo 58 N°1 de dicha ley.

Conforme a lo anterior, sería pertinente concluir entonces que, ante la existencia de un Convenio, la definición contemplada en éste de EP tendría como consecuencia la calificación de dicho contribuyente como aquellos comprendidos en el Artículo 58 N°1.

Sobre este punto el SII, en los Oficios N° 2438 de 28 de diciembre de 2010 y 614 de 14 de marzo de 2011, establece que ante la presencia de un EP de acuerdo con las normas de un CDT, queda entregada a la legislación interna de cada Estado regular la forma en que éste tributará, lo que incluiría verificar si el éste califica como EP de acuerdo a la legislación interna. Como mencionamos anteriormente, la legislación chilena no contempla una definición de EP, por lo que el SII, a través de estos oficios lo que hace es comparar la situación de hecho particular con la definición acuñada por la misma autoridad fiscal a través de pronunciamientos administrativos.

Estimamos que la mencionada distinción carece de sustento legal en nuestro país, no sólo porque nuestra legislación no contempla una definición de EP sino también, porque ante la existencia de un Convenio, la definición contemplada en éste debe ser considerada como ley vigente en el país, vinculante por tanto para los contribuyentes a los que se les aplique dicha norma.

Este criterio ha sido además reconocido por el mismo SII en la Circular 32 de 25 de mayo de 2001 donde establece que *“Este Convenio²⁶ ha sido publicado en el Diario Oficial previa ratificación del Congreso Nacional y promulgación por parte del Presidente de la República. Como tal, constituye ley interna la que dado su carácter especial, debe primar, en lo regulado expresamente, por sobre la normativa actualmente vigente respecto de las personas sujetas al Convenio y de los impuestos comprendidos por él. Es decir, el Convenio contempla las disposiciones que deberán aplicarse con precedencia, pero sólo respecto de aquello que quede comprendido dentro de su ámbito de aplicación. Así por ejemplo, las definiciones contenidas tanto en el Capítulo II como en otras disposiciones del Convenio, sólo son procedentes respecto de la aplicación del mismo, y no modifican la normativa chilena respecto de personas o impuestos no cubiertos por el Convenio.”*²⁷

En efecto, considerando que los Convenios internacionales ratificados por Chile tienen el carácter de ley interna, de acuerdo con lo prescrito por el Art. 5 de la Constitución Política de la República, es razonable sostener que una vez determinada la existencia de un EP de acuerdo a las normas de un Convenio éste debiera ser considerado como contribuyente del artículo 58 N°1, lo que llevaría aparejada la aplicación de las demás normas de la ley de impuesto a la renta que rigen a dichos contribuyentes.

De esta manera, estimamos que la autoridad tributaria chilena, a través del Servicio de Impuestos Internos, no cuenta con facultades para la creación de una definición de EP, toda vez que dicho concepto se encuentra contenido en los CDT que tienen fuerza vinculante para nuestro país. Lo anterior, más aún si consideramos que cuando el SII utiliza una definición diferente a la establecida en los Convenios, concluye que los EP

²⁶ Se refiere al Convenio con Canadá.

²⁷ Circular del SII N° 32 de 25 de mayo de 2001. Web. 16 abril. 2011.

<<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu32.htm>>

deben tributar de una manera diferente a la establecida legalmente para este tipo de entidades, como es la del artículo 58 N° 1 de la LIR.

Lo anterior sucede desde el momento que el SII califica las rentas del EP como aquellas gravadas ya sea por el Art. 59 o 60 de la LIR y no como aquellas del Art. 58N°1, entregando a la voluntad del contribuyente acogerse a dicho régimen, como manifestación del ejercicio del derecho a tributar sobre renta neta conferido en los Convenios.

Estimamos que esta doctrina se aleja del tratamiento tributario que debiera aplicarse a un EP de acuerdo con las normas que actualmente existen en la Ley de la Renta para este tipo de contribuyentes.

Lo anterior dado que, si bien la Ley de la Renta no define expresamente lo que debe entenderse por EP, sí es clara al determinar que éstos constituyen contribuyentes del artículo 58 N°1 de dicha ley, lo que en la práctica determina el tratamiento tributario aplicable, toda vez que los contribuyentes de dicho artículo son mencionados en diversas disposiciones de la ley que permiten establecer una base sobre la cual construir el régimen al cual deben someterse en Chile.

En efecto, los Art. 58 y 38 de la LIR expresamente contemplan normas sobre la tributación de los contribuyentes extranjeros que desarrollen en Chile actividades empresariales a través de un EP.

El primero de ellos establece que dichos contribuyentes deberán pagar impuesto adicional sobre el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas, sin requerir para estos efectos declaración alguna por parte del contribuyente

en cuanto a la aplicación de dicho tributo. Por su parte, el Art. 38 dispone la forma en que se determinará la renta que estará afectada a impuesto en Chile sobre la base de los resultados reales obtenidos en la gestión del país.

A su turno, el Art. 63 de la misma ley reconoce a los contribuyentes del Art. 58 la posibilidad de utilizar como crédito el impuesto de Primera Categoría que hubiera gravado las rentas que el EP remese al exterior.

Conforme a lo anterior, las normas actualmente vigentes en la Ley de la Renta permiten sostener que la carga tributaria aplicable a los EP en Chile es el que ha sido reconocido en los oficios anteriores del SII, esto es:

1. Impuesto de Primera Categoría por el totalidad de las rentas de fuente chilena que genere el EP por las gestiones realizadas en el país,
2. Impuesto Adicional de 35% sobre las utilidades remesadas, pudiendo usar como crédito el impuesto de categoría pagado.

Por último, y en relación con la posibilidad de deducir de la base imponible del impuesto de categoría los gastos incurridos por el EP en la generación de la renta, si bien los artículos antes citados no lo contemplan expresamente, a nuestro juicio dicho derecho es inherente a este tipo de contribuyentes por las siguientes consideraciones:

1. El párrafo 3° del artículo 7° del Convenio Modelo OCDE expresamente establece que, para la determinación de los beneficios del EP se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de sus fines, derecho que en la medida que es conferido por un tratado internacional

ratificado por Chile toma el carácter de ley interna, que no podría ser desvirtuado por la interpretación administrativa de la autoridad fiscal.

2. Asimismo, a través de la suscripción del referido Convenio, el Estado de Chile ha adquirido la obligación que emana del párrafo 2° del Art. 22 del Convenio Modelo OCDE, en virtud de la cual los EP que se constituyan en un Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que la empresa de ese otro Estado que realicen las mismas actividades, lo que sucedería en la práctica si la deducibilidad de los gastos dependiera de la voluntad del contribuyente, y no de la disposición de la propia ley interna;
3. Finalmente, el régimen general de la LIR sobre la aplicación del Impuesto de Primera Categoría, contiene en sí mismo una forma de garantizar la deducción de la base imponible de dicho impuesto los gastos necesarios incurridos en su generación, en el artículo 31 de la misma ley.

BIBLIOGRAFÍA

1. CUEVAS, Alberto. *Establecimientos Permanentes*. Revista de Estudios Tributarios N°1. Web.
2. CUEVAS, Alberto. *Concepto de establecimiento permanente en Convenios para evitar la doble tributación internacional*. Revista de Estudios Tributarios N°2. Web.
3. CUEVAS, Alberto. *Relación entre los conceptos de establecimiento permanente de los Convenios para evitar la DTI y de la legislación chilena sobre el impuesto a la renta*. Revista de Estudios Tributarios N°3. Web.
4. INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. *The attribution of profits to permanent establishments*. Cahiers de Droit Fiscal International, Vol 91b. The Netherlands: 2006. Impreso.
5. INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. *Is there a permanent establishment?* Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, Vol 94a. The Netherlands: 2009. Impreso.
6. ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version*. July 2010. Browse_it Edition. (Web).
7. ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. Richmond, UK: Richmond Law & Tax, 2005. Impreso.
8. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 71 de 11 de octubre de 2001. Instrucciones sobre consultas.

9. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 32 de 25 de mayo de 2001. Instrucciones sobre Convenio suscrito Canadá.
10. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3230 de 19 de junio de 1976 – Tributación que afecta a firma constructora por su actividad en Chile.
11. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4863 de 23 de diciembre de 1987 – Tributación que afecta a oficina establecida en Chile por asociación de bancos extranjeros.
12. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1399 de 21 de abril de 1993 – Tributación que afecta a los contribuyentes del artículo 58 de la Ley de la Renta.
13. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2530 de 13 de julio de 1994 – Inversionista extranjero, sin domicilio ni residencia en Chile – Proyecto de Inversión extranjera – Agentes o representantes en Chile - (...).
14. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4260 de 24 de noviembre de 1994 – Complementa dictamen emitido por Oficio Ord. N° 002530.
15. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2645 de 28 de agosto de 1995 – Baco Custodio Extranjero – Contrato de inversión extranjera acogido al DL 600 – Clientes extranjeros – Inversión en valores mobiliarios – Mandatarios o representantes en Chile - (...).
16. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1932 de 8 de julio de 1996 – Agencia en Chile de empresa extranjera - (...).
17. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2022 de 17 de julio de 1996 – Contribuyentes domiciliados o residentes en Chile – Agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior - (...).

18. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2762 de 4 de octubre 1996 – Empresa constituida en Chile – Casa matriz con domicilio y residencia en el país – Agencias o establecimientos permanentes en el exterior - (...).
19. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3532 de 20 de diciembre de 1996 – Efectos tributarios de fusión de sociedades extranjeras que tienen agencias en Chile.
20. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3064 de 22 de diciembre de 1997 – Agencia en el extranjero de sociedad chilena - (...).
21. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1599 de 15 de junio de 1998 – Tributación que afecta a los desembolsos efectuados en Chile por un contribuyente del artículo 58 N° de la Ley de la Renta.
22. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2205 de 5 de junio de 2000 – Establecimientos permanentes en Chile - (...).
23. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2265 de 29 de junio de 2000 – Efectos tributarios de la reorganización de inversionista extranjero constituido como un establecimiento permanente o representación en Chile.
24. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4053 de 20 de octubre de 2000 – Tratamiento tributario de los egresos en que incurren contribuyentes extranjeros cuyas actividades realizadas en Chile no generan ingresos y solo están destinadas a observar oportunidades de negocios en nuestro país y estudiar el comportamiento de inversiones que empresa extranjeras relacionadas con ellas mantienen en Chile.
25. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 6523 de 19 de diciembre de 2003 – Aplicación de la retención establecida en el artículo 74N° 4 de la ley de la renta, en el caso de la remesa de utilidades efectuada por un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la ley precitada.

26. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2494 de 31 de mayo de 2004 – Obligaciones tributarias frente a la ley de la renta e impuesto al valor agregado que afecta a oficina de representación establecida en el país – (...).
27. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2556 de 8 de junio de 2004 – Situación tributaria de la agencia de empresa extranjera establecida en Chile - (...).
28. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4508 de 29 de septiembre de 2004 – Absuelve consultas sobre situación tributaria frente al impuesto a la renta e impuesto a las ventas y servicios relativo al establecimiento en el país de una presidencia regional de compañía extranjera internacional que opera en Chile - (...).
29. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2890 de 4 de agosto de 2005 – Consulta sobre aplicación de Convenio para evitar la doble tributación entre Perú y Chile, respecto a pagos por servicios.
30. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4508 de 16 de enero de 2006 – Tributación que afecta a sede regional que presta en el país servicios gerenciales a empresas de la misma matriz – Pronunciamientos anteriores.
31. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 986 de 7 de mayo de 2007 – Normas internacionales – Convenio entre Chile y Canadá para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos a la renta y al patrimonio.
32. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3397 de 14 de diciembre de 2007 – Servicios prestados por una sociedad española a su filial en Chile que presta servicios de centro de llamados - Tratamiento tributario aplicable de acuerdo a Convenio vigente entre Chile y España.

33. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1646 de 8 de mayo de 2009 – Reembolso de gastos llevado a cabo entre empresa chilena y extranjera – Requisitos y tratamiento tributario – Es requisito necesario la existencia de un mandato – Criterio para determinar la existencia de un establecimiento permanente – Instrucciones impartidas por el Servicio al respecto.
34. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2438 de 28 de diciembre de 2010 – Contrato celebrado entre casa matriz y su agencia en Chile – Servicios prestados por la casa matriz a su agencia – (...) – Aplicación del Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y Suiza.
35. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 614 de 14 de marzo de 2010 – Rentas derivadas de cosecha mecanizada de viñedos – Remesas – La empresa chilena constituye un establecimiento permanente de la empresa española respecto del negocio que se desarrolla en Chile – Tributación – Petición administrativa de devolución de Impuesto Adicional.

ANEXO 1

CONVENIOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR CHILE

País	Firma	Vigencia	Fuente información
Canadá	1998	2000	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chican.pdf
México	1998	2000	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chimex.pdf
Ecuador	1999	2004	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chiecu.pdf
Polonia	2000	2004	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chipol.pdf
Brasil	2001	2004	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chibra.pdf
Noruega	2001	2004	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chinor.pdf
Perú	2001	2004	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chiper.pdf
Corea	2002	2004	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chilecorea.pdf
Dinamarca	2002	2005	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_dinamarca.pdf
Croacia	2003	2005	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_croacia.pdf
España	2003	2004	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_espana.pdf
Nueva Zelanda	2003	2007	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_nueva_zelandia.pdf
Reino Unido	2003	2005	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_reinounido.pdf
Francia	2004	2007	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/francia.pdf
Malasia	2004	2009	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_malasia.pdf
Suecia	2004	2006	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/suecia.pdf
Irlanda	2005	2009	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_irlanda.pdf
Paraguay	2005	2009	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/convenio_paraguay.pdf
Portugal	2005	2009	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/convenio_portugal.pdf
Tailandia	2006	2011	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_tailandia.pdf
Bélgica	2007	2011	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/convenio_belgica.pdf
Colombia	2007	2010	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/convenio_colombia.pdf
Suiza	2008	2011	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/suiza.pdf

Comentarios modelo 1997
Comentarios modelo 2000
Comentarios modelo 2003
Comentarios modelo 2005

ANEXO 2

	Modelo OCDE 2010	Canadá	México	Ecuador	Polonia	Brasil	Noruega	Perú	Corea	Dinamarca	Croacia	España	Nueva Zelandia	Reino Unido	Francia	Malasia	Suecia	Irlanda	Paraguay	Portugal	Tailandia	Bélgica	Colombia	Suiza
Parágrafo N°2 La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial: f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de explotación de recursos naturales.																								
** Exploración																								
** Extracción																								
Parágrafo N°3 La expresión "establecimiento permanente" también incluye: a) ...duración superior seis meses;	Doce meses.																							
b) Servicios profesionales por actividades desarrolladas durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses;																								
c) Servicios profesionales por una persona natural, si esa persona está presente en ese Estado contratante durante un período o períodos de tiempo que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.																								
*** A los efectos del cálculo de los límites temporales se agregará período utilizado por empresas asociadas																								
**** Artículo N° 14																								
Parágrafo N°4 No obstante lo dispuesto en este Artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:																								
e) El mantenimiento de un lugar de negocios para el solo propósito de llevar a cabo, para la empresa, cualquier otro tipo de actividad de carácter preparatorio o auxiliar;																								
f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios solo para la combinación de cualquiera de las actividades mencionadas en los subpárrafos a) a e), en la medida que las actividades del lugar fijo de negocios resulten en su conjunto con un carácter preparatorio o auxiliar.																								
***** El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas para la empresa, y cualquier otra actividad similar, cuando esa actividad tenga un carácter preparatorio o auxiliar.																								
Parágrafo N°6 ***** Hipótesis EP empresas aseguradoras																								

Simbología

Cláusula está en el Convenio
Cláusula NO está en el Convenio

Notas
* Para los efectos de este análisis asumimos que aquellas cláusulas no incluidas en la presente tabla no presentan modificaciones esenciales en relación con los modelos OCDE.
** Estas palabras no se encuentran en el modelo de Convenio OCDE 2010 sino que han sido incluido por Chile.
*** Este párrafo no se encuentra en el modelo de Convenio OCDE 2010 sino que ha sido incluido por Chile.
**** A partir del año 2000, el modelo de la OCDE eliminó el Art. 14 de su articulado entendiendo que éste se encontraría incluido en el Art. 7.
Usamos esta variable en este cuadro para comparar los cambios que generó en el Art. 14 en los convenios firmados por Chile.
***** La redacción de este párrafo es distinta a la que se encuentra en el modelo de Convenio OCDE 2010.
***** Este párrafo no se encuentra en el modelo de Convenio OCDE 2010 sino que ha sido incluido por Chile.