



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO

ESCUELA DE POSTGRADO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO
MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO

**ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE EMPRESAS
EXTRANJERAS QUE OPERAN EN CHILE:
TÓPICOS DE RENTA E IVA.**

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE

JOSE FRANCISCO FUENTES MANRIQUEZ.

PROFESOR GUIA: SR. EDMUNDO SOTO N.

Santiago,
Noviembre de 2011.

INDICE

INTRODUCCION

_____ 4

CAPITULO I

Definición de Establecimiento Permanente _____ 8

CAPITULO II

Los Establecimientos Permanentes frente a la Ley

sobre Impuesto a la Renta _____ 11

1.- Consideraciones Previas _____ 11

2.- Interpretación de los Artículos 38 y 58 N°1 de la Ley Sobre
Impuesto a la Renta _____ 13

CAPITULO III

Los Establecimientos Permanentes frente a la Ley sobre Impuesto a

Las Ventas y Servicios _____ 19

1.- Consideraciones previas _____ 19

2.- El Establecimiento Permanente como sujeto de IVA _____ 22

2.1.- El Establecimiento Permanente como
contribuyente por si mismo _____ 22

2.1.1.- El Establecimiento Permanente como
Persona Jurídica _____ 22

2.1.2.- El Establecimiento Permanente como
Persona Natural _____ 24

2.1.3.- El Establecimiento Permanente como
Sociedad de Hecho _____ 25

2.1.4.- El Establecimiento Permanente como
Comunidad _____ 27

2.2.- El Establecimiento Permanente como representación
de un contribuyente extranjero _____ 27

3.- Domicilio o Residencia del Establecimiento Permanente _____ 29

3.1.- Planteamiento del Problema _____ 29

3.2.- Análisis de la cuestión _____ 30

4.- Situación de sustitución legal contemplada en el artículo 11 de la

Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios _____	34
CAPITULO IV	
Relaciones comerciales entre la Casa Matriz y su Establecimiento	
Permanente _____	37
1.- Consideraciones previas _____	37
2.- Extensión de la independencia tributaria del Establecimiento	
Permanente _____	39
3.- Autonomía tributaria del Establecimiento Permanente _____	40
3.1.- Autonomía tributaria del establecimiento permanente, frente a la ley sobre Impuesto a la Renta, en las operaciones comerciales celebradas con terceros. _____	41
3.2.- Autonomía tributaria del establecimiento permanente, frente a la ley sobre Impuesto a la Renta, en las operaciones comerciales celebradas con su casa matriz. _____	41
3.3.- Autonomía tributaria del establecimiento permanente, frente a la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en las operaciones comerciales celebradas con terceros. _____	42
3.4.- Autonomía tributaria del establecimiento permanente, frente a la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en las operaciones comerciales celebradas con su casa matriz. _____	43
3.4.1.- Crédito Fiscal en operaciones entre Establecimiento Permanente y Casa Matriz _____	44
3.4.2.- Transferencia de bienes y servicios entre Establecimiento Permanente y Casa Matriz _____	45
CONCLUSIONES _____	49
BIBLIOGRAFIA _____	52

INTRODUCCION

La potestad tributaria, entendida como la facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce al Estado para imponer, modificar o suprimir, en virtud de una ley, obligaciones tributarias¹, presenta diversas características, entre las cuales se encuentra su naturaleza territorial. Conforme a dicho atributo, el poder impositivo de cada Estado reconoce como límite el espacio dentro del cual ejerce su soberanía.

Regido por el límite indicado, cada Estado es libre para definir internamente los factores de conexión conforme a los cuales podrá ejercer su poder impositivo, una vez verificado un hecho de relevancia tributaria. En el caso Chileno, dichos factores han sido diseñados considerando la naturaleza del impuesto que afecta al hecho imponible. De esta forma, para el caso de los impuestos directos, generalmente se ha considerado como factor de atribución potestativa tributaria el domicilio o residencia del receptor de la renta, en cambio, en el ámbito de los impuestos indirectos, normalmente dicho ámbito de atribución potestativa ha quedado definido por el lugar en el que se verifica el hecho imponible.

Massone, clasifica los factores de conexión en personales y reales, señalando que los primeros vinculan al Estado con el autor del hecho gravado, en tanto que los segundos vinculan al Estado con el hecho gravado mismo. Acto seguido, acota que, a diferencia del primer factor de conexión, conforme al cual el Estado se encuentra facultado para ejercer una potestad tributaria integral sobre el sujeto pasivo, el segundo permite un ejercicio más atenuado de aquella.

Un ejemplo claro de esta situación se presenta entre el impuesto a la Renta de Primera Categoría y el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), en donde el primero de ellos se aplica a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile –sin perjuicio de la situación especial de los extranjeros no residentes que analizaremos en su oportunidad–, en tanto que, el segundo, se aplica a las ventas o servicios que se realicen, presten o utilicen dentro del territorio nacional, con independencia de la condición de residente o domiciliado en el país, del autor del hecho gravado.

En consecuencia, frente a la verificación de un hecho jurídico tributario, es perfectamente posible que el autor del mismo resulte gravado con ambos impuestos, sin perjuicio de que las razones por las cuales se afecte sean diversas. En efecto, en el caso de una empresa con domicilio en Chile que realiza ventas de bienes corporales muebles de su giro o presta servicios gravados de

¹Aste Mejías, C. Curso sobre Derecho y Código Tributario. Ed, Legal Publishing, Año 2008, Page. 1.

acuerdo a lo dispuesto en el numeral 2 del Artículo 2 del D.L. 825 de 1974, se le aplicará el Impuesto a la Renta de Primera Categoría en su condición de domiciliada, en tanto que, el IVA le será aplicado en consideración al lugar en el que ha realizado la venta o prestado o utilizado el servicio, según el caso.

Ahora bien, el creciente desarrollo del comercio e intercambio internacional ha llevado a que, cada vez con más frecuencia, existan empresas, que por motivos de orden corporativo, estratégico o incluso tributario, han extendido su radio de acción a otros países a través de agencias, sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes. A dicho fenómeno no escapa nuestro país, el que en los últimos años ha observado un crecimiento exponencial en materia de inversión extranjera.

Esta situación ha llevado a que, en la práctica, sea cada vez más frecuente convivir con entidades que se comportan como empresas nacionales –normalmente tienen nombre o razón social, hacen iniciación de actividades y tienen RUT– sin perjuicio de los cual, se encuentran sujetas a un tratamiento jurídico tributario particular: Nos referimos a los establecimientos permanentes.

Dicho tratamiento jurídico tributario especial obedece, en gran medida, a la modificación respecto de estas entidades de los factores de conexión conforme a los cuales el Estado se encuentra facultado para ejercer su potestad impositiva sobre aquellas. En efecto, el Servicio de Impuestos Internos², adhiriendo al criterio que rige en países como Francia, Luxemburgo, Perú y Estados Unidos³, se ha inclinado por entender que la ley tributaria no hace distinción entre la casa matriz y sus respectivos establecimientos permanentes en el exterior, por lo que dichas entidades no son empresas independientes de la casa matriz sino que meras extensiones de ésta última, conformando ambas una misma persona jurídica. Lo anterior ha llevado a sostener que el establecimiento permanente, al carecer de autonomía jurídica propia, no puede ostentar la calidad de domiciliado o residente en el país en el que se encuentra asentado, hecho que finalmente se traduce en que el Estado de la situación, no pueda ejercer su potestad tributaria sobre aquel considerando como factor de atribución impositiva el del domicilio o residencia.

² Oficio N° 800 de 17.04.2008.

³ Cfr. Baker, Philip y Collier, Richard. Cahiers de droit international: The attribution of profits to permanent establishments, Volume 91b, international fiscal Association, Published by Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, The Netherlands, año 2006, pág. 42

El Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – en adelante MCOCDE– luego de incorporar en su artículo 5° una definición de establecimiento permanente, establece en su artículo 7° que los beneficios empresariales obtenidos por una empresa a través de su establecimiento permanente pueden someterse a imposición en el Estado en el que se encuentra establecido éste último, bajo determinadas condiciones que la misma norma indica. Lo anterior nos lleva a entender que, al menos desde la óptica del Convenio, un establecimiento permanente puede ser sujeto pasivo de impuestos. Sin embargo, cosa muy distinta será determinar conforme a que factor de conexión podrá el Estado de la situación, ejercer su potestad impositiva sobre el citado beneficio.

En este aspecto, y luego de asumir como una realidad la carencia de domicilio o residencia del establecimiento permanente, el interprete nacional ha tratado de buscar en la legislación interna elementos que le permitan gravar las rentas obtenidas por estas entidades, tarea que ha finalizado en los artículos 3°, 38° y 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, normas de las que se desprende que las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes se gravan en el país, considerando como factor de conexión la fuente generadora de aquellas.

Con todo, tanto en el ámbito de la Ley sobre Impuesto a la Renta como en el ámbito del Impuesto al Valor Agregado (IVA), surgen interrogantes que deben ser despejadas: En el primer caso, aquellas discurren sobre si las normas contenidas en el MCOCDE y en la Ley del ramo son suficientes para establecer un régimen de tributación general a favor cualquier tipo de establecimiento permanente situado en Chile, en especial respecto de aquellos cuya casa matriz reside en un Estado con el que Chile no ha suscrito Convenio para evitar la doble tributación internacional. A su turno, en el segundo caso, las interrogantes se relacionan con la definición acerca de la condición del establecimiento permanente como contribuyente de IVA y, en la medida que la respuesta a dicha interrogante sea afirmativa, a su calidad de obligado directo a su pago.

En el presente trabajo se analizará la situación tributaria de los establecimientos permanentes en Chile, particularmente en relación a la definición de los factores de conexión conforme a los cuales el Estado puede ejercer su potestad impositiva sobre aquellos y en particular su tratamiento tributario frente a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, considerando la aparente falta de regulación que dicho cuerpo normativo le ha dado a la institución en comento.

CAPITULO I

DEFINICION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

En la legislación nacional no encontramos una definición de establecimiento permanente. Ante dicha omisión, se ha debido acudir al escenario internacional, en el cual cabe destacar el rol que ha cumplido la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en el aporte, a través de su modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional, de una definición sobre aquel.

Al respecto el artículo 5 del MCOCDE, establece lo siguiente:

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

La expresión establecimiento permanente comprende, en particular:

- a) Las sedes de dirección;*
- b) Las sucursales;*
- c) Las oficinas;*
- d) Las fábricas;*
- e) Los talleres; y*
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.*

La expresión establecimiento permanente también incluye...”

Sobre la base de la definición dada, la Asociación Española de Asesores Fiscales ha entendido que, para que una instalación de negocios sea considerada un EP, debe reunir los siguientes requisitos⁴:

⁴Asociación Española de Asesores Fiscales. “Fiscalidad Internacional Convenios de Doble Imposición”. Ed. Aranzadi. Pág. 128.

- 1) Obligada utilización de una instalación o emplazamiento desde el que se desarrolla una actividad.
- 2) Que dichas instalaciones tengan cierto grado de permanencia temporal en su adscripción a un espacio físico.
- 3) Que la actividad sea productiva y contribuya al beneficio de la empresa.

En relación al primero de los tres requisitos anotados precedentemente, los autores Faúndez y Blanco han sugerido flexibilizar el criterio conforme al cual debería calificarse la presencia física del establecimiento permanente en el estado de situación. En tal sentido dichos autores sostienen que la definición dada por el artículo 5 del MCOCDE data del año 1977, época en la cual la realidad socioeconómica era muy distinta a la del mundo actual, caracterizado por un creciente intercambio tecnológico.

Agregan que el nuevo escenario invita a efectuar una interpretación más amplia del concepto en el entendido que, en la práctica, podemos encontrarnos con una instalación de negocios sin presencia física tangible, la que, al reunir los demás requisitos, podría ser perfectamente calificada de establecimiento permanente. Conforme a ello, los mencionados autores plantean una nueva definición que pone el énfasis, más que en la presencia física, en la extensión de la actividad empresarial de la casa matriz en otro Estado, señalando sobre el particular que el establecimiento permanente es *“Una prolongación, en otro país, de la actividad empresarial de su casa central, que puede o no estar relacionado con un lugar fijo de operaciones”*⁵. En dicha línea se ha sugerido por la doctrina revisar el concepto dado por el Convenio habida consideración que, en la actualidad, están surgiendo derivados de la prestación de servicios en la red, lo que ha motivado que se cuestione la validez del concepto de establecimiento permanente actualmente vigente y la necesidad de modificar el artículo 5 del MCOCDE, para poder considerar como establecimientos permanentes a los servidores de Internet e, incluso, los portales de página web⁶.

El criterio planteado precedentemente no ha sido del todo recogido por la doctrina nacional, la cual, a propósito del comercio electrónico, ha sostenido que un sitio web, por si solo no constituye un establecimiento permanente, pues no es otra cosa que una combinación de software y

⁵Faúndez. A y Blanco, M. Establecimientos Permanentes: Aspectos Tributarios, ed. 2009. Editorial Librotecnia, pág. 34.

⁶Soler Roch, M – NuñezGrañon, M. El impuesto sobre la renta de no residentes: Hecho imponible y criterios de sujeción. Fiscalidad Internacional. Centro de Estudios Financieros, Esp., 2º Ed. 2005, Pág. 29.

datos electrónicos. Sin embargo existe acuerdo en que un servidor que constituye un equipo físico, puede constituir un establecimiento permanente para la empresa que lo opera, no siendo necesario el requisito de una intervención humana, por lo que el servidor operado en esa forma remota puede constituir un establecimiento permanente⁷. Dicha postura ha sido confirmada por el Servicio de Impuestos Internos, el que ha sostenido que la actividad de la empresa no presupone necesariamente una actividad desarrollada por personas. En tal sentido, maquinaria automatizada puede dar lugar a un establecimiento permanente cuando el desarrollo de la actividad de la empresa va más allá del mero montaje y posterior desinstalación de tal maquinaria o equipo⁸, como por ejemplo, bombas automáticas de extracción de petróleo, máquinas de juego, expendedoras y otras similares.

En consecuencia, la posición mayoritaria a nivel nacional condiciona el reconocimiento de un establecimiento permanente al hecho de que la casa matriz opere en el país a través de una instalación física de negocios tangible aún cuando aquella no suponga el empleo de recursos humanos para su funcionamiento.

Considerando lo expuesto, la autoridad fiscal ha concluido que la determinación de un establecimiento permanente es esencialmente una *circunstancia de hecho que debe ser analizada caso a caso*. Esto supone entender que no es necesario que la instalación de negocios se encuentre formalmente constituida en el país para atribuirle la calidad de establecimiento permanente, bastando que se constaten cuatro atributos fundamentales –definidos por el Servicio de Impuestos Internos–, muy similares a los ya indicados por la OCDE, a saber:

- 1) Existencia de una empresa que desarrolla un negocio.
- 2) Existencia de un “lugar de negocios”, por ejemplo instalaciones como un local o, en determinados casos, maquinaria o equipos;
- 3) Dicho lugar de negocios debe ser fijo, esto es, se debe encontrar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; y
- 4) Las actividades de la empresa se realizan a través de este lugar fijo de negocios.

⁷Barrera Riffo, Patricia. Aspectos tributarios del e-commerce en servicios financieros. Tributación en un mundo globalizado. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, año 2008, pág. 116.

⁸ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2890 de 04.08.2005.

CAPITULO II

LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES FRENTE A LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

1.- Consideraciones previas.

El MCOCDE, se encarga de acotar el ámbito de aplicación del mismo considerando al efecto un elemento subjetivo y un elemento material. El primero se encuentra determinado por las partes que lo han suscrito, en tanto que el segundo, lo está por el impuesto cuya doble imposición se pretende regular o evitar.

En relación con el aspecto personal, el MCOCDE, en su artículo 1º, establece que *“El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes”*. Por su parte, el artículo 34 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados establece que *“Un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado o una tercera organización sin el consentimiento de ese Estado o de esa organización”*. Por tanto, salvo que expresamente conste lo contrario, por regla general un tratado solo obligará a las partes que lo han suscrito y, en consecuencia, sus disposiciones serán inoponibles a terceros⁹.

Considerando que el convenio es el único instrumento en el que se define establecimiento permanente –definición a partir de la cual se han establecido sus elementos constitutivos– y que aquel, por definición, tiene un efecto limitado a los Estados que lo han suscrito, resultaría válido preguntarnos conforme a que parámetros se calificará la presencia de un establecimiento permanente de una casa matriz con residencia en un Estado con el que nuestro país no ha suscrito convenio de doble imposición.

⁹El Servicio de Impuestos Internos comparte este criterio en el Oficio N° 2890 de 2005 al señalar *“...El párrafo 1 del artículo 5 del Convenio contempla la definición de establecimiento permanente, concepto acordado en el contexto de una negociación internacional entre dos Estados contratantes para determinar a que Estado le corresponde el derecho a gravar los beneficios, por lo que no dice relación con la definición de establecimiento permanente que contempla la legislación interna. En este sentido la misma disposición del Convenio limita el ámbito de aplicación de la definición de establecimiento permanente al Convenio en cuestión...”* Luego agrega el mismo pronunciamiento que *“...los convenios para evitar la doble imposición son tratados internacionales y, en cuanto tales, les son aplicables las disposiciones de la convención de Viena sobre Derecho de los Tratados. Esta Convención dispone que los tratados deben interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente de sus términos en el contexto del mismo y teniendo en cuenta su objeto y fin...”*.

En efecto, tanto los comentarios de la OCDE como los de la doctrina en general, a través de los cuales se han determinado los elementos que dan vida a un establecimiento permanente, se han estructurado en base a la definición que ha dado el artículo 5 del MCOCDE. En consecuencia, aparentemente, careceríamos de elementos para aplicar tanto el concepto como los elementos que subyacen a él, en el caso de instalaciones de negocios de casas centrales domiciliadas en Estados con los cuales Chile no ha suscrito convenio alguno.

Las únicas disposiciones legales que nos permiten gravar las rentas generadas por instalaciones de negocios en Chile de empresas extranjeras, son los artículos 38 y 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, normas que suponen la existencia de una agencia, sucursal, oficina, representación u otro tipo o clase de establecimiento permanente de aquella en el país. Ahora bien, si entendemos que el concepto de establecimiento permanente no se aplica a Estados que no se rigen por el convenio, deberíamos concluir que solo se podrían gravar las rentas generadas por sus instalaciones de negocios en el país, en la medida que dichas instalaciones asumieran la forma de una agencia, sucursal, oficina o representación.

Tomando en consideración que la doctrina ha reconocido que la determinación de un establecimiento permanente es una cuestión de hecho y que resulta perfectamente posible que se verifique la existencia de una entidad de dicha naturaleza por el solo hecho de constatar el ejercicio de una actividad empresarial en suelo nacional, con prescindencia de la persona humana como medio para desarrollarla, cabe formularnos la siguiente pregunta: *¿cuál debería ser el tratamiento tributario aplicable a la renta generada con ocasión del ejercicio de una actividad empresarial, sin presencia humana o sin la presencia de instalaciones tangibles, desarrollada en el país por una casa matriz domiciliada en un Estado con el que Chile no ha suscrito convenio de doble imposición internacional, si es que aquella no puede ser calificada como agencia, oficina o sucursal?* Convengamos que no resultaría factible entender que dicha actividad constituye un establecimiento permanente, ya que dicha atribución ha sido fruto de la interpretación a la que ha sido sometido el concepto dado por el convenio y, como en este caso no hay convenio, no existiría la posibilidad de hacer aplicable una interpretación que se moldeó a la medida de una definición dada por dicho instrumento. Sobre lo mismo prevengamos que los primeros proyectos del MCOCDE, datan del año 1963 y nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta data del año 1974, con lo cual –aún cuando no conocemos la historia fidedigna del establecimiento– es razonable concluir que el legislador nacional, cuando habló de establecimiento permanente, claramente debió estarse refiriendo al que definía el convenio.

Así las cosas, estimamos que, en el ejemplo dado, la renta generada por dicha instalación de negocios solo se podría gravar en la forma que establecen los artículos 38 y 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la medida que podamos atribuir a aquella la calidad de agencia, sucursal u oficina. Lo anterior supone someter dichas normas a un juicio interpretativo, destinado a desentrañar su real sentido y alcance.

2.- Interpretación de los artículos 38 y 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Interpretar la ley, es determinar el sentido y alcance de la misma. Sobre el particular Alessandri, Somarriva y Vodanovic señalan: *“Interpretación de la ley es la determinación de su significado, alcance, sentido o valor en general y frente a las situaciones jurídicas concretas a que dicha ley debe aplicarse”*¹⁰.

A su turno, Jorge Streeter señala que *“Interpretar la ley es conocerla, o como dice el artículo primero del código Civil, es saber lo que ella manda, a quién lo manda y bajo cuales circunstancias. Interpretar la ley es fijar el sentido de la proposición, el contenido del mandato jurídico que ella prescribe, en todos sus extremos. Más brevemente, interpretar la ley tributaria consiste en conocer los elementos de una relación jurídico tributaria definida por la ley”*¹¹.

Ha sido tarea del legislador definir las condiciones bajo las cuales resulta válido interpretar las normas tributarias. En tal sentido cabe señalar que el artículo 2° del Código Tributario señala que *“En lo no previsto por este código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de Derecho común contenidas en leyes generales o especiales”*. Sobre el particular Jorge Streeter reconoce la autonomía de las normas tributarias pero, de igual forma, admite la posibilidad de acudir a las normas del derecho común cuando la norma tributaria utiliza términos cuya significación no define expresamente. En tal sentido señala: *“El Derecho Tributario puede elaborar conceptos cargados de significación propia. El sentido del término emanará de una definición expresa, de una descripción, o de una regulación dada, y puede también extraerse del estudio de las diversas normas que contemplan el término en cuestión. Su significación no fluye de la simple*

¹⁰ Alessandri, Arturo - Somarriva, Manuel – Vodanovic, Antonio. Tratado de Derecho Civil, parte preliminar y parte general. Santiago, 2005, T.I, pág. 171.

¹¹Streeter, Jorge. La Interpretación de la Ley Tributaria, Revista de Derecho Económico 21 y 22 (Santiago 1967-1968), Pág. 15.

pertenencia a una norma tributaria, sino de una elaboración contenida en ella. Pero si el Derecho Tributario emplea conceptos o se remite a instituciones que no elabora ni define, el intérprete deberá acudir a las reglas del Derecho común o de los diversos derechos especiales en los que encuentra los antecedentes de que se vale la ley tributaria”¹².

En consecuencia, a falta de reglas propias, resulta pertinente que el interprete acuda a las reglas de hermenéutica legal que consagra el Código Civil, a fin de determinar el sentido y alcance de sus disposiciones. Al efecto indicado, útil resulta tomar la clasificación dada por Savigny, quien sistematiza los métodos de interpretación en gramatical, lógico, histórico y sistemático.

El elemento gramatical se encuentra consagrado en el inciso 1º del artículo 19 del Código Civil, el que dispone: *“Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu”*. El sentido de la ley es claro, pues, cuando el alcance de la disposición se entiende por su sola lectura, sea porque considerada aisladamente de las demás no origina dudas, sea porque relacionada con ellas no denota discordancia¹³.

El elemento lógico se consagra en el inciso 2º del artículo 19 del Código Civil y en el inciso 1º de su artículo 22. El primero señala: *“Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestado en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento”*. En tanto que el segundo dispone: *“El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía”*.

Finalmente, el elemento sistemático se encuentra en el inciso 2º del artículo 22 y en el artículo 24. El primero establece que *“Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”*. El segundo señala: *“En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural”*.

A la luz de los métodos de interpretación citados precedentemente, estimamos que resultaría estéril pretender definir el sentido y alcance de las normas en comento aplicando los elementos

¹²Streeter, Jorge. Ob. Cit. (n.9), pág. 39-40.

¹³ Alessandri, Arturo - Somarriva, Manuel – Vodanovic, Antonio., Ob. Cit., pág. 185.

lógico e histórico de interpretación. En efecto, el primero apunta a la búsqueda de la intención o espíritu de la ley o de las relaciones lógicas que unen a sus diversas partes¹⁴, sin embargo en este caso lo que pretendemos determinar, más que el contenido de la norma, es el alcance particular de las palabras que en ella se contienen. Por su parte, en relación con el segundo método, no existen elementos que nos permitan acudir a la historia fidedigna del establecimiento.

En cuanto al elemento gramatical, podemos constatar que los términos sucursal, oficina y agencia no se encuentran definidos en la ley. De tal forma, debemos acudir a su significado literal, el que se encuentra dado en el Diccionario de la Real Academia Española¹⁵. Tras efectuar el análisis, hemos de concluir que dichos términos se asocian a lugares físicos en los que se ejerce la actividad empresarial y sus funciones no son preparatorias o auxiliares¹⁶. Cabe agregar que los comentarios al párrafo 2º del artículo 5º del MCOCDE, han coincidido en el sentido de entender que el ejercicio de una actividad empresarial –ejercida a través de cualquier forma de sucursal, oficina o agencia– supone el empleo de personal y/o una presencia física tangible en el estado de situación, razón por la cual, la realización de una actividad en el país sin la presencia de tales elementos, no podría dar forma a tales entidades.

Ahora bien, a diferencia de los conceptos sucursal, oficina y agencia, el término *Agente* supone la presencia humana o jurídica, con prescindencia de la existencia de una instalación física tangible. Igual situación ocurre con los *Representantes*, definidos en el artículo 8 N° 6 del Código Tributario, como “[...] *los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica*”.

Estimamos que la aplicación de dichos conceptos nos permiten dar una solución a la pregunta formulada, en el siguiente sentido:

¹⁴Alessandri, A, Somarriva, M, Vodanivoc, A. , ob. Cit., pág. 174.

¹⁵De acuerdo a la RAE, se definen los conceptos dados de la siguiente forma:

Sucursal: dicho de un establecimiento que situado en un distinto lugar que la central de la cual depende, desempeña las mismas funciones que ésta.

Oficinas: local donde se hace, se ordena o se trabaja algo.

Agencia: Empresa destinada a gestionar asuntos ajenos o a prestar determinados servicios.

¹⁶Faúndez Ugalde, Antonio. Agencias y otros Establecimientos Permanentes. Manual de Consultas Tributarias N° 389. Mayo de 2010, pág. 40.

1.- El artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta, utiliza la expresión “representantes”. Lo anterior quiere decir que el legislador ha considerado que el solo hecho que una instalación de negocios en el país disponga de un agente o mandatario, es suficiente para gravar las rentas que aquel genere, sujeto si a los límites que contemplan las normas en análisis.

2.- El solo hecho de que aquella instalación de negocios realice en el país operaciones susceptibles de ser gravadas, es suficiente para que la ley le imponga a ésta última la obligación de obtener RUT y de hacer iniciación de actividades en el país¹⁷.

3.- Mediante Circular 31 de 1 de junio de 2007, que Reguló la Forma de Cumplir con la Obligación de Solicitar la Inscripción en el Registro de Rol Único Tributario y de dar Aviso de Iniciación de Actividades, el Servicio de Impuestos Internos dispuso que “las personas jurídicas u otros entes sin personalidad jurídica deben actuar por medio de uno o más representantes o mandatarios con residencia en el país, exhibiendo el documento correspondiente que los acredita como tal (escrituras, mandatos, decretos, etc.)”.

4.- En consecuencia, independientemente de su naturaleza jurídica, toda instalación de negocios que realice en el país actividades susceptibles de afectarse con Impuesto a la Renta, deben obtener RUT e indicar Actividades, para cuyo efecto necesariamente deben contar con un representante, circunstancia ésta última suficiente para gravar en el Estado de Situación las rentas generadas por sus respectivas mandantes.

Si bien es efectivo que, a diferencia del artículo el artículo 58 N° 1, el 38 no utiliza el término representante para referirse al sujeto pasivo cuyas rentas se gravarán en el Estado de situación, estimamos es posible aplicar dicho concepto a la norma en comento considerando, por un lado, que el artículo 38, al utilizar la expresión “u otras formas de establecimientos permanentes” no es taxativo y, por el otro, que que el elemento sistemático de interpretación nos proporciona una solución para acceder al entendimiento de la norma. Sobre el particular la doctrina ha entendido que

¹⁷El artículo 66 del Código Tributario establece que “Todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben estar inscritas en el Rol Único Tributario de acuerdo con las normas del Reglamento respectivo”. Por su parte, el artículo 68 del mismo cuerpo legal establece que “Las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categorías a que se refieren los números 1º, letras a) y b), 3º, 4º y 5º de los artículos 20, 42 N° 2º y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación”.

el inciso 2º del artículo 22 del Código Civil acepta expresa y directamente [...] este último criterio, la *interpretatio per agiam legem*, esto es, la operación consistente en aclarar (ilustrar) los pasajes oscuros de una ley por medio de otras leyes que tiene lugar particularmente si ambas “*versan sobre un mismo asunto*” esto es, si la materia subyacente es la misma¹⁸. Pues bien, al comparar el artículo 38 con el 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, constataremos –sin perjuicio de las diferencias ya enunciadas– que ambas derivan de un tronco común, razón por la cual no se divisa razón lógica para entender que el término representante solo se aplica en el caso del artículo 58 N° 1 mas no en el caso del artículo 38. A lo anterior debe sumarse el hecho de que el legislador, al emplear el término “establecimiento permanente” en dichas normas, más que estar mirando el concepto dado por el convenio, lo que hizo fue recoger un concepto genérico dentro del cual puede quedar comprendida cualquier tipo de instalación de negocios que una sociedad extranjera pueda tener en el país, independientemente de la forma jurídica que pudiere asumir. Lo anterior quedaría refrendado si consideramos que las expresiones “*u otras formas*” y “*cualquiera clase*” de establecimientos permanentes, denotarían la idea de generalización del concepto más allá de la definición del convenio y de los criterios interpretativos del mismo.

Con todo, debemos consignar que el legislador nacional, a diferencia del Convenio, no ha aportado criterios que nos permitan definir cuando nos podríamos encontrar frente a “otras formas de establecimientos permanentes”, con lo cual, forzoso es concluir que las instalaciones de negocios de empresas extranjeras residentes en Estados con los cuales Chile no ha suscrito convenio, que no dispongan en Chile de una sucursal, agencia, oficina o representante, no podrían acogerse al régimen tributario que contempla el artículo 38 Inciso 1º de la Ley de la Renta, debiendo entonces someterse al régimen general contemplado en el artículo 3º de la misma Ley.

En consecuencia, estimamos que las disposiciones citadas se inspirarían, más que en el concepto de “establecimiento permanente”, en el de “instalación de negocios”, independientemente de la existencia o no de tratado, para imponer a ésta última la obligación de tributar sobre sus rentas de fuente Chilena. De esta forma se entendería que el convenio beneficia a las personas extranjeras que –amparadas en dicho instrumento- operan en Chile sin generar un establecimiento permanente (toda vez que las libera expresamente de tributar por sus rentas de fuente Chilena) e iguala el tratamiento de las que operan en el país a través de dicha entidad con las que, aún sin

¹⁸Guzmán Brito, Alejandro. La historia dogmática de las normas sobre interpretación recibidas por el Código Civil de Chile, en interpretación, integración y razonamientos jurídicos (Santiago y Viña del Mar, 1991), Ed. Jurídica de Chile., pág. 72.

operar a través de un establecimiento permanente (como es el caso de las residentes en estados no contratantes) lo hacen a través de una sucursal, agencia, oficina o representante.

CAPITULO III

LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES FRENTE A LA LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS.

1.- Consideraciones previas.

En el campo del Derecho Tributario la gestación de la norma jurídica parte de la constatación de un hecho de contenido económico al que, una vez verificado, se le incorpora una consecuencia caracterizada por la existencia de un vínculo obligacional entre el Estado o quien lo represente como sujeto activo y una persona física o jurídica, privada o pública como sujeto pasivo. Sobre el particular Paulo de Barros¹⁹ señala que *“En la descripción de la norma (hipótesis, supuesto, antecedente) tendremos directrices para la identificación de eventos portadores de expresión económica. Habrá un criterio material (comportamiento de alguna persona) condicionado en el tiempo (criterio temporal) y en el espacio (criterio espacial). Ya en la consecuencia (prescripción) chocaremos con un criterio personal (sujeto activo y pasivo) y un criterio cuantitativo (base de cálculo y alícuota). La conjunción de estos datos indicativos, nos ofrece la posibilidad de exhibir, en su plenitud, el núcleo lógico estructural de la norma-patrón, lleno de los requisitos significativos, necesarios y suficientes para el impacto jurídico de la exacción”*.

Llevando la estructura planterada por De Barros a la normativa objeto de nuestro estudio, podremos advertir que el Decreto Ley N° 825 de 1974 que contiene la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, recoge todos los elementos señalados. En efecto, la venta, la realización de un servicio o la verificación de alguno de los hechos asimilados a éste o aquella, constituirán el *elemento material* (Artículos 2° y 8° de la ley del IVA); el momento en el que el impuesto se devenga, constituirá *elemento temporal* (Artículos 9° y 55° de la ley del IVA) y el lugar en que la venta se relize o el servicio se preste o utilice constituirá el *elemento territorial* (Artículos 4° y 5° de la ley del IVA). Por su parte el *elemento cuantitativo* se encontrará dado por la base imponible y la tasa (Párrafo 5° del Título II) y *el personal* por quien reúna la doble condición de contribuyente y sujeto del impuesto (Artículos 3° y 10° de la ley del IVA)

¹⁹Paulo de Barros Carvalho. Derecho Tributario. Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma. Año 2004, pág. 117.

Analizados los elementos del hecho gravado, desde la perspectiva del establecimiento permanente como autor del mismo, advertiremos que se nos presentan ciertas dudas al momento de definir el aspecto personal del mismo, cuestión que no es menor si se considera que la regla-matriz, en cuanto norma general y abstracta (unificadora de los elementos material, temporal y espacial) requiere de una norma individual y concreta para llegar a las conductas y disciplinarlas positivamente²⁰, dentro de la cual se sitúa el elemento personal representado por los sujetos activo y pasivo, siendo este último quien finalmente se verá compelido al pago del tributo.

En relación al elemento subjetivo del hecho gravado IVA, el DL N° 825 de 1974 contempla las siguientes normas:

Artículo 2°.- *“Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:*

N° 2: Por “vendedor” cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros” .

N° 4: 4°) Por “prestador de servicios” cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que preste servicios en forma habitual o esporádica”.

Artículo 3°.- *“Son contribuyentes para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquiera otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella”.*

Artículo 10°.- *“El impuesto establecido en el presente Título afectará al vendedor, sea que celebre una convención que esta ley defina como venta o equipare a venta.*

Igualmente, el impuesto afectará a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales”.

Armonizando las disposiciones transcritas precedentemente, se concluye que son sujetos pasivos en el IVA los vendedores y prestadores de servicios quienes pueden estar constituidos por personas naturales o jurídicas; sociedades de hecho o comunidades²¹. En consecuencia, el sujeto

²⁰Ob. Cit (n.6), pág. 120.

²¹Emilfork Soto, Elizabeth. Impuesto al Valor Agregado. Ed. Congreso. Año 1999, pág. 127.

pasivo del IVA debe reunir una doble condición: Ser vendedor o prestador de servicios y ser contribuyente.

Es en esta doble condición donde surge el problema denunciado ya que la calificación subjetiva demanda una condición especial de parte de quien realiza la venta o presta el servicio: Ser contribuyente, en los términos que establece el artículo 3º.

A diferencia de lo que ocurre en el ámbito de Impuesto a la Renta –donde el legislador ha regulado el tratamiento tributario de los establecimientos permanentes con prescindencia de analizar cual es su naturaleza jurídica–, el DL 825 de 1974 no menciona a dichas entidades en ninguna de sus disposiciones, resultando entonces determinante iniciar un proceso de calificación a objeto de determinar si aquellos pueden ser considerados dentro de la definición de contribuyente a que se refiere el artículo 3º ya citado.

Cabe señalar que el artículo 3º del DL 825 de 1974, al utilizar la expresión “son”, ha sido taxativo a la hora de determinar quienes son contribuyentes para los efectos que él regula, considerando a tal efecto a las personas naturales y jurídicas, incluidas las comunidades y las sociedades de hecho.

Sin perjuicio de los cuestionamientos semánticos que nos merece la forma en que se encuentra redactada la norma²², cabe destacar que en ella el legislador aparentemente no se habría hecho cargo de reglamentar la condición de contribuyente de IVA del establecimiento permanente. Y es que, a primera vista, dicho instituto no participaría de ninguna de las cuatro calidades anotadas.

Tal vez en este punto se habría valorado una definición más amplia a la hora de determinar legalmente al sujeto pasivo del impuesto. En tal sentido cabe señalar que, a diferencia de lo que ocurre en nuestro país, la ley de IVA española amplió el concepto definiendo como sujeto pasivo del IVA al “establecido”. Con ello basta que se verifique la hipótesis jurídico tributaria para que su autor resulte incidido por el impuesto, en la medida que tenga la sede de su actividad económica, un

²² La disposición establece que “Son contribuyentes para efectos de esta ley las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquiera otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella”. Esta definición, al utilizar la expresión “incluyendo” sugiere asumir que las comunidades y las sociedades de hecho serían especies de personas jurídicas, lo cual constituye una imprecisión toda vez que aquellas no participan de tal condición.

establecimiento permanente o su domicilio fiscal en territorio español²³. En consecuencia, bastará que, en los hechos, se verifiquen los presupuestos que contempla el MCOCDE para dar vida a un establecimiento permanente, para que éste ostente la calidad de establecido y, en consecuencia, de sujeto pasivo del IVA.

La realidad nacional, en cambio, es diversa ya que el concepto de contribuyente de IVA se trató en forma mucho más restringida. En consecuencia la determinación de si el establecimiento permanente es o no contribuyente de dicho impuesto, demanda un análisis más profundo, al que nos abocaremos a continuación.

2.- El establecimiento permanente como sujeto de IVA.

Para analizar el tema, estimamos necesario partir por desentrañar si el establecimiento permanente puede ser reconocido como un contribuyente por si mismo o, por el contrario, debiéramos considerarlo como una representación de un contribuyente extranjero. Desentrañar esta incógnita será relevante para determinar a quien deberemos mirar al momento de hacernos cargo de la calificación del elemento subjetivo del impuesto.

2.1.- El Establecimiento Permanente como contribuyente por si mismo.

Si miramos al EP como un contribuyente en si mismo, deberíamos analizar si éste reúne alguna de las condiciones que contempla el artículo 3º del DL Nº 825/74 para ser considerado como tal, esto es, si podríamos considerarlo como una persona jurídica, persona natural, sociedad de hecho o comunidad. A ello nos abocaremos a continuación.

2.1.1.- El Establecimiento Permanente como persona jurídica:

Según una nota que aparece en el proyecto de 1853, a propósito del artículo 645 del Código Civil, Bello, a fin de desentrañar la naturaleza jurídica de las personas jurídicas, habría seguido las ideas de Savigny y Pohtier, el primero de los cuales acuñó la teoría de la ficción, uno de cuyos presupuestos fundamentales descansa en la premisa de que tanto el nacimiento como la extinción de

²³Sobre el particular, la Agencia Tributaria Española, en su Manual Práctico IVA 2007 señala: "Se consideran establecidos en el territorio de aplicación del IVA español los sujetos pasivos que tengan en el mismo, la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al impuesto desde dicho establecimiento".

las personas jurídicas depende de la voluntad o autorización del poder estatal. Sobre este punto el célebre jurista alemán sostiene que *“no basta el acuerdo de muchos individuos o la voluntad del fundador, sino que además es requisito necesario la autorización del poder supremo del Estado, autorización tácita o expresa, resultado de un reconocimiento formal o de una tolerancia manifiesta, todo lo cual se considera como regla general”*²⁴.

El legislador nacional ha clasificado las personas jurídicas en dos grandes grupos: las de derecho público y las de derecho privado. A su vez, a estas últimas las ha clasificado en personas jurídicas con fines de lucro, donde se encuentran las sociedades o compañías y las sin fines de lucro, donde se encuentran las corporaciones y fundaciones. Un elemento en común de estas entidades es que todas ellas requieren de autorización de existencia por parte de la autoridad pública. En tal sentido, la I. Corte Suprema, adhiriendo a la postura de Savigny, ha sostenido que la existencia legal de las personas jurídicas comienza desde el día en que son autorizadas por el poder público²⁵.

Tomando en cuenta lo señalado, concluimos que solo podría reconocerse personalidad jurídica propia a las Agencias formalmente constituidas en Chile pues éstas, por mandato del Título XI de la ley N° 18.046 de 1981, se someten, en su constitución, a similares exigencias que las que se imponen a una sociedad o compañía. De igual forma, podríamos reconocer dicho atributo a las empresas Subsidiarias, entendidas éstas como entidades independientes en su forma jurídica que sin ser en si mismas un establecimiento permanente de una sociedad principal, pueden llegar a constituirse como tales en la medida que se deriven indicios bastante elocuentes que van más allá de la mera propiedad o control de la segunda sobre la primera²⁶ y que, de ordinario, se vinculan con el cumplimiento de algunas condiciones que constan en los numerales 5 y 6 del artículo 5° del MCOUDE.

Con todo, creemos que el caso de las Agencias y Subsidiarias constituye una excepción en materia de establecimientos permanentes, pues la regla general se encuentra constituida por aquellas situaciones de entidades que operan en Chile exentas de todo formalismo en su constitución, caso en el cual su existencia supone el ejercicio de una operación inductiva la que, contrastada con los

²⁴ Lyon Puelma, Alberto. Personas Jurídicas. Ediciones Universidad Católica de Chile. Cuarta Edición., año 2006, pág. 27.

²⁵ Corte Suprema. Sentencia de 16 de octubre de 1908. Revista de Derecho y Jurisprudencia. Tomo VII, Sección Primera. Pág. 57, considerando 7º, pág 105 “in fine”.

²⁶Montaño Galarza, César. Derecho Tributario Internacional: El Establecimiento Permanente. Edit. Temis S.A., Bogotá – Colombia, año 2004., pág.70.

criterios que establece el artículo 5 del MCOCDE, permitirán al interprete concluir si nos encontramos o no en presencia de un establecimiento permanente.

En este escenario, no podríamos entender que la instalación de negocios (cuya existencia ha sido calificada a partir de un proceso inductivo previo) constituye en si misma una persona jurídica pues el Estado en ningún momento, mediante un acto de autoridad, ha autorizado su existencia limitándose simplemente a constatarla. Y si bien es efectivo que conforme se ha instruido por el Servicio de Impuestos Internos en Circular N° 31 de 2007, los establecimientos permanentes deben dar aviso de iniciación de actividades y obtener RUT en Chile, estimamos que el acto administrativo mediante el cual se concede aquella y éste, no se trata de un acto de autoridad que revista a la entidad de la calidad de persona jurídica. Pensar lo contrario implicaría entender que toda entidad, por el solo hecho de iniciar actividades y obtener RUT, gozaría de tal condición, lo que no es efectivo. Muestra de ello que la exigencia regulada por la mencionada Circular afecta también a las sociedades de hecho y Comunidades en general las que, por antonomasia, carecen de tal atributo personal.

En consecuencia, estimamos que, por regla general, las instalaciones de negocios de empresas extranjeras en Chile no pueden ser consideradas personas jurídicas.

2.1.2.- El Establecimiento Permanente como persona natural:

En doctrina se ha hablado de establecimiento permanente de agenciamiento para hacer referencia a una persona natural que, de manera dependiente o independiente, actúa en representación de la casa matriz. Sin embargo, para que un agente pueda calificar como un establecimiento permanente debe cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

- a) Debe actuar en representación de la casa central.
- b) Debe tener la autoridad para concluir contratos a nombre de la casa central, relacionados con la actividad económica de ésta última.
- c) Debe ejercer la autoridad en forma habitual. De acuerdo a los comentarios de la OCDE, el alcance y la frecuencia para determinar que es habitual, dependerá de la naturaleza de los contratos y el negocio del principal. La autoridad debe ser ejercida repetidamente con alguna permanencia y no solo ocasionalmente, además no es indispensable que la actividad

continua sea ejercida por la misma persona, siempre que la calidad de agente dure algún tiempo²⁷.

Obsérvese que en este caso el agente no actúa en nombre propio, sino que lo hace en representación de la casa matriz. Esto es particularmente importante porque tributariamente quien presta el servicio o realiza la venta es el mandante. Pensar lo contrario significaría negar la figura de la representación y, más grave aún, permitir que toda persona natural pudiera ampararse en la figura descrita para así acceder a un régimen tributario en el que solo se encontrarían gravadas sus rentas de fuente nacional.

En consecuencia, pensamos que, aún cuando objetivamente sea una persona natural la que realice la venta o preste el servicio, si ésta obra en calidad de Agente, acreditando los requisitos precedentemente indicados, quien ostenta la calidad de contribuyente será la mandante debiendo, en consecuencia, mirarse la naturaleza jurídica de ésta última a fin de ponderar su condición de contribuyente de IVA.

Por el contrario, si quien se dice obrar como Agente de una matriz extranjera, no acredita el cumplimiento de las hipótesis precitadas, deberemos mirar a éste último como contribuyente del IVA, atribuyéndole directamente las consecuencias tributarias derivadas de la venta o servicio prestado. Este último sería el caso de un corredor, comisionista general o cualquier otro agente que goza de estatuto independiente, casos en los cuales no se considera que la empresa extranjera posea un establecimiento permanente en un Estado contratante, siempre y cuando esas personas se desenvuelvan circunscritas en el marco ordinario de su actividad, es decir, que actúen como profesionales intermediarios, manteniéndose por fuera de las actividades propias de la sociedad²⁸²⁹.

2.1.3.- El Establecimiento Permanente como sociedad de hecho:

²⁷ Faúndez Ugalde, Antonio. Ob. Cit., pág. 53.

²⁸Montaño Galarza, César. Ob. Cit., pág.67.

²⁹Mediante Oficio N° 1555 de 04.05.193, el Servicio de Impuestos Internos señaló que para que una sociedad pudiera impetrar la devolución de los tributos soportados en razón de sus operaciones internacionales, la empresa extranjera debía, a través de su mandataria, cumplir todas las obligaciones tributarias que afectan a los contribuyentes en general. En consecuencia, entendemos que el representante que no acredita su calidad de tal no podría sino ser mirado como un sujeto que obra a nombre propio.

Sociedad de hecho es toda sociedad nula que, no obstante su vicio, ha funcionado como legal: quedan comprendidas tanto las sociedades nulas por vicio en el consentimiento, en el objeto o en la causa, como las sociedades nulas por no haberse cumplido con los requisitos de forma prescritos por la ley³⁰. Sobre esta materia la jurisprudencia de nuestros tribunales ha señalado que existe una sociedad de hecho comercial “si se reúnen todos los elementos esenciales de un contrato de sociedad comercial pero no se cumplen las solemnidades prescritas por la ley”³¹.

Por su parte el Servicio de Impuestos Internos, en Circular 143 de 16 de octubre de 1972 definió sociedad de hecho señalando que “[...] son aquellas que pretendieron ser una sociedad formal con todos los requisitos y solemnidades previstas en nuestro derecho común, pero que por falta o incumplimiento de alguno de esos requisitos no llegaron a tener la calidad de sociedad de derecho”.

Creemos que invertir al establecimiento permanente de la calidad de sociedad de hecho, no es una alternativa viable, ni siquiera para el caso que dichas entidades operaren como agencias constituidas conforme a lo dispuesto en el título XI de la ley N° 18.046 de 1981, por las siguientes razones:

- a) Porque los establecimientos permanentes no se constituyen como sociedades, razón por la cual no es posible que nazca viciado algo que nunca fue concebido. Los establecimientos permanentes, salvo el caso de las agencias –según hemos sostenido reiteradamente– son fruto de construcciones fácticas, cuya existencia debe verificarse conforme a los criterios que señala al artículo 5 del MCOEDE.
- b) Porque aún cuando hemos sostenido que la agencia formalmente constituida, puede ostentar personalidad jurídica, ellas en si mismas no constituyen una sociedad, sino más bien una representación de su casa matriz domiciliada en otro país. Ello se desprende de los artículos 121 y 122 de la ley N° 18.046, conforme a los cuales el acto de constitución de una agencia supone el reconocimiento en Chile de una sociedad anónima constituida en el extranjero, a cuyo brazo gestor, más que otorgársele, se le reconoce personalidad jurídica para obrar en su representación.

³⁰ Baeza Ovalle, Gonzalo. Derecho Comercial, Tomo II. Editorial Lexis Nexis. Año 2003, pág. 1446.

³¹ Corte Suprema. 26 de septiembre de 1907, G. 1907, t. II. N° 885, p. 385, R., t. 5. Sec 1ª., p. 1; C. Concepción, 10 abril 1940, G. 1940, 1º sem., N° 84, p. 389.

Pues bien, si la agencia obra como un mero espejo de una sociedad legalmente constituida en otro país, no cabría concebir que aquella pudiese dar vida a una sociedad de hecho pues ello importaría atribuir un vicio en la constitución de su matriz, el que, de constatarse por la autoridad nacional, frustraría el nacimiento de la agencia.

2.1.4.- El Establecimiento Permanente como Comunidad.

Se forma una comunidad cuando un mismo derecho pertenece a dos o más sujetos conjuntamente. De esta forma, el condominio o copropiedad es el derecho de propiedad que sobre el total de una misma cosa y sobre cada una de sus partes, tienen dos o más personas conjuntamente³².

El concepto de comunidad dado, pugna con la definición de establecimiento permanente si se considera que aquel contempla la concurrencia de dos o más personas y, en cambio, el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad no siempre supone la presencia humana en el Estado de situación. Ahora bien, en el caso que el establecimiento permanente supusiera la presencia de varias personas naturales en el Estado de situación, nada obstaría a que ellas poseyeran pro indiviso uno o más bienes en comunidad, cuestión que no debe confundirse con la entidad del establecimiento permanente que representan a través del cual la empresa matriz realiza todo o parte de su actividad.

En consecuencia, estimamos que, por regla general, el establecimiento permanente, en si mismo, no participa de la calidad de persona natural, persona jurídica, sociedad de hecho ni comunidad. Atendido lo anterior resulta razonable buscar el atributo personal del hecho gravado IVA en la casa matriz, cuestión a la que nos abocaremos a continuación.

2.2.- El Establecimiento Permanente como representación de un contribuyente extranjero.

El artículo 5° del MCOCDE define al establecimiento permanente como un lugar de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Consecuencia de lo anterior es que el establecimiento permanente no es una persona distinta de su casa central, como

³² A. Alessandri R., M. Somarriva U., A. Vodanovic H. Tratado de los Derechos Reales. Editorial Jurídica de Chile. 5ª Ed. Año 2003, pág. 108.

tampoco lo es administrativa ni económicamente, ni menos patrimonialmente, atendido que frente a terceros ésta última responde por las obligaciones contraídas por el primero³³.

El concepto que da el artículo 5 del MCOCDE parte de la premisa de que la casa matriz es una empresa o persona jurídica constituida en el extranjero que ha establecido relaciones jurídicas en un país diverso. Frente a esto surge la necesidad de determinar si es posible hablar de extraterritorialidad de las personas jurídicas y, en consecuencia, si pueden ser consideradas personas en Chile.

Sobre el particular Francisco Ferrara sostiene que la persona jurídica es un producto del derecho estatal y por consiguiente, territorial, y, por consiguiente, fuera del Estado no existe un nuevo sujeto, porque no puede dominar la ley extranjera, que se limita en su eficacia a los confines del territorio³⁴. En cambio, otra parte de la doctrina estima que exigir a las personas jurídicas extranjeras, sean éstas públicas o privadas, con o sin fines de lucro, un reconocimiento por parte del orden jurídico Chileno para poder gozar de personalidad en Chile y, por tanto, para poder adquirir y contraer derechos y obligaciones, solo contribuiría a entorpecer el comercio, la industria y las relaciones internacionales; a la vez que introduciría un elemento de injusta discriminación entre entidades chilenas y extranjeras, las cuales, en ciertas circunstancias, no obtuvieron un reconocimiento determinado, pues no previeron o pudieron prever que podrían llegar a tener relaciones jurídicas en Chile³⁵.

Creemos que ésta última es la postura que ha adoptado el legislador nacional. En efecto, la sociedad es un contrato y el ordenamiento jurídico nacional, en virtud del principio de la producción internacional de efectos de los actos jurídicos legalmente ejecutados, reconoce en el artículo 16 del Código Civil la eficacia de los contratos válidamente otorgados en país extranjero. Lo anterior no exime a las personas jurídicas constituidas en el extranjero que operan en Chile del deber de acomodarse a la legislación chilena y cumplir con los mismos requisitos establecidos para las personas jurídicas constituidas en Chile³⁶. Tal es el caso de las obligaciones de dar aviso de iniciación de actividades y obtener RUT que contempla la Circular 31 de 1 de junio de 2007. Sin embargo ello no significa que dichas entidades deban obtener personalidad jurídica en Chile.

³³ Faúndez Ugalde, Antonio. Ob. Cit., pág. 60.

³⁴ Ferrara, Francisco. Teoría de la Persona Jurídica. Editorial Bosch, Barcelona. Año 1943, pág. 715.

³⁵ Lyon Puelma, Alberto. Ob. Cit. Pág. 51.

³⁶ Lyon Puelma, Alberto. Ob. Cit., pág. 54.

Por tanto, para definir el atributo personal del hecho gravado IVA, debemos mirar la forma y naturaleza jurídica de la casa central y, a partir de dicho análisis, determinar si nos encontramos o no en presencia de un contribuyente en los términos que prescribe el artículo 3° del DL 825 de 1974.

En consecuencia, creemos que el contribuyente de IVA es la casa matriz que realiza su actividad en otro Estado por medio de un establecimiento permanente y no el establecimiento permanente en si mismo. Afirmar lo contrario equivaldría a sostener que en el caso de una persona jurídica constituida legalmente en Chile, el contribuyente sería su representante legal, afirmación que no resiste mayor análisis. En tal sentido estimamos que cuando el Servicio de Impuestos Internos concluye en Oficio N° 1650 de 16 de septiembre de 2010 que los establecimientos permanentes son sujetos del impuesto al valor agregado, incurre en una impropiedad pues –tal como se ha expuesto– quien ostenta tal condición es la casa central o matriz³⁷.

3.- Domicilio o residencia del establecimiento permanente.

3.1.- Planteamiento del problema.

El Servicio de Impuestos Internos no se ha pronunciado sobre la calidad de domiciliado o residente del establecimiento permanente. Tal vez dicha omisión se ha debido a una aparente falta de necesidad práctica de definir un criterio sobre el particular. En efecto, mientras en materia de Impuesto a la Renta el artículo 38 define el régimen tributario de los establecimientos permanentes, que operan en el país (acuñando el principio de la fuente generadora como factor de conexión que permite al Estado Chileno ejercer su potestad tributaria sobre sus rentas percibidas o devengadas) independientemente de su calidad de domiciliados o residentes, la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios grava con el citado impuesto indirecto a las ventas de bienes ubicados en territorio

³⁷ El Servicio de Impuestos Internos, en Oficio N° 1650 de 16 de septiembre de 2010, se pronunció respecto de la condición de sujeto pasivo de IVA que ostentaría un Establecimiento Permanente en Chile de una casa central radicada en el extranjero, señalando que “[...] de acuerdo a la legislación tributaria, esa entidad califica como contribuyente de impuestos para todo efecto legal. De este modo, constituido el establecimiento permanente, no sólo está obligado a obtener RUT, sino también a presentar declaración de inicio de actividades, timbrar documentos, declarar la renta efectiva de su actividad sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en Chile determinados mediante contabilidad completa, pagar impuestos a la renta de Primera Categoría y retener el Adicional del artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; **es sujeto del Impuesto al Valor Agregado si realiza operaciones gravadas sea como vendedor o prestador de servicios**, y en general se encuentra afectado por las obligaciones e impuestos establecidos por la legislación tributaria”.

nacional y a los servicios prestados o utilizados en territorio nacional (además de las situaciones especiales que contemplan los artículos 4 y 5 del DL 825 de 1974), con absoluta independencia de la nacionalidad o residencia de quien realiza la venta o presta el servicio.

Sin embargo, en materia de Impuesto al Valor Agregado, urge una definición sobre la materia planteada, considerando que el artículo 11 de dicha ley contempla en sus letras b) y d) dos hipótesis de sustitución legal del sujeto pasivo del IVA, cuando éste no tuviere su residencia en Chile. Conforme a lo anterior, surge la necesidad de definir si el establecimiento permanente es residente o no pues, en caso de no serlo, deberíamos entender que, cuando realiza una venta o presta un servicio, sería el comprador o el beneficiario del servicio el obligado a retener, declarar y enterar el impuesto en arcas fiscales.

Asimismo, será necesario definir si el concepto de residencia que da el citado artículo 11, es aplicable a las personas jurídicas, las que ordinariamente se identifican con el término “domiciliadas”.

3.2.- Análisis de la cuestión.

En el numeral 2.1 precedente, establecimos que en materia de IVA, el sujeto pasivo y, en consecuencia, contribuyente del impuesto, es la casa matriz, la que opera en un país distinto al de su domicilio a través de un establecimiento permanente, el que no es más que su extensión o brazo gestor en otro país.

Ahora bien, suponiendo que el establecimiento permanente opera en Chile, surge la necesidad de definir si éste último tiene domicilio propio o carece de él.

Sobre éste punto existen opiniones divergentes: Por una parte la I. Corte Suprema ha sostenido que, “la circunstancia de tener **una matriz extranjera** Agencia en Chile, no constituye su domicilio en el país, [...] porque la sociedad es una sola persona jurídica, con un solo domicilio que se señala en los estatutos de ella”³⁸. Cabe agregar que en el voto disidente de la sentencia precedentemente citada, los Ministros señores Scheppeler y Rondandelli expresaron que el

³⁸ Corte Suprema, 2 de mayo de 1935, Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo XXXII, sección primera, pág. 329. Hay voto disidente de los Ministros señores Scheppeler y Rondandelli. Lo Destacado en negrita es nuestro.

domicilio de la Agencia autorizada en Chile para hacer sus negocios, tiene que ser Chile. Agregan que “en consecuencia, las leyes aplicables a la Agencia abierta en Chile por la compañía (se refiere a la matriz extranjera) son las tributarias dictadas para las Compañías domiciliadas en Chile”. En apoyo a la tesis disidente, Claro Solar opina que si las sucursales o agencias de las personas jurídicas reúnen las condiciones de permanencia, características del domicilio, podrán adquirir domicilio en esos lugares para los negocios que en ellos traten³⁹.

Cabe señalar que, en esta materia, el Servicio de Impuestos Internos, no obstante ser categórico en afirmar que la casa matriz y su agencia constituyen una sola persona jurídica, ha sido reticente en pronunciarse sobre la calidad de domiciliado o residente del establecimiento permanente.

En búsqueda de argumentos que nos permitan inclinarnos por una u otra posición, cobra especial relevancia el análisis de las normas legales que reglamentan la tributación de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, en especial el artículo 38 en relación con el artículo 3º, ambos de la ley sobre Impuesto a la Renta. Sobre este punto cabe destacar que el legislador mira a los establecimientos permanentes como entidades especiales, acreedoras de un régimen particular de tributación diverso al ordinariamente aplicable a la generalidad de las personas. Lo anterior queda de manifiesto al constatar que los establecimientos permanentes, independientemente del tiempo que lleven operando en el país, siempre tributarán, exclusivamente, sobre sus rentas de fuente chilena.

Así las cosas parece razonable entender que el legislador se inclina por admitir que los establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, no pueden constituir domicilio o residencia en el país. Concluir lo contrario supondría entender o que el artículo 38 es del todo redundante. En efecto, si asumiéramos que el establecimiento permanente puede constituir domicilio en Chile, entonces habría resultado suficiente aplicar a éste el artículo 3 de la Ley de la Renta, conforme al cual se ha definido la extensión de la potestad tributaria del Estado de situación frente a las personas jurídicas extranjeras que realizan actividades comerciales dentro de su territorio⁴⁰, sin haber sido necesario incorporar el tratamiento particular de tributación que contempla el artículo 38 inciso primero de la Ley de la Renta.

³⁹ Claro Solar, Luis. Explicaciones de derecho civil chileno y comparado Santiago, Chile: Establecimiento Poligráfico Roma, 1898-1944. Tomo V, pág. 533.

⁴⁰ El artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que “*Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de*

En consecuencia, estimamos que la única explicación que justifica la aplicación de un régimen tributario especial a los establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en el país, es la que descansa en la premisa de que aquellas entidades carecen de la condición de domiciliadas o residentes en Chile⁴¹, razón por la cual fue necesario estatuir una norma que reglamentara especialmente la tributación de este tipo de entidades.

La conclusión precedente no se afecta por el hecho de que el artículo 142 del Código Orgánico de Tribunales, reconozca como domicilio de una sociedad que dispone de varios establecimientos u oficinas, aquel que corresponda al lugar en el que se celebró el contrato o que

cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero”.

En el Capítulo Primero quedó establecido que, en materia de interpretación de las normas tributarias, a falta de normas especiales, es válido acudir a las que proporciona el Código Civil. En este orden de cosas, el profesor Alejandro Guzmán Brito, en su obra “Las reglas del Código Civil de Chile sobre Interpretación de las Leyes” (Editorial Lexis Nexis, 2ª Ed., año 2007, pág. 108), señala: “[...] no es lícito al hombre distinguir cuando el sentido literal de la ley no distingue, siempre y cuando no exista una “razón poderosa deducida de los motivos manifiestos que obraron en el ánimo del legislador”, puesto que si tal razón existe, entonces en virtud de ella es posible distinguir y, en consecuencia, restringir”.

Como se puede advertir, la norma transcrita no distingue entre personas naturales y jurídicas, razón por la cual no es dable al interprete restringir su aplicación, salvo que existiera una razón poderosa deducida de los motivos manifiestos que obraron en el ánimo del legislador, la que – entendemos– no se verifica en el presente caso, máxime si se considera que en el terreno práctico se pueden dar situaciones en las que resulte necesario definir la extensión de la potestad tributaria del Estado para afectar una operación que involucre a personas jurídicas. En tal caso resultará indispensable acudir al citado artículo 3º, considerando que fuera de ésta disposición no existe otra norma de atribución de potestad tributaria en la Ley sobre Impuesto a la Renta, conforme a la cual se pueda definir la extensión de dicha atribución impositiva respecto de tal tipo de personas.

En efecto, supongamos que una empresa domiciliada en un Estado con el que Chile no mantiene convenio de doble tributación vigente, decide implementar un proyecto de inversión en el país designando al efecto un mandatario en Chile con amplias atribuciones, el que inicia actividades, fija domicilio y obtiene Rut a nombre de su mandante, sin constituir por ello un establecimiento permanente. En este caso las rentas obtenidas por conducto de dicha instalación de negocios tributarán en el país única y exclusivamente porque así lo dispone el artículo tercero de la Ley de la Renta y no por aplicación del artículo 38, toda vez que éste último se refiere solo a agencias, sucursales y otras formas de establecimientos permanentes en Chile, calidad de ninguna de las cuales participa dicha entidad.

⁴¹ Se excepcionan de la presente regla las Agencias reguladas en los artículos 122 y 123 de la ley Nº 18.046 de 1981 sobre Sociedades Anónimas, las cuales, por expresa disposición legal, reconocen domicilio en el país de su constitución.

intervino en el hecho que dio origen al juicio⁴² pues, en este caso, el legislador ha presumido la existencia de un domicilio para el sólo efecto de emplazar válidamente a dicha persona en juicio, mas ello no supone legalmente su condición de domiciliada en el país. Tampoco afecta a esta conclusión el hecho de que el Servicio de Impuestos Internos, en uso de sus facultades fiscalizadoras y de acuerdo a lo instruido en Circular 31 de 1º de junio de 2007, imponga a los establecimientos permanentes de empresas extranjeras, el deber de designar un domicilio conocido, pues se estima que la designación de tal domicilio solo puede tener un efecto de control ante una eventual fiscalización⁴³ más no el de reconocer su calidad de domiciliado.

A más, en el ámbito comparado, se ha reconocido la condición de no residente del establecimiento permanente. Sobre el particular el autor Francisco García ha señalado que *“Al no disponer el establecimiento permanente normalmente de la condición de persona jurídica ni considerarse como sociedad, la doctrina ha entendido que no puede considerarse como persona del Estado de situación y en consecuencia tampoco puede alegar la condición de persona residente a efectos de la aplicación de los CDI firmados por el mismo”*⁴⁴.

Finalmente, consideramos que el hecho de que los argumentos legales para negar la calidad de domiciliado o residente al establecimiento permanente, fluyan de disposiciones contenidas en la ley de la Renta y en el MCOCDE (cuyo ámbito de aplicación se circunscribe al impuesto a la Renta), no es óbice para variar la conclusión precedente en el caso del IVA. Ello por cuanto resultaría insostenible argumentar que el establecimiento permanente es no domiciliado o residente para un tipo de impuestos mas lo es para otros.

⁴² Al respecto, el artículo 142 del Código Orgánico de Tribunales señala que “Cuando el demandado fuere una persona jurídica se reputará por domicilio, para el objeto de fijar la competencia del juez, el lugar donde tenga su asiento la respectiva corporación o fundación.

Y si la persona jurídica demandada tuviere establecimientos, comisiones u oficinas que la representen en diversos lugares como sucede con las sociedades comerciales, deberá ser demandada ante el juez del lugar donde exista el establecimiento, comisión u oficina que celebró el contrato o que intervino en el hecho que da origen al juicio”.

⁴³ Faúndez Ugalde, Antonio. Control de los gastos computados por Establecimientos Permanentes al amparo del Modelo de Convenio de la OCDE. Revista de Administración Tributaria N° 30, Centro Interamericano de Administraciones tributarias (CIAT), diciembre 2010.

⁴⁴ García, Francisco. El establecimiento Permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria (Madrid, 1996).,pág. 435.

4.- Situación de sustitución legal contemplada en el Artículo 11 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Definida la calidad de no domiciliado o residente que ostentan los establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, nos corresponde hacernos cargo de la hipótesis de sustitución legal que establece el artículo 11 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Sobre el particular es pertinente señalar que el cambio de sujeto pasivo, también llamado “inversión de la titularidad” es una herramienta conforme a la cual se hace recaer sobre una persona distinta del sujeto legal, la obligación de enterar el impuesto en arcas fiscales y, en algunas oportunidades, el cumplimiento de la obligación de documentar. Esta figura obedece a la necesidad de evitar la evasión, facilitar la función administrativa e incluso simplificar la aplicación del impuesto en determinadas situaciones⁴⁵.

El DL N° 825 de 1974 reconoce dos formas de inversión de la titularidad: una que opera por el sólo ministerio de la ley y otra, de carácter administrativa, que deriva de la facultad que el artículo 3° le otorga al Servicio de Impuestos Internos para sustituir al sujeto pasivo de derecho por el comprador o beneficiario del servicio.

En relación con el primer tipo de sustitución comentada, el artículo 11 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, establece:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, serán considerados sujetos del impuesto:[...]”

b) El comprador o adquirente, cuando el vendedor o tradente no tenga residencia en Chile, o se trate de la operación descrita en el inciso segundo de la letra a) del artículo 8°; [...]

d) El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiere en el extranjero;[...].”

Nótese que el artículo 11, parcialmente transcrito, solo contempla la sustitución legal por cambio de sujeto pasivo del IVA, para los casos en que el vendedor o prestador del servicio carezca

⁴⁵ Emilfork Soto, Elizabeth. Ob. Cit., pág. 134.

de la condición de *residente*, mas no cuando adolece de la calidad de domiciliado. Dicha constatación no es baladí si se toma en cuenta que en el numeral 8° del artículo 8 del Código Tributario, el legislador dispuso que *“Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá: 8°.- Por “residente”, toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos”*; definición de la que se desprende claramente que el concepto de residente se aplica sólo a las personas naturales.

Pues bien, considerando lo expuesto y tras una primera lectura, se podría afirmar la imposibilidad de extender por analogía dicha disposición al caso de los no domiciliados. En dicha línea argumental se podría sostener que cuando el legislador ha querido referirse a personas jurídicas establecidas en Chile ha cuidado de utilizar el término domiciliados, tal como se aprecia en el artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, razón por la cual, la falta de pronunciamiento sobre tal condición en el artículo 11 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no se podría atribuir a mero olvido del legislador sino más bien, a la intención manifiesta de marginar de la sustitución legal a las personas jurídicas que carecen de domicilio en Chile.

Sin embargo creemos contar con suficientes argumentos para sustentar una posición diversa y, en consecuencia, concluir que las hipótesis de sustitución legal que contempla el artículo 11 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, se extienden tanto a las personas naturales como a las jurídicas, por las siguientes razones:

1.- El artículo 8 del Código Tributario, señala que las definiciones dadas –dentro de las cuales se encuentra la de “residente”– se pueden extender a las demás leyes tributarias *solo en la medida que de su texto no se desprenda un significado diverso*. Es del caso que el artículo 11 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, se encuentra situado dentro del Párrafo 3° del Título II de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, intitulado “Del sujeto del Impuesto” y el artículo 10, que precede al que es materia de nuestro análisis, reconoce como sujeto del impuesto tanto al vendedor que celebre una convención que la ley defina como venta o equipare a venta, como a quien realice la prestación, en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales.

2.- Pues bien, tal como se ha señalado en más de una oportunidad, la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en su artículo 2°, reconoce la calidad de vendedor y prestador de servicios tanto a las personas naturales como a las jurídicas. En consecuencia, si el concepto de vendedor o

prestador de servicios comprende tanto a las unas como a las otras, forzoso es concluir que la sustitución legal que contempla el artículo 11 se refiere a ambas, máxime si el artículo 11 reconoce lo expuesto en la norma que lo antecede, al utilizar la expresión “*sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior*”.

3.- Asimismo, el artículo 3 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, tras indicar en su inciso 1º qué entiende por contribuyentes para los efectos de la misma, contempla en su inciso 3º la hipótesis de sustitución legal en comento, estableciendo que “*No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión en los casos que determine la ley [...]*”. Dichos casos precisamente se tratan en el artículo 11 del mismo cuerpo legal. En consecuencia, apelando al elemento lógico de interpretación legal, conforme al cual “El contexto de la ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía” (Art. 22 del Código Civil), resulta pertinente apelar a las relaciones lógicas que unen sus diversas partes⁴⁶, y concluir que si el artículo 3 considera como sujeto pasivo de IVA a las personas jurídicas y posteriormente admite la posibilidad de que aquellos sean sustituidos legal o administrativamente, remitiéndose en el primer caso al artículo 11, es porque esta última norma reconoce la sustitución de las personas jurídicas en el caso de no encontrarse establecidas en el país. Luego, no puede sino entenderse que el término “residente” empleado en dicha disposición se aplica tanto a personas naturales como fictas.

El criterio en comento no es el adoptado por la autoridad fiscal, la que –tal como se expuso en su oportunidad– ha sostenido en todo momento la condición de contribuyente de IVA del establecimiento permanente, no obstante existir una indefinición sobre su calidad de domiciliado o residente. Creemos que la solución institucional es válida si se consideran las dificultades prácticas que derivarían de aplicar la sustitución legal en el caso de ventas o servicios realizadas o prestados por éstas entidades, mas creemos que dicha solución resulta jurídicamente discutible, considerando los argumentos que se han expuesto anteriormente.

⁴⁶ Alessandri, A. – Somarriva, M – Vodanovic, A., Ob. Cit., pág. 174.

CAPITULO IV

RELACIONES COMERCIALES ENTRE LA CASA MATRIZ Y SU ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

1.- Consideraciones previas.

Tanto la doctrina nacional como la extranjera, coincide en afirmar que los establecimientos permanentes son una extensión de la casa matriz radicada en el país, conformando ambas una misma persona jurídica.

Dicho criterio ha sido confirmado por el Servicio de Impuestos Internos en diversos pronunciamientos, destacando entre ellos el contenido en Oficio N° 800 de 17 de abril de 2008, mediante el cual el ente fiscal sostuvo que la ley tributaria no hace distinción entre la casa matriz y sus respectivas agencias o establecimientos permanentes en el exterior, por lo que dichas entidades no son empresas independientes de la casa matriz⁴⁷. En consecuencia –concluye el profesor Faúndez Ugalde– el establecimiento permanente no es una persona distinta de su casa central, como tampoco lo es administrativa, económica ni patrimonialmente, atendido a que frente a terceros ésta última responde de las obligaciones contraídas por el primero⁴⁸.

No obstante la claridad del principio anotado precedentemente, su aplicación literal e irrestricta podría acarrear serias consecuencias en el ámbito tributario, particularmente en lo referido al ejercicio de la potestad tributaria del Estado dentro de cuyo territorio realiza sus actividades el establecimiento permanente. En efecto, si se concluyera que el principio en comento se aplica sobre

⁴⁷El Servicio de Impuestos Internos ya había establecido este criterio mediante Oficio N°1276 de 18 de junio de 2007, oportunidad en la que, en relación a las acciones de una empresa extranjera que pasan a formar parte del capital de su establecimiento permanente señaló "...Sobre el particular, en primer término, procede señalar que este Servicio, a través de varios pronunciamientos ha señalado que las agencias o sucursales que las sociedades anónimas extranjeras establecen en el país, no constituyen una persona jurídica distinta de aquellas, sino que por el contrario forman parte de ellas, y representan solo el medio por el cual la empresa extranjera prolonga sus actividades en el país, de lo que se concluye que la agencia en Chile no es más que la misma persona jurídica de la sociedad extranjera que desarrolla actividades en el país.

De lo antes expuesto se concluye que las acciones que formarán parte del capital efectivo que la agencia tendrá en el país para el giro de sus operaciones, no importa una enajenación de tales títulos, pues su titular sigue siendo la misma persona jurídica. Dichas acciones solo se destinarán a la realización de operaciones en Chile, pero no se modificará el dominio sobre las mismas".

⁴⁸Faúndez Ugalde, Antonio. Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes. Revista de Derecho de la Empresa. Ed Legis. Año 2010, pág. 113.

los efectos tributarios de las actividades realizadas por medio del establecimiento permanente, se podría llegar a establecer que las rentas obtenidas por su conducto, derivadas de su actividad en el Estado de situación, no se podrían gravar en éste último, por corresponder a rentas de su casa matriz, gravables exclusivamente en el Estado en el que ésta última tiene su domicilio.

A fin de salvar esta situación, la mayoría de las legislaciones han entendido que si bien jurídicamente matriz y establecimiento permanente constituyen una unidad, tributariamente son entidades distintas. Lo anterior ha dado vida a lo que en doctrina se conoce como “principio de las empresas separadas” cuya manifestación más clara la encontramos en el artículo 7º del MCOCDE, en cuyo numeral primero se señala: *“Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente”*.

En consecuencia, podemos convenir que la naturaleza jurídica del establecimiento permanente es *variable*, encontrándose su determinación íntimamente ligada a la óptica jurídica desde la cual se analicen los actos que realiza. En efecto, si miramos al establecimiento permanente desde un punto de vista estrictamente tributario, debemos concluir que éste es una entidad separada de su matriz, independientemente del método conforme al cual determinemos la forma en que tributan sus beneficios empresariales⁴⁹. Sin embargo, si lo analizamos desde un punto de vista extra tributario, por ejemplo, Civil, debemos concluir que éste es una extensión de su casa central, razón por la cual los contratos que eventualmente suscriba con terceras personas, obligarán directamente a su matriz. De igual forma, no se podría concebir la gestación de relaciones jurídicas obligacionales

⁴⁹ Doctrinariamente se han identificado dos métodos para determinar a forma en que se gravan los beneficios empresariales del establecimiento permanente: El método directo y el método indirecto. En el primero, las utilidades del establecimiento permanente se determinan sobre la base de sus propios resultados, independiente de las utilidades de la casa central. A su turno, en el segundo, se deben considerar las utilidades totales de la empresa y, a partir de ellas, distribuir las al establecimiento permanente en proporción a ciertos factores auxiliares. Nuestro país, frente a los criterios enunciados, reconoce en su legislación un sistema mixto, en el que coexisten ambos métodos. En efecto, el inciso primero del artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta recoge el método directo, en tanto que el inciso segundo de dicha norma recoge el método indirecto.

entre establecimiento permanente y matriz, por cuanto ello derivaría en un auto contrato que pugna con la naturaleza convencional de las obligaciones, plasmada en el artículo 1437 del Código Civil⁵⁰.

2.- Extensión de la independencia tributaria del establecimiento permanente.

Como ya hemos señalado, los argumentos legales para sostener que tributariamente el establecimiento permanente es una entidad separada de su matriz, se encuentran dados en los artículos 7 del MCOCDE y 38 y 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Sin embargo resulta pertinente preguntarnos cual es el real alcance de la independencia impositiva que consagran dichas normas.

Sobre el particular cabe señalar que doctrinariamente se ha entendido que el brocardo “beneficios empresariales” se refiere a los resultados financieros, reflejados en la contabilidad del establecimiento permanente. En relación a este punto, Francisco García Prats, citando a los autores Vogel y Becker, señala que la atribución de los beneficios mencionados con el método propuesto para las sociedades residentes debe realizarse partiendo de la contabilidad separada del establecimiento permanente. Acto seguido, citando los comentarios del MCOCDE, agrega “*en la mayoría de los casos, para determinar los beneficios imputables propiamente al establecimiento, las autoridades fiscales utilizan la contabilidad comercial del establecimiento permanente – contabilidad que normalmente se llevará porque toda organización comercial o industrial tiene interés en conocer la rentabilidad de sus diferentes secciones– [...]*”⁵¹.

La solución dada se encuentra en perfecta sintonía con el artículo 38 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, norma que impone a los establecimientos permanentes tributar sobre sus resultados reales obtenidos en el país. Cabe señalar que el Servicio de Impuestos Internos ha entendido que cuando la norma en comento habla de resultados reales, se está refiriendo a los resultados financieros determinados bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa⁵².

⁵⁰Esta norma establece que “Las obligaciones nacen, a del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos sujetos a patria potestad”.

⁵¹García Prats, Francisco. El Establecimiento Permanente. Ed Tecnos. Pág. 308.

⁵²En Oficio N° 3738 de 18 de julio de 1977, el Servicio de impuestos Internos indicó que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la empresa en

Con todo, cabe hacer presente que la regla precedentemente expuesta –conforme a la cual se consagra el principio de independencia tributaria del establecimiento permanente respecto de su matriz–, en principio, solo resultaría aplicable respecto del impuesto a la renta y no respecto de otros impuestos que pudieren afectar al establecimiento permanente. En efecto, el MCOCDE acota en su artículo segundo su ámbito de aplicación –para el caso de Chile– a los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta. A su turno, todas las normas que reglamentan el tratamiento tributario al que se someten los establecimientos permanentes en Chile, se encuentran ubicadas en la Ley ya aludida. En consecuencia, no existirían –al menos a primera vista– razones para extender el principio de autonomía tributaria del establecimiento permanente a otros impuestos diversos al ya nombrado.

Si la independencia tributaria del establecimiento permanente se encuentra reconocida solo en el MCOCDE y en la Ley sobre Impuesto a la Renta y, a la vez, ambos cuerpos normativos se circunscriben –valga la redundancia– solo al Impuesto a la Renta, sería válido concluir que solo respecto de este impuesto el establecimiento permanente se mira como una empresa separada de su matriz y respecto de los restantes –como podría ser el IVA– el establecimiento permanente y la matriz se miran como una unidad.

De arribar a tal conclusión, deberíamos asumir que cuando un establecimiento permanente incurre en alguno de los hechos gravados por el DL 825 de 1974, quien jurídicamente realiza la venta, presta el servicio o incurre en el hecho asimilado a aquella o a éste, es realmente la casa matriz, representada por su establecimiento permanente en el Estado en el que se materializa la convención.

3.- Autonomía tributaria del establecimiento permanente.

A objeto de permitir un mayor entendimiento de la cuestión planteada en el punto 2. precedente, consideramos necesario analizar el tema de la autonomía tributaria del establecimiento permanente respecto de su matriz, desde dos perspectivas: en primer lugar, desde el punto de vista del Impuesto a la Renta y, en segundo término, desde el punto de vista del Impuesto a las Ventas y

referencia debe determinar su renta líquida imponible sobre la base de sus resultados reales obtenidos por su gestión en Chile, “para lo cual debe llevar contabilidad completa”.

Servicios. Asimismo, en ambos casos, creemos necesario distinguir las operaciones realizadas por ambas entidades con terceros, de las operaciones realizadas entre ambas recíprocamente.

3.1.- Autonomía tributaria del establecimiento permanente, frente a la ley sobre Impuesto a la Renta, en las operaciones comerciales celebradas con terceros:

Esta materia ya fue tratada anteriormente, oportunidad en la que establecimos que tanto el MCOCDE como los artículos 38 y 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, reconocen expresamente la autonomía tributaria del establecimiento permanente, bajo el principio doctrinariamente definido “empresas separadas”.

En este contexto, las agencias, oficinas, sucursales, representantes y, en general, cualquier tipo de establecimiento permanente en Chile de una empresa extranjera, tributarán en el país sobre sus rentas de fuente Chilena⁵³.

3.2.- Autonomía tributaria del establecimiento permanente, frente a la ley sobre Impuesto a la Renta, en las operaciones comerciales celebradas con su casa matriz:

En éste ámbito se observa una autonomía más atenuada del establecimiento permanente respecto de su matriz. Al respecto, cabe señalar que el Servicio de Impuestos Internos en Oficios N° 800 de 17 de abril de 2008 y N° 1276 de 18 de junio de 2007, ha sostenido que establecimiento permanente y casa matriz son una misma persona jurídica, razón por la cual no pueden existir créditos ni obligaciones recíprocas entre ellas. Una manifestación clara de esta afirmación, es el criterio que se ha mantenido respecto a la naturaleza del acto por medio del cual se constituye el capital de la agencia que se constituye, aspecto en el cual la autoridad fiscal ha sostenido que dicho acto no supone una enajenación pues las acciones que se asignan al establecimiento permanente en ningún momento han salido de la esfera patrimonial de su casa central.

⁵³Sobre este punto el Servicio de Impuestos Internos señaló en Oficio N° 2997 de 25 de octubre de 2007, que “Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar que, si bien desde el punto de vista jurídico privado, puede sostenerse que, en general, el establecimiento permanente y su casa matriz son una misma persona, la legislación tributaria contiene reglas especiales que diferencian ambas entidades, lo que se comprueba precisamente con lo dispuesto en los artículos 38, inciso primero y 41 B, inciso segundo de la Ley sobre Impuesto a la Renta, disposiciones legales de las que se desprende que, por regla general, se atribuye al establecimiento permanente la renta que éste obtendría si fuera una empresa distinta y separada de la casa matriz, no obstante que ambas constituyan una sola persona jurídica. Ello sin perjuicio que, en el caso de los establecimientos permanentes en el exterior de empresas constituidas en Chile que declaren renta efectiva según contabilidad, deban consolidarse los resultados al final de ejercicio”.

De igual forma, si la contabilidad del establecimiento permanente registra gastos que dicen relación con contratos suscritos con su casa central, estos asientos deben ser rectificadas. Tal situación sucede, por ejemplo, si se contabilizan gastos por contratos de arrendamiento entre el establecimiento permanente y su matriz⁵⁴.

Creemos que la limitación de la autonomía tributaria del establecimiento permanente en el ámbito del Impuesto a la Renta y en relación con las operaciones celebradas directamente con su casa central, se ajusta con lo dispuesto en el artículo 38 de la ley de la Renta, norma que supone la obtención, por el primero, de una renta de fuente Chilena. Es respecto de ésta renta y sólo de ésta, que el legislador ha reconocido autonomía al establecimiento permanente. Luego, si el establecimiento permanente obtiene rentas de fuente extranjera, provenientes de su casa central, no nacería para el establecimiento permanente obligación de tributar respecto de ellas las que, al mirarse como no afectas, no le permitirían rebajar los gastos asociados a su generación, por impedirlo expresamente el artículo 33 N° 1 letra c) de la ley sobre Impuesto a la Renta.

Por el contrario, el establecimiento permanente no podía pretender rebajar como gasto intereses asociados a una supuesta operación de crédito de dinero celebrada con su casa central pues ello, además de pugnar con el principio de unidad jurídica que existe entre ambas entidades, acarrearía consecuencias económicas indeseadas. Sobre el particular, los comentarios de la OCDE señalan que “desde un punto de vista económico, las deudas y créditos internos pueden resultar inexistentes dado que si una empresa está financiada, solo o principalmente mediante fondos propios, no debe admitirse la deducción de unos intereses que evidentemente no ha tenido que pagar; si bien es cierto que los cargos o ingresos simétricos no falsean la utilidad global de la empresa, no es menos cierto que los resultados parciales pueden ser alterados arbitrariamente”⁵⁵.

3.3.- Autonomía tributaria del establecimiento permanente, frente a la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en las operaciones comerciales celebradas con terceros:

Esta materia fue abordada en profundidad en el capítulo III precedente. Al respecto cabe recordar que, en nuestro concepto, la calidad de sujeto pasivo de IVA debe ser analizada tomando

⁵⁴Faúndez Ugalde, Antonio. Control de los gastos computados por establecimientos permanentes al amparo del modelo de convenio de la OCDE. Ob. Cit., pág. 81.

⁵⁵Párrafo 18 del apartado 3º del artículo 7º del modelo de convenio de la OCDE.

como punto de referencia la naturaleza jurídica de la casa matriz que, a través de un establecimiento permanente situado en otro país, realiza una venta o presta un servicio gravado.

En tal sentido –concluimos–, el establecimiento permanente carece de autonomía como sujeto pasivo de IVA, circunstancia que, unida a su calidad de no domiciliado o residente en el Estado de la situación, determina la sustitución legal del sujeto pasivo a la que se ha hecho referencia; materia cuyas consecuencias jurídicas y fácticas, creemos que ameritan una revisión normativa al respecto.

3.4.- Autonomía tributaria del establecimiento permanente, frente a la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en las operaciones comerciales celebradas con su casa matriz:

En la práctica, es de ordinaria ocurrencia que existan operaciones comerciales entre casa matriz y establecimiento permanente derivadas de una recíproca transferencia de bienes o servicios.

En el ámbito comparado autores como Skaar, han reconocido que los traslados de existencias, servicios o bienes intangibles entre departamentos de un mismo contribuyente no estarían sujetos a tributación, sino que el hecho imponible se produce cuando los bienes o mercancías son transferidos posteriormente por el establecimiento permanente a un tercero⁵⁶. Dicha premisa es reconocida en legislaciones como la Sueca, no así en la Sudafricana donde se estima que el traspaso de activos entre matriz y establecimiento permanente se califica como una venta a precio de mercado y una compra inmediata a este mismo valor⁵⁷.

Considerando, por una parte, que tanto los comentarios de la OCDE como el Servicio de Impuestos Internos son categóricos en sostener que jurídicamente casa matriz y establecimiento permanente constituyen una misma persona jurídica y, por la otra, que el DL 825 de 1974, al definir venta y servicio, supone la concurrencia de dos o más personas distintas, cuestión que no se verifica en el caso en análisis⁵⁸, es válido concluir que las transferencias de bienes o servicios entre

⁵⁶Skaar, Arvid. Cahiers de droit fiscal international: The attribution of profits to permanent establishments, V.91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006), pág. 525.

⁵⁷Faúndez Ugalde, Antonio. Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes., Ob. Cit., pág. 109.

⁵⁸El Artículo 2º del DL 825 de 1974 define “Venta” como “... toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una

ambas entidades no podrían encontrarse afectas con IVA pues no se colman las exigencias básicas del hecho gravado⁵⁹.

3.4.1.- *Crédito Fiscal en operaciones entre establecimiento permanente y casa matriz.*

El derecho a crédito fiscal, se manifiesta en la posibilidad de deducir del débito fiscal el impuesto recargado en facturas que acreditan la adquisición de bienes, la utilización de servicios o el precio pagado por la importación de especies al territorio nacional, el que opera en beneficio exclusivo de quienes ostentan la calidad de sujetos pasivos del tributo y en cuanto actúen como tales.

Las exigencias del atributo personal, en cuanto elemento esencial del hecho gravado, se cumplen por el solo hecho de ostentar el sujeto pasivo la calidad de vendedor o prestador de servicios, calidad de la que puede gozar el establecimiento permanente, en cuanto brazo gestor de su casa matriz en un país diverso al de su domicilio.

El artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios establece en su numeral 3° que *“En el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento”*.

Ha sido labor de la doctrina la de aclarar que el hecho de haber omitido la disposición transcrita toda referencia a las operaciones no afectas, se ha debido a un olvido que en caso alguno excluye a éstas últimas del presupuesto fáctico que regula dicha disposición. Sobre el particular Elizabeth Emilfork Soto señala que “[...] al reemplazarse en el art. 23 N° 2 las expresiones

cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”.

A su turno define “servicio” como “... la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

⁵⁹Sobre el particular, el Servicio de Impuestos internos ha señalado en Oficio N° 3821 de 13.10.1999 que “[...] para que se produzca el hecho gravado "venta" o "servicio", según sea el caso, se requiere de una convención, lo cual implica la existencia de dos partes distintas.

Basado en ello, se ha llegado a la conclusión que cuando el traspaso de bienes o la prestación de servicios, es efectuada entre entidades que forman parte de una misma persona jurídica, no existe transferencia de dominio ni tampoco la prestación de un servicio, presupuestos básicos para que se genere el hecho gravado "venta" o "servicio" respectivamente”.

“operaciones no gravadas o exentas” por “hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas”, el legislador olvidó efectuar la concordancia en la disposición bajo análisis; omisión que sin embargo el Reglamento subsana, al someter a sus normas ambos tipos de operaciones”⁶⁰.

Es perfectamente factible que un establecimiento permanente de una empresa extranjera inicie actividades ante el Servicio de Impuestos Internos como vendedor o prestador de servicios, y que, en tal calidad genere crédito y débito fiscal por las operaciones comerciales por cuyo conducto obra su casa matriz, celebradas con terceros. Ahora bien, si dentro de sus actividades, el establecimiento permanente, además de las operaciones celebradas con terceros, contempla operaciones con su casa matriz, materializadas en la venta de bienes o en la prestación de servicios facturados; dichas actividades deberían reputarse no afectas (pues no se concibe la existencia de traspaso de bienes o prestaciones de servicios entre entidades que forman parte de una misma persona jurídica) resultando procedente acudir a las normas de proporcionalidad que consagra el Reglamento, aplicándose el método de afectación Real o el Estimativo, según sea el caso⁶¹. En todo caso, estimamos que esta alternativa obedecería, única y exclusivamente, a la necesidad de dar solución legal a una situación de suyo discutible como lo son las operaciones facturadas entre establecimiento permanente y casa matriz, las que –tal como se ha expuesto– jurídicamente no son más que meros “movimientos” de bienes o servicios dentro de una misma persona jurídica.

En consecuencia, si entendemos que entre casa matriz y establecimiento permanente no pueden existir operaciones de intercambio comercial facturadas como venta o servicio, para aplicar la proporcionalidad a que se refiere el artículo 23 N° 3 del DL 824/74 debería mirarse única y exclusivamente las operaciones realizadas por la casa matriz a través de su establecimiento permanente, con terceros, aplicándose las normas de prorateo del crédito fiscal sólo en este caso y en el evento de constatar la presencia de operaciones afectas, no afectas y exentas.

3.4.2.- *Transferencia de bienes y servicios entre establecimiento permanente y casa matriz.*

Sin perjuicio de lo señalado, creemos que la conclusión precedente no obsta a la posibilidad de darle al ingreso de mercaderías al país o a la salida de aquellas, la calidad de importación o

⁶⁰ Emilfork Soto, Elizabeth. Ob. Cit., pág. 253.

⁶¹En la legislación nacional se recoge el sistema de afectación real respecto de los bienes y servicios cuya destinación exclusiva pueda ser claramente determinada. Lo anterior, sin perjuicio de aplicar el régimen de proporcionalidad respecto de los bienes de utilización común, esto es, aquellas “maquinarias, insumos o materias primas destinados a generar simultáneamente operaciones gravadas por el mismo” (Emilfork Soto, Elizabeth. Ob. Cit., pág. 251 a 253).

exportación y, en consecuencia, aplicar a ésta o aquella las consecuencias tributarias derivadas de dichos actos. En efecto, el artículo 2º del Decreto con Fuerza de Ley N° 30 de 18 de octubre de 2004, que aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley del Ministerio de Hacienda N° 213 de 1953, sobre Ordenanza de Aduanas, define los términos importación y exportación en los siguientes términos:

- “3. Importación:** *la introducción legal de mercancía extranjera para su uso o consumo en el país.*
- 4. Exportación:** *la salida legal de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el exterior”.*

Por su parte el Diccionario de la Real Academia define importación como la *“Acción de importar mercancías, costumbres, etc., de otro país”* y exportación como la *“acción o efecto de exportar”*, conceptualizando éste último término, a su vez, como *“vender géneros a otro país”*.

La ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios establece el tratamiento tributario de las importaciones y exportaciones, sin embargo no define los conceptos en comento ni tampoco lo hace su Reglamento. Frente a este vacío legal deberíamos preguntarnos si es factible entender estas acciones en los términos que hemos definido precedentemente. Al respecto, creemos que no hay inconveniente en ello considerando que, tal como se expuso en el Capítulo Primero, en materia tributaria son aplicables las normas de hermenéutica legal dadas por el Código Civil, entre las cuales se contempla el método gramatical de interpretación, conforme al cual *“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”*.

En materia de importaciones estimamos que las definiciones dadas son perfectamente aplicables a la hipótesis que regula la letra a) del artículo 8º del DL 825 de 1974, si consideramos que aquellas constituyen tan solo una destinación aduanera (i.e. “la introducción legal de mercadería al territorio nacional para su uso o consumo en Chile”) la que no necesariamente comprende una compraventa internacional, si bien ello será lo normal. En este orden, el IVA se precave gravando la destinación aduanera, no el negocio causal, que puede i) no ser una convención en sentido lato, ni

un título translaticio; ii) puede ser una convención, pero gratuita; o, puede no ser una venta en el sentido del hecho gravado básico⁶².

En consecuencia, no vemos inconveniente en gravar la internación de mercaderías procedentes de una casa matriz, efectuada por su establecimiento permanente situado en un Estado diverso, pues –como se ha señalado– dicha internación no necesariamente debe reconocer como antecedente una venta. En tal caso el impuesto en comento se aplicará sobre una base imponible “especial” que equivale “al valor aduanero o en su defecto al valor CIF, incluyendo los impuestos aduaneros que cause la misma importación⁶³”.

En materia de exportaciones, de acuerdo al concepto dado precedentemente y a falta de una norma expresa que defina el concepto en materia de Impuesto a las Ventas y Servicios, estimamos que no existiría inconveniente en dar al establecimiento permanente que remesa bienes a su casa central, la calificación de exportador. Sin embargo tal condición no lo convierte en acreedor del crédito fiscal asociado a la actividad exportadora, en los términos que contempla el artículo 36 del DL 825 de 1974.

En efecto, hemos señalado que el establecimiento permanente no puede asumir la condición de vendedor ni de prestador de servicios respecto de su casa matriz, toda vez que dichas convenciones suponen la concurrencia de dos o más partes, las que jurídicamente no concurren en este escenario, de acuerdo a lo expuesto en su oportunidad. Es del caso que el Decreto Supremo N° 348 de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción establece en el inciso 2° de su artículo 1° que *“El monto de la recuperación a que se refiere el inciso anterior (IVA exportador) se determinará aplicando al total del crédito fiscal del período correspondiente, el porcentaje que represente el valor de las exportaciones con derecho a recuperación del impuesto en relación a las ventas totales de bienes y servicios, del mismo período tributario”*. Esta norma parte de la base que el exportador que solicita el reembolso del crédito fiscal asociado al impuesto recargado en las facturas de bienes o servicios destinados a la realización de su actividad exportadora, realiza una venta o presta un servicio de exportación cuyo ingreso, contrastado con el total de ventas del período, le otorga derecho al recupero del Crédito Fiscal. Pues bien, en el entendido que entre establecimiento permanente y casa matriz no pueden haber ventas o servicios gravados, forzoso es concluir que las operaciones que, en tal sentido se realicen entre ellas, no pueden sino ser

⁶²Illanes Laso, Sergio. Apuntes de clases, Magíster en Derecho Tributario. Universidad de Chile, año 2007., pág. 26.

⁶³Illanes Laso, Sergio, Ob. Cit., pág. 10

calificadas como meros traslados de existencias, servicios o bienes entre departamentos de un mismo contribuyente⁶⁴.

⁶⁴Skaar, A. Ob. Cit., pág. 525.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo se ha pretendido abordar el tratamiento tributario que, desde la perspectiva del Impuesto a la Renta y el Impuesto a las Ventas y Servicios, afecta a los establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile.

En dicha línea se ha intentado dar respuesta a algunas interrogantes asociadas a la tributación, que en materia del impuesto a la Renta, afecta a dichas instalaciones de negocios, especialmente respecto de aquellas cuya casa matriz reside en un Estado con el que nuestro país no ha suscrito convenio de doble tributación internacional. Dicha pregunta se ha considerado digna de respuesta, toda vez que el establecimiento permanente se encuentra definido en los Convenios para evitar la doble imposición internacional, cuyos términos solo empecen a los Estados que los han suscrito.

Hemos constatado que la Ley sobre Impuesto a la Renta, más que definir que se entiende por establecimiento permanente, establece el tratamiento tributario asociado a éste, el que hace extensivo a otro tipo de entidades, como lo son las sucursales, agencias, oficinas y representantes. De esta forma, el legislador nacional extiende el régimen tributario que estatuye en el artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a otro tipo de entidades que de otra forma no podrían beneficiarse con el tratamiento tributario que estatuye la norma, por no ser nacionales de Estados con los que Chile ha suscrito convenio de doble imposición internacional.

Consignemos, en todo caso, que el hecho de operar en Chile a través de un establecimiento permanente, y, por ende, en el marco de un convenio de doble tributación internacional, irradia en una serie de externalidades positivas que evidentemente no alcanzan a quien, en igualdad de condiciones, opera a través de una oficina al margen de un convenio de doble imposición. Un ejemplo claro es el tratamiento que el artículo 7 del MCOCDE da a los beneficios empresariales los que, aún mediando un establecimiento permanente podrían someterse a tributación en el Estado de la casa matriz en el evento de no ser atribuibles a su establecimiento permanente, cuestión del todo impracticable en el evento de no existir convenio.

En resumen, creemos que el legislador nacional, en materia de impuesto a la Renta, extendió, con las reservas señaladas, el tratamiento tributario de establecimientos permanentes a

entidades que por no ser nacionales de un Estado contratante, no podrían haber accedido a tal tratamiento.

En relación al tratamiento tributario aplicable a los establecimientos permanentes en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), luego de identificar los elementos esenciales del hecho gravado, hemos constatado ciertas falencias en relación con la identificación el elemento personal o subjetivo. Al respecto advertimos que, a diferencia de lo que ocurre con la Ley sobre Impuesto a la Renta, en donde el legislador reconoce expresamente al establecimiento permanente la condición de sujeto pasivo y además establece su tratamiento tributario, en materia de IVA no existe ninguna norma que determine estos aspectos.

En búsqueda de una respuesta frente a la condición de sujeto pasivo de IVA del establecimiento permanente, concluimos que, según se desprende de los artículos 2º, 3º y 10º del DL N° 825 de 1974, solo son contribuyentes de IVA las personas naturales, jurídicas, comunidades y sociedades de hecho; tras lo cual se pudo demostrar que los establecimientos permanentes carecen de tales atributos. De esta forma, se pudo establecer que, para definir la calidad del sujeto pasivo del impuesto indirecto, debía necesariamente mirarse la condición jurídica de la casa matriz asumiendo que ella es la contribuyente, sin perjuicio de operar en Chile a través de un brazo gestor como lo es su establecimiento permanente.

En cuanto al domicilio o residencia del establecimiento permanente, concluimos que, por regla general, éste carece de tal atributo personal, razón por la cual en materia de ventas o servicios prestados por una casa central a través de su establecimiento permanente, deberían operar las hipótesis de sustitución legal que contemplan los artículos 3º y 11º del DL N° 825 de 1974. En este punto hicimos presente que, el criterio expuesto no ha sido el sostenido por el Servicio de Impuestos Internos, el que ha atribuido al establecimiento permanente la condición de sujeto pasivo del IVA. Lo anterior tiene cierta lógica, si se consideran las dificultades prácticas que supondría sustituir al sujeto pasivo cada vez que se contratara en Chile con algún tipo de establecimiento permanente de una empresa extranjera, hecho podría terminar por desincentivar la inversión extranjera en el país, considerando que, probablemente el consumidor nacional terminaría por marginar o al menos evitar a éstos últimos frente a una inminente carga tributaria que no desea asumir.

Frente a esta dificultad, creemos que la solución no pasa por estatuir la condición de domiciliado o residente del establecimiento permanente, pues de optar por esta alternativa, se nos podría presentar el inconveniente de confundir a éste último con un contribuyente del artículo tercero de la ley de la Renta, lo que finalmente conllevaría a imponerle una tributación en base a renta de fuente mundial que precisamente el artículo 38 de la misma ley pretende evitar. Creemos entonces que la solución pasa por modificar el artículo 11 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, eximiendo expresamente a los establecimientos permanentes de la sustitución que éste contempla, para el caso de ventas o servicios prestados por personas sin residencia o domicilio en Chile.

Finalmente se ha analizado el tratamiento tributario aplicable a las relaciones comerciales entre casa matriz y establecimiento permanente, oportunidad en la cual se ha señalado que si bien, jurídicamente ambas entidades se miran como una unidad, tributariamente se han considerado por la doctrina como empresas separadas. Sin embargo hemos concluido que en materia de IVA no rige este último principio, habida consideración que éste se ha diseñado para efectos de regular la tributación sobre Impuesto a la Renta. Luego, mirado el establecimiento permanente y su casa central como una unidad, no podríamos aceptar la existencia de ventas o servicios recíprocos, pues ello implicaría una vulneración al elemento real del hecho gravado el cual demanda la concurrencia de dos o más personas distintas.

Con todo hemos admitido que nada obsta a que entre dichas entidades existan traspasos de bienes y servicios tanto por vía de importación como de exportación, toda vez que jurídicamente dichos actos no implican necesariamente una venta o un servicio. Finalmente, a propósito de las exportaciones hemos anunciado la imposibilidad por parte del establecimiento permanente de hacer uso del crédito fiscal exportador, habida consideración que el mecanismo de cálculo de éste – establecido en el DFL N° 348 de 1975– demanda como elemento esencial la percepción de un precio que supone la retribución de una venta o servicio que, como se ha expuesto, es inconcebible entre las entidades ya nombradas.

BIBLIOGRAFIA

- AGENCIA TRIBUTARIA ESPAÑOLA, Manual Práctico IVA 2007.
- ALESSANDRI, ARTURO - SOMARRIVA, MANUEL – VODANOVIC, ANTONIO. *Tratado de Derecho Civil, Parte Preliminar y Parte General*. Ed. Jurídica de Chile. Santiago, 2005, T.I.
- ARTURO ALESSANDRI R., MANUEL SOMARRIVA U., ANTONIO VODANOVIC H. *Tratado de los Derechos Reales*. T.I. Editorial Jurídica de Chile. 5º Ed. Año 2003.
- ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN. *Curso sobre Derecho y Código Tributario*. Ed. Legal Publishing, Año 2008.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. *Fiscalidad Internacional Convenios de Doble Imposición*. Ed. Aranzadi.
- BAEZA OVALLE, GONZALO. *Derecho Comercial*, Tomo II. Editorial Lexis Nexis. Año 2003.
- BARRERA RIFFO, PATRICIA. *Aspectos tributarios del e-commerce en servicios financieros. Tributación en un mundo globalizado*. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, año 2008.
- BAKER, PHILIP Y COLLIER, RICHARD. *Cahiers de droit international: The attribution of profits to permanent establishments*, Volume 91b, international fiscal Association, Published by Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, The Netherlands, año 2006.
- DE BARROS CARVALHO, PAULO. *Derecho Tributario*. Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma. Año 2004.
- CLARO SOLAR, LUIS. *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* Santiago, Chile: Establecimiento Poligráfico Roma, 1898-1944. Tomo V.
- EMILFORK SOTO, ELIZABETH. *Impuesto al Valor Agregado*. Ed. Congreso. Año 1999.
- FAÚNDEZ, ANTONIO Y BLANCO, MARIA TERESA. *Establecimientos Permanentes: Aspectos Tributarios*. Editorial Librotecnia, año 2009.
- FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO. *Agencias y otros Establecimientos Permanentes*. Manual de Consultas Tributarias N° 389. Mayo de 2010.
- FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO. *Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes*. Revista de Derecho de la Empresa. Ed Legis. Año 2010.
- FAÚNDEZ UGALDE, ANTONIO. *Control de los gastos computados por Establecimientos Permanentes al amparo del Modelo de Convenio de la OCDE*. Revista de Administración Tributaria N° 30, Centro Interamericano de Administraciones tributarias (CIAT), diciembre 2010.
- FERRARA, FRANCISCO. *Teoría de la Persona Jurídica*. Editorial Bosch, Barcelona. Año 1943.
- GARCÍA PRATS, FRANCISCO. *El establecimiento Permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*. Ed. Tecnos, Madrid, año 1996.
- GUZMÁN BRITO, ALEJANDRO. *La historia dogmática de las normas sobre interpretación recibidas por el Código Civil de Chile, en interpretación, integración y razonamientos jurídicos* (Santiago y Viña del Mar, 1991) Editorial Jurídica de Chile.
- ILLANES LASO, SERGIO. *Apuntes de clases, Magíster en Derecho Tributario*. Universidad de Chile, año 2007.
- LYON PUELMA, ALBERTO. *Personas Jurídicas*. Ediciones Universidad Católica de Chile. Cuarta Edición., año 2006.
- MASSONE PARODI, PEDRO. *Principios de Derecho Tributario*. Segunda Ed. Valparaíso, año 1979.
- MONTAÑO GALARZA, CÉSAR. *Derecho Tributario Internacional: El Establecimiento Permanente*. Edit. Temis S.A., Bogotá – Colombia, año 2004.
- SOLER ROCH, M – NUÑEZGRAÑON, M. *El impuesto sobre la renta de no residentes: Hecho imponible y criterios de sujeción. Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, España., 2º Ed. Año 2005.

STREETER, JORGE. *La Interpretación de la Ley Tributaria*. Revista de Derecho Económico 21 y 22 (Santiago 1967-1968) Seminario de Ciencias Económicas, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile.

SKAAR, ARVID. Cahiers de droit fiscal international: The attribution of profits to permanent establishments, V .91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

Oficio N° 3738 de 18.07.1977

Oficio N° 1555 de 04.05.1993

Oficio N° 2890 de 04.08.2005.

Oficio N° 800 de 17.04.2008.

Oficio N° 1650 de 16.09.2010

JURISPRUDENCIA JUDICIAL.

-Corte Suprema. Sentencia de 16 de octubre de 1908. Revista de Derecho y Jurisprudencia. Tomo VII, Sección Primera. Pág. 57, considerando 7º, pág 105 “in fine”.

-Corte Suprema, 2 de mayo de 1935, Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo XXXII, sección primera, pág. 329. Hay voto disidente de los Ministros señores Scheppeler y Rondandelli.

TEXTOS LEGALES

CODIGO TRIBUTARIO

CODIGO CIVIL

CODIGO ORGANICO DE TRIBUNALES

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

DECRETO CON FUERZA DE LEY DEL MINISTERIO DE HACIENDA N° 213 DE 1953,
SOBRE ORDENANZA DE ADUANAS